

La responsabilidad tributaria del asesor fiscal

Carlos Romero Plaza

Doctor en Derecho. Abogado

Miembro de AEDAF

Resumen

La figura del asesor fiscal, pese a su falta de regulación, cumple un papel relevante en la planificación económica del contribuyente y en el adecuado cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Los conocimientos que se le presumen pueden comportar en determinados supuestos la planificación de técnicas u operaciones de elusión del impuesto. La Administración tributaria, consciente de esta doble faceta, propone incrementar la cooperación con los asesores fiscales para, de este modo, conseguir que el contribuyente tribute en la medida que le corresponda. En los supuestos en que se haga un mal uso del conocimiento adquirido, la Administración tributaria puede usar la figura de la responsabilidad tributaria para imputar al asesor fiscal el resultado indeseado.

Abstract

The tax advisor, despite its lack of regulatory, plays an important role in the tax planning of the taxpayers. Their professional skills can be used to promote an aggressive tax planning. The tax administration uses strategies to respond directly to tax intermediary risk and in particular to protect the integrity of the tax system, reassuring the majority of taxpayers and tax advisors that the tax administration is capable of responding to risk and that the tax system is administered fairly. These strategies have an effect on tax intermediary behaviour in that they reduce the demand for aggressive tax planning and therefore dissuade the development and promotion of such schemes.

Palabras Clave

asesor fiscal, responsabilidad tributaria, planificación fiscal agresiva

Keywords

Tax advisor, tax liability, aggressive tax planning

Sumario

1. Consideraciones Generales

- 1.1. Cuestiones preliminares acerca de la figura del asesor fiscal.
- 1.2. La figura del asesor fiscal en la relación entre contribuyente y administración tributaria.
- 1.3. Propuestas de derecho interno y de derecho internacional respecto a la figura del asesor fiscal en su relación con la Administración tributaria.

2. La responsabilidad tributaria del asesor fiscal.

- 2.1. Fundamento e idea general.
- 2.2. Fundamento de la derivación de responsabilidad tributaria solidaria al asesor fiscal.
- 2.3. El alcance de la responsabilidad tributaria solidaria al asesor fiscal: la responsabilidad por el incumplimiento de la obligación de prevenir la infracción tributaria cometida por otros.

3. Bibliografía

1. Consideraciones generales

1.1. Cuestiones preliminares acerca de la figura del asesor fiscal

Resulta poco menos que imposible empezar nuestra exposición no haciendo expresa mención a la carencia de regulación legal del ejercicio profesional de la asesoría fiscal en España. En efecto, en nuestro ordenamiento jurídico, a diferencia de lo que sucede en los ordenamientos de otros países de nuestro entorno, no se establece requisito alguno para asesorar en el ámbito tributario. Dicha ausencia normativa, por lo que se refiere a la formación, titulación, condiciones de acceso, y un largo etcétera, no hace sino provocar perjuicios para el contribuyente, para el propio asesor fiscal y, en definitiva, para el propio sistema impositivo que, huelga decir, resulta extraordinariamente complejo incluso para aquellos que, a diario, nos vemos obligados a actualizar los conocimientos adquiridos dado lo vertiginosamente cambiante que resulta el Derecho Tributario.

El artículo 112.7 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en lo sucesivo RGAT), dispone que *“El obligado tributario podrá intervenir en las actuaciones y procedimientos asistido por un asesor fiscal o por la persona que considere oportuno en cada momento, de lo que se dejará constancia en el expediente, así como de la identidad del asistente”*. Pese a que el precepto no se refiere explícitamente a las funciones que asumirá dicho asesor fiscal, puede inferirse de su contenido que este profesional presta asistencia o proporciona consejo en materia tributaria cumpliendo un papel de primer orden en cuanto al expediente fiscal y la defensa del contribuyente, así como en el correcto cumplimiento de sus deberes tributarios.

Precisamente por la falta de concreción en la definición de las funciones propias de los profesionales de la asesoría fiscal, intentaremos acercarnos al concepto de la figura del asesor fiscal, y ya que dicha definición se omite por la Ley, trataremos de delimitar el concepto, por referencia a sus funciones.

La primera de estas funciones, la primigenia, y la que además resulta más cercana a su propio nombre, es la de asesorar. En su virtud, el asesor fiscal se encarga de orientar a su cliente, al contribuyente, en todo lo relativo a la conveniencia y oportunidad de determinadas decisiones de índole jurídica y/o económica, sobre las cuales puede recaer un gravamen fiscal. La función del asesor descansa, pues, en la prestación de un consejo, sin que a éste pueda dársele otra acepción. Esto es, en ningún momento se puede entender sustituida la voluntad del contribuyente por el consejo dado, con independencia de que el consejo recibido pueda ayudar a formar su voluntad.

En segundo lugar, aunque íntimamente ligada con la anterior, el asesor fiscal lleva a cabo una labor de acercamiento de las normas tributarias al conocimiento de su cliente, el contribuyente. Esta labor, lejos de ser meramente auxiliar, tiene una gran importancia social toda vez que mediante la misma se consigue el general conocimiento del sistema tributario, especialmente en lo relativo a los principios constitucionales que lo conforman.

En otro orden de cosas, el asesor fiscal lleva a cabo una función de asistencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente, de gestión, que se manifiesta en la plasmación del consejo dado en la correspondiente declaración, liquidación o autoliquidación.

La última de las funciones, pero no por ello la menos importante, reside en la defensa de los intereses de su cliente, en aquellas situaciones en las que se cuestione el correcto cumplimiento de sus obligaciones para con la Hacienda Pública.

Por lo que se refiere a la regulación de la figura de asesor fiscal, la jurisprudencia se ha encargado de poner de manifiesto (por todas, la sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid, de 3 de julio de 2.000) que frente a la falta de normativa que regule la profesión, resulta obligatorio acudir a la teoría general de las obligaciones, que completada con los usos profesionales propios del asesor, así como las normas propias del Colegio Profesional en que se encuentre inscrito, completarán el contenido contractual de la relación entre el profesional y su cliente.

Pese a lo dicho, no podemos dejar de hacer notar que, aunque escasas, el ordenamiento jurídico tributario sí contiene algunas referencias expresas a la participación o actuación del asesor, aunque también es justo decir que ninguna de ellas reconoce con carácter expreso su necesidad, ni siquiera el artículo 34 de la Ley General Tributaria, al enunciar los derechos y garantías de los obligados tributarios incluye el derecho a contar con la asistencia de un asesor fiscal durante la sustanciación de los procedimientos tributarios.

Conviene dejar claro, que la Ley, pese a la omisión apuntada, parece distinguir del texto de su articulado, dos figuras con funciones sustancialmente distintas. Así, podemos entender que cabe diferenciar las actuaciones del asesor fiscal como asesor y como representante.

La distinción que apuntamos, lejos de ser novedosa, ha sido ya notada por la jurisprudencia. Y así, el Tribunal Supremo en su sentencia de 22 de enero de 1.993, vino a establecer los siguientes rasgos definidores:

“(...) por virtud de un vínculo privado de mandato representativo, 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 artículo 1.727 del Código Civil. Y esto es también predicable a los asesores cuando actúen “asimismo como representantes de sus clientes si éstos les otorgan el correspondiente poder”.

Sin embargo, “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 se dirigen sólo a éste. 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 artículos 32 y 85.2 de la nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, de 26 de noviembre de 1992.”

No es baladí la distinción que realiza el Alto Tribunal; las consecuencias de situarse en una posición u otra se pondrán de manifiesto al analizar la responsabilidad del asesor fiscal en el ejercicio de las funciones que, por esencia, le son propias.

1.2. La figura del asesor fiscal en la relación entre contribuyente y administración tributaria

La prestación de servicios de asesoría fiscal en cualquiera de sus vertientes, promoción de planificación fiscal, diseño de la misma, asesoramiento o emisión de dictámenes jurídicos sobre las previamente existentes, o el asesoramiento a clientes una vez ha sido puesta en marcha, requiere una necesaria especialización, adecuada al resultado que espera el cliente, toda vez que el ejercicio negligente de la misma, bien sea por error, bien por acción u omisión, puede dar lugar al nacimiento de la responsabilidad del asesor y la consiguiente obligación de indemnizar al cliente.

A nadie escapa que la complejidad del sistema tributario requiere de un adecuado asesoramiento fiscal, fiable y seguro, y que aquel debe traducirse en la formación de una clara opinión legal en el cliente; es, pues, labor del asesor fiscal, entre otras, la aplicación de sus conocimientos técnicos para que la decisión que tome su cliente, en el ámbito tributario, se encuentre dentro de los estrictos términos de la legalidad. La falta de eficiencia por parte del asesor fiscal en la delimitación de la legalidad de la actuación de su cliente, o incluso el error, bien puede situar al asesor fiscal en el marco de la responsabilidad, en cualquiera de sus vertientes, tributaria, civil o penal, derivada del ejercicio de su actividad profesional.

Como correlato al marco apenas enunciado, resulta necesario añadir un elemento que reviste mayor gravedad. Nos referimos a la actuación llevada a cabo por asesores que, sin la debida preparación, entran de lleno en la prestación, parcial o complementaria, de servicios de asesoramiento fiscal, colocándose en una situación que podría ser tipificada ya no sólo como gravemente negligente, sino que mediante la imputación de culpa grave o dolo eventual, podría quedar incardinada en el seno del ámbito penal, por imprudencia temeraria grave, delito culposo o actuación dolosa. Todo ello con las consiguientes consecuencias que se manifestarían en la más que posible responsabilidad penal y civil subsidiaria derivada del delito fiscal, así como en la responsabilidad tributaria frente a la Hacienda Pública, junto al contribuyente.

Precisamente por ello, el cliente que contrata los servicios de un asesor fiscal precisa de un asesoramiento serio, fiable, y que le otorgue garantías respecto al recto proceder en materia tributaria. Esto es, que le ilustre en relación al entorno jurídico tributario de su situación concreta, de tal manera que con la aplicación de la cambiante legalidad, vigente en cada momento, modulada por los pronunciamientos de los tribunales de justicia, así como por la doctrina emanada de la propia administración, pueda llevar a cabo determinadas actividades en el estricto cumplimiento de la Ley y tomar ciertas decisiones que le permitan el mayor ahorro fiscal posible. Todo ello en un contexto de seguridad jurídica. Huelga decir que la actuación del asesor fiscal, llevada a cabo bajo este prisma, no sólo beneficia al propio cliente, sino que redundan en beneficio de la Administración, y por ende de toda la sociedad, coadyuvando así al cumplimiento del mandato del artículo 31.1 de la Constitución Española, a cuyo tenor, todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad.

Hechas estas consideraciones previas, resulta necesario que nos detengamos en el análisis de los requisitos que deben concurrir en la figura del asesor fiscal, toda vez que tal y como ha quedado apuntado en líneas anteriores, nuestro ordenamiento jurídico ha omitido la regulación legal de su ejercicio profesional. Pese a ello, los profesionales que se dedican al ejercicio de la asesoría fiscal vienen agrupándose, en función

Conviene dejar claro, que la Ley, pese a la omisión apuntada, parece distinguir del texto de su articulado, dos figuras con funciones sustancialmente distintas. Así, podemos entender que cabe diferenciar las actuaciones del asesor fiscal como asesor y como representante

de la formación académica adquirida, bien en colegios profesionales, bien en colectivos de corte asociacionístico, que además de autorregular y dotar de códigos deontológicos a los profesionales que los integran, ofrecen servicios de formación destinados no sólo a que el servicio que se preste por parte de sus colegiados o asociados sea de calidad, sino a conseguir una imagen de profesionalidad que redunde en beneficio de todo el colectivo.

A nivel comunitario, el ahora Tribunal de Justicia de la Unión Europea, ya se pronunció sobre este particular aspecto, en su sentencia

de 11 de octubre de 2.001, asunto C-267/99, cuando se sometió a su parecer por parte del Tribunal d'arrondissement de Luxembourg, dos cuestiones prejudiciales sobre la interpretación del anexo F, apartado 2, de la Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido. En particular dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre una administradora de fincas, y la administración de Luxemburgo, relativo al tipo del impuesto sobre el valor añadido que debía aplicarse a las operaciones efectuadas por aquella en el ámbito de su profesión.

La cuestión se centraba en el tipo de gravamen exigido por parte de la Administración del Gran Ducado, toda vez que existían varios tipos de gravamen, uno, intermedio, aplicable a profesiones liberales, y otro, superior, aplicable a actividades comerciales, optando la administración tributaria luxemburguesa por aplicar a la demandante el tipo incrementado.

Por lo que al objeto de nuestro estudio atañe, resulta de interés la primera de las cuestiones, centrada en si el concepto de profesión liberal a que se refería la Sexta Directiva constituía un concepto autónomo de Derecho comunitario. Responde el Tribunal indicando que:

- a. En lo que se refiere al alcance del concepto de profesión liberal, procede señalar que la Sexta Directiva emplea dicho concepto aunque no da una definición abstracta y global del mismo, toda vez que la determinación y la definición de las operaciones que pueden beneficiarse de un tipo impositivo reducido con arreglo a las mencionadas disposiciones de la Sexta Directiva son competencia de los Estados miembros afectados.
- b. Para proporcionar indicaciones útiles al órgano jurisdiccional remitente, se subrayan determinados elementos que caracterizan a las profesiones liberales en el sentido del anexo F, apartado 2, de la Sexta Directiva. Y así, citando las observaciones escritas de la Comisión, establece que las profesiones liberales a que se refiere dicha disposición son actividades, entre otras, que tienen un marcado carácter intelectual, que requieren una calificación de nivel alto y que están sometidas habitualmente a una reglamentación profesional precisa y estricta. Y añade que, en el ejercicio de tal actividad, el factor personal es especialmente importante y que dicho ejercicio presupone, de cualquier modo, una gran autonomía en el cumplimiento de los actos profesionales.

El pronunciamiento del Tribunal debe llevarnos a alcanzar determinadas conclusiones. En primer lugar, corresponde a los estados miembros definir el concepto de profesión liberal; conclusión que trasladada a nuestro ordenamiento interno, y al objeto de nuestro estudio, comporta que deberá ser el estado español el que determine el concepto de asesor fiscal (acceso, requisitos, funciones, responsabilidad, etc.). En segundo lugar, dirige la actuación de los estados hacia una deseable regulación de las profesiones liberales, en cuanto estas *“tienen un marcado carácter intelectual, que requieren una calificación de nivel alto y que están sometidas habitualmente a una reglamentación profesional precisa y estricta”*. Nada más lejos de la realidad jurídica española.

Pese a todo, no podemos dejar de delimitar al menos de forma somera, el perfil del profesional que decide prestar sus servicios en este arduo campo. Así las cosas, deberá estar avalado por un proceso formativo, práctico y continuo que permita al cliente obtener una información actualizada y práctica, poniendo a su disposición un seguimiento de las novedades y modificaciones fiscales que se operen en el ordenamiento, ofreciendo los criterios que le permitan realizar una valoración veraz y completa de sus decisiones en el ámbito tributario. Con tal información, podrá realizar una correcta planificación fiscal, disfrutando de los beneficios fiscales existentes en cada momento, dentro de un entorno de seguridad, al amparo de la Ley.

Igualmente importante resulta la facilitación al cliente de pautas de conducta y consejos sobre los aspectos fiscales que afecten a su ámbito personal, familiar, profesional o empresarial, en el seno de cada una de las figuras impositivas del ordenamiento tributario, dentro siempre de la legítima economía de opción.

Por último, no puede dejarse de lado la importante labor de los profesionales de la asesoría fiscal en el ámbito de los procedimientos tributarios, desde la más simple atención a un requerimiento, a los procedimientos inspectores, alcanzando las reclamaciones económico-administrativas o, ya en sede judicial, el recurso contencioso administrativo donde son los abogados tributaristas los que llegan hasta el final del recorrido.

Por lo dicho hasta el momento no podemos dejar de hacer notar que el ámbito del Derecho tributario parece estar llamado a la necesidad de regular la figura del profesional que preste servicios de asesoría fiscal, bien como persona física, bien desde el marco de una persona jurídica constituida al efecto, en el marco de una efectiva colaboración entre la Administración tributaria y los sujetos y entidades privadas para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Este debate surge del establecimiento por parte de algunos estados de nuestro entorno, comunitarios por tanto, de convenios con instituciones de carácter privado aglutinadoras de profesionales del ámbito tributario, para el efectivo cumplimiento de las obligaciones de carácter fiscal.

Esta relación, ha sido tratada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 30 de marzo de 2.006, asunto C451/03, Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti Srl contra Giuseppe Calafiori.

Pese a que la materia sobre la que se solicita al Tribunal que se pronuncie queda inicialmente alejada del objeto de nuestro estudio (derecho de la competencia, libertad de establecimiento y libre prestación de servicios y ayudas de estado), no es menos cierto que el trasfondo de la cuestión resulta de notable interés en lo referente a la colaboración de los asesores fiscales con la Administración tributaria. En Italia, el Decreto Legislativo n° 241/97 reserva únicamente a los Centros de Asesoramiento Fiscal (en adelante

CAF) el derecho a ejercer ciertas actividades de asesoramiento y asistencia en temas tributarios, entre ellas las actividades relativas a la declaración anual de la renta de los trabajadores por cuenta ajena y asimilados. Estos centros, deben constituirse en forma de sociedades anónimas que ejercen su actividad con la autorización del Ministerio de Hacienda, y únicamente pueden crearlos las entidades previstas por la norma. En particular, asociaciones patronales, organizaciones sindicales que cuenten como mínimo con 50.000 afiliados, de determinados empresarios obligados a realizar retenciones a cuenta del impuesto que empleen como mínimo a 50.000 trabajadores, o también asociaciones de trabajadores y que cuenten como mínimo con 50.000 miembros. La normativa controvertida establece, por las actividades reservadas a los CAF, el pago a éstos de una indemnización, con cargo a los presupuestos del Estado, fijada en 14 euros.

La sociedad demandante, prestadora también de servicios de asesoría fiscal, considera contrario al Tratado CEE la existencia de una norma que excluye al resto de operadores del acceso a la prestación de los indicados servicios, en dichas condiciones.

La conclusión a la que llega el Tribunal puede servir de base para un nuevo modelo de cooperación entre los asesores fiscales y la Administración tributaria, y es que viene a entender que la figura controvertida podría llegar a ser conforme a la normativa comunitaria bajo determinados presupuestos.

En primer lugar, si la norma interna que prevé el régimen de los CAF respondiera a razones de interés general, adecuadas, por aplicación del principio de proporcionalidad, para garantizar la seguridad jurídica del contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones de carácter tributario.

Por otro lado, la norma debería perseguir el interés general, protegiendo a los prestatarios de los servicios de asesoramiento fiscal, frente a los posibles perjuicios derivados de los servicios prestados por profesionales que carezcan de la cualificación profesional necesaria. En tal sentido, dice el Tribunal *“es preciso señalar que el interés general en proteger a los destinatarios de los servicios de que se trata contra un perjuicio que podrían sufrir a consecuencia de servicios proporcionados por personas que no tienen la cualificación profesional o moral necesaria puede justificar una restricción a la libertad de establecimiento y a la libre prestación de servicios”*, siguiendo así la doctrina sentada en la sentencia de 25 de julio de 1.991, Säger, asunto C76/90.

Por último, y por lo que se refiere a la contraprestación recibida por estas entidades colaboradoras por parte del estado, acaba fallando que la normativa italiana vulnera los artículos 43 y 49 CE sobre libertad de establecimiento y libre prestación de servicios al reservar con carácter exclusivo a los CAF el derecho a ejercer las citadas actividades y, además, supone una ayuda de Estado del artículo 87. 1 cuando *“el nivel de compensación supere lo necesario para cubrir total o parcialmente los gastos ocasionados por la ejecución de las obligaciones de servicio público, teniendo en cuenta los ingresos correspondientes y un beneficio razonable por la ejecución de estas obligaciones y la compensación no se determina sobre la base de un análisis de los costes que una empresa media, bien gestionada y adecuadamente equipada con los medios necesarios para poder satisfacer las exigencias de servicio público requeridas, habría soportado para ejecutar estas obligaciones, teniendo en cuenta los ingresos correspondientes y un beneficio razonable por la ejecución de estas obligaciones”*

Lo interesante de la doctrina sentada por el Tribunal reside en que no todas las actividades de carácter fiscal deben ser necesariamente llevadas a cabo por asesores fiscales con carácter exclusivo, sino que podrían

llevarse a cabo por otro tipo de profesionales, no necesariamente especializados en el ámbito tributario, cuando se trate de actividades complementarias o meramente instrumentales. Tal y como cita la sentencia a título de ejemplo, la comprobación de la conformidad de los datos indicados en la declaración tributaria con su documentación anexa, la entrega al contribuyente de una copia de la declaración cumplimentada y de la liquidación del impuesto, así como la comunicación del resultado de las declaraciones tributarias a los empresarios obligados a practicar la retención y el envío de las declaraciones a la administración tributaria, y ello porque estas actividades no están relacionadas directa y específicamente con el ejercicio del poder público (sentencias de 21 de junio de 1974, Reyners, 2/74, Rec. p. 631, apartado 45; de 13 de julio de 1993, Thijssen, C42/92, Rec. p. I4047, apartado 8; Comisión/Italia, C283/99, Rec. p. I4363, apartado 20) sino que se trata de medidas destinadas a preparar o facilitar la realización de tareas que corresponden a la administración tributaria.

Quizá llegará el momento en que pueda plantearse en nuestro país, la posibilidad de que el Estado asuma determinados costes que ha ido externalizando a costa tanto del contribuyente como de los asesores fiscales, por la vía del pago de una compensación en los términos que acabamos de exponer. Más aún si consideramos que estas compensaciones difícilmente pueden entrar dentro de la categoría de ayudas de Estado, toda vez que, definida la figura del asesor fiscal, la competencia no se vería, en modo alguno, afectada.

El único problema que podría plantearse residiría en la fijación de la cuantía, en su cálculo. Así y todo insistimos en que no cabría hablar de competencia habida cuenta que la compensación sería la misma para todos los profesionales que prestaran este tipo de servicios.

1.3. Propuestas de derecho interno y de derecho internacional respecto a la figura del asesor fiscal en su relación con la Administración tributaria

Las Administraciones tributarias de los países de nuestro entorno han sufrido, de igual modo que ha sucedido en nuestro país, las consecuencias del desarrollo de las nuevas tecnologías y de la globalización económica, lo que ha provocado que se hayan visto abocadas a adaptar sus estrategias de fiscalización y recaudación a las nuevas tendencias en las relaciones Administración-contribuyente. De igual modo, las vías de elusión fiscal, cada vez más complejas, obligan a las Administraciones tributarias a adoptar medidas que eviten la pérdida de ingresos tributarios. En este entorno, cumple un papel de primer orden la figura del profesional experto en Derecho Tributario, ya no en su relación con el contribuyente, que se presume, sino en la relación de este último con la Administración tributaria.

En la mayoría de estados los profesionales que prestan servicios de asesoría fiscal, con independencia de cuál sea su titulación, no tienen una regulación específica para dicho ámbito, de tal manera que podrán representar a su cliente atendiendo simplemente a los requisitos establecidos en su normativa interna en materia de representación. Por ello, en dichos supuestos, ninguna norma, salvo las de obligado cumplimiento y las propias de su estamento profesional, establece en qué condiciones deba llevarse a cabo la prestación de servicios de los profesionales del Derecho Tributario. Frente a esta omisión regulatoria en las relaciones tributarias, y a pesar de la misma, se evidencia que la participación de los profesionales de la asesoría fiscal en la planificación fiscal y en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes adquiere cada vez más, una mayor entidad.

No podemos dejar de hacer notar que el ámbito del Derecho tributario parece estar llamado a la necesidad de regular la figura del profesional que preste servicios de asesoría fiscal, bien como persona física, bien desde el marco de una persona jurídica constituida al efecto, en el marco de una efectiva colaboración entre la Administración tributaria y los sujetos y entidades privadas para el cumplimiento de las obligaciones tributarias

Es por este motivo que la actuación de las administraciones tributarias parece moverse hacia una especie de *"entente cordiale"* con los profesionales del Derecho Tributario que, en la mayoría de ocasiones, se sitúan entre aquella y el contribuyente, y en no pocos supuestos, acaban formando la "conciencia" tributaria de este último.

En España contamos con el ejemplo del Foro de Grandes Empresas, en cuyo seno se aprobó el Código de Buenas Prácticas Tributarias. Este instrumento, pionero en nuestro país, queda enmarcado en las recomendaciones de la OCDE para fomentar la cooperación y la coordinación entre las empresas y la Administración Tributaria.

De igual modo, la referencia en el ámbito de la cooperación entre el asesor fiscal y la Administración tributaria a la OCDE resulta poco

menos que imprescindible y será, a lo largo de nuestra exposición, recurrente.

No cabe duda que el incremento de la competencia fiscal entre estados, el carácter internacional de las operaciones empresariales, entre tantos otros factores, contribuyen en buena medida a aumentar las técnicas de los contribuyentes que buscan eludir el pago de sus impuestos. Esta situación pone de relieve la insuficiencia de las medidas adoptadas por la Administración tributaria, desde una perspectiva estrictamente nacional. Para paliar esta situación determinados organismos internacionales llevan a cabo reuniones periódicas destinadas a lograr la exclusión de las prácticas perniciosas en materia impositiva, mediante el intercambio de información, así como la toma de acuerdos beneficiosos para todas las partes.

En este ámbito se desarrolla la labor de la OCDE, que entre muchos otros, atiende al desarrollo de medidas en el ámbito tributario de los estados que forman parte de dicha organización. Dentro de este específico campo hay diversos frentes abiertos, tales como precios de transferencia, política fiscal, resolución de conflictos, intercambio de información, planificación fiscal agresiva o tratados internacionales. En este sentido, las reuniones periódicas en el seno de la OCDE tratan de proporcionar información que facilite el diálogo entre los representantes de las administraciones tributarias respecto de materias relacionadas con este área; un diálogo que permita vislumbrar las oportunidades que tienen sus organismos para mejorar el diseño y la administración de sus respectivos sistemas tributarios. Y desde esta perspectiva, la aplicación efectiva y práctica del sistema fiscal se descubre como uno de los desafíos más complicados en el mundo globalizado de hoy en día, por lo que se decidió en 2.002 la creación del Foro de Administración Tributaria para tratar específicamente estos asuntos.

En él se trata de promover la cooperación entre Administraciones Tributarias y de desarrollar buenas prácticas en su seno, tratando temas como la gestión de riesgos, los servicios al contribuyente, el cumplimiento o la utilización de tecnologías modernas.

En el Foro de Seúl, celebrado en 1.996, se redactó una declaración final en la que se reflejan las principales preocupaciones, experiencias e ideas de los países participantes. Y en el apartado “*Avances organizativos y reformas tendientes a una más eficaz administración tributaria*” se recogieron, entre otras, las siguientes ideas. Por un lado, la eficaz administración del sistema tributario implica la recaudación de no más de las cantidades legalmente a cobrar, pero también no menos, como se encarga de recoger el propio texto final. Por otro, las administraciones tributarias se ven bajo constante presión para evitar situaciones de elusión fiscal.

Quizá por ello, cuando en la declaración final de Seúl se trató el incumplimiento de la normativa fiscal en el contexto internacional, se puso de manifiesto la creciente complejidad del mundo globalizado que en lo referente al ámbito tributario se traduce en que el incumplimiento fiscal en el ámbito internacional sea un problema importante y creciente. En este caso el foco de atención se trasladó, por lo que respecta a los agentes privados, sobre el gobierno corporativo y los asesores fiscales, considerando que son responsables en buena medida de lo que se denomina “*mecanismos inaceptables de mitigación de la obligación tributaria*”. Y este es el punto de partida de los trabajos de la OCDE sobre el papel que juegan los intermediarios fiscales en la relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes.

En 2.008 tuvo lugar una nueva reunión del Foro, esta vez en Ciudad del Cabo, saliendo de la misma un Comunicado. Entre los aspectos que centraron las deliberaciones, se encontraba precisamente el papel de los intermediarios fiscales, dando así seguimiento a la vía abierta en Seúl. Las conclusiones a que se llegó en dicho Foro, se resumen en la promoción de la “relación cooperativa” entre la Administración tributaria y el contribuyente, y pueden resumirse en los siguientes puntos:

- a. Los intermediarios fiscales juegan un importante papel en el diseño tributario de cada estado. No sólo desde el punto de vista recaudatorio, ayudando al contribuyente a liquidar correctamente sus impuestos, sino especialmente, y en lo que atañe al objeto del Foro, por la promoción de la planificación fiscal agresiva.
- b. El distinto modo de reaccionar de las administraciones tributarias. Así, unas establecen registros de intermediarios fiscales, mientras que otras, en cambio, divulgan esquemas fiscales agresivos advirtiendo del riesgo que comporta su utilización.
- c. Pese a que finalmente sea el contribuyente el que decide el grado de riesgo fiscal que está dispuesto a asumir, son los intermediarios fiscales los que ofrecen y articulan los esquemas fiscales agresivos, con un especial énfasis en el área de grandes contribuyentes.
- d. Para gestionar el riesgo de elusión fiscal, resulta esencial disponer de información actualizada y fiable, debiendo ser la fuente de la misma el propio contribuyente. Para ello se recomienda potenciar una relación administración contribuyente basada en la comunicación temprana y la transparencia.

No fue éste el único documento surgido de la reunión del Foro de Administración Tributaria de Ciudad del Cabo; las conclusiones alcanzadas se plasmaron en un documento denominado *Study into de Role of Tax Intermediaries*, en el cual los intervinientes recomiendan que se defina un entorno fiscal orientado hacia la confianza y la cooperación, de manera que se pueda establecer una relación cooperativa con los grandes contribuyentes.

Quizá llegará el momento en que pueda plantearse en nuestro país, la posibilidad de que el Estado asuma determinados costes que ha ido externalizando a costa tanto del contribuyente como de los asesores fiscales, por la vía del pago de una compensación en los términos que acabamos de exponer

Pese a que las recomendaciones queden limitadas a las grandes empresas, añade en su capítulo 4 recomendaciones respecto de los contribuyentes y asesores fiscales no interesados en la posibilidad de mejorar la divulgación de buenas prácticas y la transparencia. A este respecto se advierte a los estados que las administraciones tributarias deben calcular el nivel de riesgo de los contribuyentes en función de la información disponible y actuar en consecuencia. Por otro lado, las administraciones tributarias deben hacer uso de un enfoque centrado en el riesgo para fijar su atención en los asesores fiscales que no aceptan formar parte de relaciones que

benefician a ambas partes, advirtiéndoles de que la persistencia en la publicidad de ese tipo de esquemas fiscales perniciosos podría dar lugar a que se tomaran medidas contra los sujetos que las promueven.

En el documento se reconoce que las medidas adoptadas por los distintos estados participantes tienen carácter propio, estatal, y que difícilmente podrán ser trasladadas con éxito a otros estados. Lo que no es óbice para que se pueda hacer una clasificación del papel que juegan dichos intermediarios en la elaboración de políticas fiscales agresivas. Según el documento caben las siguientes formas:

- Promoción de la planificación fiscal agresiva entre un gran número de contribuyentes.
- Diseño de planificación fiscal agresiva.
- Asesoramiento, o emisión de dictámenes jurídicos, sobre planificación agresiva diseñada por otros.
- Asesoramiento al contribuyente una vez que la planificación fiscal agresiva ha sido ejecutada.

La conclusión a que se llega es importante, suponiendo un cambio frente a los anteriores intentos de evitar la planificación fiscal agresiva, centrados en el contribuyente. Del documento se desprende que se trasladará el riesgo hacia los intermediarios que intervienen, ofreciendo y diseñando, en este tipo de planificación.

De igual interés resulta la enumeración de las actuaciones llevadas a cabo por las administraciones tributarias de los estados intervinientes en la prevención de la planificación fiscal agresiva, ofreciendo así al resto de intervinientes modelos en los que basar su propia política tributaria. Así las cosas, por lo que se refiere al carácter reglado y registrado de la profesión se pone de manifiesto una gran diversidad entre los estados. Desde aquellos que omiten toda regulación, como el nuestro, hasta otros que exigen acreditar los conocimientos, alcanzando algunos a asignar un número que tienen que incluir sus clientes en todas las declaraciones y comunicaciones dirigidas a la administración tributaria.

En lo referente al sistema de declaración previa de ciertos esquemas fiscales, algunos países como Reino Unido, EEUU, Canadá y Sudáfrica obligan, cuando el esquema es difundido a un número amplio de contribuyentes, a declararlo previamente a la administración y que pueda anticipar sus respuestas y disuadir su uso, si se considera agresivo.

En alguno de los países participantes se observa el establecimiento de pactos de conducta con los asesores, en el marco de un procedimiento sancionador particular cuando han incurrido en responsabilidad por el ejercicio de su actividad, mediante el sometimiento del asesor a una supervisión estricta que incluye obligaciones de control de distinta índole, conservación de documentación e identificación de los responsables, y otras de distinto calado en función de la gravedad de la actuación. En otras ocasiones, en cambio, se aplican sanciones al propio asesor, cuando se regulariza al contribuyente (así sucede en Australia, Nueva Zelanda o Canadá).

En el ordenamiento jurídico español encontramos algunos mecanismos que permiten dar certeza a la fiscalidad de las operaciones. Se trata de medidas que podríamos incardinar en una emergente cooperación entre los contribuyentes, los asesores fiscales y la Administración tributaria. A modo de ejemplo podemos citar las consultas tributarias a la Dirección General de Tributos, vinculantes para los órganos de la administración tributaria; la información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles; los acuerdos previos de valoración; o incluso algunos certificados que evitan la responsabilidad, como la del adquirente de explotaciones y actividades económicas.

Pese a todo podemos concluir que en nuestro país los mecanismos destinados a fomentar una relación cooperativa entre las figuras intervinientes en el ámbito impositivo, contribuyentes, asesores y Administración tributaria, no dejan de ser testimoniales, debiendo hacerse un esfuerzo por parte de esta última si se pretende que las recomendaciones emanadas de las organizaciones internacionales sean algo más que una mera declaración sin contenido.

2. La responsabilidad tributaria del asesor fiscal

2.1. Fundamento e idea general

El instituto de la responsabilidad tributaria sienta sus bases sobre la tradicional distinción entre deuda y responsabilidad de la Teoría general del derecho. En el ordenamiento patrio esta institución se regula en la Sección III del Capítulo II del Título II de la Ley General Tributaria, artículos 41 a 43. En concreto, el artículo 41. 1 de la LGT dispone que: *“La Ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades. (...)”*

Puede definirse el responsable tributario como aquella persona que se coloca junto al deudor principal y viene obligada, por expreso ministerio legal, a pagar con sus propios recursos la deuda tributaria de éste. Es precisamente en atención a ese motivo que nuestra doctrina tradicionalmente venía entendiendo que con la institución del responsable se persigue obtener, aun cuando sea de forma indirecta, un aseguramiento del crédito tributario.

La conclusión a que se llega es importante, suponiendo un cambio frente a los anteriores intentos de evitar la planificación fiscal agresiva, centrados en el contribuyente. Del documento se desprende que se trasladará el riesgo hacia los intermediarios que intervienen, ofreciendo y diseñando, en este tipo de planificación

La regulación de la responsabilidad tributaria no puede considerarse, ni muchísimo menos, novedosa. Ni lo es tampoco la ya clásica distinción entre las distintas formas en que puede manifestarse. Así las cosas, ya en la Ley General Tributaria de 1.963 se contemplaba la distinción entre las dos clases de responsabilidad tributaria, tal y como las conocemos hoy en día: solidaria y subsidiaria. La doctrina, fundamentalmente CALVO ORTEGA, y también la jurisprudencia, pusieron desde bien temprano el acento en la definición de los distintos presupuestos de hecho que daban lugar al nacimiento de estos tipos de responsabilidad, y ello porque junto al loable fin de garantizar la deuda tributaria, aparecían algunos elementos que dejando de lado los

tintes garantistas del instituto de la responsabilidad, se adentraban en el ámbito del derecho administrativo sancionador.

En conexión con lo que se acaba de apuntar, el artículo 38 de la Ley General Tributaria de 1963 disponía que: *“responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que dolosamente sean causantes, o de igual modo colaboren de manera directa y principal con el sujeto pasivo, en las infracciones tributarias calificadas de defraudación, aun cuando no les afectaren directamente las respectivas obligaciones”*.

La causa que provocaba la confusión puesta de manifiesto se encontraba en que, en estos supuestos de responsabilidad, se entendía que la responsabilidad alcanzaba también a las sanciones que se hubieran impuesto al sujeto pasivo. Ésta es la génesis del problema que se ha venido arrastrando en las sucesivas modificaciones que se han hecho a la Ley General Tributaria: son cosas distintas la configuración de un supuesto de responsabilidad tributaria derivada de una conducta ilícita y la ampliación del alcance de las sanciones. Y así se puso de manifiesto por nuestra doctrina, que vino a entender que cuando el presupuesto de hecho de la responsabilidad lo constituía la realización de una conducta ilícita, la responsabilidad exigida lejos de configurarse como una garantía del pago de la deuda tributaria, devenía en sanción.

El problema para desligar responsabilidad y sanción se planteaba, pues, fundamentalmente, en los supuestos en que la responsabilidad se pudiera extender más allá de la cuota y alcanzara también a las sanciones impuestas. Habida cuenta de los principios del derecho administrativo sancionador, la extensión de la responsabilidad a la sanción sólo cabía entenderla sobre la base de la participación personal en la comisión de la infracción, circunstancia que no se preveía de forma expresa en la redacción legal, siendo la forma correcta de regular estos supuestos la imposición de una sanción autónoma al responsable, independiente de la que pudiera corresponder al deudor principal. En definitiva, se trataba de un problema de deficiente técnica legislativa, toda vez que el mecanismo de garantía querido por el legislador requería un tratamiento distinto, en otra sede, en el ámbito del derecho sancionador.

Nuestro legislador parece haber encontrado en el instituto de la responsabilidad tributaria, la respuesta a las lagunas de imputación de infracciones, cuando aquella deriva de la realización de actos ilícitos. Y si ello es así, es por la insatisfactoria regulación de la autoría y la participación en la comisión de infracciones tributarias. La actual regulación, lejos de haber solucionado el problema, ha mantenido en lo sustancial el problema planteado con la Ley General Tributaria de 1.963, porque si bien es cierto que en la modificación operada a dicha Ley en 1985 se introdujo una modificación en el concepto de autor, no lo es menos que resultaba tan estricto que sólo la realización directa del ilícito tributario permitía la imposición de sanción. La consecuencia lógica del problema descrito fue la aparición de supuestos desregulados para el resto de intervinientes en las actuaciones infractoras, requiriendo así la interpretación *ultra legem* del texto legal.

Siguiendo la tendencia marcada por la anterior Ley General Tributaria de utilizar la institución de la responsabilidad tributaria con una finalidad veladamente sancionadora, la reforma de dicha Ley operada a través de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, que dio lugar a la vigente Ley General Tributaria, propuso una regulación en cuya virtud los sujetos responsables de las infracciones y sanciones tributarias debían quedar encuadrados en dos supuestos. Por un lado, los sujetos infractores; por otro, los responsables y sucesores de las sanciones.

Con ello, parece que el legislador pretende asegurar el importe de la sanción impuesta al deudor principal, introduciendo una figura que garantice su cumplimiento: la responsabilidad tributaria, utilizando para ello el presupuesto normativo habilitante, consciente quizá de que al responsable tributario se le va a hacer responder de la sanción impuesta a otro.

La Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, modificó nuevamente el régimen legal de la responsabilidad tributaria, dando entrada a nuevos supuestos de extensión de dicha responsabilidad a las sanciones. Tal y como se indicaba en la Exposición de Motivos de dicha Ley, *“Las medidas recogidas en esta Ley, agrupadas en función de la ley afectada, están basadas en la experiencia práctica de lucha contra el fraude de la Administración tributaria y responden a varias líneas estratégicas. Por un lado, se recogen un conjunto de medidas tendentes a potenciar las facultades de actuación de los órganos de control, con remoción de los obstáculos procedimentales que pudieran perjudicar la eficacia de la respuesta al fenómeno del fraude. Asimismo se recogen medidas que van a permitir una mejora sustancial de la información de que dispone la Administración tributaria. En ellas no se persigue tanto aumentar la cantidad o volumen de la información disponible como mejorar la calidad de ésta y la inmediatez en su utilización, ya que esto resulta clave en una detección rápida y con éxito de las defraudaciones tributarias. También es objetivo de esta Ley garantizar de forma más eficaz el ingreso efectivo de las deudas tributarias, para evitar que, una vez detectado y regularizado el fraude, pueda quedar frustrado el cobro de la deuda tributaria”*.

La modificación operada supuso de hecho una nueva modificación en el régimen legal de la responsabilidad tributaria, especialmente la solidaria, al extenderla a determinados supuestos de fraude en fase de recaudación, extendiendo dicha responsabilidad no sólo al pago de la deuda tributaria pendiente, sino también a las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración Tributaria.

Una vez más puede comprobarse como el legislador utiliza la figura de la responsabilidad tributaria para, de hecho, sancionar. Lo que tiene difícil acomodo constitucional habida cuenta de las garantías que deben establecerse para el responsable, por estar en presencia de un acto sancionador.

2.2. Fundamento de la derivación de responsabilidad tributaria solidaria al asesor fiscal

Una buena parte de la doctrina científica parece encontrar la justificación de la obligación de pago de una deuda tributaria ajena por el responsable tributario, en la contribución al sostenimiento del gasto público de acuerdo con la capacidad económica ajena, en la misma función de garantía de la responsabilidad tributaria. Se justifica así la responsabilidad derivada a un tercero en atención a la función garantista del crédito tributario, protegiendo a la Hacienda Pública frente a la posible insolvencia o mala voluntad de los deudores principales.

Resulta por tanto misión básica del ordenamiento tributario la obtención del cobro de los tributos, encargándose a la Ley tributaria la previsión de los mecanismos adecuados para lograr la efectividad del crédito tributario, incluso, cuando el deudor principal, como consecuencia de su insolvencia o de su mala voluntad, incumple con su obligación.

Al hilo de estas reflexiones, el artículo 41 de la Ley General Tributaria, regula con carácter general la responsabilidad tributaria, en los siguientes términos:

1. *“La Ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades. A estos efectos, se considerarán deudores principales los obligados tributarios del apartado 2 del artículo 35 de esta Ley.*
2. *Salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria.”*

Como es sabido, la responsabilidad subsidiaria constituye la regla general, tal y como se deriva del precepto citado, configurándose en cambio la solidaria como la regla especial que requiere ley expresa que la establezca. Para que se declare la responsabilidad subsidiaria es necesario que previamente se haga excusión de los bienes del deudor principal y de los responsables solidarios, es decir, que se agoten las vías para ingresar lo adeudado con el patrimonio de estos sujetos, mientras que, en el caso de la responsabilidad solidaria, el responsable lo es junto al deudor principal desde que éste deja de pagar en el período voluntario, y por tanto, sin necesidad de previa declaración de fallido del mismo.

Con carácter general, la responsabilidad tributaria a que puede quedar sujeto el asesor fiscal interviniente en una determinada operación queda encuadrada dentro del supuesto de hecho previsto por el artículo 42.1 a) de la Ley General Tributaria, a cuyo tenor:

1. *“Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:*
 - a. *Las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción.”*

El presupuesto de hecho de este supuesto de responsabilidad parte de la realización por el deudor principal del hecho imponible o de alguno de los supuestos de hecho realizados por los obligados tributarios del artículo 35 de la Ley General Tributaria, además de la realización por el mismo deudor principal de una infracción tributaria, y por la participación por parte de un tercero, causando o colaborando de forma activa, esto es, ayudando en la realización de la infracción tributaria así como la existencia de una deuda y sanción tributarias pendientes de cobro por no haberlas satisfecho el deudor principal.

Una vez más puede comprobarse como el legislador utiliza la figura de la responsabilidad tributaria para, de hecho, sancionar. Lo que tiene difícil acomodo constitucional habida cuenta de las garantías que deben establecerse para el responsable, por estar en presencia de un acto sancionador

Con carácter previo, y a la luz de lo expuesto hasta el momento, resulta imprescindible definir qué debe entenderse por causar o colaborar activamente en la realización de una infracción tributaria, y dado que en la normativa tributaria no se ofrece una definición del término “causar o colaborar activamente”, la doctrina viene acudiendo, por similitud de conceptos, a la regulación penal. Más en concreto a los artículos 27, 28 y 29 del Código Penal, que definen las formas de participación punibles en las infracciones. Y así, *“Son responsables criminalmente de los delitos y faltas los autores y los cómplices”*; *“Son autores quienes realizan el hecho por sí solos, conjuntamente o por medio de otro del que se sirven como instrumento. También serán considerados autores: Los que inducen directamente a otro u otros a ejecutarlo. Los que cooperan a su ejecución con un acto sin el cual no se habría efectuado”*; y por último *“Son cómplices los que, no hallándose comprendidos en el artículo anterior, cooperan a la ejecución del hecho con actos anteriores o simultáneos.”*

De esta forma, se aproximaría al término “causantes” de la realización de la infracción tributaria del artículo 42.1 a) de la Ley General Tributaria a los autores directos *“quienes realizan el hecho por sí solos”* o a los que *“colaboren activamente”* en la realización de aquella, a los coautores, inductores, cooperadores necesarios y cómplices, con arreglo a los preceptos citados del Código Penal.

En todo caso, y dejando de lado disquisiciones doctrinales que no acaban de delimitar los términos en su traslación al ámbito fiscal, conviene resaltar la necesidad de que las conductas indicadas queden suficientemente probadas. Y a ello parece conducir el adverbio utilizado por la Ley: *“activamente”*; se exige por tanto una relación directa entre la actuación del declarado responsable y el resultado antijurídico constitutivo de infracción tributaria. Esto es, mediante un comportamiento activo en su causación.

Continuando con el supuesto de hecho, pero ya en otro orden de cosas, el artículo 42.1 a) de la Ley no exige el dolo o la culpa en los causantes o en los que colaboren de forma activa en la realización de una infracción tributaria, lo que no es óbice para que la doctrina se haya pronunciado prácticamente de forma unánime entendiendo que se encuentran implícitas en la figura, al tratarse de la realización de una infracción tributaria. Con ello, es necesario que se dé alguna de estas formas de culpabilidad, en consonancia con lo establecido por el artículo 183.1 de la Ley General Tributaria que define las infracciones tributarias como

“las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra Ley”.

Conviene tener presente el tipo de infracción tributaria cometido para que pueda entrar en juego la derivación de responsabilidad al asesor fiscal, toda vez que no en todas las infracciones reguladas y sancionadas en la Ley General Tributaria cabrá la figura del responsable como sujeto causante o colaborador activo de la conducta. Piénsese, a modo de ejemplo, en el supuesto previsto por el artículo 191 de la Ley *“Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación”*, en este caso el sujeto infractor sólo puede ser el titular de la conducta y no otro.

2.3. El alcance de la responsabilidad tributaria solidaria al asesor fiscal: la responsabilidad por el incumplimiento de la obligación de prevenir la infracción tributaria cometida por otros

Resulta pacífico afirmar que la responsabilidad alcanza a la sanción en este supuesto. Ello sería así siempre que el declarado responsable sea causante o haya colaborado activamente en la infracción cometida por el deudor principal. Además de responder de la sanción, puede hacerlo también de la deuda tributaria exigible al deudor principal, aun cuando no haya tenido participación alguna en el presupuesto de hecho que la ha provocado. Y ello es así porque colaboró *“activamente”* en la causación de la infracción.

Algún sector doctrinal ha planteado la posibilidad de que la sanción que se puede imponer al responsable derive de una deuda tributaria o no, permitiendo así que se responda de la sanción sin existir deuda tributaria alguna, como puede ser en el supuesto de incumplimientos meramente formales.

Debemos plantearnos, sin embargo, si resulta posible la responsabilidad en el supuesto de causación o colaboración activa en el incumplimiento de una obligación formal por la que no se genera deuda tributaria. La respuesta nos viene dada por el tenor literal del artículo 182.1 de la Ley General Tributaria:

“Responderán solidariamente del pago de las sanciones tributarias, derivadas o no de una deuda tributaria, las personas o entidades que se encuentren en los supuestos de los párrafos a y c del apartado 1 y en los del apartado 2 del artículo 42 de esta Ley, en los términos establecidos en dicho artículo. El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad solidaria será el previsto en el artículo 175 de esta Ley”.

Este precepto, puesto en relación con el artículo 42.1 de la Ley, al que alude de forma directa, nos permite afirmar que la responsabilidad se extiende a todo tipo de sanción; no sólo la derivada de infracciones vinculadas a la deuda tributaria, sino también a la que procede de la falta de cumplimiento de obligaciones formales.

En todos estos supuestos, atendiendo a la responsabilidad en sede sancionadora, la doctrina ha puesto de manifiesto la necesidad de que hagan acto de presencia en la figura de la responsabilidad los principios materiales del derecho administrativo sancionador. En el supuesto que nos ocupa, la mayoría de autores entienden que la responsabilidad derivada en forma de sanción, hace que la figura quede situada entre la sanción por participar en la comisión de un acto ilícito y la garantía del cobro de la deuda tributaria, consustancial a todo supuesto de responsabilidad. Precisamente por ello, abogamos por la aplicación de los referidos principios en aras a adecuar al principio de personalidad de la pena o sanción, en cuya virtud no sería posible sancionar a una persona por las infracciones cometidas por otra distinta.

3. Bibliografía

- AA. VV., Study into the role of tax intermediaries, OCDE, 2008
- AA.VV, Derecho y práctica tributaria, Wolters Kluwer España, Valencia, 2013
- 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.
- BAEZA DÍAZ-PORTALES, MANUEL JOSÉ, Responsabilidad tributaria administradores sociales y otras cuestiones problemáticas. Ediciones Foro Jurídico, Valencia, 2011
- 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.
- CALVO ORTEGA, R., “La responsabilidad tributaria por actos ilícitos”, HPE, núm. 5, 1970.
- ROMERO PLAZA, C. Y SERANTES PEÑA, F. Responsables y Responsabilidad Tributaria, CISS, Valencia, 2009.
- SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., Responsabilidad penal, civil y administrativa del asesor fiscal, centro de Estudios Financieros, Madrid, 2007.



