

LA RESPONSABILIDAD DEL ASESOR FISCAL



El asesor fiscal tiene un cliente que por imperativo legal, reforzado con un completo sistema de coacción basado en muchas ocasiones en desproporcionadas sanciones, debe atender unas obligaciones que habitualmente no son de su agrado e impelido por el desconocimiento, la comodidad o cualquier otra razón, contrata y paga tales servicios de asesoramiento. Pero curiosamente, no es solo este sino que son dos los destinatarios de su trabajo: por una parte, el ya mencionado cliente al que siempre le produjo y le sigue produciendo risa el lema de 1978 del Ministro Fernández Ordoñez “Hacienda somos todos”; y, por otra parte, también es receptora de su trabajo la Administración Tributaria, que dado el imparable incremento del gasto público no deja de buscar nichos de recaudación. Y para complicar más la cuestión como es fácilmente comprensible los intereses de estos dos destinatarios, dado lo que legítimamente cada uno pretende, con demasiada frecuencia son contrapuestos. El himno de los asesores fiscales debería ser “Entre dos aguas”.

Autor:

Julio Bonmatí Martínez

Economista

A mayores, la complejidad de la interpretación correcta de las obligaciones tributarias plasmadas en la norma se incrementa constantemente sin solución de continuidad; y el deber de información y asistencia a los obligados tributarios recogido en la Sección 2ª del Capítulo I del Título III de Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no es siempre como gustaría que fuera en la mayoría de los casos por no aportar la seguridad jurídica que sería deseable en un Estado de Derecho.

Así que cada vez más, los asesores fiscales tienen que resolver múltiples situaciones conflictivas que no están siempre debidamente recompensadas y, a mayores, le suponen la aceptación de una responsabilidad derivada de su desempeño profesional.

La responsabilidad se define en su acepción jurídica por la RAE como la capacidad existente en todo sujeto activo de derecho para reconocer y aceptar las consecuencias de un hecho realizado libremente; y en su acepción usual se define como la deuda, la obligación de reparar y satisfacer, por sí o por otra persona, a consecuencia de un delito, de una culpa o de otra causa legal.

Y ya entrando en materia sobre el asesor fiscal, como profesional que acepta ocuparse del cumplimiento de las obligaciones fiscales de sus clientes, recae una responsabilidad dimanada de su trabajo que puede encuadrarse dentro de tres ámbitos distintos: el primero, la responsabilidad tributaria frente a la Administración; el segundo, la responsabilidad penal frente a los Tribunales por su posible participación en la comisión de un delito; y el tercero, la responsabilidad civil contractual frente a su cliente por los perjuicios que pudiese causarle como consecuencia de un servicio profesional inadecuado.

Obviamente, tras lo dicho en el párrafo anterior, ser consciente de la imperativa

necesidad y la importancia de tener un seguro profesional es indudable. Pero no es este el tema del artículo aunque tras su lectura prescindir del mismo sería propio de kamikazes.

En relación con la responsabilidad tributaria, en el artículo 42.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se determina que serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades: Las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción. Esto implica que cuando se dan ciertas circunstancias la Agencia Tributaria podría exigir al asesor fiscal el pago de las liquidaciones tributarias, intereses y sanciones no abonadas por sus clientes.

Y se determina literalmente en el artículo 42.2.a) que también serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de 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, las siguientes personas o entidades: a) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria. De producirse cualquiera de estos dos casos el procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad solidaria del asesor fiscal será el previsto en el artículo 175 de la Ley 58/2003 General Tributaria.

Y así literalmente dice el artículo 175 en cuanto al procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria, en su punto 1: El procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria, según los casos, será el siguiente: a) Cuando la responsabilidad haya sido declarada y notificada al responsable en cualquier momento anterior

al vencimiento del período voluntario de pago original de la deuda que se deriva, bastará con requerirle el pago una vez transcurrido dicho período. b) En los demás casos, una vez transcurrido el período voluntario de pago original de la deuda que se deriva, el órgano competente dictará acto de declaración de responsabilidad que se notificará al responsable.

Uno de los supuestos más frecuentes de responsabilidad solidaria tributaria del asesor fiscal se produce cuando Hacienda considera que éste ha colaborado activamente en la comisión de una infracción tributaria. En este caso se precisa que tras haber efectuado Hacienda una comprobación o inspección al cliente con regularización, le haya notificado a este último una liquidación y le haya impuesto una sanción por existir una infracción tributaria, precisándose en la participación del asesor fiscal la existencia de dolo o intencionalidad, es decir no basta un comportamiento meramente negligente en la actuación del asesor fiscal. Y es la AEAT la que debe probar que la intervención y/o colaboración del asesor para la comisión de la infracción ha sido activa e intencionada. En definitiva, estaremos ante esta situación cuando el asesor fiscal, dados sus conocimientos técnicos sobre la materia, proporciona a su cliente los medios imprescindibles para la comisión de la infracción.

Y al ser la responsabilidad del asesor fiscal solidaria, una vez finalizado el período voluntario de pago para el cliente en su calidad de deudor principal, Hacienda puede exigir al asesor fiscal la deuda reclamada en origen al cliente sin necesidad de haber perseguido previamente el patrimonio de dicho deudor ni de haberlo declarado fallido, por ser responsable solidario; y en consecuencia el asesor fiscal responderá tanto de la deuda tributaria –principal, intereses y posibles recargos– así como también de las sanciones.

Como ejemplo, y en relación con lo antedicho, tenemos que la Audiencia Provincial de Lleida, Sección 2ª, de 17 de septiembre de 2012. Sentencia 331/2012. Rec. 14/2012, interpreta que es al asesor para quedar exonerado de responsabilidad a quien le corresponde 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.

En relación con la responsabilidad penal, sin perjuicio de que el responsable penal de los delitos relativos a la Hacienda Pública, recogidos en los artículos 305 al 310 bis de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, es el obligado tributario; el asesor fiscal puede también ser considerado como tal. Su responsabilidad penal va a depender de la naturaleza y características del fraude fiscal y su concreta intervención en el diseño o la ejecución de la planificación para llevar a término tal fraude, y siempre con la necesaria existencia de dolo. Y así será considerado cooperador necesario cuando su intervención resulta imprescindible para la comisión del delito, o al menos de considerable trascendencia, idoneidad y eficacia para que se cometa el fraude.

Es cooperador necesario de un delito la persona que participa en la acción delictiva sin ser el autor de la misma. El rasgo esencial del carácter de cooperador necesario es que su participación es clave para que el delito pueda cometerse. Su ayuda al autor del delito consiste en acciones imprescindibles para que cumpla con su objetivo. Y así el artículo 28 del Código Penal establece que son autores quienes realizan el hecho por sí solos, conjuntamente o por medio de otro del que se sirven como instrumento. También serán considerados autores: a) Los que inducen directamente a otro u otros a ejecutarlo; b) Los que cooperan a su ejecución con un acto sin el cual no se habría efectuado.

La ley determina que en la comisión de un delito, una persona es cooperador necesario cuando: su intervención u omisión de intervención en el delito han sido indispensables para que la acción delictiva se concretara; la participación es voluntaria, consciente y dolosa. Es decir, que el cooperador necesario tiene plena conciencia de que está contribuyendo a un delito. No participa en forma presencial, directa ni material.

La sentencia del Tribunal Supremo 258/2007 del 19 de julio, Rec.10767/2006 afirma que la cooperación necesaria se refiere a quienes aportan una acción necesaria pero no tienen el dominio del hecho. Realizado su aporte, dejan el delito en manos de otros. Y en sentencia del 21 de octubre de 2014, el Tribunal Supremo establece que lo que aporta el cooperador necesario no es fácil de obtener de otro modo. En esta sentencia también se reconoce el carácter de colaborador necesario cuando el que colabora puede impedir la comisión del delito retirando su participación. El Tribunal Supremo ha emitido alguna otra sentencia (STS 363/2007, del 28 de marzo de 2007) en la que se considera cooperación necesaria la conducta de omisión en los delitos de resultado.

La diferencia entre el cooperador necesario y el cómplice que se regula en el artículo 29 del Código Penal se encuentra en la importancia de su intervención en el delito cometido. Como se ya se ha mencionado antes, la intervención del cooperador necesario es imprescindible para que el autor cumpla con su objetivo. En cambio en el caso del cómplice, si bien participa, es posible que el delito se cometa independientemente de esta participación. Su actuación es accesoria. Actúe o no el cómplice, el autor podría cumplir con su acto delictivo. Y lo que es importante destacar ante la relevancia de su aporte en el delito, el cooperador necesario recibe el mismo tratamiento judicial que el autor.

En relación con la responsabilidad civil, la relación existente entre el cliente y el asesor fiscal es un arrendamiento de servicios, en virtud del cual el arrendatario se obliga a cambio de una remuneración a prestar unos servicios (artículo 1.544 Código Civil), desplegando su actividad con la debida diligencia y acorde con las leyes y la *lex artis*.

En este tipo de servicios de asesoría fiscal y servicios de confección de impuestos, resulta evidente que la relación con el cliente está basada en la confianza, precisamente por el desconocimiento que tiene la persona que acude a un profesional del sector buscando asesoramiento o asistencia técnica, por lo que el deber de prestación del servicio conlleva igualmente el deber de fidelidad propia de la relación contractual (artículo 1.258 Código Civil) y exige la óptima ejecución del servicio contratado, al suponerse la adecuada preparación profesional y el cumplimiento correcto. La diligencia en la prestación del servicio que se exige al profesional es mayor que la genérica que el Código Civil refiere al 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 servicio contratado, surge la responsabilidad del profesional en cuanto haya actuado sin la diligencia exigible por los daños y perjuicios causados con la correspondiente obligación resarcitoria por aplicación del artículo 1.101 del Código Civil, que dispone: “Quedan sujetos a la indemnización de los daños y perjuicios causados los que, en el cumplimiento de sus obligaciones incurriesen en dolo, negligencia o morosidad, y los que, de cualquier modo, contravinieren al tenor de aquéllas”.

Para que pueda apreciarse la existencia de responsabilidad civil contractual (artículo 1.101 del Código Civil) es preciso que concurra la previa existencia de una relación contractual, una acción u omisión culposa o negligente del demandado

en el cumplimiento de su obligación contractual, un daño, y la relación de causalidad entre la acción u omisión culposa y el daño que sufre el demandante.

El arrendamiento de servicios, artículo 1.544 del Código Civil, obliga al asesor, a cambio de una remuneración, a prestar unos servicios, desplegando su actividad profesional con la debida diligencia; y para que pueda establecerse su responsabilidad por culpa, es preciso que concurran los siguientes requisitos: primero, la existencia de una omisión culposa del demandado, lo que supone la existencia de un error claro y patente para cualquier profesional; segundo, una infracción de la “lex artis”, normativa fiscal por parte del demandado; tercero, un daño; y cuarto, la relación de causalidad, esto es, la causa del daño económico al demandante debe estar en la actuación negligente del demandado.

Existe negligencia por parte del asesor en los supuestos en que existan sanciones, recargos o intereses derivados de una actividad de comprobación o inspectora por aspectos tributarios no declarados, o por desgravaciones o deducciones mal aplicadas, o por la no aplicación de determinados beneficios fiscales.

Por poner un ejemplo en relación con lo aquí reseñado y sobre todo a los efectos de la importancia de tener un contrato de prestación de servicios donde se establezca de forma clara las responsabilidades de cada una de las partes, cuidado con pensar que se está automáticamente libre de toda responsabilidad cuando el encargo recibido por el asesor fiscal del cliente lo haya sido de forma verbal y tuviera por objeto la confección y presentación de impuestos, pues en tal caso no se va a aceptar sin mayor indagación por los tribunales que el asesor fiscal cumpliera diligentemente con su obligación con la simple elaboración y presentación de los impuestos conforme a lo indicado por el cliente; a mayores si, por ejemplo, un

particular acude a una asesoría fiscal para cumplir con sus obligaciones tributarias y espera que el profesional, experto en la materia, le asesore sobre cuáles sean esas obligaciones, máxime cuando, como puede suceder, la forma de tributar sea distinta según el volumen de la facturación. Es el profesional, y no el cliente, el que debe conocer la normativa fiscal y determinar el régimen impositivo aplicable en cada caso.

Aunque el encargo recibido del cliente tuviera por objeto únicamente la confección y presentación de impuestos el asesor fiscal tiene una inexcusable obligación de verificar los datos que se utilizan para la confección de aquellos; y, por ello, no se va a ver libre sin mayor indagación de responsabilidad civil por el mero hecho de argumentar en su defensa la falta de información suministrada por el cliente, ni tampoco va a poder argumentar para verse libre de toda responsabilidad manifestar, sin más, que no puede existir responsabilidad para el asesor fiscal en los casos en los que hubiera cumplido el encargo partiendo de una información falsa proporcionada por el cliente. Puede existir responsabilidad en sede del asesor fiscal en caso de no verificar los datos necesarios para determinar qué régimen impositivo es el aplicable, y algún tribunal ya ha entendido que esta obligación no queda cumplida preguntando al cliente por estos datos, sino que el profesional tiene el deber de verificarlos. En estos ejemplos que he mencionado los tribunales han entendido que el asesor fiscal faltó a sus obligaciones y no cumplió diligentemente con la lex artis, que implica como ya hemos dicho que es el profesional, y no el cliente, el que debe conocer la normativa fiscal y determinar el régimen impositivo aplicable en cada caso, incluso cuando lo hayan contratado como mero presentador de modelos impositivos.

Insisto, por tanto, para evitar futuras sorpresas desagradables, en la existencia siempre de un contrato de prestación de

servicios firmado por el cliente donde quede muy claro cuáles son de manera exhaustiva las responsabilidades de cada una de las partes y especialmente el alcance del servicio prestado por el asesor fiscal.

Por último, en la esfera de una responsabilidad subjetiva contractual, no opera la inversión de la carga de la prueba, por lo que es preciso acreditar la culpabilidad, siempre y cuando quepa imputársela personalmente al asesor fiscal interviniente, siendo el cliente, el que debe probar los presupuestos de la responsabilidad del asesor fiscal, el cual “ab initio”, goza de la presunción de diligencia en su actuación profesional. Y la misma carga probatoria y a igual parte incumbe en relación con los daños y perjuicios y con su causalidad con esa culpa contractual.

Lo dicho, usted señor asesor está permanentemente nadando “Entre dos aguas”.