

**NURIA PUEBLA AGRAMUNT**

*Profesora de Derecho financiero y tributario. Universidad  
Antonio de Nebrija*

Este trabajo ha sido seleccionado y ha obtenido el **Accésit Premio Estudios Financieros 2003** en la Modalidad de **TRIBUTACIÓN**.

El Jurado ha estado compuesto por: don Vicente RAMBLA MOMPLET, don Inocente ALTOZANO FERRAGUT, don José DÍAZ DELGADO, don Carmelo LOZANO SERRANO, don Andrés SÁNCHEZ PEDROCHE y doña María Teresa SOLER ROCH.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de la autora.

**Extracto:**

A pesar de que nuestro ordenamiento no ha definido ni regulado la profesión de asesor fiscal, ésta puede considerarse una profesión liberal, de las denominadas libres o no sujetas, no titulada y en proceso de formación. El asesor fiscal es un profesional liberal porque se dan en él las características que tradicionalmente se han venido atribuyendo a los mismos, como la necesidad de una formación especializada, la independencia en el ejercicio y su control por la autorregulación, la confianza, que impregna la relación del profesional con su cliente, y la consiguiente confidencialidad y secreto que se imponen al profesional, la función social que el profesional lleva a cabo, la onerosidad, la honorabilidad y, consecuencia de todo ello, la necesidad del respeto de una deontología. La ausencia de definición legal supone un vacío perjudicial para los propios profesionales, así como para los contribuyentes y la Administración, que ha contribuido al incremento de personas poco cualificadas que, sin control, ejercen una función cada día más demandada, aunque en ningún caso su intervención haya sido regulada como obligatoria. Será el legislador quien decida cuándo y de qué manera regular esta profesión, pero mientras tanto, los que se dediquen a la misma, por su condición de profesionales y por la función que la sociedad de hecho les encomienda, están obligados a respetar unas normas éticas o deontología profesional.

\* Con posterioridad a la concesión del accésit, y por petición expresa del *Centro de Estudios Financieros*, el presente trabajo ha sido objeto de la correspondiente revisión y actualización normativa.

---

## Sumario:

---

1. Introducción. La asesoría fiscal como profesión en formación.
2. El asesor fiscal como profesional liberal.
  - 2.1. Concepto de profesional liberal.
  - 2.2. Características del asesor fiscal como profesional liberal.
3. La profesión de asesor fiscal.
  - 3.1. Inexistencia de un estatuto jurídico que delimite el acceso a esta profesión y su ejercicio.
  - 3.2. La misión del asesor fiscal.
4. Breve referencia a la deontología profesional del asesor fiscal.

## 1. INTRODUCCIÓN. LA ASESORÍA FISCAL COMO PROFESIÓN EN FORMACIÓN

No podemos obviar que existe algo llamado asesoría fiscal que se está ofertando a los consumidores, aunque el legislador no se haya parado a regular qué es, cuándo es necesaria, ni en qué debe consistir, como tampoco las condiciones que debe reunir el prestador del servicio: entre otras, cuál sea la formación necesaria, la titulación adecuada y los requisitos de acceso al ejercicio de la profesión. ¿Qué es pues la asesoría fiscal?

Para poder afirmar que la asesoría fiscal es una profesión liberal deberíamos poder hacerlo a raíz de un concepto de profesión, pero éste no es un concepto jurídico unívoco <sup>1</sup>: no existe ni en nuestro ordenamiento ni en los de nuestro entorno una definición legal de profesión, lo que ha contribuido a que la cuestión se haya analizado poco desde el ámbito jurídico <sup>2</sup> y más desde la sociología <sup>3</sup>. La

<sup>1</sup> El Tribunal Constitucional alemán ha declarado (BverfGE 10,354,364) que el concepto «profesión liberal» no es un concepto jurídico unívoco del que puedan extraerse precisas consecuencias jurídicas, sino un concepto sociológico con el que se designa una situación de hecho o un dato de la realidad. Véase José Ramón RUIZ GARCÍA, «El régimen jurídico de los asesores fiscales en Alemania», *Civitas REDF*, n.º 38, abril-junio 1983.

<sup>2</sup> El concepto de profesión se ha analizado en nuestra disciplina por Alejandro MENÉNDEZ MORENO, *El concepto jurídico tributario de profesional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986. A pesar de que no considera posible ofrecer un concepto unívoco de profesional en el derecho tributario (razón por la cual debe buscar el significado de profesional en cada tributo), los caracteres del concepto de profesional que podrían destacarse de entre los que señala este autor son: actividad profesional desarrollada fundamentalmente por personas físicas que tienen una preparación intelectual o técnica adecuada y que se realiza con habitualidad y ánimo de lucro, así como con independencia, sin una organización excesivamente compleja y cuya remuneración sólo esporádicamente es fija o periódica. La doctrina tributaria en Francia también se ha ocupado de la cuestión: Francis ALCADE, *La profession liberale en Droit fiscale*, Librairies Techniques, Paris, 1984. El principal jurista francés que ha estudiado las profesiones es J. SAVATIER, *La profession libérale: étude juridique et pratique* (1947). También se ha estudiado por la doctrina administrativista (entre otros, Fernando SAINZ MORENO, «Artículo 36. Colegios profesionales», *Comentarios a las leyes políticas. Constitución española de 1978*, t. III, Edersa, Madrid, 1983, págs. 507-591; Lorenzo MARTÍN RETORTILLO (dir.), *Los colegios profesionales a la luz de la Constitución*, Civitas-Unión profesional, Madrid, 1996, págs. 66-124).

<sup>3</sup> Destacan autores como el sociólogo alemán Max WEBER, en obras como *Economía y sociedad* (1964) y *La ética protestante y el espíritu del capitalismo* (1969). En EEUU, Talcott PARSONS en sus *Essays in Sociological Theory* (1954). En Gran Bretaña, Philip ELLIOT (trad. Esther Seivane), en *Sociología de las profesiones*, Tecnos, Madrid, 1975. Más recientemente, entre otros, M.ª Teresa ALONSO PÉREZ, «Notas para el estudio sociológico y económico de las profesiones», en Bernardo MORENO QUESADA y otros (ed.) *El ejercicio en grupo de profesiones liberales*, Granada, 1993, págs. 15-82; Ángel J. GALLEGO MORALES, «Profesionalización, desprofesionalización y fórmulas organizativas», en Bernardo MORENO QUESADA y otros (ed.) *El ejercicio en grupo de profesiones liberales*, Granada, 1993, págs. 82-122.

profesión es, ante todo, una realidad social <sup>4</sup>, un fenómeno que surge cuando aparece la organización y la división del trabajo <sup>5</sup>, y que se identifica con una ocupación definida por la exigencia de un alto nivel de conocimientos y por las peculiares características de los servicios prestados.

Partiendo de esta premisa, puede afirmarse que, como realidad social, y aunque el legislador no la regule, **la asesoría fiscal es una profesión liberal**. Es evidente que ha surgido una necesidad en la sociedad de contar con asesores fiscales que ayuden al obligado tributario en sus deberes respecto de la Hacienda pública <sup>6</sup>, y que esta necesidad se ha visto cubierta por personas que se han provisto de los necesarios conocimientos técnicos y que se llaman a sí mismas asesores fiscales. Con el tiempo, estas personas cualificadas se han agrupado en asociaciones profesionales que amparan y controlan, en cierta manera, su trabajo. Muy posiblemente, esta profesión acabe por ser reconocida públicamente y regulada legalmente, como aquella por la cual se asiste al obligado tributario y se le facilita el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Y con ello, y con la creación y aprobación de unos códigos deontológicos que rijan las conductas de sus miembros, se habrá completado el proceso de profesionalización de la asesoría fiscal. Concluimos, entonces, que la de asesor fiscal es una **profesión en formación** <sup>7</sup>.

## 2. EL ASESOR FISCAL COMO PROFESIONAL LIBERAL

### 2.1. Concepto de profesional liberal.

Aunque, como se ha destacado por la doctrina, no existe una regulación específica en nuestro Derecho de la figura del asesor fiscal <sup>8</sup>, entendemos que es posible afirmar que el asesor fiscal es un profesional liberal, y que, por tanto, su régimen jurídico es el régimen aplicable con carácter general a estos

<sup>4</sup> Presenta la profesión como realidad social, José M.<sup>a</sup> SOUVIRON MORENILLA en *La configuración jurídica de las profesiones tituladas en España y en la Comunidad Económica Europea*, Consejo de Universidades, Secretaría General, 1988, pág. 25.

<sup>5</sup> La profesión es un fenómeno exclusivo de los medios sociales organizados y es a su vez el mejor exponente de la salud pública: José TODOLI LUQUE, *Nivel ético del profesional español (investigación ético-sociológica)*, Confederación española de Cajas de Ahorros, Madrid, 1975, pág. 14.

<sup>6</sup> Como algunos han puesto de relieve, ello en parte es consecuencia de la creciente abundancia, complejidad y mutabilidad de las normas tributarias, situación creada en cualquier caso por el Estado legislador. Véase, Fernando PEÑA ÁLVAREZ, Estudio preliminar a las *Normas técnicas de asesoría fiscal*, publicadas por el Registro de Economistas Asesores Fiscales, Madrid, 1991, pág. 7.

<sup>7</sup> Se encontraría en una fase inicial del proceso de «profesionalización», véase Harold L. WILENSKY, «The Professionalisation of Everyone», *Amer. J. Sociology*, vol. 70, 1964, págs. 141-146. Las cinco etapas que señala WILENSKY del proceso de profesionalización son: 1) surgimiento de un grupo ocupacional comprometido a trabajar sobre un conjunto de problemas; 2) instrucción y selección; 3) formación de una asociación profesional; 4) reconocimiento público y apoyo legal para el acceso a la profesión y las formas en que se debe ejercer; 5) elaboración de un código ético.

<sup>8</sup> La falta de regulación legal de esta figura es destacada, entre otros, por Magín PONT MESTRES, «El asesor del contribuyente en el procedimiento de inspección tributaria», en la obra *Estudios sobre temas tributarios actuales*, Barcelona, 1985, pág. 390; Alberto BAEZA ALBENDEA, M.<sup>a</sup> José CARO CEBRIÁN y Aníbal CARO CEBRIÁN, en «Asistencia al contribuyente, secreto profesional y derecho a la intimidad en el ámbito tributario: nueva aportación (I)», *Carta Tributaria*, n.º 81,

profesionales. Pero, ¿qué es un profesional liberal? Nuestro ordenamiento no ofrece una definición del mismo. Es deber del estudioso y del aplicador del Derecho, en tanto no se definan por el ordenamiento, tratar de entender los términos empleados en sus normas conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda<sup>9</sup>. Y en su sentido usual, profesional es alguien que ejerce de forma continuada, habitual y autónoma una actividad intelectual o técnica cualificada, para la que se requiere una preparación, que proporciona una ganancia o renta a quien la ejerce y un beneficio a la sociedad.

Tampoco debe negarse la existencia de un marco jurídico del profesional liberal, dado que nuestro ordenamiento sí contiene una regulación de las distintas responsabilidades civiles y penales del mismo. Lo que puede afirmarse es que el concepto de profesional liberal no está positivizado, y que, por tanto, como tal, es un concepto sin consecuencias jurídicas<sup>10</sup>.

Pueden encontrarse ciertos elementos característicos de los profesionales liberales en el Derecho comunitario. Así, en el anexo F de la Sexta Directiva del Consejo de las Comunidades Europeas (77/388/CEE) en materia de IVA, aunque no con intención de ofrecer un concepto abstracto y global del mismo, se emplea el concepto de profesional liberal. Y el Tribunal de Justicia, en uno de sus pronunciamientos, ha señalado que hay determinados elementos que caracterizan las profesiones liberales<sup>11</sup>: «las profesiones liberales (...) 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. Debe añadirse 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»<sup>12</sup>.

En una intuitiva aproximación al concepto, podríamos decir que el profesional liberal se define como aquella persona que posee un profundo y especializado conocimiento sobre una materia, que con base en este conocimiento ejercita con independencia y autonomía una actividad funda-

15 noviembre 1988, pág. 6; Antonio CAYÓN GALIARDO, en el prólogo a la monografía *El ejercicio de las funciones del asesor fiscal en el ordenamiento tributario español*, AAVV, Monografías n.º 13, AEDAF, Madrid, 1998, págs. 5 y 6 y José Antonio CHOCLÁN MONTALVO, «Responsabilidad penal del asesor fiscal», *Impuestos* n.º 3, febrero 2003, pág. 1.

<sup>9</sup> En el concreto ámbito del Derecho tributario, encontramos esta norma en el artículo 12.2 de la nueva LGT que entrará en vigor el 1 de julio de 2004.

<sup>10</sup> Es más, la existencia de distintas ramas en nuestro ordenamiento que regulan la actividad profesional (la civil, mercantil, administrativa, tributaria y laboral) hace que en nuestro ordenamiento se utilice el término profesión para designar múltiples conceptos distintos (Daniel VÁZQUEZ ALBERT, *Derecho de la competencia y ejercicio de las profesiones liberales*, Monografías Aranzadi, Navarra, 2002, pág. 32). Desde la doctrina tributaria se ha afirmado la ausencia de un concepto legal de profesional en el ordenamiento tributario, que se traduce en que no existe un concepto único de profesional en los distintos tributos. En este sentido, José Manuel TEJERIZO LÓPEZ, en el prólogo a Alejandro MENÉNDEZ MORENO, *El concepto jurídico tributario de profesional*, op. cit., pág. 14.

<sup>11</sup> A efectos del mencionado anexo F, apartado 2, de la Sexta Directiva de IVA.

<sup>12</sup> STJCE de 11 octubre 2001, fund. jco. 39, en el asunto C-267/99. El Tribunal señala que corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar si, habida cuenta de los mencionados criterios, debe considerarse que la actividad (en el caso concreto, de administrador de fincas), tal y como la establece la normativa luxemburguesa, constituye una profesión liberal. En definitiva, que el concepto de profesional liberal debe ser fijado por cada uno de los Estados. Aunque la sentencia se refiere al concepto de profesional liberal a efectos del artículo 28.3.b) de la Sexta Directiva del Consejo de las Comunidades Europeas 77/388/CEE, de 17 de mayo de 1977 –que permite dejar exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido determinadas operaciones señaladas en el anexo F y entre las que se encuentran la prestación de servicios de intérpretes, abogados y otros miembros de las profesiones liberales–, la sentencia puede servir para aproximarnos a un concepto abstracto de profesional liberal.

mentalmente intelectual, para la que normalmente se precisa una titulación académica, y por la que goza de un alto estatus social, dado que con ella contribuye a realizar una función social que redundará en el bien común <sup>13</sup>.

En cualquier caso, debe tenerse presente que el concepto de profesión es un concepto dinámico, no estático, y que, si bien tradicionalmente se ha identificado el término profesión con toda actividad intelectual, generalista, unidisciplinar y que se ejerce de forma independiente, individual y altruista, en los últimos tiempos el paradigma tradicional de profesión ha entrado en crisis, como consecuencia de las profundas transformaciones experimentadas por nuestra sociedad actual <sup>14</sup>.

## 2.2. Características del asesor fiscal como profesional liberal.

Nuestro ordenamiento jurídico no ha definido ni regulado en concreto la profesión de asesor fiscal, pero ello no impide que pueda afirmarse que se trata de una profesión liberal. En efecto, las principales características que tradicionalmente se han venido atribuyendo a los profesionales liberales <sup>15</sup> pueden sin duda predicarse de los asesores fiscales, de modo que no cabe dudar que **la asesoría fiscal se trata de una profesión liberal**. Y dentro de éstas, se trataría de una profesión **de las que podrían clasificarse como libres o no sujetas**, pues en cuanto tal no ha sido objeto de delimitación legal <sup>16</sup>. En un breve repaso por las características que debe reunir una realidad social para ser considerada profesión liberal, puede afirmarse:

- a) en primer lugar, que un asesor fiscal, como todo profesional, ejerce una **actividad esencialmente intelectual**, rasgo distintivo de las personas que ejercen una profesión frente a quienes desarrollan una actividad manual o mecánica, para la que se requiere principalmente una formación y una experiencia de carácter técnico <sup>17</sup>. Esta distinción debe enten-

<sup>13</sup> Los aspectos que definen y caracterizan al profesional pueden resumirse en cuatro: conocimiento especializado, contribución al bien social, autorregulación y alto estatus social. Michael DAVIS y Frederick ELLISTON hacen una buena descripción de lo que es un profesional en la introducción al libro *Ethics and the legal profession*, Prometheus books, New York, 1986, págs. 13 y 14.

<sup>14</sup> Daniel VÁZQUEZ ALBERT, *Derecho de la competencia...*, op. cit., págs. 32-33. Los rasgos que caracterizaban la profesión liberal han ido erosionándose, por lo que el autor propone un concepto cambiante, dinámico de profesional.

<sup>15</sup> Para el análisis de estas características, nos ha sido de gran utilidad la monografía de María Dolores CERVILLA GARZÓN, *La prestación de servicios profesionales*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2001, págs. 25 a 52.

<sup>16</sup> Puede decirse que la profesión libre o no sujeta es la no sometida a regulación jurídica, mientras que la profesión reglamentada o sujeta es, por el contrario, la sometida a regulación jurídica en lo que se refiere a su definición, el acceso a la misma y a su ejercicio. José M.ª SOUVIRON MORENILLA en *La configuración...*, op. cit., pág. 23. En un sentido más estricto, profesión libre se identifica con aquella cuyo ejercicio no requiere contar con un título académico o administrativo. Frente a la profesión libre, la profesión regulada es aquella para cuyo ejercicio el ordenamiento exige la previa posesión de un título académico (título oficial) o administrativo (diploma, licencia o autorización administrativa que se obtiene mediante la realización de las correspondientes pruebas y que constituye una simple capacitación oficial, pero no un título académico): Daniel VÁZQUEZ ALBERT, *Derecho de la competencia...*, op. cit., pág. 32).

<sup>17</sup> Para algunos, la característica fundamental de la profesión está constituida precisamente «por los saberes que se aplican en su ejercicio y cuya posesión es la causa de que el profesional sea socialmente reconocido como tal». En este sentido, José M.ª SOUVIRON MORENILLA, *La configuración...*, op. cit., pág. 26.

derse exenta de prejuicios frente a los trabajos manuales, y con ella pretende destacarse que los trabajos que desempeña un profesional liberal son trabajos en los que es dominante el elemento intelectual<sup>18</sup>. En el artesano o el empresario, también es indispensable el elemento intelectual, pero no constituye la esencia misma de su actividad<sup>19</sup>.

El profesional goza de una preparación y de una **formación especializada**. De ahí que tradicionalmente los profesionales hayan sido identificados con personas de **alto estatus social**, principalmente por la elevada educación que a sí mismos se procuran<sup>20</sup>. Téngase en cuenta que normalmente quien contrata al profesional (bien un empresario, bien un particular) lo hace precisamente porque el profesional posee unos conocimientos de los que el acreedor del servicio carece, o porque el profesional sabe hacer algo que el cliente no sabe hacer por sí mismo. «El trabajo del profesional consiste en proteger al cliente de su propia ignorancia»<sup>21</sup>.

La posesión de ese núcleo de saberes puede, en cada profesión en concreto, constituir una realidad social no sometida a control jurídico-público o bien una realidad refrendada institucionalmente (y para entender que jurídicamente estamos ante una profesión liberal, el legislador suele establecer como parámetro objetivo que mide la formación intelectual la posesión por el sujeto de un título de educación superior oficial)<sup>22</sup>.

Para ejercer de asesor fiscal es necesaria una preparación especializada en la materia tributaria y una elevada capacitación técnica, que permita combinar un amplio conocimiento teórico con una buena capacidad para aplicarlo a los problemas que en la práctica puedan plantearse. Pero no existe una licencia o reglamentación oficial que acredite la posesión de los conocimientos teóricos y de la capacitación práctica, por lo que la profesión de asesor fiscal estaría entre aquellas primeras, es decir, se trataría de una profesión en el sentido de realidad socialmente aceptada pero no jurídicamente regulada y controlada por el poder público. Y desde esta perspectiva, puede afirmarse que el asesor fiscal es un profesional liberal, a pesar de que el ejercicio de su actividad no sea exclusivo de una titulación

<sup>18</sup> Sin que deba interpretarse la distinción en sentido peyorativo, el intelectual utiliza principal y esencialmente su intelecto para su trabajo (pero no por ello es más inteligente que quien ejerce un oficio y utiliza para ello fundamentalmente sus habilidades técnicas y manuales).

<sup>19</sup> Debe admitirse que las condiciones actuales de ejercicio de algunas profesiones, como la de asesoramiento jurídico o fiscal, conducen a sus titulares a pasar de ejercer un papel exclusivamente de consejeros intelectuales, a actuar como intermediarios entre la Administración y sus clientes, como agente de comercio (*agent d'affaires*) por lo que puede decirse que estas profesiones estarían saliendo del campo de las profesiones liberales. Véase Francis ALCÁDE, *La profession libérale en droit fiscale*, *op. cit.*, págs. 50 y 51.

<sup>20</sup> La importancia del estatus del profesional recorre las páginas del libro de Philip ELLIOT, *Sociología de las profesiones*, *op. cit.*, especialmente capítulos 3 y 4. Entendemos que, hoy en día, si bien no son una clase diferenciada de la sociedad, como el autor apunta, los profesionales sí se preocupan por hacerse un nombre dentro de la comunidad profesional.

<sup>21</sup> Norman BOWIE, «The law: from a profession to a business», *Vanderbilt Law Review*, mayo 1988, pág. 2.

<sup>22</sup> El artículo 36 de la Constitución parece incluso considerar en un mismo plano al profesional liberal y al profesional titulado, al decir que será la ley la que «regulará las peculiaridades propias del régimen jurídico de los Colegios Profesionales y el ejercicio de las profesiones **tituladas**». El artículo 403 del Código penal califica de intruso al que ejerciere actos propios de una profesión sin poseer el correspondiente **título oficial** o reconocimiento por disposición legal o convenio internacional (los destacados son nuestros).



académica en concreto <sup>23</sup>. Porque el hecho de que no exista un título oficial de asesor fiscal no significa que quienes ejercen la asesoría fiscal no sean profesionales liberales, sino que se trataría de una **profesión libre no titulada** <sup>24</sup>, que no ha sido objeto de regulación jurídica. Y como profesión libre, la asesoría fiscal no está sujeta a reglas especiales, pero sí a las normas generales del ordenamiento jurídico.

No debe olvidarse que la categoría de profesional liberal es anterior al nacimiento de las Universidades, y que la titulación, por tanto, se configuró como requisito sólo en momentos posteriores. Esto mismo ha ocurrido con la profesión de asesor fiscal, que ha surgido porque algunos individuos han observado una necesidad social y se han comprometido a cubrirla. A medida que ha ido pasando el tiempo, se han ido organizando cursos de formación, que han permitido a estas personas la especialización en un área de conocimiento y el acceso a la profesión <sup>25</sup>. En la actualidad la asesoría fiscal es una profesión libre no titulada hasta que el legislador decida reglamentar cuáles son la formación y consiguiente titulación necesarias para poder ejercerla <sup>26</sup>. Y en tanto en cuanto el legislador español no se pronuncie acerca de la necesidad o no de título oficial para ejercer la profesión de asesor fiscal, en alguna sede se viene exigiendo <sup>27</sup>, para poder

<sup>23</sup> Tampoco en el Derecho comparado existe una única titulación que habilite para el ejercicio de la profesión de asesor fiscal. En Italia el Derecho tributario lo practican todos aquellos que se hallan inscritos en la *Libera Associazione di Periti de Esperti Tributari*, que han aprendido el Derecho tributario fuera de las aulas de la universidad, y que pueden ser desde abogados hasta ingenieros o arquitectos (véase Amparo GRAU RUIZ en el capítulo «Aspectos críticos del régimen jurídico del asesor fiscal en el derecho comparado», de la obra colectiva *El ejercicio de las funciones del asesor fiscal en el Ordenamiento tributario español*, AAVV, *op. cit.*, pág. 243). En Alemania se exige formación académica, pero no un título concreto, ya que basta con que se hayan concluido estudios –no necesariamente superiores– jurídicos, económicos u otro tipo de estudios relacionados con la economía (véase José Ramón RUIZ GARCÍA, «El régimen jurídico...», *op. cit.* pág. 281; en el mismo sentido, María ALCÁNTARA-GARCÍA FERREIRO y Cristina GÓMEZ LACUEVA, «La responsabilidad civil del asesor fiscal frente al cliente», *Crónica Tributaria* n.º 89, 1999, pág. 16).

<sup>24</sup> No se requiere ningún título para ejercer la profesión de asesor fiscal. Decimos que no es una profesión titulada porque el Tribunal Constitucional parece haber restringido el concepto de profesión titulada del artículo 36 CE a las reguladas a partir de un título de educación superior (STC 42/1986, de 10 de abril).

<sup>25</sup> El problema que ya hace casi treinta años advertía Philip ELLIOT es que en este proceso de profesionalización, «una ocupación que tenga pretensiones de lograr un estatus profesional no puede permitirse el que sea considerada como un refugio para los que no tienen cualificaciones» (*Sociología de las profesiones*, *op. cit.*, pág. 119).

<sup>26</sup> Ya dijo el Tribunal Constitucional que «compete al legislador, atendiendo a las exigencias del interés público y a los datos producidos por la vida social, considerar cuándo existe una profesión, cuándo esta profesión debe dejar de ser enteramente libre para pasar a ser profesión titulada, esto es, profesión para cuyo ejercicio se requieren títulos, entendiendo por tales la posesión de estudios superiores y la ratificación de dichos estudios mediante la consecución del oportuno certificado o licencia». Perfectamente «puede el legislador crear nuevas profesiones y regular su ejercicio» (STC 42/1986, fund. jco. 1.º). En las profesiones «emergentes», la acreditación de la formación suele consistir en una mera declaración ante la sociedad de la constancia de esta formación o cualificación, sin tener ningún otro efecto; pero este tipo de profesiones «en cuanto obtenían un cierto grado de aceptación social han solido ser [sic] pronto objeto de intervención mediante la técnica del título académico o profesional y la reconducción de las condiciones de formación al ámbito de la enseñanza formal». José M.ª SOUVIRON MORENILLA, *La configuración...*, *op. cit.*, pág. 27. Esta decisión del legislador constituye una auténtica configuración de la profesión titulada como instituto jurídico (pág. 53).

<sup>27</sup> En línea con lo considerado deseable por la *Confédération Fiscale Européenne* (Órgano consultivo en materia de impuestos de la Comisión de la UE, que reúne a las organizaciones de Asesores Fiscales más importantes de la Unión Europea), que pretende lograr la armonización de la profesión de asesor fiscal.



ejercer como asesor fiscal, la posesión de titulación universitaria con formación en materia tributaria u otro título universitario, con curso de postgrado o acreditación de especialización en materia tributaria <sup>28</sup>.

- b) Un asesor fiscal es un profesional liberal, porque ejerce su profesión con **independencia**, libertad y autonomía <sup>29</sup>. La independencia del asesor, como profesional, se manifiesta en una doble vertiente: en su vertiente interna, independencia significa que el asesor fiscal adopta las decisiones con libertad, basándose exclusivamente en sus conocimientos intelectuales y en su experiencia profesional, rechazando toda presión o interferencia en sus decisiones técnicas (**independencia técnica**); en su vertiente externa, la independencia del profesional significa que actúa por cuenta propia, no de forma dependiente o subordinada (**independencia económica**).

En esta característica de la independencia se aprecia lo dinámico del concepto de profesión, puesto que la creciente contratación de profesionales asalariados ha reducido considerablemente la independencia, al menos económica, del profesional (proletarización de los profesionales). En cualquier caso, aunque un profesional pudiera estar en relación laboral de dependencia, prestando sus servicios bajo la dirección de un empresario, en cuanto al contenido de su trabajo, a sus conocimientos, gozará de esa imprescindible independencia que lo caracteriza <sup>30</sup>. Y no hay duda de que el asesor fiscal goza de independencia técnica en el ejercicio de su profesión. Es más, debido a la alta formación que se requiere para llevar a cabo la actividad de asesoría fiscal, el asesor es visto como miembro de una profesión de elite, cuyas actuaciones sólo se basan en sus conocimientos y su trabajo no se ve impedido por presiones externas <sup>31</sup>.

<sup>28</sup> Véanse los requisitos para ingresar como asociado en la Asociación Española de Asesores Fiscales en <http://www.aedaf.es>. La AEDAF ha considerado tradicionalmente que para ser asesor fiscal es necesario título de educación superior, y así reúne a Abogados, Economistas, Licenciados en Administración y Dirección de Empresas y Titulados Mercantiles y Empresariales de toda España dedicados al ejercicio profesional del asesoramiento tributario. En los últimos estatutos se ha decidido abrir las puertas de la asociación a diplomados con alguna especialización en materia tributaria.

<sup>29</sup> Sobre el concepto de independencia profesional, aunque referida a la de los abogados, véase Rafael DEL ROSAL, *Normas deontológicas de la abogacía española, Una doctrina construida a partir del ejercicio de la competencia disciplinaria*, Monografías Civitas, Madrid, 2002, págs. 52 y ss. Ofrece una distinción entre la independencia como prerrogativa del abogado en el ejercicio de la defensa y la independencia como principio fundamental que informa el conjunto de las obligaciones deontológicas del abogado, y llega a la conclusión de que la independencia otorga al abogado una suerte de inmunidad frente a la posible revisión de su actuación, dado que éste goza de una libertad facultativa similar a la de cátedra de que goza el profesor (pág. 59). Entendemos, sin embargo, como ha señalado el Tribunal Supremo, que independencia conforme a la *lex artis* no implica infalibilidad del profesional (véase la STS de 7 de febrero de 1990, RJ 1990/668, que hace referencia a la *lex artis* de los médicos).

<sup>30</sup> Para algunos, «lo que caracteriza al profesional liberal es el disfrute de una independencia o discrecionalidad técnica que le permite decidir, en cada caso, cuál tiene que ser la forma concreta de llevar a cabo la actividad encargada. La prestación en cada caso en concreto no está predeterminada por normas legales o reglas científicas o técnicas». En este sentido, Aurora CAMPINS VARGAS, *La sociedad profesional*, Civitas, Madrid, 2000, pág. 79.

<sup>31</sup> «Muchos de los mejores y más brillantes abogados se dedican al Derecho fiscal», dice Richard LAVOIE, «Deputizing the Gunslingers: Co-opting the Tax Bar Into Dissuading Corporate Tax Shelters», Research paper 01-12, Stanford/Yale Junior Faculty Forum, 2001, pág. 14.

El asesor goza de independencia ante todo frente a la Administración, ya que el profesional no está sujeto a las instrucciones ni al control de aquélla. En otra época, en concreto en la Alemania de los años 1933 a 1945, sí se concibió, sin embargo, al asesor fiscal como una especie de Agente de la Administración Tributaria, como su prolongación<sup>32</sup>.

Además, el asesor es independiente frente a su cliente, porque no está obligado a aceptar su encargo profesional ni tampoco a seguir sus instrucciones. Independencia en el profesional significa ausencia de subordinación, de modo que puede rechazar el encargo si no dispone del suficiente tiempo o preparación o si las peticiones de su cliente no le parecen correctas (como por ejemplo, si le propone una actuación ilegal)<sup>33</sup>. En términos generales, el profesional puede ejercer su actividad con absoluta independencia, pues la mayor parte de los contribuyentes prefieren un asesor fiscal que sea honesto y con aversión al riesgo, y se ha demostrado que los contribuyentes tienden a aceptar la recomendación de sus asesores fiscales<sup>34</sup>.

Independencia no es, por otro lado, sinónimo de imparcialidad. Esto es, el asesor fiscal no tiene que ser objetivo, sino defender los intereses de su cliente y tratar de conseguir el resultado más favorable para éste dentro de la legalidad.

- c) La independencia no confiere al profesional liberal la libertad de actuar sin sujeción a ningún tipo de norma o control, sino que el profesional debe actuar con **diligencia** y en concreto con arreglo a la *lex artis ad hoc*<sup>35</sup>. Esta medida valorativa de la diligencia se basa en criterios objetivos de naturaleza técnica, y por ello, aunque la concreción de la existencia de diligencia profesional es labor jurisprudencial, puede decirse que la independencia tiene una dimensión gremial o de grupo, en el sentido de que un control del buen cumplimiento de las funciones del profesional lo realiza en muchos supuestos la propia agrupación de profesionales.
- d) En efecto, una profesión liberal e independiente se caracteriza por el respeto a unas reglas que se ha impuesto a sí misma, a través del mecanismo de la **autorregulación**. Sin embargo, en los últimos tiempos en los que corren aires liberalizadores en aras a la competencia en el mercado, puede apreciarse una tendencia a la desregulación, que está desplegando sus

<sup>32</sup> José Ramón RUIZ GARCÍA, «El régimen jurídico de los asesores...», *op. cit.*, pág. 287.

<sup>33</sup> Miguel PÉREZ DE AYALA BECERRIL, en «La ética del asesor fiscal» (comunicación presentada en la II Jornada Metodológica Jaime García Añoveros, celebrada en el Instituto de Estudios Fiscales el 25 de abril de 2003), se pregunta en qué casos el asesor puede rechazar un encargo por motivos éticos. Básicamente el problema que se plantea es si los escrúpulos o reparos morales del asesor deben impedir dar una solución legal, pero éticamente reprochable, al cliente.

<sup>34</sup> Aunque es cierto que existen distintos tipos de asesores fiscales (más o menos conservadores en la interpretación de la ley), son los menos los contribuyentes que exigen al asesor fiscal una práctica agresiva. Es precisamente el comportamiento de los contribuyentes el que se ve fuertemente influido por las recomendaciones de los profesionales, y no el comportamiento del profesional el que se ve influido por presiones del cliente. En este sentido, Yuka SAKURAI y Valerie BRAITHWAITE, «Taxpayers' perceptions of the ideal tax adviser: playing safe or saving dollars?», Working paper n.º 5, Centre for Tax System Integrity, Australian Taxation Office, The Australian National University, mayo 2001, págs. 3 y ss.

<sup>35</sup> La palabra «diligencia» deriva del verbo latín «diligere», que en su forma sustantiva significa amor, cuidado, solicitud y también frugalidad, economía. Aunque normalmente asociamos el término diligencia con requisitos jurídicos, desde el punto de vista de la sociología, la diligencia es una de las más importantes exigencias que afectan al ejercicio de la profesión. En este sentido, José TODOLI LUQUE, *Nivel ético del profesional...*, *op. cit.*, págs. 32-34.

efectos sobre las organizaciones colegiales<sup>36</sup>. Frente a la ventaja de que son estas organizaciones las que están en mejores condiciones para evaluar el grado de regulación que es necesario para preservar la calidad de los servicios profesionales, se impone un gran inconveniente, representado por el hecho de que dichas organizaciones tienden a regular la profesión persiguiendo únicamente los intereses privados de los profesionales que las integran<sup>37</sup>. De ahí que sólo el interés público<sup>38</sup> pueda justificar una regulación de las profesiones y de ahí la exigencia de que las restricciones a la libertad de ejercicio profesional se lleven exclusivamente mediante normas con rango de Ley.

e) La **inscripción registral** o la **colegiación** se establecen en algunas legislaciones como mecanismos para tutelar la función social que, como veremos más adelante, desempeñan los profesionales. Pero ni la colegiación ni la inscripción son en nuestro actual ordenamiento positivo presupuesto ineludible para ejercer una profesión. En efecto, la Constitución Española no establece la obligatoriedad de la colegiación para toda profesión titulada<sup>39</sup>, de modo que, aunque en la mayoría de las profesiones, un profesional sólo estará habilitado si se da de alta en el correspondiente colegio<sup>40</sup>, existen en nuestro país profesiones, incluso profesiones tituladas, para las que no es imprescindible la colegiación<sup>41</sup>.

<sup>36</sup> Daniel VÁZQUEZ ALBERT, *Derecho de la competencia...*, *op. cit.* (pág. 35). Esta tendencia no se ha producido de forma pacífica, debido a la enorme tensión existente entre la dilatada tradición reguladora y la poderosa tendencia liberalizadora (pág. 49).

<sup>37</sup> Daniel VÁZQUEZ ALBERT, *Derecho de la competencia...*, *op. cit.* (pág. 220). Véase también, Ángel CARRASCO PERERA, «Gremios jurídicos», *Actualidad jurídica Aranzadi* n.º 569, 13 marzo 2003: «En la inacabable contienda entre libre competencia y profesiones colegiadas, la Resolución del TDC de 26 de septiembre de 2002 volvió a sentar a los colegios de abogados en el banquillo de la desregulación, y esta vez para consagrar de hecho la licitud del sistema de cuota litis (...) es el último de una larga serie de vapuleos que sufren los colegios a manos del TDC. Y no puede ser de otra forma». En cuanto a los procuradores, que «han conseguido salvar por los pelos su sistema de retribución por arancel», critica que «ha sido una victoria con contendencia y rabia, un triunfo de la mística corporativa» (pág. 3). Sobre este último extremo, véase también Francisco MARCOS, «Sobre la ilegalidad del arancel de los procuradores», *Diario La Ley* n.º 5.731, de 4 de marzo de 2003.

<sup>38</sup> Entendido como interés en garantizar la calidad de los servicios frente a los consumidores (Informe sobre el libre ejercicio de las profesiones. Propuesta para adecuar la normativa sobre profesiones colegiadas al régimen de competencia vigente en España. Tribunal de Defensa de la Competencia, junio 1992).

<sup>39</sup> Es interesante la aclaración de José M.ª SOUVIRON MORENILLA, en *La configuración...*, *op. cit.*, pág. 75: «Es indudable que inicialmente la colegiación se prevé en el artículo 36 CE para la profesión titulada; pero, viceversa, ¿toda profesión titulada debe ser también colegiada? Evidentemente, la profesión titulada no reglamentada, entendida como realidad socio-económica, no (...) Si la profesión titulada no se define intrínsecamente como profesión colegiada, con lo que la colegiación no sería un requisito sustancial para el acceso a la profesión, sino instrumental para el control de su ejercicio, quienes cumplan los requisitos establecidos por la ley configuradora de la profesión titulada tendrían derecho, en todo caso, a la admisión en el Colegio, y el incumplimiento de la obligada incorporación al colegio no podría excluirles de su condición de profesional y del derecho al ejercicio de la misma».

<sup>40</sup> Se ha dicho que tal afirmación se desprende de la Ley de Colegios Profesionales, Ley 2/1974, de 13 de febrero, que en su artículo 3.2 (reformado por el Real Decreto-Ley 5/1996, de 7 de junio y Ley 7/1997, de 14 de abril), establece que «es requisito indispensable para el ejercicio de las profesiones colegiadas hallarse incorporado al Colegio correspondiente...». Se ha afirmado con rotundidad que la existencia del Colegio «resulta absolutamente imprescindible para ser abogado y ejercer la abogacía»: Rafael DEL ROSAL, *Normas deontológicas...*, *op. cit.*, pág. 33.

<sup>41</sup> Por ejemplo, la actividad de auditoría de cuentas requiere haber obtenido titulación universitaria, pero no exige la colegiación; los Agentes de la Propiedad Inmobiliaria son profesionales sin necesidad de estar colegiados, a pesar de que existe un Colegio de Agentes de la Propiedad Inmobiliaria (véase artículo 3 del Real Decreto-Ley 4/2000, de 23 de junio, de Medidas Urgentes de Liberalización en el Sector Inmobiliario y Transportes, en el que se establece que para las acti-

Tampoco debe olvidarse que actualmente no existe un mecanismo efectivo que garantice la obligatoriedad de la colegiación ni que permita reaccionar frente al incumplimiento de la misma <sup>42</sup>.

Por ello, puede afirmarse que, en definitiva, la colegiación no es una característica intrínseca o definitoria del profesional liberal <sup>43</sup>; se considera un plus, de modo que hay quien sostiene que algunas profesiones colegiadas no deberían haber alcanzado ese estatus <sup>44</sup>. Para algunos, sin embargo, debe tenerse presente que, aun cuando el artículo 36 de la Constitución no imponga la colegiación obligatoria, la finalidad misma de los Colegios Profesionales postula el carácter obligatorio de la colegiación. En esta línea, no sería posible ordenar una profesión colegiada en un sistema que admitiera el ejercicio profesional sin regulación, aunque sería posible la colegiación voluntaria si el legislador hubiera reservado a la Administración las funciones de ordenación profesional y de control deontológico, propias de los Colegios <sup>45</sup>.

La realidad de hecho en nuestro país es que la profesión de asesor fiscal no está reglamentada, y que constituye una profesión no sujeta o libre, a la que no es de aplicación la Ley de Colegios Profesionales, puesto que no es requisito obligatorio el pertenecer a un Colegio profesional para ejercer la profesión de asesor fiscal. Existe un Registro de Economistas Asesores Fiscales (REAF), la inscripción en el cual, lejos de ser obligatoria como en el caso del Registro Oficial de Auditores de Cuentas, es voluntaria, y también existen asociaciones profesionales como la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF); ambos sin duda constituyen un medio útil para informar al público sobre posibles proveedores del servicio de asesoría fiscal <sup>46</sup>.

---

vidades de intermediación inmobiliaria podrán ser ejercidas libremente sin necesidad de estar en posesión de título alguno ni de pertenencia a ningún Colegio oficial). Así, también, el caso de los periodistas, donde el colegio agrupa sólo a los periodistas que lo soliciten, o de los geólogos, para los que el legislador ha establecido que el requisito de la colegiación es voluntario. Para algunos, «profesiones colegiadas en las que los profesionales no necesitan la colegiación para ejercer la profesión no dejan de ser un contrasentido, pues en definitiva, tales colegios, más allá del nombre dado, no son sino meras asociaciones (...) el resultado final es un debilitamiento de la propia institución colegial»: Germán FERNÁNDEZ FARRERES (dir.), *Colegios profesionales y Derecho de la competencia*, Monografías Civitas, Madrid, 2002, págs. 78 y 79.

<sup>42</sup> Se ha eliminado en el vigente Código penal la falta referida al titulado o habilitado que ejerciere su profesión sin hallarse inscrito en el Colegio, y además la potestad sancionadora de los colegios no alcanza a quienes no forman parte de la Corporación, lo que «ha determinado un vacío que relativiza muy notablemente el alcance efectivo de la colegiación obligatoria». En este sentido, Germán FERNÁNDEZ FARRERES (dir.), *Colegios profesionales...*, *op. cit.*, pág. 77.

<sup>43</sup> En este sentido, María Dolores CERVILLA GARZÓN, *La prestación...*, *op. cit.*, pág. 51

<sup>44</sup> «La aparición de profesiones colegiadas que por su contenido mismo y los valores implicados en su ejercicio no deberían alcanzar ese estatus jurídico, evidencia una distorsión que termina afectando a otras profesiones y a la propia institución» (de la colegiación, se entiende). Germán FERNÁNDEZ FARRERES (dir.), *Colegios profesionales...*, de la obra *El ejercicio de las funciones...*, *op. cit.*, págs. 78 y 79.

<sup>45</sup> En este sentido, Javier GÁLVEZ MONTES, *La organización de las profesiones tituladas*, Consejo de Estado, Madrid, 2002, pág. 151.

<sup>46</sup> El REAF es un órgano especializado del Consejo General de Colegios Economistas de España, creado en marzo de 1988 para coordinar la actividad de Economistas en los temas relacionados directamente con el ejercicio profesional de la Asesoría Fiscal. El Registro está constituido actualmente por 3.800 Economistas Asesores Fiscales pertenecientes a los 30 Colegios de Economistas de España. Para ser miembro del REAF son necesarios tres requisitos: estar colegiado, desarrollar la actividad profesional en el ámbito de la asesoría fiscal y estar dispuesto a cumplir las normas deontológicas. Entre las funciones del Registro están el favorecer la imagen pública del Economista Asesor Fiscal, promover las acciones necesarias para impedir el intrusismo profesional en materia de asesoramiento fiscal, elaborar las normas deontológicas

En Alemania, sin embargo, la Ley establece el deber de los asesores fiscales de ingresar en un Colegio profesional (*Berufskammer*), que se configura como una Asociación de Derecho público con capacidad jurídica, que desarrolla funciones estatales con medios jurídico-públicos bajo el control del Estado <sup>47</sup>. En otras legislaciones, es la inscripción registral lo que se ha establecido como requisito obligado para poder ejercer una profesión como la de asesor fiscal. Así por ejemplo, en Italia, la inscripción en un registro es la condición que legitima el ejercicio profesional, garantiza una comprobación preventiva de las capacidades técnicas y morales necesarias para el ejercicio recto de la profesión <sup>48</sup>, y sirve de medio para llevar un control disciplinario de los asociados o colegiados <sup>49</sup>.

También debe destacarse que nuestro legislador ha eliminado la exigencia de que un Colegio profesional se constituya exclusivamente por titulados universitarios <sup>50</sup>, por lo que, si se decidiera crear un Colegio de Asesores Fiscales <sup>51</sup>, sería posible no exigir la titulación uni-

---

gicas y de conducta profesional que habrán de acatar los miembros de la organización y adoptar cuantas acciones estime necesarias para un mejor ejercicio profesional de los economistas asesores fiscales. Véase el Reglamento del REAF (Texto original aprobado por el Pleno del Consejo General de Colegios de Economistas de España el 17-12-1991). Estos y otros extremos pueden obtenerse de la información que ofrece la página web del Consejo General de Colegios Economistas de España (<http://www.economistas.org/organos.htm>). En cuanto a la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), es una asociación que reúne a casi 2.000 Titulados Universitarios con formación en materia tributaria o con curso de postgrado o acreditación de especialización en materia tributaria de toda España dedicados al ejercicio profesional del asesoramiento fiscal. Fue fundada en 1967 y, entre otras cuestiones, destaca su labor de estímulo a la creación de una conciencia fiscal entre los ciudadanos, y su presentación de recomendaciones a los Poderes Legislativo y Ejecutivo en materia fiscal, colaborando en la preparación o modificación de textos legales. La Asociación Española de Asesores Fiscales es, además, el único miembro español de pleno derecho de la Confederación Fiscal Europea (CFE), órgano consultivo en materia de impuestos de la Comisión de la UE, que reúne a las organizaciones de Asesores Fiscales más importantes de la Unión Europea (véase <http://www.aedaf.es/>).

- <sup>47</sup> Sobre los Colegios profesionales en Alemania, véase José Ramón RUIZ GARCÍA, «El régimen jurídico de los asesores...», *op. cit.*, págs. 293-296.
- <sup>48</sup> Claudio SCHWARZENBERG, «L'esercizio professionale con particolare riferimento alla professione di tributarista», *Diritto e pratica tributaria*, vol. 4, parte I, pág. 763 afirma esta función de garantía con base en sentencia de la Corte Costituzionale n. 77 de 7 de julio de 1967. Otros autores (GIANNINI) hablan de ofrecer a la colectividad una «certeza crítica» sobre la preparación del profesional.
- <sup>49</sup> Amparo GRAU RUIZ, «Aspectos críticos del régimen jurídico del asesor fiscal en el derecho comparado», capítulo VIII del libro colectivo *El ejercicio de las funciones...*, *op. cit.*, págs. 244 y 245, hace notar la incongruencia que representa el hecho de que sea necesaria esta inscripción registral cuando cualquier persona, sin titulación adecuada y sin la práctica necesaria, puede inscribirse.
- <sup>50</sup> Tradicionalmente, la incorporación a los Colegios profesionales exigía estar en posesión de título universitario (en cualquiera de sus grados). Así se desprendía del artículo 1.2 de la Ley de Colegios Profesionales de 13 de febrero de 1974. Este precepto fue derogado expresamente por la Ley 74/1978, de 26 de diciembre. A pesar de ello, en la doctrina se sostiene que la titulación universitaria sigue siendo condición necesaria para la creación de colegios profesionales. En este sentido, Luis CALVO SÁNCHEZ, *Régimen jurídico de los Colegios profesionales*, Civitas-Unión profesional, Madrid, 1998, págs. 391 y 392, ha mantenido, consciente de la reforma, que «sólo los poseedores de una titulación son quienes pueden aspirar a organizarse en Colegio profesional, titulación que sólo puede ser la universitaria» (pág. 391). El mismo autor reconoce que «aunque creo que efectivamente la titulación universitaria sigue siendo un presupuesto para la creación de nuevos colegios profesionales, no es descabellado sostener otra tesis diferente: la exigencia de titulación, sí, pero no la de carácter universitario estrictamente» (pág. 392).
- <sup>51</sup> Probablemente, éste sería un gran paso adelante en la configuración del estatuto profesional del asesor fiscal y en la definición de las reglas básicas de la ética profesional del asesor fiscal, pues «los colegios profesionales aparecen, ante todo, como la institución que define las reglas y deberes que deben observar los profesionales en el ejercicio de su profesión y que, en el último extremo, juzga las conductas profesionales de los colegiados»: Germán FERNÁNDEZ FARRERES (dir.), *Colegios profesionales...*, *op. cit.*, pág. 51.

versitaria de sus miembros, pudiendo dar cabida a todos los que en la actualidad ejercen la profesión sin tener título universitario <sup>52</sup>.

- f) El asesor fiscal, como profesional liberal, es un sujeto en el que los particulares depositan su **confianza**, porque la obligación del profesional es una obligación *intuitu personae* <sup>53</sup>. El cliente selecciona a un profesional y no a otro en la confianza, en la espera, de que éste responda a unos caracteres que supone posee. Desde ese momento nace entre ambos una relación basada en la confianza, factor imprescindible de la relación teniendo en cuenta que la calidad de los servicios profesionales no puede comprobarse más que a posteriori, una vez que el servicio ha sido prestado. Tanto es así que la pérdida de la misma es justa causa para desistir del contrato de forma unilateral <sup>54</sup>, y es tan necesaria que, de no existir, impediría al profesional ejercer su labor.

En este orden de cosas, puede decirse que, a pesar del proceso de «societarización de las profesiones» al que asistimos hoy en día, que está dejando en segundo plano el carácter tradicionalmente individual de la actividad profesional, no se ha desdibujado el carácter fiduciario de la relación del profesional con su cliente. Un gran despacho está hoy organizado, y debe estarlo, como una actividad empresarial, organización que es absolutamente necesaria para conseguir una adecuada y eficiente organización de los recursos (personas y medios). Pero a pesar de ello, sigue siendo insustituible el elemento personal <sup>55</sup>.

La confianza entre asesor fiscal y cliente es imprescindible, ya no sólo para que el profesional pueda realizar su trabajo, sino para que pueda realizarlo con la diligencia debida. Piénsese en un asesor que trabaja sobre datos incorrectos o incompletos, o sobre hechos falsos. Dado que el asesor podría no estar al corriente de las irregularidades cometidas por su cliente, resultaría cuanto menos conveniente que el asesor pudiera contar con mecanismos de exoneración de su responsabilidad, para el caso de que él desconociera que las informaciones recibidas de parte de su cliente y sobre las que ha trabajado fueran inexactas <sup>56</sup>.

<sup>52</sup> Germán FERNÁNDEZ, en *Colegios profesionales...*, *op. cit.*, dice que «en relación con la constitución de nuevas profesiones colegiadas, el artículo 4.1 de la LCP se limita a sancionar el principio de reserva de ley y a reconocer la iniciativa de los profesionales interesados. Suprimida con la reforma de la LCP de 1978 la exigencia de que los colegios profesionales se constituyesen por titulados universitarios en cualquiera de sus grados, la reserva de ley y la iniciativa de los profesionales interesados son las dos únicas reglas a tener en cuenta. Unas normas que (...) también han sido recogidas por normativas autonómicas, dando así paso a que las Comunidades Autónomas, al igual que el Estado, puedan extender la colegiación a cualesquiera profesiones tituladas –universitarias o no– o, incluso, no tituladas» (pág. 74). De hecho, se han constituido Colegios profesionales que agrupan a sujetos que no ostentan título universitario, como mediadores de seguros, gestores administrativos y agentes de la propiedad inmobiliaria (págs. 33 y 34).

<sup>53</sup> BERCOVITZ RODRIGUEZ CANO y VALLADARES RASCÓN, *Comentarios al Código Civil y compilaciones forales*, obra dirigida por ALBADALEJO, tomo XVI, vol. I, Madrid, 1996, pág. 74. La jurisprudencia también entiende que la obligación asumida por el profesional es personalísima (STS de 30 de marzo de 1992. RJ Aranzadi 1992\2306).

<sup>54</sup> STS de 6 de octubre de 1989. RJ Aranzadi 1989\6891.

<sup>55</sup> A pesar de que hoy en día asistimos a una «societarización de las profesiones», que está dejando en segundo plano el carácter tradicionalmente individual de la actividad profesional (Daniel VÁZQUEZ-ALBERT, *Derecho de la competencia...*, *op. cit.*, pág. 34), no por ello se ha desdibujado el carácter fiduciario de la relación del profesional con su cliente.

<sup>56</sup> Con acierto, el Borrador de proyecto de Ley del Gestor tributario disponía, en el artículo 8, que las declaraciones elaboradas por los gestores tributarios debían ir precedidas de un expediente en que constaran los datos y documentos aportados por el interesado, que hubieran servido de fundamento a la declaración, así como los solicitados por el gestor. Ante esto, Isaac MERINO JARA y José Luis SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, en «La responsabilidad del asesor fiscal en el



g) De esta necesidad de confianza para llevar a cabo su tarea deriva lógicamente la obligación del profesional de guardar secreto de todo lo que su cliente le revele. Sin **secreto profesional** o confidencialidad difícilmente podría haber confianza entre profesional y cliente, de ahí que se haya sostenido que la confidencialidad abarca todo lo comunicado al profesional <sup>57</sup>, sirve para garantizar derechos fundamentales <sup>58</sup>, y es necesaria para favorecer la completa y franca comunicación entre profesionales y clientes <sup>59</sup>.

Puede sin dificultad defenderse la idea de que, si el cliente no siente que puede abiertamente exponer los hechos a su asesor fiscal, éste es muy probable que no obtenga toda la información que necesita para realizar la mejor actuación posible. Por ello, siendo la confianza un factor imprescindible en las relaciones profesional-cliente, es indudable que ésta debe existir entre asesor fiscal y obligado tributario <sup>60</sup>.

Para que la confianza pueda darse, es necesario que el cliente tenga una garantía de confidencialidad de su asesor. Indudablemente, como todo profesional, el asesor fiscal tiene obligación de guardar secreto de la información que le sea suministrada por su cliente, fundamentalmente por respeto al principio civil de la buena fe contractual. Además, en cuestiones que afecten a la intimidad personal y familiar, el honor y la propia imagen de sus clientes, debe guardar secreto porque así lo establece la Ley Orgánica de Protección Civil al Honor, a la Intimidad y a la Propia Imagen de 5 de mayo de 1982 <sup>61</sup>. En efecto, no debe olvidarse que el secreto profesional es una obligación legal para quien ejerce una profesión <sup>62</sup>, independientemente de que se trate de una profesión libre o regulada, y que por tanto, aunque pudiera cuestionarse que al asesor fiscal le fuera de aplicación la Ley Orgánica de Protección Civil al Honor, a la Intimidad y a la Propia Imagen <sup>63</sup>, la exigencia de esta obligación traería en cualquier caso causa del principio de buena fe contractual del artículo 1.258 del Código Civil <sup>64</sup>.

---

ejercicio de su actividad profesional», *RDFHP*, n.º 223, 1994, pág. 989, dicen que uno de los escollos más importantes que deberá salvar en su día la regulación del estatuto del asesor fiscal será precisamente el de las condiciones bajo las cuales la Hacienda Pública podrá exigirle algún tipo de responsabilidad.

<sup>57</sup> STC 58/1998, de 16 marzo, fund. jco. 7.

<sup>58</sup> Fundamentalmente, el de **defensa** del artículo 24 de la Constitución, en el caso de los abogados (STC 58/1998, de 16 de marzo, fund. jco. 5) y el derecho a la **intimidad** del artículo 18.1 de la Constitución (STS de 2 de julio de 1991).

<sup>59</sup> Así se dijo por la jurisprudencia norteamericana, en el caso *Upjohn Co v. United States*, 449, US 383, 389 (1981), citado por Daniel R. FISCHER, en «Lawyers and Confidentiality», *The University of Chicago Law Review*, vol. 65, 1998, pág. 2. Se trataba de confidencialidad entre abogado y cliente.

<sup>60</sup> «El asesor accede a una situación de confianza (...) fundada en un evidente intuitu persona»: Fernando SERRANO ANTÓN, «El asesor fiscal como representante ante la Inspección de los tributos», capítulo IV de la obra colectiva *El ejercicio de las funciones del asesor fiscal...*, op. cit., pág. 133.

<sup>61</sup> En concreto en el artículo 7.4 de la misma, en que se señala que es intromisión ilegítima la revelación de datos privados de una persona o familia conocidos a través de la actividad profesional u oficial de quien los revela.

<sup>62</sup> En cuanto al contraste entre esta obligación y la de cesión de información a la Administración, véanse la Sentencia del Tribunal Constitucional n.º 195/1994 (Pleno), de 28 junio y el Auto del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª), de 6 abril 1993, RJ 1993\2641; también puede consultarse Nicolás VALERO LOZANO, «La cesión de información tributaria por la Administración a Juzgados y Tribunales», *Quincena Fiscal*, 21, 2002, págs. 41 a 43.

<sup>63</sup> Para quienes consideren que la asesoría fiscal no es una profesión en sí misma, esta ley podría no aplicar al caso del asesor fiscal que ejerciera esta actividad sin tener la condición de profesional por ser abogado o economista.

<sup>64</sup> Entendemos que la obligación de secreto profesional del asesor fiscal también estaría protegida por el artículo 199 del Código Penal, a pesar de que el concepto de profesional del Código Penal parece restringirse, en otros preceptos, al profesional titulado.



La Ley General Tributaria de 1963, consciente de esta necesidad de confianza, contempla específicamente para el ámbito tributario el deber de secreto que incumbe a los profesionales en su artículo 111.5, precepto que debe entenderse aplicable al asesor fiscal por su condición de profesional, además de porque la ley expresamente alude a los datos que se conozcan por el servicio de asesoramiento<sup>65</sup>. El legislador fiscal prevé pues específicamente para el ámbito tributario la obligación de secreto tanto en cuestiones que atenten contra el honor, la intimidad y la imagen del cliente, como sobre cualquier dato confidencial del cliente del que el profesional tenga conocimiento por razón de la prestación del servicio de asesoramiento o defensa. El deber de secreto de los profesionales y, por tanto, de los asesores tributarios, se reitera en el artículo 37.5 del Reglamento General de Inspección de los Tributos, que establece que, en el seno de un procedimiento de inspección, nadie podrá negarse a facilitar la información que se le solicite, salvo que sea aplicable el secreto profesional. La regulación de este deber es casi exacta en la Ley y en el Reglamento<sup>66</sup>. En ninguno de ambos, el secreto alcanzará los datos relativos a los honorarios por los servicios ni podrá invocarse para impedir la comprobación de la propia situación tributaria del profesional<sup>67</sup>. De la lectura conjunta de estos preceptos debe interpretarse que el cliente que contrate los servicios de un asesor fiscal, puede confiar en que éste guardará secreto de *cualquier información* que le transmita<sup>68</sup>.

En definitiva, puede hablarse de la existencia de un **deber de secreto profesional entendido en sentido amplio**, que significa que el asesor fiscal, por su condición de profesional liberal, y porque así lo establece expresamente la Ley General Tributaria, no puede divulgar lo que su cliente le revele ni lo que conozca como consecuencia de la relación jurídica que los une.

<sup>65</sup> Con el mismo contenido se regula este deber de secreto en el artículo 93.5 de la nueva Ley General Tributaria, ubicado sistemáticamente en la sección dedicada a la colaboración social en la aplicación de los tributos y en concreto en el precepto dedicado a las obligaciones de información.

<sup>66</sup> Nos referimos al Real Decreto 939/1986, de 25 de abril. PALAO afirma que el reglamento introduce matizaciones no irrelevantes. A nuestro juicio, el reglamento se limita a decir lo que dice la ley, precisamente porque, como dice el profesor, «una norma reglamentaria no tiene el rango adecuado para regular materias que afectan de manera sustancial a derechos fundamentales reconocidos en la Constitución»: Carlos PALAO TABOADA, «Algunas consideraciones sobre el secreto profesional frente a la Hacienda Pública», *Crónica Tributaria* n.º 72, 1994, pág. 106.

<sup>67</sup> En su redacción originaria, el precepto era más amplio. Tras la STC 110/1984, que estableció que el simple conocimiento del nombre del cliente y de las cantidades pagadas en concepto de honorarios no estaba amparado por el secreto profesional, se limitó el alcance del precepto. Para algunos, el precepto en su redacción actual es criticable, pues «no hay relación de confianza posible si el cliente no sabe si el abogado podrá revelar su nombre o no (...) el secreto debe cubrir la totalidad del contenido de la relación profesional, con la sola salvedad de la cantidad percibida en concepto de honorarios, sin precisar el nombre de su pagador». Un comentario a la sentencia y al precepto pueden verse en Alberto BAEZA ALBENDEA *et al.*, «Asistencia al contribuyente...», *op. cit.*, págs. 5 a 9.

<sup>68</sup> El ámbito objetivo del secreto profesional comprende toda la información, sin poder distinguir entre mera información y «los datos confidenciales» (como dice la Ley 230/1963, General Tributaria, en su artículo 111.5), «por la sencilla razón de que son confidenciales absolutamente todos los datos comunicados al profesional por su cliente, ya que la confidencialidad o secreto es una condición implícita en la relación o contrato de servicios profesionales». Carlos PALAO TABOADA, «Algunas consideraciones sobre el secreto profesional...», *op. cit.*, pág. 111. El secreto profesional entre asesor y cliente comprende en Alemania no sólo los hechos y circunstancias que están en relación inmediata con el ejercicio profesional, sino también aquellos que, pese a carecer de relevancia para el desempeño de su función, le han sido comunicados al asesor de manera confidencial. La doctrina alemana entiende que el asesor sólo puede cumplir como es debido sus deberes si el cliente le da a conocer sin reserva alguna sus verdaderas relaciones económicas y personales y no le oculta nada. El cliente puede, pues, esperar de su asesor que se haga digno de su confianza, pero exclusivamente para el cumplimiento de sus deberes profesionales (José Ramón RUIZ GARCÍA, «El régimen jurídico de los asesores...», *op. cit.*, pág. 288).

Pero si el asesor fiscal ostenta la condición de abogado, entonces tiene un plus, un tratamiento privilegiado, una importante excepción respecto al resto de ciudadanos: debe respetar el **deber de secreto profesional en sentido estricto**, lo que significa que no tiene deber de declarar en pleitos de sus clientes ni denunciar los delitos de que conozca por su actividad profesional<sup>69</sup>. Este deber de secreto en sentido estricto o privilegio de las comunicaciones, basado en un interés público de justicia, se considera necesario para el ejercicio de la defensa y la postulación, y sólo rige para abogados y procuradores con sus clientes<sup>70</sup>; por tanto, el asesor fiscal, al no estar mencionado en los preceptos legales que regulan este deber, a menos que ostente la condición de abogado, no está relevado del deber de testificar o declarar en juicio en un proceso criminal con su cliente como reo<sup>71</sup>, ni del deber de denunciar los delitos que conozca por razón de su actividad profesional<sup>72</sup>.

Ciertamente, ello significa una desventaja competitiva para los asesores frente a los abogados<sup>73</sup>. Y por eso, en el mundo anglosajón se han planteado la **posibilidad de extender este privilegio a los asesores fiscales**, siempre que el cliente así lo solicite. Así por ejemplo en Nueva Zelanda. Con esta medida se protegería cualquier comunicación entre asesor y cliente, eso sí, sólo si fuera vertida con el propósito de obtener asesoramiento y no con el propósito de cometer acciones ilegales<sup>74</sup>. En EEUU, los auditores presionaron a fin de conseguir un privilegio contable-cliente, igual al privilegio abogado-cliente, y han ganado la batalla a los abogados, aunque el privilegio conseguido tiene un ámbito objetivo reducido (el problema es que, frecuentemente, los límites entre lo que es asesoramiento legal y

<sup>69</sup> Véase Alberto BAEZA ALBENDEA *et al.*, «Asistencia al contribuyente...», *op. cit.*, pág. 12.

<sup>70</sup> Para una crítica a la magnificada confidencialidad entre abogados y clientes puede leerse Daniel R. FISCHER, en «Lawyers and Confidentiality», *The University of Chicago Law Review*, vol. 65, 1998, págs. 1 a 33. Llega a la conclusión de que las reglas de la confidencialidad benefician a los abogados y son, sin embargo, de dudoso valor para los clientes y para la sociedad en su conjunto, por lo que pide su derogación. De aceptarse, su argumentación sería válida para los asesores fiscales.

<sup>71</sup> Véanse los artículos 437.2 LOPJ, 371 LEC y 416.2 LECr.

<sup>72</sup> Véanse los artículos 259, 263 y 264 LECr.

<sup>73</sup> Joel S. NEWMAN, «Tax practice and privilege: a tale of two countries», Research paper n. 03-04, *Wake Forest University School of Law*, marzo 2003, pág. 6: «the existence of the attorney-client privilege left the accountants at a competitive disadvantage»; «Confidentiality rules increase the value of legal advice and hence the demand for lawyers». Sin embargo, los asesores tendrían una ventaja respecto de los abogados pues sus estándares éticos no son tan elevados: Frank J. GOULD, «Giving tax advice-some ethical, professional, and legal considerations», *Tax Notes*, vol. 97, number 4, october 28, 2002, pág. 524, entiende que el cliente que busca una solución arriesgada para su problema fiscal puede preferir un *tax practitioner* a un *lawyer*, precisamente porque «the standard for governing what is acceptable tax advice is possibly higher for a lawyer than other tax practitioners».

<sup>74</sup> Puede consultarse el Documento de Discusión gubernamental que se llevó a cabo en Nueva Zelanda, publicado en mayo de 2002: «Tax and privilege: a proposed new structure: a government discussion document», Policy Advice Division of the Inland Revenue Department, ISBN 0-478-27102-6. Se argumenta que con esta medida no sólo se acabaría con la ventaja competitiva de los abogados sobre otros *tax advisers*, sino que además se incrementaría la percepción de justicia entre el público, que ve cómo algunos contribuyentes que confían en sus abogados evaden más fácilmente impuestos que los que confían en asesores fiscales que no ostentan tal condición (págs. 7 y 8). El privilegio, que sería para las cuestiones referentes al Derecho fiscal, sería independiente del privilegio existente en la profesión legal, y aplicaría sólo para miembros de cuerpos profesionales legalmente reconocidos (*approved professional bodies*) en ejercicio de la profesión del asesoramiento tributario (principalmente los *chartered accountants working in tax*).

asesoramiento fiscal o contable no están perfectamente definidos) <sup>75</sup>. Y en el Reino Unido, la Cámara de los Lores ha afirmado la primacía del *Legal Professional Privilege* en asuntos fiscales como un derecho fundamental, incardinado entre los derechos humanos <sup>76</sup>.

Por último, debe hacerse mención a la Directiva relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales <sup>77</sup>, modificada a fin de extender las obligaciones impuestas por la misma, más allá de las entidades de crédito y financieras, a actividades profesionales susceptibles de ser utilizadas para el blanqueo, profesiones entre las que expresamente se cita la de asesor fiscal <sup>78</sup>. En cualquier caso, la Directiva deja a salvo **el secreto profesional en sentido estricto**, que prevalece frente al interés comunitario de prevención y persecución del blanqueo y que, si los Estados así lo deciden, **podría aplicar a los asesores fiscales**, por ser profesionales que presten servicios comparables a los de los abogados en el sentido de llegar a establecer la situación jurídica de sus clientes <sup>79</sup>.

<sup>75</sup> El privilegio no aplica para asuntos criminales, ni para comunicaciones que tengan relación con *tax shelters*; sólo aplica para comunicaciones que gozarían del mismo en caso de ser mantenidas entre contribuyente y abogado. La cuestión se explica con referencia al caso *United States v. KPMG* (2002) en Joel S. NEWMAN, «Tax practice and privilege...», *op. cit.*, págs. 7, 8 y 9, en el que «the legal and accounting phases are so interrelated and interdependent and overlapping that they are difficult to distinguish». Esta dificultad se manifiesta particularmente en el terreno impositivo. No es fácil decir dónde empieza una y dónde termina la otra.

<sup>76</sup> Joel S. NEWMAN, «Tax practice and privilege...», *op. cit.*, págs. 14 a 19. Cita el caso *The Queen v. A special commissioner ex parte Morgan Grenfell & Co Ltd.* (2001). «Es un derecho fundamental de cualquier persona el de obtener asesoramiento cualificado en materia legal. Este asesoramiento no puede obtenerse de forma efectiva a menos que el cliente pueda poner todos los hechos sobre la mesa del asesor sin miedo a que después sean revelados y usados en su perjuicio».

<sup>77</sup> Directiva 91/308/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1991, relativa a la prevención del uso del sistema financiero en operaciones de blanqueo de capitales [Diario Oficial L 166 de 28.06.1991], modificada por la Directiva 2001/97/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 4 de diciembre de 2001 [Diario Oficial L 344 de 28.12.2001]. Un comentario a la misma puede verse en Nicolás GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, «Blanqueo de capitales y secreto profesional del abogado (I y II)», en *Actualidad Jurídica Aranzadi* núms. 546 y 547, de 26 de septiembre y de 3 de octubre de 2002 respectivamente.

<sup>78</sup> Considerando 16 de la Directiva de 4 de diciembre de 2001: los (...) profesionales independientes del ámbito jurídico, tal y como han sido definidos por los Estados miembros, deben estar sujetos a lo dispuesto en la Directiva cuando participen en operaciones financieras o empresariales, incluido el asesoramiento fiscal, en las que exista el mayor riesgo de que los servicios de dichos profesionales del ámbito jurídico se empleen indebidamente a fin de blanquear el producto de actividades delictivas.

<sup>79</sup> Considerandos 17 y 18 de la citada Directiva: (17) No obstante, cuando miembros independientes de profesiones legalmente reconocidas y controladas que prestan asesoramiento jurídico –como los abogados– estén determinando la situación jurídica de sus clientes o ejerciendo la representación legal de los mismos en acciones judiciales, sería improcedente imponer a dichos profesionales respecto de estas actividades, en virtud de lo dispuesto en la Directiva, la obligación de notificar sospechas de blanqueo de capitales. Es preciso que existan dispensas a la obligación de notificación de la información obtenida antes, durante o después del proceso judicial, o en el momento de la determinación de la situación jurídica de un cliente. Así pues, el asesoramiento jurídico sigue estando sujeto a la obligación de secreto profesional, salvo en caso de que el asesor letrado esté implicado en actividades de blanqueo de capitales, de que la finalidad del asesoramiento jurídico sea el blanqueo de capitales, o de que el abogado sepa que el cliente busca el asesoramiento jurídico para el blanqueo de capitales. (18) Servicios directamente comparables deben ser objeto de idéntico trato, cualesquiera que sean los profesionales contemplados en la presente Directiva que ejerzan dichos servicios. Con el fin de preservar los derechos establecidos por el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales y por el Tratado de la Unión Europea, por lo que respecta a los auditores, contables externos y **asesores fiscales que en determinados Estados miembros pueden defender o representar a sus clientes en el contexto de una acción judicial o establecer la situación jurídica de sus clientes**, la información que obtengan en el ejercicio de estas funciones no puede estar sujeta a la obligación de notificación con arreglo a la Directiva (el destacado es nuestro).

h) Uno de los más importantes caracteres del profesional liberal está constituido por la **función social** que está llamado a cumplir, función cuya importancia variará según la entidad del interés o del bien jurídico protegido por su actividad <sup>80</sup>: la salud pública, la defensa jurídica, la seguridad son bienes constitucionalmente protegidos, por lo que los profesionales que se dediquen a su salvaguarda realizan una función social de la máxima importancia. Son, en cierta medida, intermediarios entre los individuos y el Estado, que no sólo resuelven problemas técnicos puntuales (función social técnica), sino que ejercen una notable influencia en la vida social, que se ha llegado a calificar de función pública en las sociedades modernas <sup>81</sup>.

Es precisamente por su relevancia social, por lo que el legislador tiende a sujetar las profesiones a regulación jurídica; en efecto, los profesionales suelen desenvolverse en campos como la cultura, la defensa, la educación, el medio ambiente, por lo que, como su actividad tiene una indudable repercusión en intereses protegidos por la Constitución, se considera oportuno no dejar que actúen como agentes cualesquiera en el mercado; de ahí que, en la mayoría de las profesiones, su actividad esté sujeta a controles, limitaciones y obligaciones, que deben garantizar su eficaz servicio a los intereses de la colectividad, así como conjugarse con la independencia que debe presidir el ejercicio de la profesión <sup>82</sup>.

Si todos tenemos el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con nuestra capacidad económica y conforme a un sistema tributario justo <sup>83</sup>, es evidente que **el asesor fiscal**, que conoce la compleja normativa tributaria, y con su conocimiento y experiencia auxilia, aconseja, defiende o incluso representa al sujeto pasivo, consiguiendo que pague lo justo, **realiza una función social** <sup>84</sup>, desde contribuir con su labor a que se sufraguen los gastos públicos por las personas llamadas a satisfacerlos y en la cuantía en la que están obligadas a ello <sup>85</sup>, hasta impedir la comisión de infracciones tributarias, llegando incluso a ayudar al Estado en la lucha contra los paraísos y

<sup>80</sup> «Una profesión es, ante todo, un servicio social único, definitivo y esencial». José TODOLI LUQUE, *Nivel ético del profesional...*, *op. cit.*, pág. 59.

<sup>81</sup> En este sentido, Claudio SCHWARZENBERG, «L'esercizio professionale...», *op. cit.*, págs. 760 a 762. Para algunos, las profesiones cumplen incluso una *función pública*: así por ejemplo para ZANOBINI, los profesionales liberales son aquellos particulares que ejercen una función pública; la diferencia con respecto al funcionario es que mientras que el profesional trabaja bajo su propia responsabilidad y por un interés propio, con base en una relación de derecho privado, el funcionario ejercita una función también pública pero de forma subordinada, con retribución fija y en el interés de la Administración de la que depende. En ZANOBINI, «L'esercizio privato delle funzioni e dei servizi pubblici», citado por SCHWARZENBERG, pág. 762.

<sup>82</sup> Sobre la función social de los profesionales, véase M.<sup>a</sup> Dolores CERVILLA GARZÓN, «La prestación de servicios profesionales», *op. cit.*, págs. 41 a 44.

<sup>83</sup> Artículo 31.1 CE.

<sup>84</sup> La función social del asesor fiscal es destacada por Antonio Durán-Sindreu, entonces Presidente de la AEDAF, en el acto de apertura de la Jornada de Estudio sobre la Reforma de la Ley General Tributaria, celebrada en el Instituto de Estudios Fiscales, el 26 de marzo de 2003.

<sup>85</sup> Los contribuyentes que solicitan los servicios del asesor fiscal para cumplir con rigor sus obligaciones fiscales son una gran mayoría, frente a quienes los contratan para hacer una planificación fiscal arriesgada o agresiva. Véase Yuka SAKURAI y Valerie BRAITHWAITE, «Taxpayers' perceptions of the ideal tax adviser...», *op. cit.*, págs. 1 a 27.

refugios fiscales <sup>86</sup>. Entendemos, pues, que **al asesor fiscal se le encomienda la protección de un bien jurídico, como es la contribución a un sistema tributario justo**. Como profesional, su interés no debe ser un interés exclusivamente privado. Debe tener un interés en que su beneficio sea, además, el beneficio de la colectividad y en que su tarea redunde en el bien común. Porque, como profesional, es un agente económico que vela no sólo por su lucro personal, sino sobre todo por el amparo de un bien de interés público <sup>87</sup>.

Desde esta perspectiva, la ejecución por el asesor fiscal de su misión es fundamental para el buen funcionamiento del Estado Social y Democrático de Derecho <sup>88</sup>; con su actuación, el asesor fiscal no sólo puede coadyuvar a que el sistema tributario sea justo (tanto por su actuación como profesional hacia un cliente individual, como también por su presión como grupo, para lograr la consecución de cambios legislativos tendentes a una mejora del sistema fiscal) <sup>89</sup>, sino que además puede contribuir, de forma indirecta, al sostenimiento de los gastos públicos y a que disminuya la comisión de infracciones y delitos contra la Hacienda Pública, ayudando al sujeto pasivo a cumplir correctamente con sus deberes tributarios <sup>90</sup>. Puede afirmarse que, sin la presencia de un asesor en momentos como el procedimiento de Inspección, el contribuyente queda inasistido e indefenso, y que esta situación no favorece tampoco a la Administración. Por el contrario, cuando el asesor asiste al obligado tributario ante la Inspección, su actuación, más eficiente que la del contribuyente inexperto, puede incrementar la eficacia y celeridad de la Inspección, al situar en condiciones de igualdad técnica al contribuyente y a la Inspección.

En definitiva, el asesor ayuda en la tarea interpretativa de las normas, colabora, aclara y explica lo que el contribuyente probablemente no podría hacer <sup>91</sup>; asimismo, reduce costes tanto del cliente como de la Agencia Tributaria, y contribuye, con carácter general, a aclarar los puntos inciertos de las leyes <sup>92</sup> y a que la recaudación fiscal aumente, reduciendo el

<sup>86</sup> Se han alzado voces pidiendo a los asesores fiscales que disuadan a sus clientes de buscar refugios fiscales. Puede consultarse el estudio de Richard LAVOIE, «Deputizing the Gunslingers...», *op. cit.*, págs. 1-62, en el que se pone de manifiesto que, ante la percepción cada vez mayor por parte de los contribuyentes de que el régimen fiscal es injusto (pág. 2), éstos han tendido a contratar asesores fiscales que les busquen refugios o paraguas fiscales (*tax shelters*) a sus actividades y transacciones. Por eso el autor propone que los asesores intenten disuadir a sus clientes de hacer operaciones en refugios fiscales (pág. 15).

<sup>87</sup> Sobre la función social del profesional de la asesoría fiscal, véase Claudio SCHWARZENBERG, «L'esercizio professionale...», *op. cit.*, págs. 760 a 763.

<sup>88</sup> «El asesor del contribuyente es, en suma, un colaborador de la justicia en la esfera tributaria», Magín PONT MESTRES, «El asesor del contribuyente...», *op. cit.*, pág. 399.

<sup>89</sup> «Los cambios fiscales no podrían haberse producido sin los asesores fiscales», afirma Valentín PICH Y ROSELL, Presidente del REAF, en la II Jornada Metodológica Jaime García Añooveros, celebrada en el Instituto de Estudios Fiscales el 25 de abril de 2003.

<sup>90</sup> En parecidos términos se pronuncia José Antonio CHOCLÁN MONTALVO en «Responsabilidad penal...», *op. cit.*, pág. 1: «el asesor fiscal cumple un papel relevante en la planificación económica de la empresa y en el adecuado cumplimiento de los deberes tributarios».

<sup>91</sup> «La presencia del asesor constituye una valiosa ayuda para alcanzar la evidencia de la verdad objetiva que se pretende»: Magín PONT MESTRES, «El asesor del contribuyente...», *op. cit.*, pág. 399.

<sup>92</sup> Los contribuyentes buscan expertos para reducir su incertidumbre ante cuestiones de las leyes tributarias, así como para reducir los costes de tiempo y ansiedad asociados con el cumplimiento: Brian ERARD, «Taxation with representation. An analysis of the role of tax practitioners in tax compliance», *Journal of Public Economics* 52, 1993, pág. 163. Los costes de cumplimiento de los contribuyentes en 1989 se cifraron en una media de 354 \$ por contribuyente (pág. 164). Pero el autor reconoce que no hay ningún estudio económico que evidencie con certeza el papel de los *tax practitioners* en el cumplimiento fiscal.

esfuerzo de la Agencia Tributaria <sup>93</sup>. El éxito de la recaudación en algunos países se debe a una implicación activa de los asesores fiscales, con la consecuencia de que, indirectamente, se están trasladando los costes de cumplimiento de las normas fiscales del sector público al sector privado <sup>94</sup>.

- i) Si bien tradicionalmente la actividad profesional era una actividad altruista, dirigida a satisfacer el interés general más que el particular, la profesión liberal se caracteriza hoy día por su **onerosidad**, y puede decirse que es una actividad presumiblemente retribuida; es más, en la mayoría de los casos esta actividad constituye el medio de vida del profesional <sup>95</sup>, lo que es muestra de la evolución que ha sufrido el concepto de profesional liberal a lo largo del tiempo.

En efecto, los emolumentos percibidos por el profesional se han denominado tradicionalmente no precios sino *honorarios*, ya que, más que de un precio o contraprestación por los servicios prestados, lo recibido por los profesionales se consideraba una cantidad, nunca exigida, que el cliente entregaba como agradecimiento por un servicio de tan intelectual envergadura <sup>96</sup>.

Hoy día, sin embargo, las restricciones en cuanto a precios y publicidad de los profesionales están prohibidas salvo que se justifiquen en el interés general de los consumidores de los servicios. Asistimos a un proceso de **mercantilización** o comercialización de las profesiones <sup>97</sup>, que ha llevado a que ahora se reconozca abiertamente que los profesionales

<sup>93</sup> Se demuestra que la recaudación aumenta si los contribuyentes contratan a un asesor fiscal que les hace comprender el sistema fiscal y sus obligaciones tributarias, así como que la Agencia Tributaria necesita menos esfuerzo para realizar las devoluciones si las declaraciones son preparadas por *tax practitioners*, en Jennifer REINGANUM y Louise L. WILDE, «Tax practitioners and tax compliance», Research paper, University of Iowa and California Institute of Technology, 1988. En este sentido puede decirse que, si bien la Agencia Estatal de la Administración Tributaria española está en la línea de facilitar el cumplimiento de los deberes tributarios de los contribuyentes (a través de la confección de autoliquidaciones de IRPF en las propias Administraciones, las propuestas de preparación de «borradores» de declaración por IRPF, la entrega gratuita de programas de ayuda...), para los empresarios esta ayuda es insuficiente y la presión fiscal indirecta, constituida por la carga burocrática documental y técnica de la preparación de las declaraciones y modelos, no ha descendido en absoluto. El asesor resulta, en la mayoría de los casos, imprescindible.

<sup>94</sup> La regulación de la asesoría fiscal en EEUU, especialmente de un régimen sancionador, ha conseguido que, ante el temor a ser castigados si contraviene la normativa, los asesores fiscales procuren cumplir con el sistema tributario. La regulación de la asesoría ha incrementado los costes, a consecuencia del aumento del riesgo para el asesor, coste que será repercutido al sujeto pasivo: Alejandro BLÁZQUEZ LIDOY, «La asesoría fiscal en EEUU», comunicación presentada a la II Jornada Metodológica Jaime García Añoveros, celebrada en el IEF, el 25 de mayo de 2003. El autor cita a SLEMROD y YITZHAKI, «The cost of Taxation and the Marginal Cost of Funds», International Monetary Fund working paper, 1995.

<sup>95</sup> El hecho de que constituya el medio de vida del profesional es carácter definitorio del mismo para DELGADO GONZÁLEZ, en *Las sociedades profesionales. El ejercicio en común de las profesiones en España. Sus aspectos administrativos, civiles y tributarios*, Madrid, 1996, pág. 5, ápu. María Dolores CERVILLA GARZÓN, *La prestación de servicio...*, op. cit., pág. 51.

<sup>96</sup> En Derecho romano se distinguían los *honorarium*, de los *salarium* o de las *merces*. La tradición de considerar la actividad profesional como desinteresada se mantuvo hasta el siglo XX. Se opera un cambio, una mutación de los valores morales en valores pecuniarios, que lleva a que las prestaciones, tradicionalmente desinteresadas, devinieran jurídicamente remuneradas, incluso tarifadas. Véase Francis ALCADE, *La profession liberale en droit fiscale*, op. cit., págs. 2 y 3.

<sup>97</sup> Sobre esta tendencia, en Francia puede consultarse Francis ALCADE, *La profession liberale en droit fiscale*, op. cit., págs. 141 a 148. En nuestro país, véase Daniel VÁZQUEZ ALBERT, *Derecho de la competencia...*, op. cit. (págs. 42-44). El autor da cuenta de cómo, aunque la doctrina mercantil se ha negado tradicionalmente a incluir a los profesionales en la categoría de empresarios, recientemente se ha empezado a reconocer una cierta aproximación entre sus respectivos regímenes jurí-



desarrollan su actividad de forma onerosa y con ánimo de lucro, sin que ello sea incompatible con el interés general o la trascendencia pública que sigue reconociéndose a la actividad profesional. Y puede afirmarse que, aunque a algunos repugne la idea de considerar operadores económicos a los profesionales, nada impide considerar la relevancia económica del ejercicio profesional<sup>98</sup>. En EEUU, sin embargo, el movimiento denominado *professionalism* defiende que existe una insalvable contraposición entre profesión y empresa, puesto que, frente al carácter mercantil de los empresarios, los profesionales deben responder a un espíritu altruista<sup>99</sup>.

Debe entenderse, a nuestro juicio, que este espíritu desinteresado, atribuido tradicionalmente a las profesiones liberales, significa que los intereses del cliente deben anteponerse a los propios del profesional, pero no es sinónimo de gratuidad, entre otras cosas porque, en nuestro derecho positivo, la onerosidad de los servicios profesionales se presume siempre<sup>100</sup>.

La asesoría fiscal dista mucho de ser una actividad gratuita. En EEUU no son inusuales tarifas de más de un 26% de los beneficios obtenidos con el servicio de asesoría fiscal prestado<sup>101</sup>. En países como Alemania, la cuestión de los precios de los servicios del asesor fiscal se ha reglamentado, y éstos deben calcularse con arreglo a unas tarifas que aprueba el Ministerio Federal de Finanzas, oído el Colegio Federal de Asesores Fiscales. En este país, los honorarios de los asesores deben fijarse según el tiempo invertido, el valor del objeto y la clase de tarea, y está prohibido estipular como remuneración una parte de la desgravación, ahorro o ventaja fiscal a obtener<sup>102</sup>. El fundamento de esta prohibición se ha justificado tradicionalmente en el peligro para la calidad del servicio y para la independencia del profesional que podría suponer el hecho de que éste tuviera un interés económico directo en el resultado del asunto. A nuestro juicio, esta justificación no es suficiente, y no vemos el inconveniente de que el profesional intente obtener el máximo beneficio para su cliente, y que ello redunde en un mayor beneficio también para él mismo.

---

dicos. Por ejemplo, nuestro legislador fiscal admite expresamente esta equiparación en IRPF e IVA. Véase LUZ RUIBAL, *La fiscalidad del ejercicio asociado de actividades profesionales*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2002, que sostiene: «el ejercicio de una actividad económica, tanto en el caso de actividades empresariales como de profesionales, en la medida en que se realicen de forma similar y bajo un mismo esquema organizativo, deben someterse a un mismo régimen tributario» (pág. 51).

<sup>98</sup> Entre otros, JAVIER GÁLVEZ MONTES, *La organización de las profesiones...*, *op. cit.*, quien afirma que la Constitución no es obstáculo para que se les apliquen las disposiciones sobre competencia, aun cuando la condición de profesional postule ciertas matizaciones para evitar una equiparación de hecho entre profesionales y operadores económicos (págs. 126-127).

<sup>99</sup> Cfr. NORMAN BOWIE, «*The law: from a profession...*», *op. cit.* El autor cree que la profesión se está convirtiendo en un negocio. Expone la percepción popular de la práctica de la abogacía: la gente cree que los abogados están en la profesión por dinero, cuando si hay algo que caracteriza las actividades profesionales frente a las mercantiles es el espíritu altruista, ausente en las profesiones mercantiles.

<sup>100</sup> Cfr. artículo 1.711 del CC; y, aunque referida a un impuesto en concreto, la presunción de onerosidad del servicio prestado por el profesional puede desprenderse también del concepto de profesional que ofrece el artículo 5.Uno de la Ley del IVA.

<sup>101</sup> Lo pone de manifiesto RICHARD LAVOIE, «*Deputizing the Gunslingers...*», *op. cit.*, pág. 16.

<sup>102</sup> JOSÉ RAMÓN RUIZ GARCÍA, «*El régimen jurídico de los asesores fiscales...*», *op. cit.*, págs. 290 y 291.



En España, no hay un Colegio oficial de asesores fiscales que haya fijado los honorarios de los asesores fiscales. No hay baremos, aranceles o normas orientadoras de honorarios, de modo que **los precios de los servicios son pactados libremente entre asesor y cliente**. Esta situación, lejos de ser negativa o criticable, es acorde con la línea mantenida por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y por nuestro Tribunal de Defensa de la Competencia, que han declarado que la fijación de precios en el sector de las profesiones es una práctica restrictiva de la competencia <sup>103</sup>.

- j) Aunque hoy en día se han suprimido los certificados de buena conducta que eran necesarios para ejercer determinadas actividades profesionales, sigue exigiéndose una cierta **honorabilidad** al profesional, dada la confianza que el cliente va a depositar en aquél. El cumplimiento de las normas deontológicas establecidas por algunos colegios profesionales suele ser garantía de la honorabilidad del profesional, y su incumplimiento suele traer consigo el desprestigio del mismo, pero en la práctica es el cliente quien aprecia, por su intuición o por lo que parientes, amigos o conocidos le cuentan, esta honorabilidad en el profesional <sup>104</sup>.

Para ejercer la profesión de asesor fiscal no es necesaria la obtención de un certificado de antecedentes penales, ni ningún otro tipo de certificado que acredite la integridad del profesional. Ésta se valora por parte del cliente de forma inmediata o por referencias, por lo que entendemos que, de regularse la profesión de asesor fiscal por el legislador, no sería necesario exigir un certificado de honorabilidad.

- k) Por último, pero no menos importante sino como corolario que se deriva necesariamente de todas las características que definen al profesional liberal, debe destacarse la necesidad de que el profesional respete un conjunto de normas o reglas de conducta, de carácter ético o moral, vinculadas al ejercicio de la profesión, al que se denomina **deontología**. En concreto, esta obligación deriva de la conjunción de dos factores: la **independencia** del profesional en su tarea, por un lado, y la **función social** que el mismo representa, por otro.

Si al asesor fiscal se le encomienda la protección de un interés jurídico como es la contribución a un sistema tributario justo, si la labor que desempeña se estima de importancia para la sociedad, y si se le permite realizar esta tarea con autonomía y libertad, es porque se confía en que respetará unas normas que, a otros agentes económicos, no se les obliga a

<sup>103</sup> Los baremos de honorarios, ya sean orientativos u obligatorios, reducen la competencia, pues limitan la libertad de los profesionales desde el lado de la oferta y desde el lado de los consumidores que demandan los servicios profesionales. Véase, STJCE de 18 de junio de 1998, C 35/96 (CNSD). Véase también la Resolución del TDC, en el expediente 528/01, de 26 de septiembre de 2002. El Tribunal ha sancionado al Consejo General de la Abogacía Española con una multa de 180.000 euros por la prohibición del pacto de *cuota litis* en sentido estricto, recogido en el artículo 16 del Código Deontológico de la Abogacía, prohibiendo la fijación de honorarios exclusivamente fijados en el éxito del litigio. Además, le ordena modificar el citado precepto en el plazo de tres meses. Debe admitirse que, aunque esta prohibición se ha establecido para los colegios profesionales, los Estados miembros sí podrían establecer tarifas obligatorias, siempre que tuvieran en cuenta los intereses generales y no sólo los de la profesión (Resolución del Parlamento Europeo, B5-0247/2001, acta del 4/05/01).

<sup>104</sup> No parece que esta honorabilidad (nos referimos a que el profesional debe ser recto y honesto) se garantice con el certificado de ausencia de antecedentes penales, exigido por algunos colegios profesionales, como el de abogados.

tener en cuenta <sup>105</sup>. El asesor debe tener interés en que su beneficio sea, además, el beneficio de la colectividad y en que su tarea redunde en el bien común, dado que el profesional es un agente económico que vela no sólo por su lucro personal, sino sobre todo por el amparo de un bien de interés público, al ayudar a que contribuyan las personas llamadas a satisfacer los gastos públicos en la cuantía en la que están obligadas a ello.

### 3. LA PROFESIÓN DE ASESOR FISCAL

#### 3.1. Inexistencia de un estatuto jurídico que delimite el acceso a esta profesión y su ejercicio.

La figura del asesor fiscal en Europa nació a finales del primer cuarto del siglo XX, como consecuencia de la generalización de la imposición y de la exigencia de una especialización, hasta entonces no sentida, para guiar a los contribuyentes en la interpretación y aplicación de los textos legales, cada vez más numerosos, y para la correcta redacción de las declaraciones. En la actualidad, la fiscalidad ha llegado a ser uno de los pilares de la vida económica, y consecuentemente la asesoría fiscal tiene un peso determinante en todas las actividades <sup>106</sup>.

Sin embargo, la regulación positiva de la profesión de asesor fiscal es escasa y ello a pesar de que han sido ya varios los intentos por reglamentar esta figura, tanto a nivel comunitario <sup>107</sup> como en nuestro ordenamiento interno <sup>108</sup>. En nuestro país, no existe un estatuto jurídico del ase-

<sup>105</sup> Aunque existen códigos de buenas prácticas empresariales (y cada día se considera más importante el comportamiento ético en la empresa), no contienen normas de obligado cumplimiento como las de los códigos deontológicos de los profesionales.

<sup>106</sup> Puede consultarse Fernando ARBEX VIZCAÍNO, «Asesoramiento fiscal en la Comunidad», *La adhesión de España a las Comunidades Europeas*, XXXIII Semana de Estudios de Derecho Financiero, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1989, pág. 536. La importancia de la asesoría fiscal «convierte al asesor en una especie de ángel de la guarda del que raramente se puede prescindir».

<sup>107</sup> A principios de los años 80 se creó un Comité para el Estudio del Estatuto del Asesor Fiscal en Europa. Sobre los trabajos e intentos por llegar a un Estatuto comunitario del Asesor Fiscal, puede consultarse Fernando ARBEX VIZCAÍNO, «Asesoramiento fiscal en...», *op. cit.*, págs. 536 a 538. En la actualidad es la CFE la que está impulsando el reconocimiento y la armonización europea de la profesión, y en esta línea ha adoptado un Estatuto de la profesión (véase [www.cfe.de](http://www.cfe.de)).

<sup>108</sup> Un breve recorrido por la regulación de la figura del asesor fiscal puede verse en Fernando PEÑA ÁLVAREZ, estudio preliminar a las *Normas técnicas de asesoría fiscal*, publicadas por el Registro de Economistas Asesores Fiscales, Madrid, 1991, págs. 14 y 15. Francisco GUÍO MONTERO, en *El contribuyente ante la Inspección de Hacienda*, 5.ª ed., Lex Nova, Valladolid, 1999, pág. 310, expone que por parte del Ministerio de Hacienda se ha pretendido en varias ocasiones la regulación de esta actividad y que en 1982, por medio de un Real Decreto, se quiso crear la **figura del Consejero Fiscal**, limitando su acceso a los titulados superiores que perteneciesen como ejercientes a los Colegios Oficiales de Abogados, Economistas o Titulares Mercantiles. Se establecía una formación que correría a cargo del Instituto de Estudios Fiscales y una regulación completa de la profesión. El mismo autor da cuenta de un proyecto de crear la **figura del Gestor Tributario**, ya que, según la memoria que acompañaba al proyecto, la experiencia acumulada a lo largo de muchos años en el ámbito de la gestión de los tributos ha puesto de manifiesto «la absoluta necesidad de someter a los profesionales dedicados a esta actividad a un régimen de supervisión administrativa»; en cualquier caso, la figura del gestor que se recogía en este proyecto llevaría una actividad reducida a la elaboración de declaraciones-liquidaciones en el ámbito de

sor fiscal porque a) ni existe una definición legal de asesor fiscal, ni b) requisitos legales para ser asesor, ni c) tampoco obligación legal de acudir ante la Administración acompañado o asesorado por un asesor fiscal.

- a) Si bien **no existe una definición legal de asesor fiscal**, éste podría definirse como aquel profesional cuya actividad consiste en asistir al obligado tributario en sus relaciones con la Administración Tributaria, actividad que se concreta en cada caso en función del encargo profesional: desde una prestación de información acerca del contenido, los derechos y obligaciones que conciernen al cliente, hasta una planificación de la completa situación fiscal del contribuyente, pasando por el asesoramiento o consejo acerca de las distintas opciones económicas posibles (consejos que pueden referirse tanto a hechos imposables ya realizados como a supuestos que vayan a darse en el futuro), la asistencia o incluso la representación ante una inspección tributaria en nombre del obligado, la preparación de declaraciones y autoliquidaciones, la confección y presentación de escritos ante los distintos órganos de la Administración Tributaria y la defensa en sentido amplio del contribuyente <sup>109</sup>.

Tampoco hay una definición jurisprudencial satisfactoria de esta figura, pero debe mencionarse la que se contiene en la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de enero de 1993; para el alto tribunal, «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» <sup>110</sup>.

En Alemania, donde la profesión de asesor fiscal es independiente y autónoma respecto de la de abogacía y auditoría de cuentas, la ley sí define y marca los contenidos de la actividad del asesor fiscal: es aquel cuya misión es asesorar a sus clientes, representarles y prestarles asistencia en el estudio y tramitación de asuntos tributarios y penales tributarios, así como en el cumplimiento de sus deberes fiscales y contables para con la Administración fiscal <sup>111</sup>.

---

los impuestos estatales, excluyéndose cualquier servicio adicional de asesoramiento tributario. También puede consultarse María ALCÁNTARA-GARCÍA y Cristina GÓMEZ LACUEVA, «La responsabilidad civil...», *op. cit.*, pág. 33. Las autoras dan cuenta de las últimas propuestas de regulación de la profesión de asesor: el Informe de julio de 1994 de la Unidad Especial para el Estudio y Propuesta de medidas para la Prevención y Corrección del Fraude, en el que se recomendaba estudiar el posible reconocimiento jurídico expreso de la función de estos profesionales, que podría conducir al establecimiento del **Estatuto de la asesoría fiscal**; la Propuesta del Comité de Fiscal de Consejero General de Economistas (sic) sobre la regulación del asesor fiscal; y el Proyecto de ley de regulación del Gestor Tributario, que regulaba parte de la función del asesor fiscal, así como condiciones de acceso (exigía título universitario y pruebas selectivas), responsabilidades y régimen sancionador.

<sup>109</sup> El asesor fiscal se entiende que es aquel profesional «cuya actividad consiste en facilitar al contribuyente las relaciones con la Administración, bien sea realizando gestiones, bien sea representándolo, o bien sea interpretando las normas impositivas con el objeto de cumplir correctamente con las obligaciones legales, buscando la solución menos gravosa para el contribuyente», en Fernando PEÑA ÁLVAREZ, estudio preliminar a las *Normas técnicas...*, *op. cit.*, pág. 9.

<sup>110</sup> Fund. jco. 10.º. La cita Francisco GUÍO MONTERO, en *El contribuyente ante la Inspección...*, *op. cit.*, pág. 311, donde dice que en su opinión, aunque esta «magra» definición no haya sido del gusto de muchos, «en su parquedad tiene razón, pues el asesor es tan sólo quien aconseja».

<sup>111</sup> Para ver la norma literalmente, puede consultarse José Ramón RUIZ GARCÍA, «El régimen jurídico de los asesores fiscales...», *op. cit.*, págs. 282 y 283, quien cita la Ley de Asesoría Fiscal (*Steuerberatungsgesetz*) de 4 de noviembre de 1975.

En Estados Unidos, el asesor fiscal no es definido como tal por el legislador, pero la Circular 230 del Departamento del Tesoro define a los *tax practitioners* como aquellos individuos que pueden ejercer ante el *Internal Revenue Service* (IRS), lo que comprende todos los asuntos relacionados con una presentación al IRS relativa a derechos, privilegios o deberes de sus clientes frente al mismo. Entre estas presentaciones se incluye la preparación y cumplimentación de documentación, la comunicación con el IRS y la representación del cliente <sup>112</sup>.

- b) Lo cierto es que, como se ha señalado supra, en contraste con los requisitos que se exigen para ejercer otras profesiones como la de abogado o la de auditor de cuentas, **en España los asesores fiscales no poseen una titulación propia**, esto es, no tienen que obtener una licenciatura o diplomatura específica <sup>113</sup>, **ni tienen que reunir ninguna condición específica para ejercer la profesión**. El ejercicio de la profesión no está legalmente limitado a determinados profesionales, sino que se encuentra abierto a todos aquellos que estén cualificados para ejercerla.

En efecto, el ejercicio de la profesión de asesor fiscal no es exclusivo de una titulación académica en concreto y nada impide a un ingeniero, por ejemplo, ejercer esta actividad; no obstante es habitual que quienes se dedican a esta actividad, que tiene un marcado componente técnico, hayan realizado estudios jurídicos o económicos <sup>114</sup>. Sólo excepcionalmente se encuentra una referencia en nuestro Derecho a la titulación necesaria para ejercer como asesor fiscal en sendas Órdenes ministeriales de fechas 27 de enero y 9 de febrero de 1958, sin vigencia en la actualidad, en las que se estableció expresamente que el asesor podía ser Licenciado en Derecho, Licenciado en Ciencias Políticas, Económicas y Comerciales, Ingeniero o Profesor Mercantil <sup>115</sup>. En la actualidad, cualquier persona que posea unos conocimientos actualizados de las normas y procedimientos impositivos puede trabajar como asesor fiscal, sin que, conforme al Derecho positivo, pueda considerársele autor de un deli-

<sup>112</sup> Section 10.2, *Definitions*, de la Circular. «*Practice before the IRS* comprehends all matters connected with a presentation to the IRS or any of its employees relating to a client's rights, privileges or liabilities under laws or regulations administered by the IRS. Such presentations include preparing and filing necessary documents, corresponding and communicating with the IRS, and representing a client at conferences, hearings and meetings». El texto puede consultarse en <http://www.unclefed.com/IRS-Forms/2001/pcir230.pdf>

<sup>113</sup> En la Universidad San Pablo CEU se llegó a ofertar un Título propio de asesor fiscal, que consistía en el ofrecimiento a los alumnos de una serie de asignaturas sobre la materia tributaria, que se impartirían durante los cursos tercero, cuarto y quinto de las licenciaturas en Derecho o en Ciencias Empresariales.

<sup>114</sup> Al tratarse de una función social de carácter técnico requerirá una «esmerada cualificación profesional» en Economía y en Derecho. En la práctica, la exigencia de conocimientos jurídicos determinará el predominio numérico de los abogados (Isaac MERINO JARA y José Luis SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, en «La responsabilidad del asesor...», *op. cit.*, pág. 987).

<sup>115</sup> BOEs de 18 de febrero y de 15 de febrero y refas. Aranzadi 281 y 265 respectivamente. Fueron Instrucciones en desarrollo de la Ley de 26 de diciembre de 1957 (BOE de 27 de diciembre de 1957, n.º 323), por la que se aprobaron los presupuestos para 1958-59 y diversas modificaciones en contribuciones e impuestos. Regulaban, en el ámbito de las desaparecidas Juntas de Evaluación Global, la figura del asesor. El legislador planteaba reformas importantes en los tributos vigentes que iban a suponer un aumento de la presión fiscal indirecta y se propuso llegar a una configuración más perfecta y permanente del estatuto fiscal de la profesión. Se fijó la existencia de incompatibilidades con la condición de funcionario y se reguló también en ellas alguna cuestión puntual referida a sus honorarios.

to de intrusismo <sup>116</sup>. Esta situación no se da en países como Alemania <sup>117</sup>, Francia <sup>118</sup> o EEUU <sup>119</sup>, donde el acceso a la profesión está absolutamente regulado; nuestra situación, sin embargo, es más parecida a la que se da en Italia <sup>120</sup>.

Se ha entendido que el hecho de que en el ordenamiento de cada país las normas de habilitación para el ejercicio de una profesión sean distintas y, sobre todo, el hecho de que no exista en España un título oficial de asesor fiscal puede entorpecer en el seno de la Unión Europea la libertad de circulación de profesionales <sup>121</sup>. A nuestro juicio, sin embargo, son los países que establecen barreras de acceso a la profesión los que pueden estar ralentizando o impidiendo esta libre circulación.

Este vacío legal perjudica, sin duda, tanto a los contribuyentes como a la Hacienda Pública, puesto que, como hemos señalado, ni es necesario poseer una titulación, ni es necesario poseer una habilitación administrativa, ni estar inscrito en ningún registro, ni tampoco estar

- <sup>116</sup> El hecho de que no exista una regulación legal de esta profesión implica que no pueda hablarse de delito de intrusismo en el caso de ejercicio de asesoría fiscal por personas no capacitadas. Puede consultarse la STC 295/1993, de 18 de octubre, en la que se trataba de un asesor inmobiliario acusado de tal delito. A pesar de que la profesión de Agente de la Propiedad Inmobiliaria exige hallarse en posesión del título correspondiente y estar inscrito en el Colegio profesional, ninguno de cuyos requisitos cumplía el demandante, el TC dictamina que lo importante es que el título en sí de Agente de la Propiedad Inmobiliaria, obviamente, no es un «título académico», puesto que ni su obtención requiere la realización de estudios superiores específicos ni es la autoridad académica quien lo concede, sino el Ministerio de Obras Públicas y Urbanismo; y que, por ello mismo, no puede incluirse dentro de los márgenes de la conducta tipificada en el artículo 321.1 del Código Penal.
- <sup>117</sup> En Alemania, se requiere formación académica (estudios jurídicos, económicos u otros relacionados con la economía –o titulación académica inferior-) y experiencia profesional en la materia (tres años en el caso de que se posea titulación superior y diez años si se posee titulación académica inferior): *cfr.* José Ramón RUIZ GARCÍA, «El régimen jurídico de los asesores fiscales...», *op. cit.*, pág. 281.
- <sup>118</sup> En Francia, los asesores fiscales tienen un título protegido. Para inscribirse en la lista específica es requisito ser titular de una maestría en Derecho o bien de un título o diploma reconocido para el ejercicio de la actividad, como un doctorado de tercer ciclo jurídico o fiscal; además se exige una práctica profesional de cinco años. *Cfr.* María ALCÁNTARA-GARCÍA y Cristina GÓMEZ, «La responsabilidad civil...», *op. cit.*, págs. 17 y 18.
- <sup>119</sup> Para ejercer frente al IRS es necesario ser *attorney, certified public accountant, enrolled agent, enrolled actuary* (section 10.3 *Who may practice*, de la Circular 230). Cabe la posibilidad de ejercer ante el IRS por parte de cualquier individuo cualificado que cumpla con los requisitos de las secc. 10.5 ó 10.7. El estricto sistema de *application for enrollment* puede consultarse en la citada Circular. «Sin embargo, cuando el asesor realiza actuaciones diferentes a la representación frente al IRS, no se exige que tenga ninguna cualificación mínima»: Alejandro BLÁZQUEZ, «El régimen jurídico...», comunicación citada, pág. 4.
- <sup>120</sup> Véase Claudio SCHWARZENBERG, «L'esercizio professionale...», *op. cit.*, págs. 768 y 769. La actividad de *consulenza tributaria* no tiene en Italia carácter exclusivo de una titulación en concreto, y se ha optado por obviar una zona gris de actividad profesional a todo aquel que en la práctica puede considerarse un experto y que tenga un mínimo de iniciativa. A juicio de este autor, al disponer el artículo 33.5 de la Constitución italiana la obligación de superar un examen de Estado para el ejercicio de las actividades profesionales, y al sancionar el 348 del Código penal el ejercicio abusivo de la profesión, debe entenderse que los que ejercen la profesión de *tributarista* sin habilitación son sancionables penalmente.
- <sup>121</sup> Porque existe libertad de circulación de profesionales en la Unión Europea es por lo que es necesario trabajar en la armonización de las legislaciones, ya que «es extenso el abanico de requisitos y condiciones exigidos en los distintos países comunitarios para el ejercicio de la Asesoría Fiscal»; en este sentido, Fernando ARBEX VIZCAÍNO, «Asesoramiento fiscal en la Comunidad...», *op. cit.*, pág. 543. En su trabajo puede verse un cuadro comparativo de requisitos, funciones, incompatibilidades y otras cuestiones relativas a los asesores fiscales en Alemania, Bélgica, Gran Bretaña, Francia, Dinamarca, Irlanda, Italia y Holanda. También en esta línea se ha dicho que «merece ser destacada la encomiable labor que la Confederación Fiscal Europea viene desarrollando sobre la unificación del Estatuto Profesional a través de su Comité de Liason y también de la Federación Europea de Asesores Fiscales»: Amparo GRAU RUIZ en «Aspectos críticos del régimen jurídico del asesor...», *op. cit.*, pág. 241.

colegiado para llevar a cabo tareas de asesoramiento tributario. Por lo que es fácil deducir que personas sin conocimientos suficientes y, lo que es más grave, sin garantías de calidad para los clientes, pueden estar ejerciendo de asesores fiscales, para el descrédito de la profesión y sobre todo, para el perjuicio de los contribuyentes y de la Administración Tributaria <sup>122</sup>.

Por otro lado, esta circunstancia ha conllevado también que el sector de la asesoría fiscal haya sido cubierto rápidamente en los últimos años por las empresas auditoras, dado que la asesoría fiscal puede suponer un excelente complemento a sus servicios. Este hecho se produce claramente en España y en otros países de nuestro entorno. Así por ejemplo, en Francia, los expertos contables hacen corrientemente las declaraciones fiscales cuando éstas constituyen materia accesoria a la contabilidad que ellos mismos realizan <sup>123</sup> y en EEUU se promete incluso prestar asistencia a un coste reducido o de forma gratuita en caso de inspección <sup>124</sup>. Paradójicamente, los abogados no han ofrecido una competencia real, y la mayoría de los servicios de asesoría fiscal son hoy prestados por los departamentos legales de las grandes firmas de auditoría <sup>125</sup>. Incluso, recientemente, en nuestro país, las principales entidades financieras ofrecen asesoramiento tributario gratuito a sus clientes <sup>126</sup>.

Decimos paradójicamente pues es el abogado el único que en caso de litigio ante los tribunales puede defender al cliente <sup>127</sup>. Si un asesor fiscal pretende llevar un asunto ante los tribunales, será necesario que esté habilitado como abogado en ejercicio; sin embargo, ante

<sup>122</sup> «Resulta evidente la necesidad de intervención del asesor (...) la ley, por incomprensible que parezca, lo ignora (pág. 399) "consecuencia: surge a modo de floración espontánea el amateurismo tributario, como una manifestación más de los fenómenos sociales de picaresca irresponsable (...) Se trata de un tema de marcado interés público al que es de esperar se dedique de inmediato la atención que se merece", pues la situación provoca «confusión y desconcierto, cuando no engaño», a los contribuyentes «menos versados»: Magín PONT MESTRES, «El asesor del contribuyente...», *op. cit.*, pág. 395. En términos parecidos, Isaac MERINO JARA y José Luis SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, en «La responsabilidad del asesor fiscal...», *op. cit.*, pág. 986; y Fernando SERRANO ANTÓN, en «El asesor fiscal como representante ante la Inspección de los tributos», en *El ejercicio de las funciones...*, *op. cit.*, quien dice que «esta profesión puede ser realizada por cualquiera, puesto que hoy día sigue sin acuñarse un concepto estricto de asesoría fiscal y sigue sin estar reservado su ejercicio a una determinada categoría de profesionales. La situación es que junto a auténticos profesionales existen meros aficionados (...) que carecen de los necesarios conocimientos e ignoran las más elementales normas deontológicas» (en nota, pág. 129).

<sup>123</sup> Amparo GRAU RUIZ en el capítulo «Aspectos críticos...», *op. cit.*, pág. 249.

<sup>124</sup> Véase Richard LAVOIE, «Deputizing...», *op. cit.*, págs. 16 y 17.

<sup>125</sup> Precisamente es el asesoramiento fiscal el que ha abierto la puerta del mercado de servicios legales a las empresas de auditoría, que en los últimos años han visto aumentar sustancialmente sus ingresos por prestación de servicios legales. Como en muchos otros países, los servicios de asesoría fiscal han sido el escenario donde comenzó la lucha por la competencia entre las firmas de auditoría y las legales. Lo pone de manifiesto FRANCISCO MARCOS FERNÁNDEZ, en «The storm over our heads: the rendering of legal services by audit firms in Spain», *International Journal of the Legal Profession*, vol. 7, n. 1, 2000, págs. 14 y 15.

<sup>126</sup> «La banca se lanza a ofrecer asesoría fiscal y provoca un enfrentamiento con economistas y abogados. La banca se ha lanzado a ofrecer asesoría fiscal gratuita como atractivo adicional a sus clientes. El nuevo servicio, que permite a inversores y empresas obtener una gestión integral de sus patrimonios sin salir del banco, ha chocado con el Consejo general de Economistas y de Abogados, que ya han tomado cartas en el asunto para combatir la iniciativa, por entender que se trata de intrusismo»; daba cuenta de ello el diario *Expansión economía*, del martes 14 de enero de 2003, pág. 47.

<sup>127</sup> El Consejo General de la Abogacía Española puso en marcha en el período de la declaración de la Renta 2002 (ejercicio 2001) una campaña publicitaria precisamente buscando «la diferencia» entre el asesor y el abogado: el abogado es el único que puede defenderte hasta el final.



la Administración –léase tanto ante los órganos de gestión, como los de inspección y recaudación, así como ante los tribunales económico-administrativos– el sujeto pasivo puede acudir por sí mismo o representado o asistido por un asesor o por *cualquier persona con capacidad de obrar suficiente* <sup>128</sup>.

A nadie se le escapa que la demanda de servicios de asesoría fiscal ha aumentado considerablemente en los últimos tiempos en todo el mundo <sup>129</sup>, pero, aunque los distintos ordenamientos han mostrado su preocupación por los asesores, no en todos los países existe un estatuto jurídico del asesor fiscal <sup>130</sup>. De hecho, hay quien en la doctrina española ha afirmado la **inexistencia de un estatuto jurídico que delimite esta profesión**, con la excepción de aquellos casos en que el profesional reúna la condición de profesional ya amparado por un Estatuto que regule el ejercicio profesional, en el marco del cual podrá actuar como asesor fiscal. Esto es, que no existe un estatuto del asesor fiscal que regule la actuación del mismo, excepto cuando el asesor fiscal es por ejemplo abogado (pues, en ese caso, el asesor está amparado por el Estatuto General de la Abogacía <sup>131</sup>), o economista (ampa-

<sup>128</sup> En el artículo 27 del RD 939/1986, de 25 de abril, Reglamento General de Inspección de los Tributos (RGIT) se regula la representación y no se menciona la figura del asesor, pero por la regla de *quien puede lo más puede lo menos*, si el RGIT permite que el obligado tributario pueda acudir sólo ante la Inspección y no es necesario que vaya representado, ni asistido, ni defendido, es lógico deducir que cualquiera pueda acudir acompañado de asesor. Sólo se excluye la posibilidad de actuar por medio de representante cuando la índole de las actuaciones exija la intervención personal del obligado tributario, pero ello no significa que no pueda acudir a este tipo de actuaciones con un asesor fiscal, que no le represente pero sí le acompañe o aconseje.

<sup>129</sup> Muy probablemente, el aumento de la demanda de estos servicios se debe a diversas causas. Entre ellas, en España podemos destacar «la extensión de las obligaciones tributarias» y «el aumento del número potencial de contribuyentes», unido ello a la «la vertebración de un sistema tributario muy complejo, que da lugar a la imposibilidad material por parte de la mayoría de los contribuyentes de poder aplicarlo de un modo directo con garantías y con la certeza de un cumplimiento de modo correcto (...) como consecuencia, una gran parte de los ciudadanos solicitan los servicios de profesionales cualificados»; en este sentido Fernando PEÑA ÁLVAREZ, estudio preliminar a las *Normas técnicas...*, *op. cit.*, págs. 7 y 8. En semejantes términos, Marta GÓMEZ VERDESOTO, «La participación del asesor...» en la obra *El ejercicio de las funciones...*, *op. cit.*, pág. 107: «La complejidad creciente de nuestro sistema tributario, que además afecta a un elevado número de contribuyentes, ha fomentado la necesidad de profesionales cualificados llamados a colaborar en sentido amplio con los diferentes sujetos afectados de una forma u otra por la potestad o procedimiento de imposición». Para algunos este incremento de la demanda se debe a la necesidad de una planificación fiscal internacional, materia que se ha convertido en elemento central de competencia entre los distintos bufetes entre sí y entre bufetes de abogados y otros profesionales, fundamentalmente los gabinetes contables. En este sentido, Sol PICCIOTTO, «Compétition et innovation en matière de fiscalité transnationale», en el libro *Batailles territoriales et querelles de cousinage*, dir. Yves Dezalay, Librairie Générale de droit et de jurisprudence, Paris, 1993, págs. 40 y ss. Desde Italia se ha dicho que es la aparición de una fiscalidad de masas lo que ha hecho necesaria la ayuda de los profesionales hacia el cumplimiento de las nuevas obligaciones que tienen los contribuyentes. En Alemania, la mayor presión fiscal tras la Primera Guerra Mundial contribuye al nacimiento de la profesión de asesor fiscal (véase José Ramón RUIZ GARCÍA, «El régimen jurídico de los asesores fiscales...», *op. cit.*, pág. 279). Al parecer, en EEUU la demanda viene en parte por la necesidad de las empresas de buscar refugios fiscales (*tax shelters*) para sus transacciones (véase Richard LAVOIE, «Deputizing...», *op. cit.*, pág. 1). En Australia, la causa del aumento de la demanda de asesores fiscales se debe a que la *Australian Taxation Office* ha introducido un sistema basado en la confianza del contribuyente y que tiende a fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales. Ello unido a la complejidad de las normas tributarias ha hecho que si en 1980 eran aproximadamente un 20% los contribuyentes que buscaban asistencia profesional, en 1992 ya ese porcentaje era de un 72% (véase Yuka SAMURAI, «Tax payers...», *op. cit.*, pág. 1).

<sup>130</sup> Un análisis de la figura del asesor fiscal en el derecho comparado lo lleva a cabo Amparo GRAU RUIZ en el capítulo «Aspectos críticos...», *op. cit.*, págs. 237 a 264.

<sup>131</sup> Estatuto general aprobado por Real Decreto 658/2001, de 22 de junio (BOE 10/7/2001).



rado entonces por el Estatuto Profesional de los Economistas y Titulares mercantiles)<sup>132</sup>. **Sin embargo, puede decirse que el asesor fiscal, como miembro de una profesión libre no sujeta, debe regirse por las normas que con carácter general prevé el ordenamiento para aquellos que ejercen profesiones liberales.**

Ante esta cuestión, la doctrina no guarda silencio y, si bien la mayoría se lamenta de la inexistencia de un estatuto jurídico para esta profesión<sup>133</sup>, no faltan tampoco pronunciamientos que niegan la necesidad del mismo y se muestran partidarios de mantener la situación actual<sup>134</sup>.

Al margen de los intentos por regular la figura que nuestro legislador ha llevado a cabo<sup>135</sup>, en el Derecho tributario vigente encontramos una referencia al asesor en el Reglamento General de Inspección de los Tributos, en cuya Exposición de Motivos se pone de manifiesto que con el Reglamento «se inicia un reconocimiento normativo del Estatuto de aque-

<sup>132</sup> En este sentido, Alberto BAEZA *et al.*, «Asistencia al contribuyente...», *op. cit.*, pág. 6. El Estatuto profesional de economistas y de profesores y peritos mercantiles, aprobado por Decreto de 26 abril 1977, n.º 871/77 (Presidencia), BOE de 28 abril 1977 (n.º 101), contempla en sus artículos 4 y 7 que es misión de los economistas y titulares mercantiles el asesoramiento en materia fiscal y contable.

<sup>133</sup> Así, Magín PONT MESTRES, «El asesor del contribuyente...», *op. cit.*, estima que «parece poco cuestionable y nada dudosa la conveniencia y hasta la necesidad de intervención del asesor (...) esta necesidad se acentúa si se considera que el abandono de esa realidad por el Derecho positivo puede ser ocupada parcialmente por intrusos que hallan campo abonado y barbecho propicio para desenvolverse a sus anchas con absoluta impunidad». El autor deja constancia de la «suma conveniencia de que el Derecho regule esa realidad, elimine el vacío existente» (pág. 423). Isaac MERINO JARA y José Luis SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, en «La responsabilidad del asesor...», *op. cit.*, págs. 984 y 985, destacan las ventajas que se conseguirían mediante una adecuada regulación del instituto del asesor fiscal. A favor de una regulación, también, Fernando SERRANO ANTÓN (en «El asesor fiscal como representante ante la Inspección de los tributos», capítulo IV de la obra colectiva *El ejercicio de las funciones...*, *op. cit.*), quien señala que el auge de esta profesión se ha dado en el marco de una relativa inseguridad jurídica, tanto para quienes demandan su prestación como para quienes la prestan (pág. 129) y que «resulta paradójico que tras la importancia que ha adquirido la práctica de la asesoría fiscal persista la tradicional carencia de una regulación adecuada de esta figura, ello a pesar del reconocimiento de esta enfermiza situación no sólo por la práctica totalidad de los autores que se han ocupado de ello, sino también por el propio legislador en el preámbulo del Reglamento General de Inspección de los Tributos» (pág. 131). Claramente a favor se muestran Marta GÓMEZ VERDESOTO, en «La participación del asesor fiscal en el delito de defraudación tributaria», capítulo III de la obra colectiva *El ejercicio de las funciones...*, *op. cit.*, pág. 107, al decir que «en nuestro Ordenamiento no existe aún el tan deseado estatuto profesional del asesor fiscal que delimite claramente las funciones que está llamado a desempeñar», y AMPARO GRAU, en «Aspectos críticos del régimen jurídico...», *op. cit.*, pág. 240, quien afirma que «frente a las dos opciones teóricamente posibles, el principio de libertad o el intervencionismo regulador, consideraciones en torno a la delicada posición entre el Fisco y el contribuyente aconsejan regular las condiciones que deben reunir tanto la persona como la actividad (...) En la medida en que el derecho a la asistencia fiscal de los contribuyentes se ve entorpecida por la falta de organización de la profesión, se hace preciso proceder a su regulación para garantizarlo».

<sup>134</sup> Francisco GUÍO MONTERO, en su libro *El contribuyente ante la Inspección...*, *op. cit.*, dice que en su opinión no es bueno que esta actividad estuviese dotada de regulación legal, porque «lo correcto es que las personas que nos dedicamos a la misma nos presentemos ante nuestros clientes con el título que ampara nuestro trabajo y en el que basamos nuestros conocimientos: Abogado, Economista, Censor Jurado de Cuentas, Auditor, Ingeniero Industrial, y que sea el cliente en base a las referencias recibidas y en última instancia a su buen criterio quien elija a la persona en quien va a confiar para resolver su problema. Debemos perder el respeto a las titulaciones y valorar más los conocimientos» (pág. 309); más adelante dice, refiriéndose al proyecto de ley de la figura del gestor tributario: «miedo me da pensar que alguien se crea en la absoluta necesidad de someter a los profesionales dedicados a esta actividad a un régimen de supervisión administrativa» (pág. 310). A Alberto BAEZA *et al.*, «Asistencia al contribuyente...», *op. cit.*, también les «satisface la escasa normación», el «escaso desarrollo dispositivo y la ausencia de definiciones legales» (pág. 1), aunque sí les parece ya no sólo necesaria sino «vital» la profesión (o función) de Asesor -se refieren al Asesor frente a la Inspección- (pág. 11).

<sup>135</sup> Expuestos *infra*, nota 108.

llos profesionales que tienen encomendada la defensa de los intereses de los administrados en el curso de las actuaciones inspectoras». El legislador los considera, por tanto, *profesionales*, pero no dice que cualquier asesor sea considerado profesional, ni que los asesores tengan la condición de profesionales liberales; habla del inicio del reconocimiento de aquellos profesionales que se dedican a la asesoría fiscal, lo que puede interpretarse como que sólo profesionales reconocidos (como, por ejemplo, abogados o auditores de cuentas) podrían ejercer como tales. Esta interpretación puede desprenderse también de la definición que, en su artículo 37.5.e), el Reglamento de Inspección ofrece de los asesores (que serían quienes «con arreglo a derecho desarrollen una actividad profesional reconocida que tenga por objeto la asistencia jurídica, económica o financiera») <sup>136</sup>.

De ahí que se haya afirmado por algunos que, para el Reglamento General de Inspección, la asesoría fiscal no es una profesión en sí misma, sino una actividad que puede desarrollar un profesional reconocido porque esté habilitado para ejercer una actividad como la asistencia jurídica, económica o financiera; desde esta perspectiva, el Reglamento General de Inspección haría referencia a un *género de actividad* más que a una profesión determinada <sup>137</sup>. Entendemos, sin embargo, que puede sostenerse que **la asesoría fiscal es una profesión y no un género de actividad**, a pesar de que no exista una regulación de la profesión en sí misma, pues, si la asesoría fiscal fuera un género de actividad, sólo podría desarrollarse por profesionales ya legalmente reconocidos (como abogados, economistas), y nada impide a una persona que posea conocimientos tributarios actuar como asesor fiscal, aun cuando no posea un título oficial que le habilite para el ejercicio de una profesión. Además, estamos más por considerar, con otros, que el Reglamento no contiene «intención alguna» de proporcionar un «concepto válido» de asesor fiscal <sup>138</sup>. Porque tampoco puede olvidarse que no es en sede reglamentaria donde debería definirse y regularse la profesión, pues ésta es materia que la Constitución reserva a la Ley: constitucionalmente está establecido que sólo la Ley podrá convertir una realidad socioeconómica en una profesión sujeta o regulada <sup>139</sup>.

Previsiblemente, el legislador determine cuáles son las actividades profesionales que la constituyen (con mayor o menor exhaustividad) y decida qué título habilita para su ejercicio (si debe ser un título de educación superior, si deben corresponderse estas actividades con un solo título o si puede configurarse esta profesión sobre varios títulos distintos que acrediten una base de conocimientos suficiente para la realización de las correspondientes actividades), y si es necesario reunir algún requisito, además del título, como condicionante para el acceso a la profesión, esto es, para que el título académico alcance valor habilitante para el ejercicio de la profesión <sup>140</sup>. Con ello nacerá la profesión *titulada* de asesor fiscal.

<sup>136</sup> El legislador se preocupa, más que de calificar o no como profesionales a los asesores, de explicar que, como «desempeñan una función importante» en el curso del procedimiento de inspección, deben «asumir las correspondientes responsabilidades» (Parte III de la Exposición de Motivos del RD 939/1986, de 25 de abril).

<sup>137</sup> Esta referencia, «al contener una norma de remisión a otras disposiciones, nada aclara al respecto»: FRANCISCO GUÍO MONTERO, en *El contribuyente ante la Inspección*, *op. cit.*, pág. 311.

<sup>138</sup> Así, Fernando SERRANO ANTÓN, «El asesor...», *op. cit.*, pág. 134.

<sup>139</sup> El artículo 36 CE establece que la ley regulará el ejercicio de las profesiones tituladas.

<sup>140</sup> Lo que exigen la AEDAF y el REAF puede ser una buena pauta para el legislador. Así, la AEDAF exige para ingresar haber obtenido alguno de los Títulos Universitarios Oficiales siguientes: Licenciado en Derecho, Licenciado en Ciencias Económicas, Comerciales o Empresariales, Licenciado en Economía, Licenciado en Administración y Dirección de

La nueva Ley General Tributaria no ha aprovechado la ocasión para ello, y en ninguno de sus casi 250 artículos hace mención a la profesión de asesor fiscal. Lo cual es sorprendente, pues si el legislador se planteó en 1986, con motivo de la redacción del Reglamento General de Inspección, iniciar un reconocimiento normativo del Estatuto de quienes defienden a los obligados tributarios en un procedimiento de Inspección, podría haberse considerado ésta una buena ocasión para regular, esta vez sí en una norma con rango de Ley, referida a todos los procedimientos tributarios y con una manifestada vocación codificadora, la profesión de asesor fiscal.

Cuando el legislador decida esta regulación, sería deseable que, más que establecer titulaciones en concreto, reservas de actividad y requisitos de habilitación, tuviera un planteamiento de corte realista y poco formal, y que contemplara la realidad de todos aquellos profesionales que en la actualidad, con título o sin él, están ejerciendo la asesoría fiscal.

- c) Cierto es que **no hay obligación legal de actuar ante la Administración Tributaria con la ayuda o asistencia de un asesor fiscal, pero parece evidente que el consejo del asesor fiscal es necesario** para que el «hombre de la calle» pueda cumplir sus obligaciones fiscales <sup>141</sup>. Nada impide en la legislación vigente que un ciudadano contrate los servicios de un asesor fiscal para que le asesore o le acompañe <sup>142</sup>.

Y si la figura del asesor fiscal, como consejero, experto, consultor, técnico, aparece en la generalidad de los supuestos como razonable, justificada y en muchas ocasiones absolutamente necesaria, en el caso del experto que actúa asesorando al contribuyente en un procedimiento inspector, esta justificación se acentúa, pues parece que es en esta sede donde el sujeto pasivo más necesita de alguien que actúe profesionalmente y así poderse situar en «condiciones de igualdad técnica» <sup>143</sup>.

De ahí que sea comprensible (y dado que el asesor no se establece como figura obligatoria en ningún precepto legal o reglamentario de nuestro ordenamiento jurídico) que el Colegio de Abogados de Barcelona pretendiera la inclusión en el Reglamento General de Inspección de los Tributos de un precepto que obligara a la Inspección, al iniciar las actuaciones, a

---

Empresas, Profesor o Intendente Mercantil, Diplomado en Ciencias Empresariales, o cualquier otro Título Universitario Oficial en los términos de lo dispuesto en el artículo 1 a) de la Directiva Comunitaria de 21 de diciembre de 1988, relativa a un sistema general de reconocimiento de los Títulos de enseñanza superior, o cualquier otro Título Universitario nacional o extranjero reconocido por la Asociación, **siempre que se acredite por quien solicita su ingreso su especialización en Derecho Tributario** mediante el Plan de Estudios cursado, Cursos de Postgrado impartidos por la Asociación o las Instituciones con las que la Asociación tenga suscrito un Acuerdo de Colaboración, publicaciones, artículos o dedicación a la docencia en los términos que reglamentariamente se establezcan. Asimismo la Asociación exige ocuparse de forma habitual y principal del asesoramiento tributario con una experiencia de al menos tres años, ya sea por cuenta propia o ajena, en un despacho profesional dedicado al mismo.

<sup>141</sup> No se olvide de que, aunque en muchas situaciones pueda resultar injusto, la ignorancia de las leyes no excusa de su cumplimiento (art. 6 CC).

<sup>142</sup> «Los inexpertos en temas fiscales no están en absoluto en condiciones de presentar correctamente su declaración tributaria sin ayuda de un profesional del asesoramiento fiscal o de otra persona competente en materia tributaria». Sin embargo, en Alemania, como en España, «las normas de procedimiento no establecen el deber de recibir asesoramiento»: Klaus TIPKE, *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*, Marcial Pons, Madrid, 2002, pág. 135. En Alemania, los modelos de declaración obligan a señalar si alguien ha colaborado a formularla, al parecer para evitar que colaboren de modo retribuido personas no autorizadas para el ejercicio de la asesoría fiscal (pág. 118).

<sup>143</sup> De este modo, el asesor constituye una valiosa ayuda para alcanzar la evidencia de verdad objetiva que se pretende; su presencia es una necesidad, no sólo para el contribuyente, sino para la Administración Tributaria; en este sentido, Magín PONT MESTRES, «El asesor del contribuyente...», *op. cit.*, pág. 399.

informar acerca del «derecho a la asistencia de un Abogado asesor». Sin embargo, dicha proposición fue rechazada, puesto que no se podía inferir tal obligación de información del artículo 17.3 de la Constitución.

Sí cabría preguntarse, en este orden de cosas, si podría establecerse la intervención preceptiva del asesor fiscal en algún procedimiento, como en el de Inspección. Debe admitirse que a lo único que obliga el artículo 17.3 de la Constitución es a garantizar la asistencia de abogado al «detenido», y además sólo «en las diligencias policiales y judiciales que la ley establezca». Ciertamente es que no estamos ante un procedimiento penal ni necesariamente sancionador que requiera de una «defensa», pero también lo es que el fundamento de la defensa técnica en cualquier clase de procesos se encuentra en la circunstancia de que el ejercicio de las facultades que confiere la garantía de defensa precisa de unos conocimientos jurídicos que el ciudadano generalmente no tiene, y que la exigencia de asistencia técnica es imprescindible para restablecer la igualdad técnica entre las partes.

En esta línea, nuestra jurisprudencia constitucional ha establecido que el derecho a la asistencia letrada tiene por finalidad asegurar la efectiva realización de los principios de igualdad de partes y contradicción del 24 de la Constitución, que imponen a los órganos judiciales el deber positivo de eliminar desequilibrios entre la posición procesal de las partes <sup>144</sup>. La doctrina procesalista ha considerado que el defensor técnico desempeña una función pública <sup>145</sup>.

Es evidente que, ante la Administración Tributaria, el ciudadano, obligado tributario, no está en igualdad técnica de condiciones. También es cierto que la Administración Tributaria no es un órgano judicial y que el procedimiento inspector no es un procedimiento judicial, pero sí que está inspirado en el principio de contradicción <sup>146</sup>, y puede decirse que reconocer la necesidad de la figura del asesor fiscal estaría en la línea de lo querido por el Tribunal Constitucional, esto es, ayudaría a eliminar los desequilibrios técnicos entre las partes. Sin embargo, ni la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, ni la nueva Ley General Tributaria han previsto este derecho. Actualmente se da la paradoja de que el ciudadano puede preferir verse envuelto en un proceso penal antes que en un procedimiento inspector ante la Administración <sup>147</sup>. Tampoco puede negarse que, en algunas ocasiones, esta desigualdad técnica se produce a la inversa; esto es, hay contribuyentes que están asesorados por auténticos «ingenieros» fiscales, cuyos conocimientos y experiencia le permiten diseñar sofisticadas operaciones cuya complejidad supera con creces lo que pueda descubrir, saber o conocer un inspector de Hacienda <sup>148</sup>.

<sup>144</sup> Véase la STC n. 188/91, de 3 de octubre (Sala Primera), en el Recurso de Amparo n. 1459/1988.

<sup>145</sup> Véase Álex CAROCCA PÉREZ, *Garantía constitucional de la defensa procesal*, Bosch editor, Barcelona, 1998, pág. 495. El autor explica cómo se ha producido una sucesiva y evidente «publicación» del ejercicio de la garantía defensiva, especial, pero no únicamente, en el proceso penal, mediante la intervención obligatoria de un defensor técnico que habría pasado a «desempeñar una función pública» (pág. 498). La defensa técnica es considerada, incluso, como una exigencia de orden público (pág. 497).

<sup>146</sup> La relación en una *tax audit* es *adversarial* entre la Administración y el contribuyente: véase Frank J. GOULD, «Giving tax advice...», *op. cit.*, pág. 529.

<sup>147</sup> Nos referimos al mero procedimiento inspector, pues ya es sabido que en el procedimiento administrativo sancionador son aplicables, aun con matices, los principios del derecho penal.

<sup>148</sup> La doctrina norteamericana pone de manifiesto este hecho y sugiere a la Administración la contratación de expertos con el único propósito de formar a los que trabajan en el *Internal Revenue Service*. Sin embargo, es improbable que los conocimientos requeridos para llevar a cabo una inspección sobre operaciones sofisticadas, diseñadas como auténticas obras de ingeniería fiscal, puedan trasladarse a los funcionarios de Hacienda en un curso de formación. Véase Richard LAVOIE, «Deputizing the Gunslingers...», *op. cit.*, pág. 26. Y añadimos nosotros, ¿qué asesor querría formar a los inspectores de Hacienda?

Para concluir esta pequeña digresión, quisiéramos hacer mención del artículo 119 de la Constitución, que establece el derecho a la asistencia jurídica gratuita. Debe admitirse que este precepto se enmarca en el título VI correspondiente al poder judicial, y que cuando hablamos de procedimientos tributarios no estamos ante procesos judiciales, pero, por lo que hemos expuesto, tampoco puede decirse que sea más necesario un abogado en un procedimiento judicial que un asesor fiscal en un procedimiento tributario ante la Administración como podría ser el de inspección o el sancionador. De modo que, **si el espíritu del constituyente era garantizar la igualdad técnica**, evitar la indefensión, ofrecer el derecho a la asistencia de un letrado, **y para ello estableció la garantía de la justicia gratuita** para quien no tuviera recursos para litigar, **sería lógico pensar que si se exigiese por ley la asistencia de asesor fiscal para determinados procedimientos como el de Inspección, la Administración debería ofrecer al obligado tributario la posibilidad de contar con un asesor fiscal de oficio**. En definitiva, que mientras esta asistencia no se pudiera ofertar desde el poder público de forma gratuita no sería, al menos, deseable que el legislador estableciera la obligatoriedad de acudir a las inspecciones con un asesor fiscal. Y además, a nuestro juicio, para que pudiera establecerse la preceptiva asistencia de asesor fiscal en alguno o todos los procedimientos ante la Administración, **sería necesario convertir esta profesión en profesión regulada**.

### 3.2. La misión del asesor fiscal.

Cuando se planteó la creación de la figura del Gestor Tributario, el legislador parece que pensaba en un profesional que, con título administrativo <sup>149</sup> y en virtud de un contrato celebrado con el interesado, vendría 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 deba presentar <sup>150</sup>.

El Proyecto de Ley de Regulación del Gestor tributario nunca llegó a aprobarse. Y en nuestro ordenamiento vigente sólo se prevé la figura del asesor fiscal en el Reglamento General de Inspección de los Tributos, donde es descrito como alguien a quien se le asignan fundamentalmente dos tareas: el asesoramiento y la representación del obligado tributario. En efecto, en este Reglamento se prevé la posibilidad de que los obligados tributarios intervengan *asistidos* por un asesor <sup>151</sup>. Asimismo, el Reglamento prevé que, ante una Inspección, el contribuyente vaya *representado*, y ese representante puede ser cualquier persona con capacidad de obrar suficiente. El propio Tribunal Supremo ha distinguido entre ambos tipos de actuaciones <sup>152</sup>.

<sup>149</sup> Título que sería expedido al efecto por el Secretario de Estado de Hacienda, e inscrito en el Registro Oficial de Gestores Tributarios del Ministerio de Economía y Hacienda.

<sup>150</sup> Artículo 1 del Borrador del Proyecto de Ley de regulación del Gestor Tributario. Citado por José Miguel MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, «La responsabilidad del asesor fiscal», *Tributos Locales* n. 24, diciembre 2002, pág. 80.

<sup>151</sup> Artículo 25.3 del RD 939/1986, de 25 de abril, Reglamento General de Inspección de los Tributos.

<sup>152</sup> En la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de enero de 1993. En los distintos ordenamientos también suele ser habitual el que el asesoramiento tributario comprenda básicamente estas dos funciones de asistencia y representación (Amparo GRAU, en «Aspectos críticos...», pág. 249).

No obstante, dado el incremento cualitativo y cuantitativo de profesionales dedicados a la asesoría fiscal, las actuales referencias normativas al mismo resultan insuficientes, ya que este profesional no es sólo quien asesora o representa al obligado en un procedimiento de Inspección, sino que es alguien que presta un servicio mucho más amplio <sup>153</sup>. De ahí que el Reglamento General de Inspección no resulte suficiente para conocer la misión de este profesional.

El problema no se limita, pues, a obtener una definición de asesor fiscal, sino que supone establecer y delimitar correctamente cuál sea la misión o las funciones del asesor fiscal <sup>154</sup>, pues toda profesión es sólo una abstracción que hace referencia al ejercicio de actividades concretas <sup>155</sup>.

En este asunto, somos de la opinión de que las funciones propias del asesor fiscal consisten en ayudar al contribuyente a presentar correctamente sus declaraciones tributarias, y en general en asistirle en sus relaciones con la Administración o como otros han sostenido, en «conseguir y explicar lo mandado por el legislador» <sup>156</sup>. El asesor debe orientar al cliente sobre las consecuencias fiscales que podrían tener sus decisiones, indicándole cuáles son sus derechos y obligaciones (lo que podría denominarse asesoramiento activo) y, asimismo, aplica el Derecho tributario a los hechos imposables ya realizados por el obligado tributario (asesoramiento pasivo), y el hecho de que deba interpretar el Derecho y aplicar sus normas no significa que, en caso de duda, deba resolver a favor de la Administración <sup>157</sup>.

El asesor ofrece, pues, su apoyo técnico, y además coadyuva en su defensa, tanto en recursos ante la Administración, como en la vía judicial (en este último caso, sólo si es abogado). El contribuyente contratará a un asesor, normalmente, para pagar lo menos posible <sup>158</sup>, y, por eso, aunque entre las actuaciones del asesor fiscal es lógico entender que está comprendido el asesoramiento de cara a reducir la factura fiscal del obligado tributario que ha contratado sus servicios <sup>159</sup>, **la labor**

<sup>153</sup> Las funciones que llevan a cabo los asesores fiscales pueden sistematizarse en cuatro grupos: 1) asesoramiento sobre las actuaciones, más adecuadas para cumplir las obligaciones tributarias; 2) representación o actuación en nombre del obligado tributario; 3) defensa en sentido amplio del cliente (ante la Inspección y los tribunales); 4) presentación de documentos, práctica de liquidaciones y demás actividades de carácter técnico (así las agrupa Marta GÓMEZ VERDESOTO, en «La participación del asesor...», *op. cit.*, págs. 109 y 110).

<sup>154</sup> Un análisis de estas cuestiones lo podemos encontrar en AAVV, *El ejercicio de las funciones del asesor fiscal en el Ordenamiento...*, *op. cit.*, así como en Alberto BAEZA ALBENDEA *et al.*, «Asistencia al contribuyente...», *op. cit.*, págs. 2 a 12.

<sup>155</sup> «La profesión titulada se configura por la presencia de tres elementos: títulos concretos, actividades determinadas y vínculo legal entre ambos elementos» (José M.<sup>a</sup> SOUVIRON MORENILLA, *La configuración jurídica de las profesiones...*, *op. cit.*, pág. 53).

<sup>156</sup> Alberto BAEZA ALBENDEA *et al.*, «Asistencia al contribuyente...», *op. cit.*, pág. 11).

<sup>157</sup> La doctrina norteamericana explica que su sistema fiscal «no requiere que un contribuyente resuelva todas las incertidumbres a favor del Gobierno»: Frank J. GOULD, «Giving tax advice...», *op. cit.*, pág. 527. En nuestro Ordenamiento no se establece tampoco cláusula alguna del tipo *in dubio pro Fiscum*.

<sup>158</sup> El contribuyente tiene un derecho, al menos moral, a pagar lo menos posible dentro de lo justo. Este derecho ya se ha reconocido en el derecho anglosajón; en el norteamericano, en el famoso caso *Gregory v. Helvering*, 293 US 465 (1935); en el Reino Unido en el caso decidido por Lord Tomkin, *IRS v. Duke of Westminster*, en el que se afirmó que «Every man is entitled, if he can, to order his affairs so that the tax attaching under the appropriate Act is less than otherwise would be. If he succeeds in ordering them so as to secure his result, then however unappreciative the Commissioners of the Inland Revenue or his fellow taxpayers may be of his ingenuity, he cannot be compelled to pay increased tax»; la cita es de Frank J. GOULD, «Giving tax advice...», *op. cit.*, pág. 527, nota 26.

<sup>159</sup> Véase José Antonio CHOCLÁN MONTALVO, «Responsabilidad penal...», *op. cit.*, pág. 8: «la esencia de la asesoría fiscal y lo que da sentido a la profesión es precisamente la posibilidad de planificación fiscal y de tributación en las condiciones más favorables para los contribuyentes».



**del asesor fiscal no debe consistir *necesariamente* en minimizar la factura fiscal de sus clientes, aun a costa de forzar la letra de la ley, sino en adoptar una postura que pueda ser mantenida de forma realista ante la Administración y los Tribunales** <sup>160</sup>.

Es decir, el asesor puede, pero no obligatoriamente debe, asesorar a su cliente para que pague lo menos posible, planificando y estructurando las operaciones que se le planteen de forma que se obtenga la máxima ventaja fiscal aun a riesgo de sufrir una sanción. En su tarea, el asesor podrá como máximo llegar hasta el fraude de ley <sup>161</sup>, pero nunca hasta la defraudación <sup>162</sup>, puesto que la asesoría tiene que consistir en un consejo sobre la conducta que, conforme a la legalidad vigente, es más conveniente. De lo contrario, el asesor fiscal podría estar participando en la comisión de un ilícito, con las consecuencias sancionadoras o incluso penales que ello entrañaría. En este último punto, las dificultades para este tipo de imputación serían mayormente probatorias, dado que conforme a la legislación actualmente vigente, en principio, quien será sancionado será exclusivamente el cliente, mientras que el asesor permanecerá como *extraneus* <sup>163</sup>.

Dado que una interpretación de la norma fiscal excesivamente arriesgada, no razonable, no exime de sanción, parece que lo deseable es que el asesor dé al cliente una interpretación de las normas no demasiado aventurada, pues sólo la interpretación razonable de la norma podría eximir de sanción al contribuyente <sup>164</sup>.

Finalmente no ha visto la luz (muy probablemente con acierto) la redacción de la cláusula antiabuso que contenía el Anteproyecto de Ley General Tributaria de 2003, conforme a la cual el asesor fiscal debería evitar asesorar acerca de conductas que pudieran llevar al abuso en la aplicación de la norma tributaria <sup>165</sup>, ya que, tal y como estaba prevista esta figura, si concurría ánimo defraudatorio, la conducta podía ser considerada infracción <sup>166</sup> y ser sancionada con multa proporcional del 100% de la diferencia entre el importe de la deuda que hubiera correspondido por la realización de actos usuales o propios y por el que tributaron las operaciones realizadas <sup>167</sup>. De haberse aprobado, la conducta del asesor podía haber coadyuvado en la comisión de la infracción consistente en el abuso en la aplicación de la norma.

<sup>160</sup> En parecidos términos, MYERS, A. J.: «Tax Advice: the lawyers ethical responsibility», *Australian Tax Review*, 19, pág. 80.

<sup>161</sup> Conforme al régimen actual del fraude de ley, en éste no caben sanciones pues no hay infracción alguna de normas tributarias; o, dicho de otra forma, el negocio en fraude de ley no es ilícito, por lo que el ordenamiento no le asocia sanción alguna.

<sup>162</sup> Refiriéndose a los abogados que llevan a cabo asesoramiento fiscal, Juan FERNÁNDEZ-ARMESTO, en «Ética profesional del ejercicio de la abogacía», en *Revista de las facultades de Derecho y Ciencias Económicas y Empresariales y del Instituto Universitario de Administración y Dirección de Empresas de ICADE* n. 33, 1994, pág. 38, dice: «El abogado en su asesoramiento puede llegar hasta el fraude de ley, pero el salto del fraude de ley a la defraudación fiscal merece una condena rotunda, no ya sólo a nivel profesional sino también a nivel ético».

<sup>163</sup> Sobre la responsabilidad del asesor, véase Isaac MERINO JARA y José Luis SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, en «La responsabilidad del asesor...», *op. cit.*, págs. 985 y ss. Otra visión de la responsabilidad del asesor frente a su cliente en María ALCÁNTARA-GARCÍA FERREIRO y Cristina GÓMEZ LACUEVA, «La responsabilidad...», *op. cit.*, págs. 11 a 36. Un estudio sobre la responsabilidad penal del asesor, por participación en delitos contra la Hacienda Pública, puede consultarse el trabajo de Marta GÓMEZ VERDESOTO, «La participación del asesor fiscal...», *op. cit.*, págs. 9 a 17, donde se aborda la cuestión de la autoría del delito del artículo 305 CP, distinguiendo entre si el asesor actúa como representante voluntario, como defensor del cliente o como prestador de un servicio de asesoramiento tributario coetáneo o posterior a los hechos delictivos.

<sup>164</sup> Artículo 77.4.d) de la LGT de 1963 y, en los mismos términos, artículo 179.2.d) de la nueva Ley General Tributaria.

<sup>165</sup> El nuevo artículo 15, que en el Anteproyecto concebía el fraude de ley como una cláusula antiabuso ha pasado a denominarse «conflicto en la aplicación de la norma».

<sup>166</sup> Artículo 185.1.d) de la LGT.

<sup>167</sup> Artículo 190 de la LGT. En este aspecto, la redacción del Anteproyecto se desvinculaba de la propuesta contenida en el Informe sobre el borrador de Anteproyecto de la nueva LGT redactada por la Comisión para el Estudio del citado borrador (texto completo en <http://minhac.es/ief>). Actualmente, el conflicto en la aplicación de la norma no es sancionable, pues no es considerado infracción.



#### 4. BREVE REFERENCIA A LA DEONTOLOGÍA PROFESIONAL DEL ASESOR FISCAL

Existen unas normas de carácter ético, a cuyo conjunto se denomina **deontología profesional**, que todo profesional está obligado a respetar por el mero hecho de serlo. Para algunos, más aún que su formación, es el respeto a esa deontología lo que constituye una de las características esenciales del profesional liberal <sup>168</sup>.

La conveniencia del respeto a una deontología ha sido destacada por el Parlamento Europeo, que considera importante que se establezcan este tipo de normas por los grupos profesionales, incluido expresamente el formado por los asesores fiscales <sup>169</sup>. De ahí que, a falta de un Colegio Oficial de Asesores Fiscales que reglamente esta cuestión <sup>170</sup> y de unas reglas deontológicas escritas que sean norma para los profesionales de la asesoría tributaria, los controles de ejercicio de esta profesión deben venir de la misma sociedad, entendiéndose por ésta tanto los clientes como los propios asesores fiscales; y por eso las más importantes asociaciones de asesores fiscales en España se han propuesto la aprobación de unos códigos deontológicos que rijan las conductas de sus miembros <sup>171</sup>. La iniciativa es loable y da respuesta a una inquietud creciente en el entorno profesional de la asesoría fiscal, porque si un asesor fiscal es abogado estará amparado por el Estatuto General de la Abogacía y deberá respetar el Código Deontológico de la Abogacía Española <sup>172</sup>, y, si es economista, se regirá por el Estatuto Profesional de los Economistas y Titulares mercantiles y deberá respetar los Principios Deontológicos aprobados por los distintos colegios de economistas <sup>173</sup>, pero no existe un estatuto del asesor fiscal que regule la actuación del mismo. En cualquier caso puede concluirse que, si bien los principios y las reglas deontológicas suelen estar recogidos en los Estatutos de los distintos colegios profesionales (lo que les otorga cierto carácter normativo), se trata de normas éticas cuya positivación no es imprescindible: antes bien, su cumplimiento por los profesionales es una necesidad que deriva de la confianza que la sociedad deposita en ellos en que ejerzan, libre pero diligentemente, una función social.

El contenido de esta deontología profesional en el asesor fiscal deberá perfilarse a partir de la definición misma de profesional y, en concreto, de la definición de aquél. Esta tarea sería más fácil si existiera un concepto legal de asesor fiscal, que especificara sus funciones, obliga-

<sup>168</sup> CRAYENCOUR, *Comunidad europea y libre circulación de profesiones liberales*, Luxemburgo, 1982, pág. 19, citado por María Dolores CERVILLA GARZÓN, *La prestación...*, *op. cit.*, pág. 48.

<sup>169</sup> Véase la Resolución del Parlamento Europeo B5-0247/2001, Acta del 5/04/2001, DOCE de 24-01-2002. En dicha resolución el parlamento considera a los asesores fiscales como profesionales, en el mismo plano que los abogados, médicos, contables o psicoterapeutas.

<sup>170</sup> En efecto, la disciplina colegial exige a los profesionales un nivel ético superior al mínimo exigido por el Derecho de la Competencia. Javier GÁLVEZ MONTES, *La organización...*, *op. cit.*, pág. 128.

<sup>171</sup> La Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF) ha previsto en los Estatutos redactados el 8 de noviembre de 2002 que «la Junta Directiva presentará a la Asamblea General, en el plazo de un año, un proyecto de Código Ético, para su consideración y, en su caso, aprobación» (disposición transitoria 4.<sup>ª</sup>). Las normas contenidas en el citado Código Ético serán de obligado cumplimiento para los asociados, según se desprende del artículo 26 de los Estatutos. Y como se establece en el artículo 10 del Reglamento de Régimen interior de la Asociación, el incumplimiento de las normas del Código Ético será causa de baja de la Asociación. En el Reglamento del REAF se contienen reglas deontológicas referidas a la objetividad, la independencia, posibles incompatibilidades y secreto profesional.

<sup>172</sup> El vigente Código Deontológico de los abogados es de 30 de junio de 2000.

<sup>173</sup> El vigente Código Deontológico de los Economistas, aprobado por el Consejo General de Colegios de Economistas de España, entró en vigor el 1 de abril de 1999.

ciones y derechos. Y aunque no tenemos tal concepto, **sí es posible ofrecer algún apunte acerca de la deontología del asesor fiscal, si desgranamos los caracteres del asesor fiscal como profesional liberal.**

Así, si se ha señalado que el profesional se caracteriza por la elevada formación que posee, y si se ha destacado que la de asesor fiscal es una profesión no regulada y todavía no titulada, debe reconocerse que, al menos desde el punto de vista ético, para ser un profesional liberal y para poder ejercer como tal, se necesita una **formación continua** y una **constante actualización** de los conocimientos de la materia que se ejerce. En la fiscal, como en todas las materias que son objeto de actividad de un profesional liberal, el asesor debe procurarse una buena **formación especializada** y una actualización y perfeccionamiento constantes, pues de lo contrario difícilmente podrá desempeñar su trabajo. Y si esto es aplicable a todas las profesiones, más lo es, si cabe, en el ámbito tributario, en el que no sólo no existe un título administrativo cuya obtención pueda objetivamente acreditar un cierto nivel de preparación en la materia, sino que además son tan importantes, tanto cualitativa como cuantitativamente, los cambios legislativos <sup>174</sup>.

Para facilitar esta formación continua del asesor fiscal, las distintas asociaciones de profesionales han asumido entre sus funciones la formación de sus miembros, y para ello ofertan cursos de actualización y publican novedades legislativas, administrativas, jurisprudencia reciente, comentarios doctrinales, documentos, revistas, ayudando a los asociados a que gocen de una actualización permanente <sup>175</sup>.

La formación y el estudio ayudarán al profesional a llevar a cabo su actividad con la más absoluta **independencia técnica** y con una evidente **garantía de calidad**. Porque el asesor no está obligado ni a aceptar el encargo profesional, ni a llevarlo a cabo conforme a las instrucciones de su cliente. De modo que, **si por falta de conocimientos o de tiempo y dedicación profesional un asesor no pudiera atender debidamente un asunto, no debería aceptar el encargo**. Porque el cliente elige libremente a su asesor y el asesor es libre de aceptar o rechazar los asuntos en que se solicite su intervención, pero si asume el encargo como profesional debe actuar con **diligencia** <sup>176</sup>. Como profesional tiene el deber ético de mantener actualizados sus conocimientos, y de no conformarse con un estudio del Derecho positivo, sino de profundizar con doctrina y jurisprudencia para **ofrecer**

<sup>174</sup> Destaca la necesidad de preparación continuada para poder ofrecer el mejor asesoramiento, así como la dedicación del tiempo preciso para estudiar bien todos los casos, Julio BANACLOCHE PÉREZ, en «Asesores fiscales», *Impuestos* n. 14, 1993, pág. 101.

<sup>175</sup> La formación de sus miembros es una de las funciones del Registro de Economistas Asesores Fiscales, como señala el artículo 2.b) del Reglamento del REAF. Por ello proceden desde el mismo al envío gratuito de publicaciones, así como al ofrecimiento de cursos, seminarios y congresos y un servicio de apoyo profesional y de información fiscal (Véase <http://www.reaf.es/>). También entre los objetivos de la AEDAF (Asociación Española de Asesores Fiscales) están el procurar la formación permanente de todos sus miembros a través de diferentes publicaciones –en papel o soporte electrónico–, la celebración de reuniones y encuentros profesionales de diferente ámbito y alcance, así como el intercambio constante de la información proporcionada por sus integrantes. En la página web de la AEDAF (<http://www.aedaf.es/>) puede encontrarse, entre otra información, una buena oferta de cursos, tertulias, seminarios y jornadas gratuitas o a un precio asequible.

<sup>176</sup> Nos referimos a la diligencia como deber ético. La diligencia como deber jurídico, la negligencia en el ejercicio profesional y la responsabilidad civil derivada de la misma son cuestiones con entidad suficiente para ser abordadas en un trabajo independiente. En cualquier caso, sobre la responsabilidad civil de los asesores fiscales puede consultarse María ALCÁNTARA-GARCÍA FERREIRO y Cristina GÓMEZ LACUEVA, «La responsabilidad civil...», *op. cit.*, págs. 10 a 37. Véase también José Miguel MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, «La responsabilidad...», *op. cit.*, págs. 79 a 102.

a su cliente una solución lo más técnica, rigurosa y razonable posible del asunto. No puede olvidarse que si el cliente contrata los servicios de un profesional es precisamente porque necesita del asesoramiento de alguien que, aparentemente, posee unos conocimientos de los que él carece y que, en principio, aceptará la recomendación de su asesor fiscal <sup>177</sup>.

Lo antedicho sólo ocurrirá si entre asesor y cliente ha surgido una relación de confianza mutua. Desde un punto de vista más ético que legal, el asesor debe **hacer todo lo posible para convencer a su cliente de que le otorgue su confianza** <sup>178</sup>. El contenido de este deber ético puede traducirse de la siguiente manera: el asesor no tiene por qué fomentar la confianza, pero sí debe mostrar una predisposición hacia ella, favorecer un clima que permita que exista, porque el asesor debe empeñarse en velar por los intereses de su cliente, intereses que sólo conocerá si éste confía en aquél.

Probablemente para el cliente el solo hecho de recibir un requerimiento de la Inspección de Hacienda le provoque «desasosiego o desazón». En esta situación, el obligado tributario necesita poder confiar en alguien y quizás por eso se sostenga por algunos que el asesor fiscal debe «alejar estos sentimientos de la mente del obligado tributario», teniendo muy presente que lo que para él es sólo una parte de su quehacer diario, muy probablemente para el cliente sea una experiencia única en su vida <sup>179</sup>.

Como ya adelantamos supra, para que la confianza pueda darse, es necesario que el cliente tenga una garantía de **confidencialidad** de su asesor, y es por esto por lo que el legislador ha establecido la obligación de secreto profesional. Somos partidarios de considerar éste como un deber jurídico <sup>180</sup>, pero el aspecto ético de este deber de secreto, contenido en los códigos deontológicos profesionales, supone el mantenimiento de toda una actitud de respeto hacia este deber, sin límites de lugar o de tiempo.

Si el obligado tributario deposita su confianza en el asesor y éste se debe a ella, puede sostenerse que un asesor fiscal ético no podrá ejecutar operaciones demasiado arriesgadas, que provoquen la sanción de su cliente por parte de la Administración, sin haber al menos advertido a éste de que esta situación puede darse. Es más, si sólo cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios es posible quedar exonerado de responsabilidad por infracción tributaria, y si el legislador ha establecido que esta diligencia se presume cuando se ha presentado declaración veraz y completa, amparándose en una interpretación razonable de la norma <sup>181</sup>, será deber ético del asesor **ofrecer al cliente precisamente una interpretación razonable de las normas a aplicar**.

<sup>177</sup> Lo normal es que el cliente acepte el consejo de su asesor, dicen Yuka SAKURAI y Valerie BRAITHWAITE, «Taxpayers' perceptions of the ideal tax adviser...», *op. cit.*, págs. 3 y ss.

<sup>178</sup> MONROE H. FRIEDMAN, «Professional Responsibility of the Criminal Defense Lawyer: the three hardest questions», en la obra colectiva *Ethics and the legal...*, *op. cit.*, págs. 328 y ss. Aunque habla de la confidencialidad entre abogado y cliente, dice que la misma es también necesaria en el caso del asesor fiscal –*tax adviser*– (pág. 331).

<sup>179</sup> «Conviene, al menos, mitigar el síntoma y proporcionar al contribuyente un alejamiento de la fuente de tan desagradables emociones que en el asesor son más razonadas que sentidas, dado que tiene por tarea ordinaria lo que para su cliente es excepcional», afirman Alberto BAEZA ALBENDEA, M.<sup>ª</sup> José CARO CEBRIÁN y Aníbal CARO CEBRIÁN, en «Asistencia al contribuyente...», *op. cit.*, págs. 11 y 12.

<sup>180</sup> Los aspectos legales de este deber ya se han abordado en la primera parte de este trabajo.

<sup>181</sup> Artículo 77.4.d) de la LGT. En la nueva Ley General Tributaria se mantiene el precepto en los mismos términos, como ya hemos dicho, en el nuevo artículo 179.2.d).

En Estados Unidos, donde los estándares éticos de los asesores exigibles en sus actuaciones frente al *Internal Revenue Service* están fijados en la Circular 230 del Departamento del Tesoro<sup>182</sup>, se establece que un asesor fiscal no debe firmar una declaración a menos que ésta contenga una postura *non frivolous* y con **posibilidades realistas de ser sustentada por sí misma** (*sustained on its merits*). Una postura se considera que tiene una posibilidad realista de ser sustentada por sí misma si un análisis razonable y bien documentado, por parte de un conocedor del Derecho fiscal, lleva a la conclusión de que **la postura tiene aproximadamente una posibilidad entre tres de ser sustentada por sí misma**<sup>183</sup>. Estos estándares fijados administrativamente para el asesor que actúe ante el IRS muy probablemente vienen inspirados en las normas éticas de los abogados establecidas por la *American Bar Association*, según las cuales un abogado no debe proporcionar asesoramiento fiscal a menos que tenga una base razonable (*reasonable basis*) para ello; debe destacarse que frente a esta *reasonable basis* del *Tax Law*, en *Civil Law* basta con una *non frivolous basis*<sup>184</sup>. La doctrina de la *reasonable basis* fue muy criticada por su inconcreción, y por ello se introdujo un límite a la misma, que estaría constituido por la necesidad de no exponer al cliente a la lotería de una inspección fiscal, y por la imposición al asesor de un deber de asesorar sólo cuando, de buena fe, crea que las posturas sustentadas están garantizadas en Derecho vigente o en una interpretación extensiva y de buena fe del mismo. En definitiva, cuando la postura tenga alguna posibilidad de éxito si llega a los tribunales (*some realistic possibility of success if the matter is litigated*)<sup>185</sup>. También se prevé, como en España, la eximente de sanción por haber sostenido una postura con una base razonable<sup>186</sup>.

Asimismo, puesto que la asimetría informativa es un factor característico de los servicios profesionales, **la posición de superioridad en que se encuentra el asesor**, que goza de la confianza de su cliente, **no debe ser utilizada para llevar a cabo acciones infundadas o para interponer recursos o reclamaciones inviábiles, movido exclusivamente por un ánimo de lucro**. El asesor debe proporcionar la cantidad y la calidad de servicio adecuada y razonable a cada asunto. No sería ético animar al cliente a recurrir, amparándose en una interpretación excesivamente arriesgada, *contra Fiscum* y no razonable, con la única finalidad de no perder al cliente y de poder cobrar unos honorarios por el recurso. Porque, como hemos señalado, puede afirmarse que un asesor fiscal es libre de sostener una postura favorable para su cliente, pero siempre que tenga una base razonable para sostenerla. Esto último no significa que el asesor deba necesariamente creer en la corrección de la opinión vertida o defendida, pero sí que **deberá diseñar una actuación que pueda ser sostenida sin dificultad ante la Administración o ante los Tribunales de Justicia**.

En cuanto al tema de los honorarios apenas apuntado, puede señalarse que en la fijación de los mismos también deben tenerse en cuenta reglas deontológicas. Así, dado que en España los precios de los servicios los fija el asesor, puesto que no hay tarifas obligatorias, mínimas u orientadoras, si los asesores fiscales decidieran establecer unas tarifas de este tipo, deberían tener en cuenta

<sup>182</sup> La Circular fue revisada en julio de 1994 para precisamente imponer la obligatoriedad de respetar estos estándares éticos en el asesoramiento fiscal.

<sup>183</sup> *Section* 10.34 de la citada Circular.

<sup>184</sup> *Opinion* 314 del *ABA Ethics Committee*.

<sup>185</sup> *Opinion* 85-352, que no revoca la *opinion* 314.

<sup>186</sup> *Section* 1.662-3 (b)(1). Un exhaustivo análisis de los deberes éticos de los asesores fiscales en EEUU puede verse en Frank J. GOULD, «Giving tax advice...», *op. cit.*, págs. 523 a 546.

no sólo las disposiciones que impone el Derecho (principalmente el Derecho de la competencia), sino las limitaciones éticas que, como profesionales con una función social que cumplir, deben respetar. Estas limitaciones suponen básicamente que, de fijarse unas tarifas, no deberían tenerse sólo en cuenta los intereses de la profesión o del gremio, sino los generales de la sociedad <sup>187</sup>, y que, además, no podrían establecerse de tal forma que perjudicaran la independencia del profesional <sup>188</sup>.

Porque, efectivamente, los asesores despliegan una actividad económica que consiste en la prestación de unos servicios para el mercado, y en ese sentido deben considerarse agentes económicos que ejercitan la libertad de empresa y que por tanto pueden fijar libremente el precio de sus servicios: su cantidad es algo que sólo concierne a las partes y en la que no hay reglas (cuánto sea justo o equitativo cobrar por un servicio es algo que atañe sólo al asesor y al cliente, pues la apreciación de ese *quantum* es algo subjetivo que depende de muy diversos factores, difícilmente estandarizables o medibles, por ejemplo, la dificultad del caso, los costes incurridos y la dedicación empleada <sup>189</sup>). Pero a su vez, por la importancia de la función que desempeñan en la sociedad, no deben actuar exclusivamente movidos por el ánimo de lucro, y llevar a cabo actuaciones infundadas o incluso que puedan ser ilícitas para el obligado tributario porque les vayan a suponer unos cuantiosos ingresos.

Por otra parte, la cuantificación del precio del servicio prestado por el asesor no debe ser vista con recelo por el contratante <sup>190</sup>. Por ello, y dado que es característico de algunos servicios profesionales la indefinición en cuanto a su precio, **la cuestión de los honorarios debe ser abordada desde la confianza, con transparencia, y a ser posible de manera expresa, al menos en forma de presupuesto o dejando establecidos los criterios que permitan determinarlos con concreción.** Y preferiblemente, en el momento de realizarse el encargo profesional, es decir, antes de que el servicio se haya prestado, pues será más fácil así evitar situaciones desagradables.

Como ya apuntamos, la regulación de los precios de los profesionales se ha justificado tradicionalmente en la necesidad de preservar la independencia del profesional. Ésta podría verse perjudicada si el asesor tuviera un interés económico directo en el asunto. A nuestro juicio, sin embargo, mientras el asesor no se implique directamente en el negocio, es decir, mientras no

<sup>187</sup> Los Estados miembros están autorizados a establecer tarifas obligatorias, teniendo en cuenta los intereses generales y no sólo los de la profesión (Resolución del Parlamento Europeo, B5-0247/2001, acta del 4/05/01).

<sup>188</sup> En esta misma idea, también tradicionalmente se ha prohibido la publicidad personal de algunos profesionales. *Vid.* artículo 2.6 del Código de Deontología de los Abogados de la Comunidad Europea. El TDC ha sancionado al Consejo General de la Abogacía Española por esta prohibición, vigente en el Código Deontológico del Colegio de Abogados hasta el 30 de junio de 2000, fecha en que se aprobó el nuevo Código deontológico eliminando esta prohibición. No obstante, late en el texto aprobado así como en el Preámbulo al mismo, una reticencia a la publicidad de los abogados, porque se entiende podría poner en peligro la independencia del profesional (en contra de esta prohibición, véase Francisco MARCOS FERNÁNDEZ, «Competencia y publicidad en el mercado de la abogacía: la publicidad de los abogados», *Economist & Jurist* 47, enero-febrero 2001, págs. 82-84; en cuanto al precio de los servicios prestados por los abogados, véase Francisco MARCOS, «Los precios de los abogados y procuradores frente al Derecho de la competencia: ¿un formalismo excesivo?», *Anuario de la Competencia* 2002, Fundación ICO-Marcial Pons, Madrid 2003, en prensa).

<sup>189</sup> Julio BANACLOCHE PÉREZ, «Asesores fiscales», *op. cit.*, pág. 101.

<sup>190</sup> Este recelo es difícil de evitar, pues, como ya se ha señalado *supra*, el profesional ha sido visto tradicionalmente como alguien cuyo primer pensamiento no debía ser su lucro personal, sino el servicio a la sociedad, aunque de su servicio se pudiera derivar un bienestar personal. Entre otros, José TODOLI LUQUE, *Nivel ético del profesional...*, *op. cit.*, pág. 23.

tenga una participación directa y económica en el negocio de su cliente (acciones o participaciones en una sociedad del cliente), sino que su labor se ciña a asesorar sobre la fiscalidad de la operación, no tiene por qué verse vulnerada su independencia. De modo que, aunque normalmente se tienen en cuenta para su cuantificación variables como el tiempo dedicado, el interés económico y trascendencia del asunto, el plazo o la urgencia impuestos al encargo, así como su dificultad y complejidad, nada impide que el asesor fije su retribución, por ejemplo, en un porcentaje sobre la cantidad que ha conseguido ahorrar al contribuyente.

Puede defenderse que con este sistema no tiene por qué verse afectada la independencia del profesional, pues si bien es evidente que, si sus honorarios dependen del ahorro fiscal, tendrá interés en que su cliente pague lo menos posible, también debe tenerse en cuenta que, a la hora de pactarse el precio, el análisis que se efectúa no es sólo un análisis de beneficio, sino de riesgo-beneficio: si el cliente corre un elevado riesgo de ser inspeccionado por la operación diseñada por el asesor, los honorarios de éste serán muy inferiores a si el riesgo es mínimo. Y si el cliente es sancionado por ejecutar lo que el asesor le ha sugerido, probablemente el asesor no cobre sus honorarios: no sólo no habrá ahorro sino un beneficio negativo.

Parece, pues, que el asesor fiscal no tendrá interés en llevar a cabo operaciones demasiado arriesgadas. En definitiva, **el asesor puede fijar el precio de sus servicios en función de los tributos que consiga que su cliente legalmente ahorre**, pero no puede cuantificar sus honorarios en relación con la cuota defraudada. Pues es misión del asesor dar a su cliente la opción más favorable de las posibles, pero siempre dentro de la legalidad.

En efecto, en actividades de asesoría fiscal sobre operaciones arriesgadas o agresivas, la cuantía suele fijarse en función de un análisis riesgo-beneficio. En función de este análisis, se establece un porcentaje, de manera que, si la probabilidad de éxito de la operación diseñada se calcula en un 10%, la tarifa del asesor será más baja que si las posibilidades de éxito son superiores. Ciertamente el legislador no puede prohibir estas prácticas, que son perfectamente legítimas, pero sí puede alterar el análisis coste-beneficio que realiza el contribuyente cuando piensa en operaciones fiscales arriesgadas (por ejemplo, incrementando las sanciones y las inspecciones, subiendo la cuantía de las sanciones en actuaciones de este tipo o negando la posibilidad de considerar gastos deducibles los honorarios de los asesores en este tipo de operaciones...), para intentar conseguir efectos positivos como evitar operaciones arriesgadas con pocas posibilidades de éxito para el cliente, avanzar en la lucha contra el fraude y conseguir un aumento de la recaudación. Y en cuanto al asesor, dada la función social que desempeña, tiene que ser consciente de que, aunque puede fijar el precio de sus servicios en función de un porcentaje sobre la cuantía total de los tributos que haya conseguido que su cliente legalmente ahorre, desde un punto de vista ético, el asesor no puede cuantificar sus honorarios en relación con la cuota defraudada por el contribuyente. Pues es misión del asesor dar a su cliente la opción más favorable de las posibles, pero para ello tiene que ofrecerle posibilidades que se encuentren siempre dentro de la legalidad <sup>191</sup>.

<sup>191</sup> Sobre la cuestión véase Richard LAVOIE, «Deputizing...», *op. cit.*, págs. 22 y ss., quien es consciente de que se han vertido opiniones contrarias a la suya, en el sentido de que sería inapropiado tratar de regular las conductas de los contribuyentes a través de la regulación de la conducta de los profesionales de la asesoría fiscal.



Desde esta perspectiva, la ejecución por el asesor fiscal de su misión es fundamental para el buen funcionamiento del Estado Social y Democrático de Derecho. Porque asesor fiscal no es el que colabora con el fraude fiscal. Es más, tan sólo debería poder llamarse asesor fiscal a aquel que hace que su cliente pague lo justo, que es el mínimo, sí, pero el mínimo que le permite el ordenamiento jurídico <sup>192</sup>.

Ya se ha destacado anteriormente cómo cada vez más los ciudadanos solicitan los servicios de profesionales cualificados para llevar a cabo el cumplimiento de sus obligaciones con la Hacienda Pública <sup>193</sup>. Es evidente que el asesor fiscal, como el médico, que contribuye a la salud, o el abogado, que contribuye a la justicia, desempeña una función social, pues favorece el cumplimiento voluntario por parte del obligado tributario. Pero esta función sólo la llevará a cabo el profesional que cumpla con su labor de una manera ética. Como a nadie se le escapa, en ocasiones, los conocimientos técnicos del asesor fiscal pueden suponer precisamente lo contrario, de manera que el asesor, en lugar de contribuir con su trabajo indirectamente al sostenimiento de los gastos públicos, presenta o proporciona al cliente técnicas defraudatorias que contribuyen a eludir los deberes impuestos por la ley <sup>194</sup>. En lugar de un efecto positivo, el asesor estaría provocando con su actuación efectos externos negativos. Por eso somos de la opinión de que **un asesor fiscal ético podrá ayudar a su cliente a reducir la cuota a pagar, pero no a defraudar** <sup>195</sup>. Y no nos referimos a que no pueda hacer planificación o ingeniería fiscal, un trabajo perfectamente válido y no punible (la economía de opción es perfectamente lícita). Asesorar para pagar menos no es tampoco éticamente reprochable. Es más, si el contribuyente puede optar entre las posibilidades que la ley le brinda y contrata a un asesor fiscal para que le diga qué opciones tiene y cuál de ellas es la mejor, **lo ético, precisamente, por parte del asesor, es analizar y estudiar la situación expuesta por el cliente** a la luz de la legislación, doctrina y jurisprudencia aplicables, a fin de dar a su cliente la mejor elección y **aconsejarle cuál es la opción más ventajosa**. Pues, si bien el asesor tiene una función social que cumplir, no debe olvidarse de que éste no es contratado por la Administración Tributaria para que garantice una recaudación puntual y completa, sino por el cliente para que minimice en lo posible su factura fiscal.

Al mismo tiempo, puede sostenerse que un asesor fiscal está obligado éticamente **a expresar a su cliente su visión de lo inapropiado de la acción propuesta o querida por éste**, incluso a asesorarle para que no cometa acciones ilegales, pues, además del deber que tiene el profesional hacia su cliente, no puede obviarse el **deber que hacia el sistema fiscal en su conjunto** tiene el asesor fiscal por el hecho de ser un profesional <sup>196</sup>.

<sup>192</sup> En este sentido, Antonio Durán-Sindreu, Presidente de la AEDAF, en el acto de apertura de la Jornada de Estudio sobre la Reforma de la Ley General Tributaria, celebrada en el Instituto de Estudios Fiscales, el 26 de marzo de 2003.

<sup>193</sup> Como algunos han puesto de relieve, ello en parte es consecuencia de la creciente abundancia, complejidad y mutabilidad de las normas tributarias, situación creada en cualquier caso por el Estado legislador. Véase Fernando PEÑA ÁLVAREZ, *Normas técnicas...*, *op. cit.*, pág. 7.

<sup>194</sup> «El asesor fiscal es uno de los terceros que puede participar en una equivocada, por exceso celosa, profesionalidad a favor de su cliente, en la comisión de una infracción»: Alberto BAEZA, *et al.* «Asistencia al contribuyente...», *op. cit.*, pág. 10.

<sup>195</sup> Como se ha señalado, debe establecerse «la necesaria distinción entre asesorar para pagar menos y asesorar para defraudar»: José Antonio CHOCLÁN MONTALVO, «Responsabilidad penal...», *op. cit.*, pág. 1.

<sup>196</sup> En la doctrina norteamericana se ha destacado este deber del asesor fiscal, fruto de su función social (Richard LAVOIE, «Deputizing...», *op. cit.*, pág. 50), aunque «desafortunadamente» (dice el autor), «no toda la doctrina está de acuerdo en que este deber exista».

El problema es que un asesor que exprese sus opiniones éticas a un cliente o que sistemáticamente se niegue a realizar las actuaciones que el contribuyente le propone muy probablemente pierda al cliente, sobre todo cuando este último tiene claro el encargo profesional que quiere realizar. Es por esto por lo que, en no pocas ocasiones, los contribuyentes buscan precisamente el asesoramiento fiscal arriesgado en asesores poco éticos, distintos a sus asesores o incluso de sus abogados de confianza <sup>197</sup>.

En efecto, si el asesor muestra reticencia a la operación querida por el contribuyente, pues la considera inconsistente, incorrecta, demasiado arriesgada o imposible, éste puede pensar que su asesor no quiere lo mejor para él y es probable que busque consejo en otro profesional, y en otro, hasta que dé con aquel que, con menos ética que los anteriores, acceda a llevar a cabo la operación deseada por el cliente. Pero el profesional no debe caer en el chantaje del cliente. Y ya no sólo porque el asesor que contribuya a que el cliente defraude puede estar participando en la comisión de un delito <sup>198</sup>, sino porque **en el asesor fiscal, como profesional, la sociedad ha depositado su confianza en que protegerá un bien jurídico de interés para todos: la justicia tributaria**. De ahí que, a nuestro entender, esta situación podría evitarse si los asesores fiscales tuvieran que cumplir preceptivamente unos estándares éticos elevados que les impidieran actuar en determinada dirección o que les obligaran a comprometerse a no actuar, en virtud de su deber hacia el cliente, en contra de su deber hacia el sistema fiscal en su conjunto.

<sup>197</sup> Un cliente que quiera realizar una operación arriesgada puede preferir a un asesor fiscal que no sea abogado. Frank J. GOULD, «Giving Tax advice...», *op. cit.*, pág. 524.

<sup>198</sup> Sobre si el delito fiscal es delito común o especial, puede consultarse el artículo de Marta GÓMEZ VERDESOTO, «La participación del asesor fiscal en el delito de defraudación tributaria», *Quincena Fiscal* 15, 1998, págs. 9 a 17. La autora concluye que el delito fiscal sólo puede ser cometido por el obligado tributario, luego se trataría de un delito especial. Ahora bien, si la ley dice que sólo puede cometer este delito el obligado tributario y, en su caso, quien ostente su representación, es evidente que el asesor fiscal podrá ser considerado autor del delito del artículo 305 del Código Penal si actúa como representante. Y en aquellas ocasiones en que la conducta del asesorado sea atípica, por ejemplo porque desconoce la acción fraudulenta de su asesor, debe considerarse que el único autor del delito es el asesor.