

---

## *Responsabilidad penal, civil y administrativa del asesor fiscal*

José Andrés SÁNCHEZ PEDROCHE

CEF, Madrid, 2007, 686 págs.

En muy corto período de tiempo, José Andrés SÁNCHEZ PEDROCHE, profesor titular de Derecho Financiero y Tributario así como del CEF, ha dado a las ediciones de este Centro dos importantes publicaciones con una extensión más que sobresaliente. Por un lado, se encuentra esta obra que seguidamente comentaremos y que fue precedida por unos comentarios de más de 1.000 páginas sobre la *Revisión administrativa en vía tributaria* (CEF, Madrid, 2006), en la que el autor pasa revista a los procedimientos especiales de revisión recogidos en la Ley General Tributaria (declaración de nulidad de pleno derecho, declaración de lesividad de actos anulables, revocación, rectificación de errores materiales, de hecho y aritméticos y devolución de ingresos indebidos), así como estudiaba los pormenores del recurso de reposición y las reclamaciones económico-administrativas; todo ello conveniente y ampliamente aderezado con el tratamiento de la jurisprudencia recaída y bastantes casos prácticos, con la intención de ejemplificar y hacer más comprensibles las controversias interpretativas que se han suscitado sobre la normativa aplicable.

Ahora este otro gran volumen que se añade al fondo editorial del CEF se refiere a una profesión –la asesoría fiscal– huérfana de regulación en nuestro país, lo cual provoca, como advierte nada más comenzar el autor, complejidades que se suman al panorama siempre en frenético cambio de nuestro ordenamiento jurídico tributario. A esa inexistencia de regulación de la asesoría fiscal como actividad profesional –que se explicaría en parte porque el cumplimiento del deber de contribuir no precisa de la comparecencia a través de estos técnicos– se dedica el primer capítulo de la obra que comentamos. De ello deduce SÁNCHEZ PEDROCHE que no se derivan más que perjuicios para los contribuyentes, para los propios ejercientes como asesores y para el propio sistema tributario, contrastando esa situación con la de las sociedades mercantiles, sujetas a importantes deberes de información sobre sus estados financieros.

De la ausencia de ordenación de la actividad de asesoramiento tributario resulta, como señala el autor, que no pueda hablarse de intrusismo profesional que pudiera dar lugar a la imposición de algún tipo de castigo, ni que tampoco sea de aplicación requisito alguno de colegiación para el desempeño de su práctica. Incluso se plantea si existe para el asesor fiscal un deber de confidencialidad similar al que rige en otras profesiones.

Del examen de diferentes situaciones de controversia que han conocido y resuelto los tribunales de justicia –fundamentalmente Audiencia Nacional (Sentencia de 2 de noviembre de 2000) y Tribunal Supremo (Sentencia de 4 de abril de 2002)–, SÁNCHEZ PEDROCHE extrae algunas conclusiones que considera provechosas para los fines de su estudio, a saber: «del páramo que representa la regulación normativa de la profesión de asesor fiscal se infiere –desde la perspectiva positiva o afirmativa– un cierto concepto de asesoría fiscal al que estarían llamados los profesionales integrantes de los colegios de abogados, economistas y titulados mercantiles, al reconocerse que "las profesiones representadas por los actores pueden, según su habilitación normativa, ser incluidas en el supuesto descrito en el citado artículo", esto es, en concepto de asesores fiscales al que se refiere el artículo 37.5.e) del RGIT. Por el contrario, y desde un punto de vista negativo o a *sensu contrario*, no serían asesores fiscales y no desempeñarían tal cometido los gestores administrativos,

---

graduados sociales y técnicos tributarios, toda vez que sus respectivas actividades no habilitarían a una asistencia jurídica, económica o financiera».

Los restantes capítulos se ocupan ya de cada uno de los aspectos o modalidades de responsabilidad enunciados en el título de la publicación. Así, primero se considera la posición del asesor fiscal como responsable tributario, entendiendo que tal y como se desprende del tenor de lo dispuesto en la Ley General Tributaria, el alcance de esa responsabilidad puede venir dada por diversos componentes que integran la noción de deuda tributaria, pero también puede darse el caso de que se extienda a la sanción por haber causado o colaborado activamente en la realización de una infracción tributaria (más adelante se considera la posibilidad de que el asesor sea declarado responsable por haber inducido al impago o por encubrirlo). Ello requeriría, como se plantea el autor, que la Administración pruebe en el acto derivativo de la responsabilidad la culpabilidad del asesor fiscal, sin que la atribución de la conducta infractora deba efectuarse a través de un expediente sancionador específico distinto del instruido contra el propio sujeto pasivo. También se plantea en la obra que el asesor no asume una posición de garante de su cliente, que implicaría para aquel una suerte de genérica obligación de evitar o prevenir las irregularidades determinantes de infracción que este pudiera cometer.

Dada la especialidad del autor, puede sorprender la brevedad con que aborda los anteriores problemas y la gran extensión que dedica a la responsabilidad penal del asesor fiscal y también, aunque en menor medida, a su responsabilidad civil, en los siguientes capítulos tercero y cuarto. Las más de cuatrocientas páginas dedicadas a la primera tienen como punto de arranque el tradicional problema de la naturaleza del delito fiscal o de defraudación tributaria ya que, obviamente, la imputación del asesor resulta muy diferente de entender que el citado tipo reviste los perfiles de los delitos comunes o especiales.

Tras el examen de la doctrina y jurisprudencia del Tribunal Supremo al respecto, se llega a la conclusión de que la defraudación tributaria «puede adoptar tintes de delito especial o de infracción de deber positivo en el caso de omisión de pago, mientras que puede ser delito común en su vertiente positiva de obtención indebida de devoluciones tributarias, lo que tiene repercusiones evidentes en la esfera personal del asesor fiscal que colaboró con su cliente en el resultado ilícito que la comisión del tipo supone».

A continuación se tienen en cuenta los distintos supuestos de participación del asesor fiscal en el delito tipificado por el artículo 305 del Código Penal –asesor que, de acuerdo con el contribuyente, comete la defraudación; asesor que, con desconocimiento del contribuyente, defrauda a través de él, y asesor que incurre en la comisión del ilícito penal al no facilitarle el cliente los datos fidedignos o haberle suministrado información no veraz u ocultarle documentos relevantes–, así como a la posibilidad de su autoría, que es negada por los partidarios de la calificación del delito fiscal como un tipo especial. Sigue después distinguiendo la posición como mero consejero o representante del asesor y se abordan diversos pronunciamientos judiciales relacionados con la eventual participación de estos especialistas en operaciones de ingeniería financiera que pudieran dar lugar a supuestos de simulación o de fraude a la ley tributaria.

Las últimas cuestiones que se comentan desde el punto de vista penal hacen referencia al fundamento de la excusa absoluta prevista por el artículo 305.4 del Código y su extensión a los

---

profesionales de la asesoría fiscal (también sobre la regularización se plantea si es necesario o no y cuál sería el momento válido para efectuar el ingreso de la cuantía eludida); la prescripción del delito y los efectos para el asesor si se le considera autor o partícipe, estudiando las consecuencias que entraña el distinto plazo de prescripción empleado por el Código Penal y la Ley General Tributaria, lo que abona que se produzcan argumentos favorables y contrarios a la incriminación de sujetos cuya obligación tributaria ha prescrito. También se pone de relieve la diferente interpretación mantenida por el Tribunal Supremo y el Tribunal Constitucional en relación con la interrupción de la prescripción del delito de defraudación tributaria y lo que dicha controversia depara tanto para el contribuyente como para su asesor fiscal.

Ya en el último capítulo de la obra de SÁNCHEZ PEDROCHE se llega al tratamiento de la obligación de reparar los daños y perjuicios que pudiera haber ocasionado con su quehacer el asesor fiscal, por ejemplo si hubiera formulado consejos negligentes a su cliente, o hubiese ejecutado mal determinadas operaciones o sus planificaciones no diesen los frutos deseados. Aquí se consideran las disposiciones contenidas en el Código Civil y se plantea el interrogante de si la responsabilidad civil del asesor proviene de un contrato previo o tiene naturaleza extracontractual o aquiliana. Sigue con el enunciado de la diligencia que estos profesionales deben poner para no incurrir en responsabilidad civil y se comentan los requisitos para que la misma pueda darse: culpa o negligencia en el ejercicio de la profesión, carga de la prueba de dicho elemento, necesidad de daño evaluable, relación de causalidad entre el incumplimiento del asesor y los perjuicios irrogados al cliente. También se trata la responsabilidad civil en los casos en que las actuaciones profesionales las lleven a cabo varios asesores fiscales, de cara a determinar si la obligación indemnizatoria tiene alcance mancomunado o solidario y, por último, aparecen comentadas diversas cuestiones relacionadas con los seguros de responsabilidad civil suscritos por los profesionales del asesoramiento tributario.

*Miguel Ángel Martínez Lago*