

**RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS DIRECTORES,  
APODERADOS Y OTROS REPRESENTANTES. EFECTOS DE LAS  
MODIFICACIONES PARA LOS ASESORES FISCALES**

**CÉSAR GARCÍA  
CÉSAR LUNA VICTORIA  
JULIO FERNÁNDEZ  
JOSÉ REAÑO**

# NOVEDADES INTRODUCIDAS POR EL DECRETO-LEGISLATIVO 1422

- Sanciones derivadas de la Norma XVI.
- **¿Es sancionable la aplicación de una cláusula anti-elusiva general?.**
- S. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL 120/2005. EL FRAUDE DE LEY TRIBUTARIA NO CONSTITUYE DELITO FISCAL PORQUE NO IMPLICA OCULTACIÓN NI ENGAÑO.
- Derecho de la Unión: sentencias TJUE, *Halifax*, Ar. C 255/02 y *University of Huddersfield*, Ar. C 223/03): **en los supuestos de abuso de derecho lo procedente es restablecer la situación que se ha pretendido evitar con el uso indebido de las formas jurídicas y hacer tributar de acuerdo con la naturaleza de la esencia o naturaleza del negocio jurídico realizado (FD Tercero).**

# ¿CABE LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS ADMINISTRADORES DE LA SOCIEDAD?

- RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE DIRECTORES DE SOCIEDADES ANÓNIMAS EN LOS CASOS DE ELUSIÓN.
- Concepto de administrador. Administradores de hecho y de derecho. (directores y apoderados).
- El recurso a la responsabilidad para extender sanciones a los *representantes*.

# CONCEPTO DE RESPONSABLE

- Características del Responsable:
  - **PERTENENCIA A LA CATEGORIA DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS.**
  - **CARÁCTER LEGAL.**
  - **REALIZACION DE UN PRESUPUESTO DE HECHO DISTINTO AL DEL CONTRIBUYENTE.**
  - **RESPONSABILIDAD JUNTO AL CONTRIBUYENTE.**
  - **CONDICION DE OBLIGADO DE SEGUNDO GRADO.**
  - **NATURALEZA: ¿FIADOR O AVALISTA LEGAL?.**

# CLASES DE RESPONSABILIDAD EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA ESPAÑOLA DE 2003

- *SOLIDARIA (art. 42) y SUBSIDIARIA (art. 43).*
- LA DIFERENCIA RADICA EN LA DECLARACION DE INSOLVENCIA.
- SEGÚN LA LEY ESPAÑOLA RESPONDE:
- 1º). Contribuyente (obligado principal)
- 2º). Responsable solidario (si hay varios solidariamente)
- 3º) Responsable subsidiario: INSOLVENCIA DE CONTRIBUYENTES Y RESPONSABLES SOLIDARIOS.

# RESPONSABILIDAD SOLIDARIA

- Hay que diferenciarlo de la deuda solidaria.
- Existe solidaridad cuando **EXISTE COREALIZACION DEL HECHO IMPONIBLE.**
- Depende exclusivamente del incumplimiento del contribuyente.
- No debe presumirse. **SOLO CABE IMPLANTARLO MEDIANTE PREVISION EXPRESA Y DE RANGO LEGAL**

# RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA

- Tiene su fundamento en el *beneficio de excusión*.
- Presupone una insolvencia en el deudor principal.
- Debe presumirse en caso de silencio.
- Dificultad para ejercer la acción de reembolso.

# RESPONSABILIDAD POR HECHO ILÍCITO

- ¿La consecuencia que surge de un hecho ilícito es siempre una sanción?.
- ¿Cuándo del hecho ilícito surge una sanción ésta mantiene siempre su naturaleza sancionadora, o en la medida en que recaudación corresponde a los órganos de la Administración Tributaria tiene la condición de tributo o derecho de la Hacienda Pública?.
- ¿La responsabilidad puede utilizarse para recaudar sanciones o ello vulnera el principio de personalidad?



# RECURSO A LA RESPONSABILIDAD PARA EXIGIR SANCIONES A LOS ADMINISTRADORES

- **IMPORTANTE SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ESPAÑOL 85/2006, DE 27 DE MARZO.** *cuando la responsabilidad tiene como objeto sanciones es materialmente sancionadora.*
- El principio de culpabilidad:
  - Excluye la responsabilidad objetiva.
  - Requiere la personalidad de las sanciones.

# EL PRINCIPIO DE PERSONALIDAD DE LAS SANCIONES

- Personalidad; no se puede responder por la conducta infractora de otro.
- En la LGT de 1963, la responsabilidad no abarca las sanciones ( art. 37, 3 LGT ). El problema del art. 38 LGT.
- EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA DE 2003 LA RESPONSABILIDAD PUEDE ABARCAR LAS SANCIONES CUANDO LO LEY LO DECIDA EXPRESAMENTE (art. 41, 4.).

# EL PRINCIPIO DE PERSONALIDAD DE LAS SANCIONES (II)

- *LA EXTENSION A LAS SANCIONES ¿vulneración de las exigencias de culpabilidad y personalidad de la sanción?*
- LA CONFUSION ENTRE RESPONSABILIDAD EN LA COMISION DE HECHOS ILICITOS Y PARTICIPACION EN CONDUCTAS INFRACTORAS.
- CONSECUENCIA DE LA PERSONALIDAD DE LAS SANCIONES: NO PUEDE HABER RESPONSABILIDAD SI NO HAY PARTICIPACIÓN EN LA COMISIÓN DE LA CONDUCTA INFRACTORA.

# ¿CUÁL ES EL PAPEL DE LOS ASESORES FISCALES?

- La conceptualización de quién es asesor fiscal. En España no hay regulación.
- ¿Puede el asesor fiscal cometer una infracción o un delito?
- Depende cómo se configure la infracción y el delito.
- EL CONCEPTO DE RESPONSABILIDAD EN LA TEORIA GENERAL DEL DERECHO.
- La diferencia entre deuda y responsabilidad (*Schuld* y *Haftung*).

# ¿ES POSIBLE LA RESPONSABILIDAD SIN PARTICIPACIÓN? ¿QUÉ TIPO DE PARTICIPACIÓN PUEDE TENER?

- Sólo se puede sancionar al **autor** (en sentido formal) arts. 12 y 14 CP. **Coautoría y autor mediato.**
- No son autores aunque se le pueden castigar como tales: los **inductores** (*omni modo factorus*) y los **cooperadores necesarios** (dominio de la acción y bienes escasos).

# LA RESPONSABILIDAD SOBRE HECHOS ILICITOS (II)

- Se utiliza la técnica de la responsabilidad para exigir la sanción.
- En España. Artículo 181,2 de la LGT: el sujeto infractor tendrá la consideración de deudor principal a efectos de la responsabilidad.
- SON RESPONSABLES: Ej. 42, 1 , a) LGT: “los que sean causantes o colaboren”. Se estará refiriendo a la autoría intelectual o inducción y a la autoría o cooperación necesaria.
- ¿Es aplicable a los asesores fiscales?.

# ¿PUEDE EL DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA SER COMETIDO POR UN ASESOR FISCAL?

- ¿ES EL DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA UN DELITO ESPECIAL O DE PROPIA MANO?
  - Si lo es sólo puede ser autor el que infringe la norma que respalda el tipo penal.
  - Los asesores sólo si tienen un específico deber de actuar por estar en la posición de garantes (posible coautoría?).
  - Los *extraneus* (POR EJEMPLO; **asesores fiscales**) sólo infringirían las reglas de participación.
  - En los delitos especiales, los partícipes (*inductores, cooperadores necesarios o cómplices*) no tienen que tener la misma condición que el autor

# ¿CABE LA EXENCIÓN DE RESPONSABILIDAD DEL CONTRIBUYENTE POR LA INTERVENCIÓN DEL ASESOR ?

- Depende el estándar de responsabilidad que se establezca en cada país.
- En España se sanciona incluso *a título de simple negligencia* (culpa levísima).
- ¿Cómo juega el error?. Si se sanciona con culpa leve el error vencible no excluye la culpabilidad.
- Teoría de la *interpretación razonable de la norma*.
- Intervención de asesores: Ignorancia Deliberada (*willful blindness*). Dolo del que se puso en situación de ignorancia.



# ¿QUÉ PAPEL ASUMEN LOS ASESORES EN EL ACTUAL CONTEXTO INTERNACIONAL?

- INTERMEDIARIOS FISCALES. EN LA PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA.
- La postura de OCDE desde el TERCER FORO OCDE SOBRE ADMINISTRACION TRIBUTARIA (SEUL 2006).
- *“Los intercambios comerciales, la liberalización de capitales y las nuevas tecnologías han abierto el mercado global a una gama de contribuyentes mucho más amplia, lo que ha puesto muy difícil asegurar que nuestras respectivas normativas fiscales se cumplen”.*
- Se rechaza el papel de empresas de asesoría jurídica y fiscal, responsables “de la planificación fiscal agresiva y el crecimiento de mecanismos inaceptables de mitigación”

# VERTIENTES EN EL TRATAMIENTO DE LA ASESORÍA A NIVEL INTERNACIONAL

Iniciativa OCDE sobre el nuevo modelo de relación cooperativa. Busca la colaboración de los intermediarios fiscales (v.gr, entidades financieras, asesores, abogados, consultoras, auditoras...).

- Programas de cooperación reforzada de las empresas con las Administraciones Públicas. Documento del Centro de Política y Administración Fiscal de la OCDE de 13 de noviembre de 2010.
- Código Tributario Europeo, la Comisión Europea: la relación cooperativa se basa en una especie de contrato entre los contribuyentes y las Administraciones tributarias en el que los contribuyentes asumen el compromiso de ocuparse de sus asuntos fiscales por iniciativa propia y *de pagar sus impuestos de manera íntegra y puntual y, a cambio, las Administraciones muestran disposición para ofrecer procedimientos adaptados y apropiados dirigidos a dichos contribuyentes, y todo ello sobre la base de una relación de confianza.*

# EXCLUSIÓN DE LA RESPONSABILIDAD POR EL CUMPLIMIENTO DE LOS PROTOCOLOS DE BUENAS PRÁCTICAS FISCALES

- El *Compliance* Fiscal.
- PARA GENERAR SEGURIDAD JURÍDICA: *PROTOCOLOS DE COMPLIANCE*.
- Establecimiento por el órgano de administración de un **modelo de organización y gestión** que incluya las medidas de vigilancia y control idóneas para prevenir delitos y creación de un **órgano con poderes autónomos e implantación de protocolos o procedimientos**.
- **AFECTAN A LOS ASESORES Y RESPONSABLES FISCALES DE LAS EMPRESAS.**

# DEFINICION DE BUENAS PRACTICAS FISCALES

- *Aquellas prácticas que conducen a la reducción de riesgos fiscales significativos y a prevenir aquellas conductas susceptibles de generarlos.*
- **LA ADMINISTRACION SE COMPROMETE A LA TRANSACCION Y EL PACTO CON LAS EMPRESAS.**
- **LAS EMPRESAS SE COMPROMETEN A LA APLICACIÓN DE PROTOCOLOS INTERNOS (compliance).**

- **Que el responsable de asuntos fiscales de la sociedad informe al Consejo de Administración de las decisiones de carácter fiscal.**
- **El problema con relación a la limitación de responsabilidad de los administradores.**

# MODELOS DE COMPLIANCE

- Dos modelos:
- *Tax control framework*. Protocolo que debe ser conocido por todos. (DENTRO DEL MODELO COSO -*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*-)
- Requiere una evaluación de riesgos y un plan de riesgos.
- Responsabilidad del Consejo de Administración.
  
- Modelos de control del CAO (*Chief Accounting Officers*) anglosajón.

# INFLUENCIA DE LOS PROTOCOLOS EN LA RESPONSABILIDAD DE LA SOCIEDAD

- *Doble incriminación* desde la Ley Orgánica 5/2010.
- Fiscalía General del Estado 1/2016, de 22 de enero de 2016, *responsabilidad vicarial* o heterresponsabilidad. Las personas jurídicas van a ser penalmente responsables porque lo son las personas físicas que actúan en su nombre y beneficio, *que transfieren a la persona jurídica su propia responsabilidad penal*.
- La responsabilidad de la persona jurídica es casi automática a partir de esa transferencia. Debe probar que utilizó *compliance*.
- Sentencia del **Tribunal Supremo**, 154/2016 de fecha 29 de febrero. Autorresponsabilidad. Es diferente la culpabilidad de la persona física, que en el seno de la persona jurídica comete un determinado delito, y la culpabilidad de la propia persona jurídica, derivada de la ausencia de mecanismos o medidas eficaces, tendentes a prevenir y a controlar la comisión de delitos en la propia persona jurídica.
- El Fiscal o la acusación deben probar que el *compliance* no fue suficiente.

# OBLIGACIÓN DE LOS ASESORES FISCALES DE COMUNICAR ESTRATEGIAS FISCALES

- Prevista en la Acción 12 de BEPS (*Discussion Draft*).
- Programa británico DOTAS (*disclosure of tax avoidance schemes*): obligación de comunicar esquemas que pueden originar evasión fiscal.
- Implantado en Gran Bretaña por medio de la *Companies Act 2006*.



# DAC 6

- La DAC 6 en Europa; Directiva de intermediarios. Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018.
- Directiva Europea DAC 6 (que se debe trasponer antes del 31 de diciembre de 2019). **Abogados y asesores deberán informar previamente de sus mecanismos potencialmente agresivos.**
- Antecedente: FATCA ya habla de **intermediarios cualificados.**

# ¿QUÉ ES INTERMEDIARIO?

- DAC 6 define como “*intermediario*” cualquier persona que diseñe, comercialice, organice, ponga a disposición para su ejecución un “*mecanismo transfronterizo*” sujeto a comunicación de información, o que gestione su ejecución o que se comprometa a prestar, directamente o por medio de otras personas, ayuda, asistencia o asesoramiento en las operaciones anteriores.

# ¿QUÉ ES INTERMEDIARIO? (II)

- Para ser “*intermediario*”, una persona debería cumplir, como mínimo, una de las siguientes condiciones adicionales:
  - a) Residir a efectos fiscales en un Estado miembro.
  - b) Disponer de un establecimiento permanente en un Estado miembro a través del cual se presten los servicios con respecto al mecanismo.
  - c) Haberse constituido en un Estado miembro o estar sujeta a la legislación de un Estado miembro.
  - d) Estar inscrita en una asociación profesional relacionada con servicios jurídicos, fiscales o de consultoría en un Estado miembro.
- **CLÁUSULA DE SECRETO PROFESIONAL.** Un “*intermediario*” puede quedar dispensado de la obligación de suministrar información cuando esta vulnere la prerrogativa de secreto profesional en virtud del Derecho nacional.

# ¿QUÉ ES MECANISMO?

- El “*mecanismo*” será transfronterizo cuando afecta a más de un Estado miembro o a un Estado miembro y un tercer país y se cumpla alguna de las siguientes condiciones:
- a) No todos los participantes en el mecanismo son residentes a efectos fiscales en la misma jurisdicción.
- b) Uno o varios de los participantes en el mecanismo son simultáneamente residentes a efectos fiscales en más de una jurisdicción.
- c) Uno o varios de los participantes en el mecanismo ejercen una actividad económica en otra jurisdicción a través de un establecimiento permanente y el mecanismo constituye una parte o la totalidad de la actividad económica de ese establecimiento permanente.
- d) Uno o varios de los participantes en el mecanismo ejercen una actividad en otra jurisdicción sin ser residente a efectos fiscales o sin crear un establecimiento permanente.
- e) El mecanismo tiene posibles consecuencias sobre el intercambio automático de información o la identificación de la titularidad real.

# CONSECUENCIAS DE LA DAC 6

Mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información” deben presentar unas “*señas distintivas*” que indicarían un riesgo potencial de elusión fiscal.

- Elemento clave: la señal distintiva.
- Señas distintivas ligadas al criterio del beneficio principal. Generales o específicas. Sólo debe declararse el beneficio cuando se atengan al “*criterio de beneficio principal*”, o sea, cuando los “*mecanismos*”, teniendo en cuenta todos los factores y circunstancias concurrentes, persiguen la obtención de un beneficio fiscal contrario al Derecho tributario nacional aplicable, como uno de sus objetivos principales.
- Señas distintivas ligadas a operaciones u obligaciones preexistentes. Siempre son específicas (operaciones concretas). El mecanismo debe declararse.

# ¿PUEDE EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA SER ANTECEDENTE DEL DELITO DE LAVADO?

- ◎ CASO ESPAÑOL. Ley 10/2010, de 28 de abril, sobre Prevención del Blanqueo de Capitales:
- ◎ *“A los efectos de esta Ley se entenderá por bienes procedentes de una actividad delictiva todo tipo de activos cuya adquisición o posesión tenga su origen en un delito, tanto materiales como inmateriales, muebles o inmuebles, tangibles o intangibles, así como los documentos o instrumentos jurídicos con independencia de su forma, incluidas la electrónica o la digital, que acrediten la propiedad de dichos activos o un derecho sobre los mismos, **con inclusión de la cuota defraudada en el caso de los delitos contra la Hacienda Pública**”*

# REFORMA DEL DELITO DE BLANQUEO DE CAPITALES (II)

- ⦿ Problema:
- ⦿ La simple tenencia de dinero no declarado podrá ser considerada constitutiva de un delito de blanqueo de capitales.
- ⦿ De acuerdo con esta nueva regulación, podría deducirse que el delito de blanqueo de capitales no prescribirá nunca, pues la simple tenencia constituye un acto ilícito.

# COMPATIBILIDAD CON EL DELITO DE LA HACIENDA PUBLICA

- s. TS de 5 de diciembre de 2012: Caso *Operación Ballena Blanca*.
- Votos particulares: La posesión de dinero no declarado no puede dar lugar a un delito de blanqueo.
- El dinero que no ha tributado no es de origen ilícito.
- El delito fiscal no origina nuevos bienes que sean susceptibles de ser blanqueados.
  
- Ejemplo:
- La única excepción: cuando el delito sea cometido por un agente de retención que no ingresa las retenciones practicadas.



# PROBLEMAS DE APLICACIÓN PRACTICA

- Cuando el blanqueo es por el propio contribuyente que ha defraudado el dinero no gravado se confunde con el de origen lícito.
- Cuando consiste en entregárselo a un tercero el problema es que habría que entregar *dinero defraudado* y ello es muy difícil de determinar dado que el dinero es fungible.

# CONCLUSIONES



- GRACIAS POR VUESTRA  
ATENCION
  
- [cesar.garcia@usc.es](mailto:cesar.garcia@usc.es)