

- NOTA EXPLICATIVA -

**RÉGIMEN LEGAL Y DE RESPONSABILIDAD
DE LOS GESTORES ADMINISTRATIVOS**

Madrid, 9 de septiembre de 2022

Índice

- 1. Antecedentes y objeto de la nota explicativa**
- 2. Marco jurídico**
 - 2.1. Régimen legal de los gestores administrativos
 - 2.2. Régimen de responsabilidad profesional del gestor administrativo
- 3. Lex artis**
 - 3.1. Lex artis del gestor administrativo: concepto y contenido
 - 3.2. Vulneración de la lex artis
- 4. Responsabilidad del gestor administrativo**
 - 4.1. Responsabilidad tributaria
 - 4.2. Responsabilidad penal
 - 4.3. Responsabilidad Civil
- 5. Exoneración de la responsabilidad del gestor administrativo conforme a la jurisprudencia: requisitos y pautas**
- 6. Documentación relacionada con el gestor administrativo**
- 7. Responsabilidad de profesionales internos o externos**
- 8. Conclusiones**

1. ANTECEDENTES Y OBJETO DE LA NOTA EXPLICATIVA

La presente Nota Explicativa, solicitada por el Ilustre Colegio de Gestores Administrativos de Madrid, tiene por objeto analizar el régimen de responsabilidad de los gestores administrativos en su ejercicio profesional, en sus distintas vertientes: civil, penal y tributaria.

La **Audiencia Provincial de Murcia, en su Sentencia nº 47/2021, de 15 de febrero**, declara la responsabilidad de una asesoría fiscal que realizó liquidaciones irregulares del IVA siguiendo instrucciones y en beneficio del cliente.

Dado que esta es una situación bastante habitual en la profesión, es importante estudiar el marco jurídico de la relación entre el gestor y sus clientes, entendiendo el contenido de la *lex artis* de la profesión para descubrir los requisitos y las pautas de una correcta actuación profesional.

De igual manera, es conveniente abordar la potencial existencia de métodos de exoneración del gestor administrativo en el desempeño de su función y, en su caso, los requisitos y pautas que han de seguirse para conseguirla, así como definir con claridad a qué responsabilidades podrían afectarle, de existir, tal exoneración.

Dada su importancia en la actuación profesional del gestor administrativo, también se va a realizar un análisis de la documentación del mismo, tanto en su tratamiento como en cuanto a su naturaleza.

Por último, se realiza un estudio del régimen de los profesionales que, formando parte de la estructura de una persona jurídica, realizan funciones que pueden ser en muchos casos coincidentes con las del gestor administrativo, resaltando las diferencias entre unos y otros en materia de responsabilidad y de las consecuencias que tienen sus actuaciones a distintos niveles.

2. MARCO JURÍDICO

2.1. RÉGIMEN LEGAL DE LOS GESTORES ADMINISTRATIVOS

El Decreto 424/1963, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Estatuto Orgánico de la profesión de Gestor Administrativo, en su artículo 1, define a los Gestores Administrativos como *profesionales que se dedican de modo habitual y con tal carácter de profesionalidad y percepción de honorarios a promover, solicitar y realizar toda clase de trámites que no requieran la aplicación de la técnica jurídica reservada a la abogacía, relativos a aquellos asuntos que en interés de personas naturales o jurídicas, y a solicitud de ellas, se sigan ante cualquier órgano de la Administración Pública, informando a sus clientes del estado y vicisitudes del procedimiento por el que se desarrollan.*

Para el ejercicio profesional, se impone al gestor administrativo, como requisito indispensable, la incorporación al Colegio en cuyo ámbito radique su domicilio profesional, debiendo, tal y como exige el artículo 20 de su Estatuto Orgánico, ejercer la profesión personalmente, sin interposición de persona alguna, sin perjuicio de que exclusivamente pueden auxiliarse en sus empleados autorizados para la realización de las gestiones de trámite, de acuerdo a lo dispuesto en su artículo 26 y concordantes. Este requisito, que desarrolla con precisión el Reglamento regulador del ejercicio personal de la profesión de gestor administrativo, implica que la relación con el cliente sea *intuitu personae*.

Entre las obligaciones generales que se impone a un gestor administrativo, y que recoge el artículo 24, destacan las siguientes:

- 1) *Primera: ejercer la profesión con **probidad, decoro y moralidad***
- 2) *Decimotercera: guardar el secreto profesional de lo que conozca por razón de su actividad*
- 3) *Decimoquinta: suscribir la póliza de responsabilidad civil a la que hacen referencia los artículos 6 y 8 del presente Estatuto*
- 4) *Decimosexta: por último, y en el ejercicio de su actividad profesional, **los gestores administrativos tendrán el deber de informar, aconsejar y asesorar a sus clientes, a los efectos del más eficaz desarrollo del procedimiento administrativo en el que tenga lugar su actuación**, actuando en todo caso en régimen de libre competencia*

La Sentencia de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo (Sección 3ª), STS 8578/2001, de fecha 5 de noviembre, al hilo de la obligación impuesta a los gestores por el artículo 24. 16ª del Estatuto, - de acuerdo a la redacción introducida por el Real Decreto 2532/1998, de 8 de noviembre- dispone que: *"(...) en la relación de los deberes de los gestores Administrativos; subsiste, por tanto, la limitación de la técnica jurídica reservada a la abogacía, contenida en el artículo 1º, por lo que ni contiene ni puede contener una ampliación del ámbito de la profesión. Se trata, como acertadamente sostiene la defensa de la Administración, de un deber profesional que sólo podrá exigirse dentro de los límites de la profesión definidos en aquel artículo 1º de los Estatutos, siendo esa la única interpretación posible del mismo: la " labor de informar, aconsejar y asesorar a sus clientes a los efectos del más eficaz desarrollo del procedimiento administrativo "; (...) sí podrá comportar un mínimo asesoramiento que permita que el interesado alcance los fines que pretende, y acorde también con la realidad social del ejercicio de la profesión, y sin cuyo deber mal podría también comprenderse, la exigencia de la representación del cliente que prevé el artículo 2º del propio Estatuto Orgánico."*

Así las cosas, y de acuerdo al Preámbulo de su Código Deontológico, su misión les impone deberes y obligaciones no sólo respecto a sus clientes, sino también respecto a la Administración Pública, y también respecto a la sociedad pues se les considera como medio fundamental de salvaguarda de los derechos del ciudadano frente al Estado.

Entre los principios fundamentales que su deontología les impone se exige al Gestor Administrativo:

- el *ser honesto, leal, veraz y diligente* no sólo en relación con sus clientes, sino también con los órganos de las Administraciones Públicas.
- El *actuar conforme a las normas de honor y de la dignidad de la profesión, **absteniéndose de todo comportamiento que suponga una infracción** o descrédito.*

De la misma manera, al regular su Código Deontológico las obligaciones generales de su actuación en el ámbito de la Administración, destaca la de *cumplir y **hacer cumplir el principio de legalidad contribuyendo a la diligente tramitación de los procedimientos administrativos de conformidad con las normas.***

En el mismo sentido, al regular su régimen sancionador, el artículo 69 del Estatuto prevé como negligencia grave la actuación de los gestores administrativos que, por su actuación culposa o negligente, causare algún perjuicio a su cliente. En el mismo sentido, el Reglamento de régimen Disciplinario, aprobado el 21 de septiembre de 2001, considera como infracciones graves: *(b) La falta de probidad, decoro y moralidad profesional; (c) La negligencia grave en la tramitación de los asuntos encomendados; (...) (j) la Comisión de delitos dolosos en cualquier grado de participación, excepto el de autor, como consecuencia del ejercicio de la profesión; (...) (k) La culpa o negligencia en la comisión de los encargados que cause perjuicio o daño económico de cierta consideración o de apreciable cuantía a sus clientes.*

En la vertiente del **gestor administrativo como asesor fiscal** es menester reseñar que la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en su artículo 46.1 dispone que *“los obligados tributarios con capacidad de obrar podrán actuar por medio de representante, que podrá ser un asesor fiscal, con el que se entenderán las sucesivas actuaciones administrativas, salvo que se haga manifestación expresa en contrario”*. De la misma manera, su artículo 92.2, al regular la colaboración social en aplicación de los tributos, prevé instrumentalizar dicha colaboración mediante acuerdos de la Administración Tributaria con colegios y asociaciones de profesionales de la asesoría fiscal.

Tomando como base la *Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información*, y en el marco de la relación de la Agencia Tributaria con las personas que ejercen la colaboración social a la que se refiere la Ley General Tributaria (intermediarios fiscales) ha nacido el Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios, en cuyo contexto se ha desarrollado una serie de líneas de actuación (Códigos de Buenas Prácticas Tributarias) que promueve *el papel de los profesionales tributarios como colaboradores sociales en la aplicación de los tributos y el compromiso social de estos profesionales para contribuir al rechazo por parte de los contribuyentes de las conductas defraudadoras.*

En lo que se refiere a la **relación jurídica que media entre el gestor y su cliente**, con carácter general, se entiende que ésta merece la calificación jurídica de un contrato de

arrendamiento de servicios, figura definida en el artículo 1544 del Código Civil. En virtud de dicha relación jurídica, el Gestor Administrativo se obliga a prestar un servicio con la diligencia que el ejercicio de su profesión le impone, ejecutando la prestación de servicios conforme a su «lex artis»; y el cliente viene obligado, fundamentalmente, al pago del precio de tales servicios, es decir, a abonar los honorarios del profesional contratado. Así las cosas, del artículo 1544, antes citado, se deduce que el arrendamiento de servicios se caracteriza por ser un contrato de prestación de actividad consensual, bilateral, oneroso y conmutativo, que tiene por objeto la prestación del servicio a cambio de una remuneración

En atención a la naturaleza del contrato que ampara la relación cliente-gestor administrativo, se articula así la obligación de este último como una obligación de medios. En ese sentido, la Sentencia nº 43/2015, de fecha 12 de febrero, de la Audiencia Provincial de Santa Cruz de Tenerife dispone que ***“la naturaleza del contrato, de arrendamiento de servicios, implica una obligación de medios, obligándose exclusivamente a desplegar sus actividades con la debida diligencia y acorde con su “lex artis”, sin que por lo tanto se comprometa ni garantice el resultado de la misma, siendo el actor o reclamante del daño, esto es, el cliente, el que deba probar los presupuestos de la responsabilidad que en principio goza de la presunción de diligencia en su actuación profesional, como tiene declarado la jurisprudencia que por reiterada excusa ya su cita concreta.”***

Por su parte la Sentencia nº 192/2013 de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo (sección 1ª), de 4 de abril, sobre la que asienta su argumentación la Audiencia Provincial de Santa Cruz, entiende que no puede partirse de la concepción de *“la obligación del profesional, en este caso de un asesor fiscal, como una obligación de resultado en vez de una obligación de medios, y a su vez el resultado cuya obligación se impone al profesional se configura como un resultado óptimo, el mejor de todos los posibles, al margen de la responsabilidad por tal decisión de reinvertir en un determinado objeto, que debe asumir quien adopta tal decisión”*.

Profundizando más en la naturaleza del contrato de arrendamiento de servicios, destacar que la prestación de servicios entraña una relación intuitu personae que impone al profesional el deber de ejecución óptima del servicio contratado. Así lo ha recogido la Sentencia de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo nº 498/2001, de 23 de mayo, cuando dispone que *“la prestación de servicios, como relación personal intuitu personae incluye el deber de cumplirlos y un deber de fidelidad que deriva de la norma general del artículo 1.258*

del Código Civil y que imponen al profesional el deber de ejecución óptima del servicio contratado, que presupone la adecuada preparación profesional y supone el cumplimiento correcto; de ello se desprende que si no se ejecuta o se hace incorrectamente, se produce el incumplimiento total o el cumplimiento defectuoso de la obligación que corresponde al profesional".

Esa relación *isntuitu personea* determina la relación que se articula entre gestor y cliente se base en la confianza *precisamente por el desconocimiento que tiene la persona que acude a dichos profesionales en busca de asesoramiento y asistencia técnica (...) siempre delicados por su complejidad para el profano en la materia y de notable transcendencia económica"* (Sentencia nº 92/2017 de Audiencia Provincial de Cádiz, sección 2ª, de 29 de marzo).

2.2. RÉGIMEN DE RESPONSABILIDAD PROFESIONAL DEL GESTOR ADMINISTRATIVO

Con el fin de exponer el régimen jurídico de la responsabilidad en la que puede incurrir un gestor administrativo en el desarrollo de su actividad profesional, se considera conveniente distinguir entre la responsabilidad frente a terceros ajenos a la relación entre gestor y cliente – responsabilidad que puede ser penal y tributaria-, y la responsabilidad frente a este último.

Sin perjuicio del desarrollo en profundidad de la responsabilidad del gestor en el exponente siguiente, conviene centrarse en este punto en **la responsabilidad del gestor frente o para con su cliente** se debe partir de la base de que dicha responsabilidad tiene **naturaleza contractual**, de tal manera que, en tanto en cuanto el gestor administrativo se obliga a desplegar su actividad profesional con la debida diligencia, en caso de no aplicar la diligencia exigible, y en aplicación del artículo 1.101 del Código Civil *"quedan sujetos a la indemnización de los daños y perjuicios causados los que en el cumplimiento de sus obligaciones incurrieren en dolo, negligencia o morosidad, y los que de cualquier modo contravinieren al tenor de aquéllas."*

Es jurisprudencia consolidada la que determina los requisitos que permiten la aplicación este precepto del Código Civil. Así, la Sentencia nº 164/1995 de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo (Sección 1ª), de 4 de marzo, explica que *“según reiterada jurisprudencia de esta Sala (Sentencias de 30 de Noviembre de 1.973, 29 de Mayo y 20 de Diciembre de 1.978, 16 de Mayo de 1.979, 18 de Abril de 1.980 y 10 de Octubre de 1.990) los requisitos necesarios para la aplicación del artículo 1.101 del Código Civil, son: **la preexistencia de una obligación entre las partes, su incumplimiento debido a culpa, negligencia o falta de diligencia del demandado** y no a caso fortuito o fuerza mayor, **la realidad de los perjuicios ocasionados a la otra parte** y el **nexo causal eficiente entre aquella conducta y los daños producidos**”*.

Así las cosas, se enumeran como elementos esenciales para articular la responsabilidad civil frente al gestor los siguientes:

- 1) Existencia de una relación contractual entre gestor y cliente
- 2) Existencia de una acción u omisión culposa del gestor en el cumplimiento de su obligación contractual
- 3) Existencia de un daño ocasionado al cliente
- 4) Relación de causalidad entre la acción/omisión y el daño causado

Centrándonos en el examen de los dos primeros requisitos, es clarividente la Sentencia nº 40/2009, de la Audiencia Provincial de Valencia (Sección 7ª) al **estudiar la negligencia derivada de la actuación profesional de un gestor, negligencia que, en resumen, deriva de la inobservancia de la lex artis y de la diligencia exigida**. Así, dispone que:

“la doctrina jurisprudencial en el caso de negligencia derivada de un arrendamiento de servicios, como es el contrato de autos definido en la demanda como de asesoría fiscal, contable, laboral y mercantil que los demandados prestaban a la actora, ha reiterado que la obligación del profesional es siempre de medios o actividades y no de resultado, de modo que el mismo, con tal de que actúe conforme a la "lex artis", no puede considerarse responsable del resultado, y el actor, según el Art.217 de la LEC, tiene la carga de probar que se ha infringido por el profesional dicha "lex artis", sin que baste una mera afirmación.

Este arrendamiento se regula en el artículo 1.544 del CC, en virtud del cual el asesor se obliga a cambio de una remuneración a prestar unos servicios, desplegando su actividad

profesional con la debida diligencia y acorde con las leyes y su "lex artis" y para que puede apreciarse la responsabilidad civil contractual por culpa (art. 1.101 del Cc) es preciso que concurra la previa existencia de una relación contractual, una acción u omisión culposa del demandado en el cumplimiento de su obligación contractual, un daño, y la relación de causalidad entre la acción y omisión culposa del demandado y el daño en el demandante (STS de 4 de marzo de 1995 y de 10 de octubre de 1990). Por otro lado, resulta evidente que la relación con el cliente está basada en la confianza, precisamente por el desconocimiento que tiene la persona que acude a dicho profesional buscando un asesoramiento y asistencia técnica por lo que, el deber de prestación del servicio conlleva igualmente el deber de fidelidad propia de la relación contractual (artículo 1258 del Código Civil) y exige la ejecución óptima del servicio contratado, al suponerse la adecuada preparación profesional y el cumplimiento correcto. La diligencia en la prestación del servicio al profesional es mayor que la genérica a que refiere el Código Civil sentada en el buen padre de familia, por los cánones profesionales recogidos en las normas de deontología profesional. Por consiguiente, si no se ejecuta o se hace incorrectamente el servicio contratado, surge la responsabilidad del asesor fiscal en cuanto haya actuado sin la diligencia exigible u omitida ésta, genera unos perjuicios con su consiguiente obligación resarcitoria, por aplicación del artículo 1101 del Código Civil. (...)".

Ahora bien, es menester reseñar que no siempre que el órgano administrativo siga un criterio distinto al aplicado por el gestor necesariamente esto deba implicar una conducta negligente de éste último, sino que para determinar si se ajustó o no a la lex artis deberá valorarse el grado de certeza y consolidación del criterio aplicado por la Administración correspondiente, así como la verosimilitud del que utilizó el gestor. Así lo dispuso la Sentencia nº 935/2008, de 30 de abril, de la Audiencia Provincial de Barcelona (sección 16ª) cuando fundamentó que "no consta que la interpretación normativa realizada, en exclusivo beneficio del cliente, fuera manifiestamente inviable y, en cambio, presentaba evidentes ventajas de orden económico que la explican y que sin duda no pasaron desapercibidas para HL (STS de 1 de diciembre de 2008). En suma, no puede considerarse que el criterio aplicado por la inspección tuviera, al menos en esos momentos, suficiente grado de certeza y solidez a los fines de concluir que debió ser considerado por CM como firmemente establecido sin un margen de interpretación razonable, único supuesto en que devendría inexcusable su responsabilidad profesional"

Ahora bien, no se puede perder de vista la sujeción del gestor en su actuación profesional a la *lex artis* en tanto en cuanto su inobservancia - aun cuando la misma sea consecuencia de seguir las instrucciones dadas por el cliente - puede acarrear la no exención de responsabilidad del gestor pues su conducta negligente y contraria a *lex artis* ha contribuido a la producción del resultado, más si cabe cuando dicha conducta es manifiestamente contraria a la legalidad vigente, y ello a pesar de que dicha actuación haya sido consecuencia de la decisión tomada por el cliente tras haber sido informado y tener, por lo tanto, pleno conocimiento de los hechos y riesgos que comportaban las instrucciones dadas por él.

En ese sentido se ha manifestado la Audiencia Provincial de Murcia (Sección 1^a) cuando en su Sentencia nº 47/2021, de fecha 15 de febrero, en relación con una demanda de daños y perjuicios seguida contra un gestor por su conducta negligente en el cumplimiento de las obligaciones nacidas del contrato de arrendamiento de servicios que le vinculaba con su cliente, falla a favor de considerar responsable al gestor al 50% con base en los siguientes argumentos, entre otros:

- *la relación entre gestor-asesor fiscal y cliente está basada en la confianza precisamente por el desconocimiento que tiene la persona que acude a dicho profesional, buscando un asesoramiento y asistencia técnica para resolver asuntos fiscales siempre delicados por afectar al patrimonio personal del cliente;*
- *es incuestionable que las liquidaciones efectuadas ajustadas a la instrucciones de Dña. Matilde, que en beneficio del demandante, suponían irregularidades que posteriormente fueron constatadas por la AEAT, si bien se estima **que tales instrucciones no tienen la trascendencia de eximir de responsabilidad a la demandada**, conforme motiva la sentencia apelada, sino que contribuyeron al resultado producido, pues también **se aprecia la concurrencia de una conducta negligente y contraria a la *lex artis* por parte de la demandada en el ámbito de la prestación de los servicios profesionales que había contratado con el demandante, de contabilidad y confección del impuesto, al aceptar realizar modificaciones que suponían que no se contabilizasen facturas que debían***

incluirse, en definitiva, una actuación irregular e inadmisibile en la liquidación del impuesto.

- **es procedente la responsabilidad de la demandada, que por la contribución causal del demandante anteriormente expuesta del demandante, ha de concretarse al 50% de la cuantía a que asciendan los daños y perjuicios causados.**

3. LEX ARTIS

3.1. LEX ARTIS DEL GESTOR ADMINISTRATIVO: CONCEPTO Y CONTENIDO

3.1.1. Concepto

El concepto de *lex artis* se define por la RAE como “conjunto de reglas técnicas a que ha de ajustarse la actuación de un profesional en ejercicio de su arte u oficio”. Es decir, es la denominación que se da en diversos ámbitos profesionales, como el judicial o el médico, a los niveles de calidad exigibles a los servicios profesionales. Su mera existencia conlleva unos estándares de calidad en la actuación del profesional, que serán superiores a los de un lego en la materia, siendo el fundamento principal de la especial responsabilidad civil que afecta precisamente a los profesionales en el desempeño de su oficio.

La *lex artis* del gestor administrativo es, por tanto, el conjunto de obligaciones y deberes respecto al cliente, a las Administraciones Públicas, a la profesión y sus compañeros y a la sociedad en general para el desempeño de la función social que ostentan. En su faceta de asesor fiscal ha sido objeto de reiterada jurisprudencia que ha definido algunos de sus límites y partes de su contenido, como en la **Sentencia nº 197/2019, de 21 de marzo, de la Audiencia Provincial de Barcelona** que establece que:

“La relación existente entre el cliente y el asesor fiscal es un arrendamiento de servicios, en virtud del cual el arrendatario se obliga a cambio de una remuneración a prestar unos servicios (artículo 1.544 del Código Civil), desplegando su actividad con la debida diligencia y acorde con las leyes y la lex artis. En este tipo de servicios de asesoría fiscal y confección de impuestos, resulta evidente que la relación con el cliente está basada en la confianza, precisamente por el desconocimiento que tiene la persona

que acude a un profesional del sector buscando asesoramiento o asistencia técnica, por lo que el deber de prestación del servicio conlleva igualmente el deber de fidelidad propia de la relación contractual (artículo 1.258) y exige la óptima ejecución del servicio contratado, al suponerse la adecuada preparación profesional y el cumplimiento correcto. **La diligencia en la prestación del servicio que se exige al profesional es mayor que la genérica que el Código Civil refiere al buen padre de familia, por los cánones profesionales recogidos en las normas de deontología profesional.** Por consiguiente, si no se ejecuta o se hace incorrectamente el servicio contratado, surge la responsabilidad del profesional en cuanto haya actuado sin la diligencia exigible por los daños y perjuicio causados con la correspondiente obligación resarcitoria por aplicación del artículo 1.101 del Código Civil.

(...)

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

3.1.2. Contenido

El alcance del contenido de la *lex artis* aplicable a los gestores administrativos no está claramente establecido en ningún documento concreto, pero cabe deducirlo, tal y como se ha señalado, de la jurisprudencia recaída en la materia junto al Código Deontológico de la profesión.

La **Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de abril de 2013** establece claramente que la obligación del profesional es una obligación de medios y no de resultado, por lo que no cabe acusar al mismo de infringir la *lex artis* si no se consigue el mejor de todos los resultados posibles para el cliente, que además ha de ser quien adopte las decisiones relevantes que le afecten. Dentro de tal obligación de medios, el gestor administrativo no puede conducirse de cualquier manera, debiendo responder de sus actos si no se ajustan precisamente a lo que le es exigible en cuanto profesional, es decir, a la *lex artis*.

Continuando en el análisis de la misma, hay que acudir al **Estatuto Orgánico del Gestor Administrativo**, texto consolidado de 12 de diciembre de 1998, cuyo artículo 24 establece, en lo que ahora interesa, que:

“Son obligaciones generales de los Gestores Administrativos:

*Primera: ejercer la profesión con **probidad, decoro y moralidad**.*

Segunda: conservar constancia de los asuntos tramitados, de acuerdo con la naturaleza específica de cada despacho, durante un periodo de cinco años, contados desde la terminación del asunto.

(...)

Undécima: cumplir con fidelidad y diligencia las normas estatutarias, las del Reglamento de régimen interior y los acuerdos adoptados por el Consejo General, por el Consejo de Colegios de las Comunidades Autónomas o por el Colegio.

Duodécima: facilitar a los investigadores nombrados al efecto las inspecciones que realicen.

Decimotercera: guardar el secreto profesional de lo que conozca por razón de su actividad.

(...)

*Decimosexta: por último, y en el ejercicio de su actividad profesional, los gestores administrativos tendrán el deber de **informar, aconsejar y asesorar a sus clientes**, a los efectos del más eficaz desarrollo del procedimiento administrativo en el que tenga lugar su actuación, actuando en todo caso en régimen de libre competencia.*

Deberá exigir a su cliente, en tal caso, que éste le exhiba el recibo acreditativo de haber satisfecho los honorarios del compañero que le precedió en el encargo, o una carta del mismo manifestando que los tiene cobrados, salvo que, siendo superiores a los permitidos a juicio del nuevo Gestor, lo notifique a la Junta de Gobierno, en cuyo caso el cliente deberá acreditar haber depositado en la Caja del Colegio la cantidad que se fija por la Junta de Gobierno, en el término de cinco días, a cuyo efecto se comunicará a la misma por el nuevo Gestor, el importe de los derechos que pretenda percibir el colegiado que inicialmente se encargará de la gestión.”

Igualmente útil para descubrir la esencia de la *lex artis* es acudir al **Código Deontológico** aprobado por el Consejo General de Colegios de Gestores Administrativos de

España, que aporta mucha claridad en cuanto a los deberes del gestor administrativo como profesional íntegro:

“El presente Código Deontológico tiene como misión servir como norma de conducta a los Gestores Administrativos, que deben orientar su práctica profesional a la función social que desempeñan.

Las presentes normas éticas intentan definir y fijar un valor sustancial a la actuación profesional de cada Gestor Administrativo, y con ello generar comportamientos que faciliten la confianza en nuestro trabajo diario, ya que todo ello ha de redundar en un mayor prestigio de la profesión.

Las normas deontológicas están destinadas a garantizar, por su aceptación libremente consentida, la buena ejecución por parte del Gestor Administrativo de su misión reconocida como necesaria para el buen funcionamiento de nuestra actual sociedad contemporánea. La no observancia de estas reglas por el Gestor Administrativo tendrá como consecuencia, en última instancia, una sanción disciplinaria.”

El Código establece como principios fundamentales de la actuación del gestor administrativo: la independencia, la integridad moral, la dignidad, el secreto profesional, la formación y el perfeccionamiento y la función social. En lo que interesa a este informe, señala también las obligaciones generales respecto a los clientes, que son las siguientes:

1. Libertad de elección del cliente.
2. Encargo de asuntos en cuanto a no actuar de oficio.
3. Deber de información sobre el resultado previsible y su costo.
4. Deber de información sobre falta de independencia.
5. Deber de información, consejo y asesoramiento.
6. Deber de secreto profesional
7. Deber de atención y capacitación.
8. Deber de diligencia.
9. Deber de conservación de documentos.
10. Deber de devolución de documentos.
11. Deber de cumplimiento antes del cese.
12. Deber de evitar adquirir intereses en los asuntos profesionales.

Por concluir, hay que decir que, aunque no se recoja en ningún lugar de manera expresa, es evidente que un elemento claro de la *lex artis* del gestor administrativo es actuar siempre con respeto a la legalidad vigente. Una actuación ilegal iría claramente en contra del deber de diligencia profesional del mismo, lo que no significa que el hecho de actuar legalmente implique de manera automática que se cumple con la *lex artis*, debiendo siempre analizar las circunstancias concretas para descubrir el comportamiento que es razonable exigir al profesional.

3.2. VULNERACIÓN DE LA LEX ARTIS

La violación de la *lex artis* conlleva una serie de consecuencias para el gestor administrativo, de las cuales una de las más importantes es responder frente a su cliente. Para que surja tal responsabilidad, han de darse una serie de requisitos, tal y como señalan sentencias como la de la Audiencia Provincial de Barcelona de 13 de mayo de 2015:

*“Para que pueda apreciarse la existencia de responsabilidad civil contractual (artículo 1.101 del Código Civil) es preciso que concurra la previa existencia de una relación contractual, una acción u omisión culposa o negligente del demandado en el cumplimiento de su obligación contractual, un daño, y la relación de causalidad entre la acción u omisión culposa y el daño que sufre el demandante. El arrendamiento de servicios, artículo 1.544 del Código Civil, obliga al asesor, a cambio de una remuneración, a prestar unos servicios, desplegando su actividad profesional con la debida diligencia; y **para que pueda establecerse su responsabilidad por culpa, es preciso que concurren los siguientes requisitos:** 1. La existencia de una omisión culposa del demandado; error claro y patente para cualquier profesional. 2. Una infracción de la "lex artis", normativa fiscal por parte del demandado. 3. Un daño. 4. La relación de causalidad, esto es, la causa del daño económico al demandante debe estar en la actuación negligente del demandado. Existe negligencia por parte del asesor en los supuestos en que existan sanciones, recargos o intereses derivados de una actividad inspectora por aspectos tributarios no declarados, o por desgravaciones o deducciones mal aplicadas, o por la no aplicación de determinados beneficios fiscales. Finalmente, en la esfera de una responsabilidad subjetiva contractual, no opera la inversión de la carga de la prueba, por lo que es preciso acreditar la culpabilidad, siempre y cuando quepa imputársela personalmente al asesor fiscal*

interviniente, siendo el cliente, el que debe probar los presupuestos de la responsabilidad del asesor fiscal, el cual "ab initio", goza de la presunción de diligencia en su actuación profesional. Y la misma carga probatoria y a igual parte incumbe en relación con los daños y perjuicios y con su causalidad con esa culpa contractual."

Como se puede ver en la mencionada Sentencia, a nivel probatorio en la exigencia de responsabilidades al gestor, la existencia de la *lex artis* no implica, no obstante, una carga específica para el profesional. Esto se ha reconocido de manera reiterada en nuestra jurisprudencia, sirviendo de ejemplo la **Sentencia nº 40/2009, de 2 de febrero, de la Audiencia Provincial de Valencia**, señala igualmente que es el reclamante del daño, esto es, el cliente, quien debe probar los presupuestos de la responsabilidad del profesional, el cual, en principio, goza de la presunción de diligencia en su actuación profesional.

De la misma manera, en la **Sentencia del Tribunal Supremo nº 153/2016, de 11 de marzo**, se estableció que *"conforme al art. 1101 CC, el cumplimiento negligente de las obligaciones asumidas en un contrato de arrendamiento de servicios, en este caso de asesoría jurídica y fiscal, puede dar lugar a una reclamación de la indemnización de los daños y perjuicios causados. Pero lógicamente, debe existir una relación de causalidad entre el servicio prestado de forma negligente y el daño objeto de indemnización. Si era manifiesto, por haberse recogido en la propia sentencia, que alguno de los daños cuya indemnización se solicita son imputables a una causa distinta de la conducta negligente de la arrendadora de servicios, no procedía la condena a su indemnización."*

Para determinar precisamente si el profesional se ajustó o no a la *lex artis*, debe valorarse el grado de certeza y solidez del criterio aplicado por la Administración Tributaria. En la **Sentencia nº 243/2010, de 30 de abril, de la Audiencia Provincial de Barcelona** trata este punto de la siguiente manera:

*"Desde luego es indiscutible que, tratándose de una responsabilidad subjetiva de carácter contractual, la carga de la prueba de la falta de diligencia en la prestación de los servicios profesionales, del nexo de causalidad con el daño y de la existencia y alcance de éste corresponde a la parte que pretende la indemnización (SSTS de 14 de julio de 2005, 21 de junio de 2007, 22 de octubre de 2008). Nos encontramos ante una obligación de medios y no de resultado por lo que ninguna responsabilidad cabría declarar si concluyéramos que la demandada actuó diligentemente en defensa de los intereses del cliente. Y, según tiene declarado reiterada jurisprudencia en relación a los servicios prestados por abogados pero extrapolable a los que aquí nos ocupan, **la diligencia exigible se ha de poner en***

relación con el carácter más o menos controvertido de las cuestiones sobre las que recayó el asesoramiento y con la razonabilidad del criterio adoptado (SSTS de 28 de enero de 1998 , 30 de marzo , 23 de mayo y 27 de junio de 2006 , 26 de febrero , 2 de marzo y 18 de octubre de 2007 , 12 y 15 de febrero de 2008).

Como se razonaba en la STS de 1 de diciembre de 2008, "Para que la conducta dañosa sea determinante de la responsabilidad civil del agente no es suficiente que exista una relación de causalidad física o fenomenológica entre su acción y el resultado producido, sino que es necesario que con arreglo a los mandatos positivos del legislador y a los principios extraídos del ordenamiento jurídico pueda inferirse la existencia de un criterio en virtud del cual ese resultado le sea objetivamente imputable, frente a otros factores concurrentes, por razones de proximidad, relevancia, frecuencia y aptitud de la conducta para originar el resultado dañoso en relación con las circunstancias y con el fin o bien jurídico protegido por la norma con arreglo a la cual aquélla es exigible". Según dicha sentencia, no cabrá por tanto declaración alguna de responsabilidad cuando no se logre probar que la defensa del abogado (en este caso, la actuación del asesor fiscal) se ha desempeñado por cauces incompatibles con alguna norma cuya interpretación no ofrezca dudas razonables o con la jurisprudencia consolidada que todo profesional debe conocer.

(...)

En tales circunstancias, no creemos quepa reprochar a la asesora la opción por la discutida alternativa que, en sí, no constituyó una manifestación de falta de diligencia ni, por tanto, un incumplimiento contractual ni siquiera por la indirecta vía decidida en la sentencia apelada. Porque no consta que la interpretación normativa realizada, en exclusivo beneficio del cliente, fuera manifiestamente inviable y, en cambio, presentaba evidentes ventajas de orden económico que la explican y que sin duda no pasaron desapercibidas para HL (STS de 1 de diciembre de 2008). En suma, no puede considerarse que el criterio aplicado por la inspección tuviera, al menos en esos momentos, suficiente grado de certeza y solidez a los fines de concluir que debió ser considerado por CM como firmemente establecido sin un margen de interpretación razonable, único supuesto en que devendría inexcusable su responsabilidad profesional (STS de 12 de febrero de 2008)".

4. RESPONSABILIDAD DEL GESTOR ADMINISTRATIVO

Cuando un gestor administrativo se aparta de los deberes señalados por la *lex artis*, puede incurrir en varios tipos de responsabilidad según el caso. Además de las

consecuencias disciplinarias, recogidas en el **artículo 65 del Estatuto Orgánico del Gestor Administrativo**, que califica de infracciones graves la falta de probidad, la negligencia grave y la mala conducta que desprestigie la profesión, se entiende que existen tres tipos de responsabilidad: tributaria, penal y civil.

4.1. RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA

La **Ley General Tributaria** (LGT) establece las personas responsables solidariamente de las deudas tributarias en su artículo 42.1.a cuando dispone que *“las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción”*. La responsabilidad del gestor requiere, por tanto, la realización del hecho tributariamente relevante, la comisión de una infracción por el deudor principal y que el gestor cause o colabore activamente en dicha infracción. Hay que señalar que al usar el término *“activamente”* la LGT está eliminando la posibilidad de incluir formas omisivas de participación, existiendo incluso debate sobre si sólo cabe exigir esta responsabilidad en casos intencionales y no en los negligentes.

Cuando se produce una infracción tributaria, hay que precisar que el asesor fiscal no se considera infractor como tal, sino responsable solidario de la deuda tributaria de su cliente. No se le impone una sanción autónoma, sino que se trata de una garantía para la Agencia Tributaria en el cobro de la deuda que se trate. Ello no obstante de la **Consulta Vinculante V616-15** de la Dirección General de Tributos que fija que la aceptación de la representación voluntaria de un obligado tributario no supone por ese mero hecho la responsabilidad del representante, ni solidaria ni subsidiaria, por las deudas de su representado. Por tanto, habrá que analizar el caso para fijar, si procede, la responsabilidad del gestor.

De esta forma se ha entendido por la jurisprudencia en la **Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de febrero de 2015** que dicta que:

“Como dijimos en la sentencia de 18 de febrero de 2013 (FJ 2^º.3), confirmatoria de la de la Audiencia Nacional de 10 de mayo de 2010, «la Administración, tal y como le incumbía, ha probado, según han declarado los jueces a quo, que el Sr. Florencio tuvo una intervención directa y necesaria para la comisión de las infracciones tributarias por la sociedad, intervención que, con arreglo al artículo 38.1

de la Ley General Tributaria de 1963 , permite exigirle, como responsable solidario, el cumplimiento de las obligaciones tributarias cuya desatención es determinante de aquellas infracciones [y añadimos ahora, de las correspondientes sanciones], cumpliendo así con la carga ex artículo 114 de la misma Ley . Por lo demás, no se le exige la prueba de un hecho negativo (su no participación en la comisión de las infracciones), sino que, pese a los datos que se obtienen de las pruebas practicadas por la Administración en el expediente administrativo, **era ajeno a la operativa de la sociedad y, por ello, extraño a esas infracciones**. No otro desenlace se obtiene del artículo 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil que invoca en el tercer motivo, conforme al que corresponde al demandado la carga de probar los hechos que impidan, extingan o enerven la eficacia jurídica de los acreditados por el actor y en los que fundamente su pretensión.

(...)

En efecto, como afirmamos en la sentencia de 18 de febrero de 2013 , esos nuevos hechos no desdecirían las claves de la decisión de instancia: su «especial relación con el auténtico propietario de la entidad», investido de amplios poderes, hasta el punto de que "eligió" al administrador, «su intensa participación en la actividad mercantil de la sociedad» y «su intervención como representante del vendedor», permitiendo concluir a la Audiencia Nacional que «su participación era necesaria en el sistema que se había organizado para la elusión de los tributos», siendo «conocedor de que se estaban cometiendo infracciones tributarias y de que estaba colaborando de una manera acertada y activa en la comisión de las mismas».

(...)

A juicio de este Tribunal, nada de ilógico y de indeterminado hay en concluir que una persona con las facultades del Sr. Florencio en la gestión ordinaria de la sociedad, que por reiteradas nos ahorramos repetir aquí y ahora, conociera que no se estaba liquidando y pagando el impuesto sobre sociedades, formando parte necesaria del sistema organizado a tal fin y, por lo tanto, contribuyendo, al menos por indiligencia, a la comisión de la infracción, circunstancias que tornan en irrelevantes hechos como que no tuviera acceso a la contabilidad o que no dispusiera de los fondos de la sociedad (hecho este último contradicho en la sentencia).”

Otros ejemplos de responsabilidad tributaria del gestor administrativo son la Sentencia del Tribunal Supremo nº 775/2015, 16 de febrero, en la que se considera acreditado que el asesor tuvo una colaboración activa, directa, típica y culpable en la comisión de la infracción cuyo pago se le exige como responsable solidario; o la Sentencia

nº 708/2013, de 18 de febrero, en la que la Administración probó la intervención directa y necesaria del recurrente para la comisión de las infracciones tributarias por la sociedad, desatendiendo sus obligaciones tributarias.

4.2. RESPONSABILIDAD PENAL

Sin perjuicio de la posibilidad de comisión por el gestor administrativo de otro tipo de delitos contra sus clientes o contra terceros, los casos más habituales que nos encontramos se refieren al Título XIV del Libro II del Código Penal (artículos 305 y siguientes), de los **Delitos contra la Hacienda Pública**. En estos delitos el sujeto activo de los mismos es el obligado tributario que incumple con sus deberes de la forma adecuada para que se perfeccione el tipo delictivo, pero la responsabilidad penal puede extenderse al gestor en función de su intervención en los hechos delictivos. Según su concreta intervención puede ser considerado autor (de algunos de ellos), coautor, inductor o cooperador necesario.

Hay que señalar una gran diferencia entre la responsabilidad penal del gestor y las demás, que es la necesaria y esencial existencia de dolo. Si el dolo no aparece en ninguna de sus variantes (directo, indirecto o eventual) no cabrá nunca que responda penalmente el gestor en su actividad profesional, puesto que ninguno de estos tipos castiga su imprudencia.

En la jurisprudencia existen múltiples ejemplos sobre las condiciones de imputación de responsabilidad al gestor. Así podemos mencionar la **Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de marzo de 2014**, que dice que:

“Por tanto, partiendo de su condición de asesor fiscal de Ruperto, articulando las estructuras fiduciarias con la intención de ocultar la titularidad de las rentas y patrimonio de éste a la Hacienda Pública, permitiendo su opacidad y la canalización de las cuotas no satisfechas hacia activos financieros en el extranjero o su reinversión en bienes inmuebles, actuando en representación de las sociedades offshore y de las sociedades españolas con tal finalidad, ayudando a Ruperto a eludir las consecuencias legales de su ocultación, al no declarar su situación tributaria; queda desvirtuada la presunción de inocencia del mismo según doctrina reiterada del Tribunal Constitucional.

(...)

según establecen las SSTs de 26 de julio de 1999 y 30 de marzo de 2004, entre otras, "es cooperador necesario el asesor fiscal que planea y diseña la compleja operación al objeto de ocultar beneficios y que determinó la omisión del pago del IRPF, sin cuya intervención no se habría cometido el delito"; planeamiento y diseño manifestado al Tribunal por las peritos de la agencia tributaria y detallado en su informe pericial de 12-6-2008."

Otro ejemplo es la **Sentencia del Tribunal Supremo nº 523/2015, de 5 de octubre**, en la que el administrador de una sociedad presentaba facturas falsas a su asesor fiscal. El delito no sólo lo comete el administrador de la entidad mercantil que dispone de lo ajeno sin retorno o de una manera definitiva, ocasionando un perjuicio a la sociedad que administra, y deduciendo indebidamente como gasto en el Impuesto de Sociedades e IVA los pagos reflejados en las facturas falsas, sino también el asesor fiscal que a sabiendas se conierta con él.

También hay casos de condena por delito fiscal y blanqueo cuando se asesora y coopera para ocultar inversiones ilícitas y eludir tributos en España, como en la **Sentencia del Tribunal Supremo nº 970/2016, de 21 de diciembre**. Las inversiones realizadas por el cliente se realizaron con dinero procedente de fraude y el abogado no sólo conocía el origen delictivo de los caudales, sino que se prestó voluntariamente a facilitar que su cliente pudiera ocultar el origen de los recursos económicos empleados en las inversiones.

4.3 RESPONSABILIDAD CIVIL

Este tipo de responsabilidad se da, a diferencia de las anteriores, frente al cliente. El gestor administrativo responde de los daños causados a consecuencia del incumplimiento, cumplimiento tardío o cumplimiento defectuoso de las obligaciones asumidas.

Dado que la actuación de un gestor administrativo requiere de un previo contrato, habitualmente nos encontraremos ante supuestos de responsabilidad contractual del gestor, para lo que hay que acudir al artículo 1101 del Código Civil, que nos indica que *"quedan sujetos a la indemnización de los daños y perjuicios causados los que en el*

cumplimiento de sus obligaciones incurrieren en dolo, negligencia o morosidad, y los que de cualquier modo contravinieren al tenor de aquéllas”.

Dicha responsabilidad existe, en el caso del gestor, cuando se producen:

- Acción u omisión humana.
- Conducta antijurídica.
- Conducta culpable.
- Conducta imputable a quien tenga la condición de gestor o asesor.
- Daño efectivamente producido.
- Relación de causa-efecto entre la conducta y el daño producido.

No obstante, no es sencillo en ocasiones diferenciar la responsabilidad contractual de la extracontractual del artículo 1902 habiendo establecido, en este sentido, la **Sentencia 3546/2003, de 28 de abril, de la Audiencia Provincial de Barcelona** lo siguiente:

*“TERCERO. - Entrando en el fondo de la acción de responsabilidad ejercitada, es preciso comenzar determinando si se está en el ámbito de la responsabilidad contractual, de la extracontractual, o bien de ambas, como se pretende por la parte actora, que ha invocado y ejercitado todas ellas. Pese a ello debe decirse que de los hechos con los que se fundan esas acciones se deriva que **el daño que se reclama se produjo como consecuencia del defectuoso cumplimiento de un contrato de asesoramiento fiscal**, por lo que no parece razonable que para su resarcimiento existan otras acciones que las que nacen del propio contrato.*

*No se está, por consiguiente, ante un supuesto dudoso en el que sea posible acudir a los instrumentos que la jurisprudencia ha ideado para resolver los conflictos que suscita la concurrencia de la responsabilidad extracontractual con la contractual. Se está en el **estricto ámbito de la responsabilidad contractual**, como se deriva de la fundamentación de la propia demanda, en la que constantemente se hace referencia al contrato de prestación de servicios existente entre las partes.*

Esa circunstancia, que se esté en el ámbito de la responsabilidad ex contractu regulada en el art. 1101 del Código Civil, no descarta completamente que también sea admisible una acción de responsabilidad fundada en culpa extracontractual. En la jurisprudencia no faltan supuestos en los que se ha admitido esa dualidad de responsabilidades, particularmente cuando se demanda a una pluralidad de sujetos. Pero, para que sea admisible esa dualidad, resulta necesario que los hechos a los que se anuda la responsabilidad extracontractual sean ajenos a la propia relación contractual, lo que no ocurre en el caso enjuiciado.”

Sin embargo, no siempre será responsabilidad contractual la acaecida ni sencillo descifrar ante cuál nos encontramos. La **Sentencia del Tribunal Supremo nº 1135/2008, de 22 de diciembre**, lo manifiesta de manera clara:

“Es aplicable el régimen de la responsabilidad extracontractual, aunque exista relación obligatoria previa, cuando el daño no haya sido causado en la estricta órbita de lo pactado por tratarse de daños ajenos a la naturaleza del negocio aunque hayan acaecido en la ejecución del mismo (SSTS 22 de julio de 1927, 29 de mayo de 1928, 29 de diciembre de 2000). Por el contrario, es aplicable el régimen contractual cuando en un determinado supuesto de hecho la norma prevé una consecuencia jurídica específica para el incumplimiento de la obligación. No cabe excluir la existencia de zonas mixtas, especialmente cuando el incumplimiento resulta de la reglamentación del contrato, pero se refiere a bienes de especial importancia, como la vida o integridad física, que pueden considerarse objeto de un deber general de protección que puede traducirse en el principio llamado a veces doctrinal y jurisprudencialmente de unidad de la culpa civil.”

Ha de llamarse la atención sobre la llamada unidad de la culpa civil que se menciona. Es muy relevante la **Sentencia del Tribunal Supremo nº 251/2014, de 30 de mayo**, recaída en un supuesto de responsabilidad civil por servicios de esta naturaleza, fijando sus límites:

“Esta distinción que hace la jurisprudencia más reciente entre responsabilidad contractual y extracontractual, y el ámbito específico al que se ciñe la aplicación de la teoría de la unidad de la culpa civil, no justifica en nuestro caso que se extienda la responsabilidad civil derivada de la defectuosa prestación de un servicio contratado a una sociedad, al administrador y socio de esta sociedad encargado de realizar el servicio, más allá de los supuestos en que legalmente está previsto.

Descartado que, como pretendía el demandante en su demanda, operara la responsabilidad solidaria de la sociedad y del socio profesional que prestó el servicio en virtud del art. 11.2 LSP, no cabe que sobre la base de unos mismos hechos (una defectuosa prestación de servicios profesionales por parte de la sociedad contratada, que ha ocasionado unos daños concretos), el cliente que contrató los servicios pueda exigir, además de la responsabilidad civil contractual de la sociedad contratada, la responsabilidad civil extracontractual del empleado o profesional encargado de realizar los servicios contratados.”

Dado que la obligación del gestor es informar al cliente de su situación real, las opciones existentes y el riesgo de cada una de ellas para que éste evalúe y decida si quiere asumir o no el riesgo, el mero hecho que la Administración inicie un expediente contra el sujeto pasivo o incluso imponga una sanción no supone necesariamente que la conducta del

asesor haya sido negligente ni, por lo tanto, que este último deba hacerse cargo de importe alguno.

En los casos en los que se asume un determinado riesgo o se realiza alguna actuación intentando incrementar el ahorro fiscal, pero asumiendo riesgos de sanción, el asesor fiscal será responsable del daño causado si no informó al cliente de dichos riesgos, pero no tendrá que responder si fue una decisión libre del cliente tras haberle facilitado todos los datos necesarios y advertido de los escenarios posibles. Todo ello, naturalmente, siempre que no nos encontremos en un caso de ilegalidad manifiesta.

Como se viene exponiendo, lo que se debe exigir al asesor es que actúe conforme a la *lex artis*, y, por tanto, siempre en el marco de la normativa vigente. Para determinar si se ajustó o no a ella deberá valorarse el grado de certeza y consolidación del criterio aplicado por la Administración, así como la verosimilitud del que aplicó el gestor. Cada supuesto de hecho es distinto y el profesional puede aplicar diversas normas o realizar interpretaciones diferentes. Recordar en este sentido la Sentencia nº 243/2010, de 30 de abril, de la Audiencia Provincial de Barcelona citada anteriormente.

Debe señalarse que la responsabilidad del gestor puede verse reducida o incluso eliminada, de acuerdo con el artículo 1103 del Código Civil, en función de las circunstancias concurrentes y, en particular, de la conducta y colaboración por parte del cliente. No es extraño, pues, que se dé el supuesto de la concurrencia de culpas en esta materia, lo que modula las responsabilidades de los implicados.

Solamente pueden ser objeto de indemnización aquellas cantidades impuestas al sujeto pasivo que constituyan un perjuicio para éste y que deriven directamente de la actuación por parte del gestor.

En la mayoría de los casos en los que se declara la responsabilidad civil es sencillo determinar el coste que ha tenido para el cliente, pero no puede entenderse en modo alguno que todas las cantidades pagadas a consecuencia de la inspección de un acto concreto en el que intervino el asesor cuya culpa se ha declarado constituyan un perjuicio para el sujeto pasivo derivado de la negligencia del profesional, por lo que debe analizarse cada concepto por separado para determinar el alcance de las cantidades debidas. Así se ha determinado

en la jurisprudencia, como en la **Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 24 de marzo de 2010** donde se dice que:

*“Sentada y establecida la responsabilidad del Sr. Jaime por su negligente actuar en el desempeño de las funciones de asesoramiento fiscal de los actores, las consecuencias de dicha infracción de la “lex artis ad hoc” no pueden extenderse a las cuotas tributarias de IVA e IRPF devengadas e impuestas a los Sres. Florian Marí Jose. Y ello por cuando **no pueden tener la consideración de “daño indemnizable”** en cuanto el devengo de dichos impuestos constituye una obligación legal impuesta al sujeto pasivo de la tributación.*

*La extensión de la responsabilidad civil profesional tan solo puede comprender todos **aquellos perjuicios que se deriven del actuar negligente o culposo** en el cumplimiento de las obligaciones contractuales exigibles al asesor fiscal y no puede comprender ni tener por ende la consideración de perjuicio los impuestos que la propia actividad económica del sujeto pasivo afectado -Sres. Florian Marí Jose- devengue.”*

La prueba de la negligencia o error por parte del gestor no comporta automáticamente la obligación de pagar todas aquellas cantidades a las que el perjudicado tenga que hacer frente ante la administración tributaria.

La actividad inspectora de la Agencia Tributaria en muchas ocasiones concluye con la obligación de pago a cargo del sujeto pasivo de importes por diversos y diferentes conceptos y no todas ellas son consecuencia de la actuación del asesor fiscal. Así se establece en **Sentencias como la de la Audiencia Provincial de Barcelona de 29 de enero de 2010**, que fija como responsabilidad de una asesoría cerciorarse, comprobar y pedir cuanta documentación fuera pertinente a fin de poder confeccionar con arreglo a la *lex artis* las Declaraciones de Renta. La condición de lego en la materia del cliente que contrata con una gestoría fiscal implica un mayor grado de cuidado en su actuación, no pudiendo excusarse en omisiones del cliente.

Existe abundante jurisprudencia sobre las consecuencias de un asesoramiento erróneo imponiendo la responsabilidad civil al asesor, pudiendo mencionar, entre muchas, la Sentencia nº 153/2016 del Tribunal Supremo, la Sentencia nº 324/2014 de la Audiencia Provincial de Zaragoza o la Sentencia nº 379/2016 de la Audiencia Provincial de Madrid.

5. EXONERACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD DEL GESTOR ADMINISTRATIVO CONFORME A LA JURISPRUDENCIA: REQUISITOS Y PAUTAS

Uno de los supuestos habituales a los que se enfrenta un Gestor Administrativo en su actividad profesional tiene lugar en el momento en el que un Cliente sugiere realizar, por parte del profesional, una serie de actuaciones que se alejan de la legalidad vigente.

Esto supone, sin duda, un problema, ya que el Gestor Administrativo se enfrenta a una doble amenaza: por una parte, puede optar por el íntegro cumplimiento de la legalidad, negándose a prestar los servicios encargados y enfrentándose a la posibilidad de perder a dicho Cliente; y, por otra parte, puede optar por satisfacer dicha demanda, a riesgo de incurrir en el tipo de responsabilidad que corresponda.

En este sentido, hay que tener en cuenta que no toda actuación que realice el Gestor Administrativo incumpliendo lo dispuesto en la normativa vigente es susceptible de incurrir en responsabilidad. La intencionalidad o el conocimiento fehaciente del incumplimiento de la legalidad adquiere un papel fundamental a la hora de asignar responsabilidad al profesional por la realización de los oportunos trámites administrativos. Así, es posible distinguir dos tipos de actuaciones:

1. Aquellas realizadas por el Gestor Administrativo en base a una interpretación de la norma que, siendo viable legalmente, sin embargo, sea diferente al criterio oficialmente seguido por la Administración, ante la cual cabría exoneración de responsabilidad, dado que no se ha producido un incumplimiento fehaciente.
2. Aquellas en las que el incumplimiento de la legalidad se dé de manera manifiesta y consciente, ante las cuales no cabría ningún tipo de exoneración de la responsabilidad del profesional.

La primera de ellas hace referencia al supuesto en el cual un Gestor Administrativo, en relación con un asunto en concreto, **desarrolla un criterio interpretativo jurídico**, a propósito del mismo, diferente al criterio que tiende a desarrollar la administración. No se

trata de un incumplimiento manifiesto, sino de una interpretación o visión distinta que el profesional hace del supuesto que se le plantea.

Ante esta situación, se recomienda la redacción de un informe por el profesional en el cual se traslade, por un lado, y con el mayor detalle posible: (1) la posición de la Administración al respecto; (2) el criterio interpretativo seguido por el gestor, argumentando los motivos que le llevan a desarrollar dicha teoría; (3) los riesgos de seguir un criterio interpretativo distinto y las consecuencias de que no sea aceptado el criterio del gestor.

En este supuesto, sí que cabría incluir en el informe a entregar al cliente una cláusula de exoneración de la responsabilidad que para con el cliente pueda derivar de su actuación profesional.

En ese sentido, la jurisprudencia avala la actuación del gestor siguiendo un criterio interpretativo distinto en tanto en cuanto dicho criterio nazca de un criterio de razonabilidad. Así lo dispone la Sentencia nº 508/2021, de 21 de julio, de la Audiencia Provincial de Lleida (sec. 2ª) cuando, citando al Tribunal Supremo, dispone que *“(…) dicha preparación profesional incluirá necesariamente el conocimiento de la legislación y jurisprudencia aplicable al caso, y su aplicación con criterios de razonabilidad su hubiese interpretaciones no unívocas, pero, tal y como se viene reiterando, su obligación no es de resultado sino que se extiende a actuar diligentemente en la defensa de los intereses de su cliente (STS nº 812 de 1 de diciembre de 2008, rec. 4120/2001, (...))”*.

De la misma forma, jurisprudencia consolidada determina que la interpretación normativa que realice el gestor deberá de ser verosímil, debiendo valorarse, asimismo, el grado certeza y consolidación del criterio defendido por la Administración. Así, citando nuevamente la Sentencia nº 935/2008, de 30 de abril, de la Audiencia Provincial de Barcelona (sección 16ª) destacar que *“no consta que la interpretación normativa realizada, en exclusivo beneficio del cliente, fuera manifiestamente inviable y, en cambio, presentaba evidentes ventajas de orden económico que la explican y que sin duda no pasaron desapercibidas para HL (STS de 1 de diciembre de 2008). En suma, no puede considerarse que el criterio aplicado por la inspección tuviera, al menos en esos momentos, suficiente grado de certeza y solidez a los fines de concluir que debió ser considerado por CM como firmemente*

establecido sin un margen de interpretación razonable, único supuesto en que devendría inexcusable su responsabilidad profesional”.

La segunda de las actuaciones que se le pueden plantear al Gestor Administrativo se da en aquellos casos en los que el Cliente demanda una **actuación manifiestamente ilegal**.

Llegados a este punto, conviene recordar que entre el profesional y el Cliente se ha suscrito un contrato de arrendamiento de servicios para el desempeño por el primero de una serie de actuaciones encomendadas por el segundo. Estas actuaciones comprenden, en una primera instancia, el asesoramiento al respecto del asunto a tratar y, seguidamente, una ejecución del trabajo destinado a satisfacer sus necesidades.

Sin embargo, esta ejecución comprendería la realización de actos manifiestamente ilegales, y como bien es sabido, nadie puede ser obligado a la comisión de este tipo de actos.

Desde la autoría de este informe se recomienda, en estas situaciones, la redacción de una nota por el profesional, cuyo nivel de precisión dependerá de cada asunto concreto, donde se le informa al cliente del supuesto que plantea y la resolución que el Gestor Administrativo propone a la misma, conforme a Derecho, y en cumplimiento estricto de la Ley, así como cuales serían las consecuencias legales de actuar conforme a sus indicaciones.

Una vez realizado ese informe, si el cliente persiste en su decisión de actuar conforme a sus indicaciones, dado que la jurisprudencia existente a fecha de la presente nota explicativa es contradictoria en la materia, el gestor tiene dos vías de actuación:

- 1) La negativa del gestor a actuar conforme a las mismas por determinar, el seguirlas, la inobservancia de la legalidad, caso en el que, de manera escrita, el gestor debería concluir informando al Cliente de tal negativa. Dicho informe tiene una doble finalidad: por un lado, un fin probatorio, a efectos de demostrar que el profesional desempeña sus funciones dentro del marco legal establecido; y por otro, evita el incumplimiento de sus obligaciones establecidas en el contrato de servicios suscrito con el Cliente, llevando a cabo su labor con diligencia y profesionalidad.

Para el caso en que el gestor adopte esta vía de actuación, es recomendable que en el contrato inicial de arrendamiento de servicios se incluya una cláusula que prevea que, en caso de darse tal situación, el gestor tendrá la facultad de poner fin al contrato sin ningún tipo de consecuencia. Un ejemplo de redacción de tal estipulación pudiera ser:

“el gestor administrativo actuará conforme al principio de legalidad y su deontología profesional. Para el caso de que recibiera indicaciones del cliente que supusieran un incumplimiento manifiesto de la normativa vigente, el gestor le informará por escrito sobre las posibles consecuencias del acatamiento de las instrucciones dadas por el cliente. Ante la persistencia de éste último en tal curso de actuación, el gestor podrá, sin que ello suponga responsabilidad alguna, resolver el presente contrato. “

- 2) La decisión del gestor de acatar las indicaciones del cliente a sabiendas de que con ello contribuye a la infracción de la normativa vigente y de su actuar podrá generar responsabilidad penal, tributaria y/o civil.

En el caso concreto de que de dicha actuación derivara un resultado negativo para el cliente y este pretendiere actuar contra el gestor en sede civil por negligente actuación profesional, siguiendo, entre otras, la Sentencia nº 92/2017, de 29 de marzo, de la Audiencia Provincial de Cádiz (sec. 2ª), cabría articular una línea de defensa que pudiera dar lugar a una posible, pero no segura, exoneración de responsabilidad del gestor, si y solo si el gestor lograra acreditar:

- Que ha recibido instrucciones del cliente cuya observancia determina una infracción normativa. Es especialmente importante remarcar que esta defensa solo cabría si la iniciativa de actuar de manera ilícita surge del cliente, pero nunca si esa idea es propuesta por el gestor.
- Que ha realizado la correspondiente advertencia de la ilicitud que plantea
- Que se ha informado al cliente concienzudamente de las negativas consecuencias de tal actuación

- Que, tras las oportunas advertencias, el cliente persiste en que se actúe conforme a tales indicaciones, quedando clara constancia de que el cliente exime al gestor de toda responsabilidad civil posterior.

Así lo dispone la meritada Sentencia cuando dispone que *“también cabe pensar en una tercera hipótesis que se corresponde a aquellos casos en que el asesor a sabiendas cumplimentara ilícitamente las declaraciones por orden o a ruego de su cliente. Para que el profesional quedara libre de toda responsabilidad en primer lugar sería esencial que éste, siendo de su cargo, probara que había efectivamente recibido tales instrucciones. Pero además es preciso que el asesor hubiera hecho la correspondiente advertencia o reserva acerca de la improcedencia de dicha actuación e informado concienzudamente al cliente de las negativas consecuencias que en otro caso podrían derivarse; a ello cuando menos le obliga la diligencia exigible en el cumplimiento de su desempeño profesional, que no es otra sino la derivada de la *lex artis ad hoc*, superior a la genérica supletoria a la que se refiere el Código Civil en el segundo párrafo de su art. 1104. Por último, también es preciso que quede constancia de que el cliente eximió de responsabilidad al asesor, salvando preferiblemente de manera documental aquella responsabilidad civil profesional.”*

Interesa a la autoría de esta nota explicativa advertir de que el hecho de que se cumplan los requisitos expuestos no garantiza una exoneración dada la división jurisprudencial en la materia, sino que dependerá de la interpretación que cada Juzgado pudiera hacer. Tal división de pareceres la manifiesta, por ejemplo, la Sentencia nº 47/2021, de 15 de febrero, Audiencia Provincial de Murcia (Sección 1ª), ya citada, cuando corresponsabiliza al gestor a pesar de actuar conforme a las indicaciones del cliente, justificándolo cuando dispone que *“ (...) tales instrucciones no tienen la trascendencia de eximir de responsabilidad a la demandada, conforme motiva la sentencia apelada, sino que contribuyeron al resultado producido, pues también se aprecia la concurrencia de una conducta negligente y contraria a la *lex artis* por parte de la demandada en el ámbito de la prestación de los servicios profesionales que había contratado con el demandante, de contabilidad y confección del impuesto, al aceptar realizar modificaciones que suponían que no se contabilizasen facturas que debían incluirse, en definitiva, una actuación irregular e inadmisibles en la liquidación del impuesto.”*

De la misma manera, quiere hacer hincapié esta parte que esta posible defensa del gestor sólo tendría cabida ante una demanda de responsabilidad civil del cliente contra el gestor por su actuación profesional, pero nunca frente a otro tipo de responsabilidades, esto, penales y/o tributarias, derivadas de tal actuación.

6. DOCUMENTACIÓN RELACIONADA CON EL GESTOR ADMINISTRATIVO

Otra de las cuestiones que es preciso tener en consideración por parte de los Gestores Administrativos es aquella relativa al tratamiento que el profesional debe dar a la documental entregada por el Cliente.

Desde la suscripción del contrato de prestación de servicios con el Cliente hasta la conclusión de su actividad, el Gestor Administrativo se encuentra expuesto a una serie de riesgos que pueden derivar en responsabilidad de distintas clases en función de los errores que cometa en su actuación.

Así lo expuesto, podría definirse la prestación de servicios profesionales del Gestor Administrativo como un proceso divisible en dos partes en las cuales es posible encontrar una serie de riesgos en el tratamiento de los documentos aportado, y los cuales es preciso conocer a fin de evitarlos.

La primera de estas fases tiene lugar en el momento en el que el Cliente desea que se le preste el servicio. En función del tipo de servicio que se precise, se requerirá al Cliente para que aporte una serie de documentos que serán imprescindibles para la gestión del trámite administrativo. Conviene señalar, llegados a este punto, que la documental debe cumplir unos requisitos, a saber:

1. Que los mismos cumplen con los requisitos establecidos en la normativa vigente para obtener el reconocimiento de un derecho o facultad para su ejercicio.
2. Que el cliente disponga, en el momento de la firma del contrato de prestación de servicios, la documental que finalmente aporte.

3. Que dichos documentos son auténticos.
4. Que el contenido de la documental es enteramente correcto.

El motivo principal que lleva al cumplimiento de tales requisitos es que el Gestor Administrativo corre el riesgo de incurrir en responsabilidad penal (delito de falsedad documental, previsto en los artículos 390 a 399 del Código Penal) y profesional (por vulneración de lo previsto en varias de las estipulaciones previstas en el Código Deontológico, sobre todo en las relativas a su relación con la Administración, a la que aporta documentación falsa, o en su deber de “*desempeñar sus tareas con la máxima diligencia*”).

Para ello, se recomienda que en el contrato de arrendamiento de servicios que articula relación inicial, se incluya una cláusula recoja que la obligación de cliente de aportar documentación que cumpla con los requisitos anteriores. Adicionalmente, al tiempo de entrega por el cliente de la misma, se recomienda la firma de un documento que relacione todo lo aportado. De este modo, el Gestor Administrativo deja constancia de su deber y sentido diligente a la hora de desempeñar su actividad profesional, no pudiéndosele imputar ningún tipo de responsabilidad al respecto.

La segunda de las fases acontece una vez el Cliente ya ha aportado la documental y la misma ha sido tratada del modo que corresponda en el procedimiento oportuno. Llegados a este punto, el Gestor deberá dar el debido tratamiento a la documentación tratada, nuevamente con fines preventivos de incurrir en diferentes tipos de responsabilidad.

Dichos documentos deberán conservarse por un periodo, con carácter general, de 5 años, excepto que la normativa aplicable en cada asunto señale un periodo de tiempo diferente (en cumplimiento de lo establecido en el Capítulo III del Código Deontológico de los Gestores Administrativos, concretamente en su apartado A., punto noveno, “*Deber de conservación de documentos*”).

Además de lo indicado, el Gestor administrativo deberá evitar que los documentos, su contenido y la titularidad de los mismos sean conocidos de manera pública por sujetos ajenos al procedimiento o procedimientos para los cuales fueron empleados. De este modo, se cumple con lo establecido con la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales, se evita la responsabilidad penal

del profesional por incurrir en un delito de revelación de secretos contemplado en el artículo 197 del Código Penal, y por supuesto, la correspondiente responsabilidad civil por los daños y perjuicios que puedan ocasionarse al Cliente.

7. RESPONSABILIDAD DE PROFESIONALES INTERNOS O EXTERNOS

Tras haber analizado el régimen de responsabilidades de los gestores administrativos, pasamos ahora a analizar las diferencias entre estos y los profesionales internos de las empresas en materia de responsabilidad profesional. Estas diferencias están fundamentadas, principalmente, en la propia naturaleza de ambas profesiones, ya que un gestor administrativo es un trabajador por cuenta propia, mientras que los profesionales internos son siempre asalariados incorporados a la estructura interna de la persona jurídica.

La profesión de gestor administrativo está regulada y definida con claridad mediante sus ya mencionados Estatuto Orgánico y Código Deontológico, así como mediante su Colegio Profesional. El resto de profesionales no están regulados de la misma manera, ya sean asesores fiscales no gestores, contables, administrativos o responsables financieros, lo que supone una clara diferencia incluso sin entrar en la distinción sobre trabajo por cuenta propia o por cuenta ajena y las consecuencias que ello conlleva.

Una de las mayores diferencias se refiere al secreto profesional, que en el caso de los gestores administrativos aparece mencionado expresamente en el artículo 24.13 del Estatuto Orgánico y tratado con detenimiento en su Código Deontológico. Ello hace que se pueda entender de aplicación a este profesional el **artículo 371 de la Ley de Enjuiciamiento Civil**, que establece que *“cuando, por su estado o profesión, el testigo tenga el deber de guardar secreto respecto de hechos por los que se le interrogue, lo manifestará razonadamente y el tribunal, considerando el fundamento de la negativa a declarar, resolverá, mediante providencia, lo que proceda en Derecho. Si el testigo quedare liberado de responder,*

se hará constar así en el acta". Se trata de un "estatus" especial que no resulta claro que sea aplicable al resto de profesiones aquí tratadas por sí mismas.

Entrando ya en la distinción entre profesionales internos y externos propiamente dicha, hay que insistir en que mientras que por su propia naturaleza los gestores administrativos siempre serán externos (por ser trabajadores por cuenta propia), los asesores fiscales y los demás profesionales relacionados pueden ser tanto internos como externos a la empresa. Lo que se ha venido exponiendo en este informe cuanto a responsabilidad profesional se refiere a los trabajadores externos, por lo que hay que considerar a continuación las diferencias existentes en lo relativo a la responsabilidad entre estos y los internos y en qué consisten.

La principal diferencia entre unos y otros se da en el ámbito de la **responsabilidad penal** y tiene su origen en la reforma del Código Penal de 2010, que frente a la tradición jurídica existente abre la posibilidad de considerar sujeto activo de ciertos delitos a las personas jurídicas en sí mismas, cuando se cumplan los requisitos establecidos en el **artículo 31 bis**. Este artículo identifica a las personas físicas que pueden, con sus actos, llevar a la responsabilidad de la persona jurídica: *"aquellos que actuando individualmente o como integrantes de un órgano de la persona jurídica, están autorizados para tomar decisiones en nombre de la persona jurídica u ostentan facultades de organización y control dentro de la misma"*, o *"quienes, estando sometidos a la autoridad de las personas físicas mencionadas en el párrafo anterior, han podido realizar los hechos por haberse incumplido gravemente por aquéllos los deberes de supervisión, vigilancia y control de su actividad atendidas las concretas circunstancias del caso"*.

De esta manera, un gestor o un asesor externo jamás podrá dar lugar con sus actos de manera automática a la responsabilidad criminal de la persona jurídica que haya contratado sus servicios, mientras que en determinados casos los asesores internos de la persona jurídica sí que pueden llegar a hacer que ésta delinca. Por supuesto, cabe la comisión de un delito por el cliente persona jurídica con participación de un gestor administrativo o un asesor externo, pero la actuación de estos será siempre irrelevante a la hora de determinar si el cliente es sujeto activo del delito según los criterios del artículo 31.bis.

En este tema es muy clarificadora la **Circular 1/2016 de la Fiscalía General del Estado**, que señala que el artículo 31.bis consagra, por un lado, la responsabilidad por

transferencia, al trasladar a la persona jurídica la responsabilidad por los delitos cometidos por su cuenta y en su provecho por las personas físicas con poder de dirección o autoridad para tomar decisiones y, por lo tanto, para comprometer a la persona jurídica; por el contrario, también responsabiliza a la persona jurídica por los delitos cometidos por quienes, estando sometidos a la autoridad de las anteriormente mencionadas personas físicas, pudieron realizar los hechos por no haberse ejercido sobre ellos el debido control.

Se ha producido una ampliación del círculo de sujetos capacitados para transferir la responsabilidad penal a la persona jurídica ya que al hablar de administradores de hecho, la vigente redacción permite incluir en este apartado a quienes, sin ser propiamente administradores ni representantes legales de la sociedad, forman parte de órganos sociales con capacidad para tomar decisiones, así como a los apoderados singulares y a otras personas en quienes se hayan delegado determinadas funciones, lo que en determinados casos puede incluir a los asesores internos. También pueden verse incluidos entre los que “ostentan facultades de organización y control”, quienes tengan atribuidas facultades tales como las medidas de vigilancia y control para prevenir delitos, lo que define mejor la posición de garante en la empresa, fijando su responsabilidad y permitiendo así incluir en esta categoría al propio encargado de cumplimiento normativo (*compliance officer*).

No obstante, el caso más habitual en el que un asesor interno puede dar lugar a la responsabilidad penal de la persona jurídica es el de quien comete el acto delictivo por no realizarse una adecuada vigilancia y supervisión por parte de sus superiores, aquellos que ostentan una posición de poder en la estructura orgánica. De tal manera, si el asesor recibiese por parte de alguno de sus superiores en esta situación la orden de realizar un acto manifiestamente ilegal y cumplierse con ella, no cabe duda de que, además de las responsabilidades individuales de las personas físicas implicadas, se daría lugar a la responsabilidad de la persona jurídica de acuerdo al artículo 31.bis.

En el área del cumplimiento normativo mencionado la figura del asesor interno puede cobrar una mayor importancia en un sentido diferente, ya que en el artículo 31.bis.2 establece la exención de responsabilidad penal de la persona jurídica si se cumplen ciertos requisitos internos de organización y control para asegurar la legalidad en todas sus actuaciones, en los que precisamente puede tomar parte el asesor para ejercer dicha supervisión si forma parte de los órganos oportunos. Esta potencial facultad corresponde

únicamente al asesor interno, ya que en ningún caso alguien ajeno a la estructura de la persona jurídica puede dar lugar a que resulte exenta de responsabilidad.

Frente a estas consecuencias en el ámbito de la responsabilidad penal, no es fácil determinar la diferencia entre profesionales internos y externos en cuanto a la **responsabilidad civil**, dado que más allá de que el trabajador interno puede hacer que la empresa responda por sus actos según el artículo 1903 del Código Civil (“*Lo son igualmente los dueños o directores de un establecimiento o empresa respecto de los perjuicios causados por sus dependientes en el servicio de los ramos en que los tuvieron empleados, o con ocasión de sus funciones.*”), hay poca claridad en la normativa sobre si el trabajador responde ante el empleador civilmente. Existen tres tesis judiciales al respecto:

- La primera niega la posibilidad de que el empresario tenga derecho a una indemnización de daños y perjuicios por incumplimiento de los trabajadores de sus obligaciones, basándose en que el ordenamiento laboral en los artículos 55 y 58 del Estatuto de los Trabajadores, establece un efecto distinto a la indemnización de daños y perjuicios para los incumplimientos laborales: la sanción disciplinaria. También en que la característica fundamental del contrato de trabajo es la ajenidad, tanto en los frutos como en los riesgos, por lo que es el empresario el que asume el riesgo de un incumplimiento laboral no pudiendo exigir responsabilidad al trabajador, puesto que en ese caso el riesgo caería sobre el propio trabajador y no sobre el empresario (las Sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia de Baleares de 6 de Febrero de 2004 (Rec. 710/2002), de Castilla-León/Valladolid de 3 de noviembre de 2006 (Rec. 1481/2006), del País Vasco de 24 de Abril de 2007 (Rec. 423/2007) y de 19 de Mayo de 2009 (Rec. 567/09)). Igualmente, interpretado sistemáticamente el Estatuto de los Trabajadores, el hecho de que en determinados preceptos se establezca el derecho del empresario a una indemnización por incumplimiento del trabajador da a entender que, *a sensu contrario* no existe derecho a indemnización en los demás casos.
- La segunda defiende que el empresario tendrá derecho a una indemnización por el no cumplimiento adecuado del trabajador de sus obligaciones contractuales, en caso de que este incumplimiento sea doloso o negligente. (Sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia de Canarias, de 18 de abril de 2006 (Rec. 57/2006) y de Madrid, de 28 de marzo de 2007 (Rec. 4807/2006)). Este incumplimiento, junto con

los daños causados por él, no pueden quedar amparados bajo la ajenidad del trabajo, ya que ese perjuicio no es fruto de la actividad laboral del empleado sino del incumplimiento de las obligaciones concretas de su puesto de trabajo.

- Y la tercera establece que el empresario tendrá derecho a la indemnización, pero sólo en caso de incumplimientos dolosos o gravemente negligentes. El trabajador no es inmune a las consecuencias de sus actos pero que tampoco se puede aplicar la responsabilidad contractual sin matizaciones. Esta doctrina, recogida en la **Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de noviembre de 2007** (Rec. 4726/2006), establece que, derivado del deber laboral básico de cumplir con las obligaciones concretas de su puesto de trabajo conforme a las reglas de la buena fe y la diligencia, el trabajador debe responder (vía indemnizatoria inclusive) de sus actos, pero no por ello se puede trasladar sin matización alguna las normas reguladoras de la responsabilidad contractual por dolo o culpa del Código Civil. El Tribunal Supremo se apoya en la doctrina de la ajenidad del contrato de trabajo para matizar esta responsabilidad y entender que en el ámbito laboral es necesario que el incumplimiento sea doloso o que la culpa sea “grave, cualificada o de entidad suficiente” para que dé lugar a la indemnización, lo que obliga a estar a las circunstancias de cada caso para valorar el grado de desatención de las medidas y cuidados exigibles a todo trabajador. Es más, llega a afirmar que hay que “*distinguir entre la negligencia que puede justificar un despido y la más grave que, además, obliga a indemnizar*”. Así pues, si de acuerdo con el artículo 54 del ET sólo un incumplimiento “grave y culpable” puede justificar la sanción del despido, cabe entender que para solicitar una indemnización la negligencia del trabajador debe ser al menos muy grave y culpable.

Entendemos que la postura expuesta por el Tribunal Supremo es razonable ya que debe ser necesaria la presencia de dolo o de una negligencia cualificada, superior a la necesaria para el despido, para justificar una reclamación de daños y perjuicios al asesor en lo que a este informe interesa.

Finalmente, en cuanto a la **responsabilidad tributaria**, los asesores internos se diferencian de los externos en que no responderán ante la Administración de las deudas tributarias como tales asesores. A diferencia de los externos, la actuación de los internos se entiende que es, de hecho, parte de la actuación del propio obligado tributario, por lo que

sus actos podrán dar lugar, en su caso, a la infracción tributaria de la persona jurídica, pero nunca a que respondan tributariamente de manera personal. Ello es evidente de un análisis de los artículos 42 y 43 de la Ley General Tributaria de los que resulta que los asesores internos de una entidad no encajan en ninguna de las categorías listadas en ellos si no ostentan cargos específicos de administrador de hecho o de derecho, que es algo ajeno a la función de asesor fiscal *per se*. Todo en ello sin perjuicio, por supuesto, de la posterior reclamación de la entidad al asesor, pero eso ya se dará en el marco de la responsabilidad civil, no tributaria como tal. Adicionalmente, existen en la actualidad algunos autores que hablan de una tendencia a crear un *compliance* tributario en el cual el asesor interno puede adoptar un papel ciertamente relevante, pero a pesar de la adopción de Códigos de Buenas Prácticas por los profesionales este proceso aún no ha tenido traducción en la legislación positiva vigente.

8. CONCLUSIONES

1. La actuación profesional del gestor administrativo y su *lex artis* tiene como guía fundamental el respeto al principio de legalidad, debiendo contribuir a la diligente tramitación de los procedimientos administrativos de conformidad con las normas y, en consecuencia, debiendo de abstenerse de todo comportamiento que suponga una infracción.

La relación que media entre el gestor y su cliente, además de considerarse *intuitu personae*, está enmarcada en el ámbito del contrato de arrendamiento de servicios, determinando que la obligación del gestor para con el cliente sea una obligación de medios que, tan sólo, obliga al gestor a desempeñar su actividad con la diligencia debida.

2. La *lex artis* de los gestores administrativos no se encuentra recogida en un único lugar, pero es posible establecer su contenido combinando la jurisprudencia, el Estatuto Orgánico y el Código Deontológico. Su violación, que no tiene porqué traducirse en una actuación ilícita, da lugar al surgimiento de una

responsabilidad civil frente al cliente, siempre analizando el caso concreto y previo cumplimiento de los requisitos necesarios para ello.

Una actuación indebida del gestor administrativo puede dar lugar al surgimiento de tres tipos distintos de responsabilidades, simultáneamente o por separado:

- Tributaria, frente a la Hacienda Pública, si se colabora activamente en la realización de una infracción de tal naturaleza.
- Penal, frente a los Tribunales de Justicia, cuando dolosamente acomete o participa en la comisión de un delito.
- Civil, frente al cliente, cuando incumple o cumple tardía o defectuosamente las obligaciones asumidas con el mismo si se cumplen los requisitos establecidos legalmente y se incumple la *lex artis*.

3. En relación con la documental que el Gestor Administrativo debe recibir del cliente, la autoría de la presente nota explicativa resalta, nuevamente, que es de vital importancia que el profesional de un adecuado tratamiento a la misma, desde que se recibe y hasta su archivo tras las oportunas actuaciones que se realicen en el arrendamiento de servicios.

Como bien se ha indicado en el desarrollo de este documento, el incorrecto tratamiento de los documentos entregados por el cliente puede tener como consecuencia que el Gestor Administrativo incurra en una serie de responsabilidades, algo evitable siguiendo los requisitos que aquí se han establecido.

A modo de resumen, el procedimiento que aquí se indica se ha dividido en dos partes claramente diferenciadas: (1) una primera en la cual se recibe la documentación en el que se recomienda la firma de un documento que liste la documental aportada; (2) y una segunda, donde el Gestor conservará los documentos tras las actuaciones por un periodo de 5 años (con carácter general), evitando incurrir en responsabilidades varias.

4. Se distinguen dos supuestos conflictivos en la actuación de un gestor administrativo:

- Cuando el cliente quiere que un trámite se realice conforme a sus indicaciones y éstas, de ser seguidas, determinarían un **incumplimiento manifiesto de la ley o norma vigente**, caso en el que la recomendación la realización de una nota en la que se recojan las indicaciones dadas, se advierta de su ilegalidad y de las consecuencias de actuar conforme a la mismas.

Tras esa nota si el cliente insiste que se sigan sus indicaciones, ante la división jurisprudencial actual, el gestor puede:

- Negarse a su realización con base en la posible responsabilidad en la que él mismo incurriría al vulnerar su *lex artis*, negativa que deberá trasladar por escrito.
 - Acatar las mismas, a sabiendas de que sólo podría, sin seguridad alguna, caber una exoneración de su responsabilidad frente al cliente si éste exige expresamente tal actuación, a pesar de la advertencia y le exime de responsabilidad civil posterior.
- En el caso de que quepa la aplicación de un **criterio interpretativo de una norma que, siendo viable legalmente, sin embargo, sea distinto al seguido por la Administración**, se recomienda la realización de un informe en el que se especifique cual es el criterio seguido por la Administración, cual es el criterio que aplica el gestor, así como los riesgos de seguirlo y las consecuencias de que no sea aceptado. En ese supuesto, cabría incluir una cláusula de exoneración de la responsabilidad que para con el cliente pueda derivar de su actuación profesional.

Madrid, 9 de septiembre de 2022