

LOS RESPONSABLES TRIBUTARIOS

LOS RESPONSABLES TRIBUTARIOS

CLEMENTE CHECA GONZÁLEZ

COLECCIÓN DOCTRINA
TRIBUTARIA Y ADUANERA



COLECCIÓN “DOCTRINA TRIBUTARIA Y ADUANERA”

“Los Responsables Tributarios”

Editor de la Colección

Daniel Yacolca Estares

Jefe de la Sub Dirección de Investigación Académica y Publicaciones
INDESTA - SUNAT

Primera edición Peruana: Octubre 2013

Todos los derechos de edición y arte gráfico reservados

- © Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.
Instituto de Desarrollo Tributario y Aduanero - INDESTA - SUNAT

Av. Gamarra 680, Chucuito-Callao

Correo electrónico: indesta@sunat.gob.pe

Página web: <http://indesta.sunat.gob.pe/>

- © Autor: Clemente Checa González

Diseño de carátula y diagramación: Gráfica Delvi S.R.L.

Impresión 5,000 ejemplares

Reservados todos los derechos. Queda prohibida, sin la autorización escrita de los titulares del Copyright, bajo las sanciones establecidas en la ley, la reproducción total o parcial de esta obra por cualquier medio o procedimiento, incluidos reprografía y el tratamiento informático.

Impresión y encuadernación:

Gráfica Delvi S.R.L.

Av. Petit Thouars N° 2009-2017 - Lince

Octubre 2013

ISBN N°: 978-612-4205-04-0

Hecho el Depósito Legal en la Biblioteca Nacional del Perú N° 2013-16873

Impreso en el Perú / Printed in Peru

NOTA: La SUNAT no se identifica necesariamente con las opiniones ni con los contenidos aquí incluidos. Por tanto, este texto es responsabilidad exclusiva de sus autores. Los términos y expresiones vertidas en el documento y en su exposición, su contenido, opiniones y/o conclusiones no son vinculantes ni comprometen los objetivos, programas y acciones de la SUNAT. Del mismo modo, no constituyen, en ningún aspecto o circunstancia, la posición oficial de la Administración Tributaria, estando prohibido ser citadas como tales en cualquier publicación, bajo responsabilidad. Toda cita o mención que se haga del presente documento se debe hacer citando la fuente y respetando la normativa vigente en materia de derechos de autor.

Contenido

Siglas	15
Presentación	19
Prólogo	21

CAPÍTULO I

1	LOS RESPONSABLES SON OBLIGADOS TRIBUTARIOS	27
1.1	La delimitación de los Responsables Tributarios está sujeta a las exigencias derivadas del principio de reserva de ley	30
1.2	Clases de responsabilidad: solidaria y subsidiaria. Crítica de esta distinción	38

CAPÍTULO II

1.	EXTENSIÓN DE LA RESPONSABILIDAD	47
1.1.	No exigibilidad al responsable del cumplimiento de deberes formales	47
1.2.	Exclusión expresa de las sanciones; pero no en todo caso, sino, únicamente, cuando el presupuesto de la responsabilidad es un acto lícito. Análisis de las reformas introducidas en esta materia por la Ley 7/2012, de 29 de octubre	48
1.3.	Exclusión del recargo de apremio, que sólo es exigible cuando el responsable no efectúe el pago en el período voluntario que a él se le concede. ¿Qué ocurre con otros componentes de la deuda tributaria, en particular con los intereses de demora?	69

CAPÍTULO III

1.	SUPUESTOS EJEMPLIFICATIVOS DE RESPONSABLES SOLIDARIOS RECOGIDOS EN EL ARTÍCULO 42 DE LA LGT	81
----	---------------------------------------------------------------------------------------------	----

1.1. Personas o entidades que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria	81
1.2. Partícipes o cotitulares de las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la LGT	85
1.3. Personas o entidades que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones contraídas por el anterior titular y derivadas de su ejercicio	86
1.4. Personas o entidades mencionadas en el artículo 42.2 de la LGT	88

CAPÍTULO IV

1. SUPUESTOS EJEMPLIFICATIVOS DE RESPONSABLES SUBSIDIARIOS CONTEMPLADOS EN EL ARTÍCULO 43 DE LA LGT	97
1.1. Administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que hubiesen cometido infracciones tributarias	97
1.2. Administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que hubiesen cesado en sus actividades.	101
1.3. Integrantes de la administración concursal y liquidadores de entidades	103
1.4. Adquirentes de bienes afectos por Ley al pago de la deuda tributaria	104
1.5. Agentes y comisionistas de Aduanas cuando actúen en nombre y por cuenta de sus comitentes	106
1.6. Contratistas y subcontratistas de ejecuciones de obras o prestaciones de servicios correspondientes a su propia actividad	107
1.7. Personas o entidades que tengan el control efectivo de las personas jurídicas, o de las que los obligados tributarios tengan dicho control	108
1.8. Administradores de las personas jurídicas obligadas a efectuar la declaración e ingreso de deudas derivadas de tributos que deban repercutirse o de cantidades que deban retenerse	112

CAPÍTULO V

1. PROCEDIMIENTO PARA EXIGIR EL PAGO DE LA DEUDA TRIBUTARIA A LOS RESPONSABLES	121
1.1. Emisión de un acto administrativo declarativo de la responsabilidad	121

1.2. Necesidad de previa declaración de fallido del deudor principal y de los demás responsables solidarios	128
2. RECURSO O RECLAMACIÓN CONTRA EL ACUERDO DE DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD	132
3. COMIENZO DEL CÓMPUTO DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN DE LA OBLIGACIÓN DE LOS RESPONSABLES TRIBUTARIOS	134
BIBLIOGRAFÍA	139

**ANEXO I
JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO**

1. Sentencia de 22 de noviembre de 1993 (RJ 1993, 8456)	155
2. Sentencia de 26 de enero de 1994 (RJ 1994, 611)	157
3. Sentencia de 26 de mayo de 1994 (RJ 1994, 4030)	161
4. Sentencia de 9 de noviembre de 1994 (RJ 1994, 8674)	164
5. Sentencia de 29 noviembre 1999 (RJ 1999, 9267)	168
6. Sentencia de 15 de julio de 2000 (RJ 2000, 7273)	172
7. Sentencia de 16 de junio de 2001 (RJ 2001, 6726)	193
8. Sentencia de 10 de diciembre de 2008 (RJ 2009, 216)	197
9. Sentencia de 11 de febrero de 2010 (RJ 2010, 3869)	207
10. Sentencia de 16 de junio de 2011 (RJ 2011, 5404)	224
11. Sentencia de 27 de junio de 2011 (RJ 2011, 5568)	238

**ANEXO II
JURISPRUDENCIA DE LA AUDIENCIA NACIONAL**

1. Sentencia de 21 de febrero de 2000 (JT 2000, 958)	251
2. Sentencia de 23 de marzo de 2000 (JT 2000, 950)	256
3. Sentencia de 25 de enero de 2001 (JT 2001, 423)	264
4. Sentencia de 8 de febrero de 2001 (JT 2001, 427)	274
5. Sentencia de 8 de febrero de 2001 (JT 2001, 465)	287
6. Sentencia de 12 de junio de 2001 (JT 2001, 1609)	298
7. Sentencia de 13 de enero de 2003 (JT 2003, 2)	305
8. Sentencia de 20 de febrero de 2006 (JUR 2006, 241892)	313
9. Sentencia de 21 de enero de 2008 (JT 2008, 366)	322
10. Sentencia de 14 de marzo de 2011 (JUR 2011, 94780)	330
11. Sentencia de 25 de junio de 2012 (JT 2012, 833)	340
12. Sentencia de 17 de diciembre de 2012 (JT 2013, 14)	359

ANEXO III
JURISPRUDENCIA DE LOS TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

1.	STSJ de Navarra de 20 de enero de 2000 (JT 2000, 266)	381
2.	STSJ de La Rioja de 14 de noviembre de 2000 (JT 2000, 1829)	385
3.	STSJ de la Comunidad Valenciana de 15 de diciembre de 2000 (JT 2001, 63)	388
4.	STSJ de la Región de Murcia de 24 de enero de 2001 (JT 2001, 115)	392
5.	STSJ de La Rioja de 13 de febrero de 2001 (JT 2001, 613)	399
6.	STSJ de Cantabria de 18 de mayo de 2001 (JT 2001, 760)	403
7.	STSJ de Castilla y León, Burgos de 10 de noviembre de 2006 (JUR 2006, 284639)	410
8.	STSJ de la Comunidad de Madrid de 25 de abril de 2008 (JT 2008, 775)	418
9.	STSJ de Extremadura de 12 de mayo de 2008 (JUR 2008, 295043)	428
10.	STSJ de Cataluña de 21 de septiembre de 2010 (JUR 2010, 393138)	434
11.	STSJ de Castilla y León, Burgos de 28 de septiembre de 2012 (JUR 2012, 359553)	448
12.	STSJ de la Comunidad de Madrid de 29 de noviembre de 2012 (JT 2012, 1349)	463
13.	STSJ del Principado de Asturias de 23 de enero de 2013 (JUR 2013, 46852)	467
14.	STSJ de Galicia de 23 de enero de 2013 (JUR 2013, 57408)	472

ANEXO IV
JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

1.	Resolución de 13 de mayo de 1997 (JT 1997, 799)	483
2.	Resolución de 12 de febrero de 1998 (JT 1998, 488)	489
3.	Resolución de 13 de marzo de 1998 (JT 1998, 659)	494
4.	Resolución de 9 de septiembre de 1998 (JT 1998, 1779)	499
5.	Resolución de 15 de enero de 1999 (JT 1999, 191)	505
6.	Resolución de 7 de octubre de 1999 (JT 1999, 1815)	511
7.	Resolución de 26 de enero de 2000 (JT 2000, 897)	517
8.	Resolución de 24 de marzo de 2000 (JT 2000, 663)	521
9.	Resolución de 5 de octubre de 2000 (JT 2000, 1876)	529
10.	Resolución de 22 de marzo de 2001 (JT 2001, 858)	536

11. Resolución de 26 de abril de 2001 (JT 2001, 884)	543
12. Resolución de 30 de enero de 2008 (JT 2008, 410)	550
13. Resolución de 8 de octubre de 2008 (JT 2009, 98)	554
14. Resolución de 9 de junio de 2010 (JT 2010, 1101)	558
15. Resolución de 16 de abril de 2012 (JT 2012, 580)	566
Índice Analítico	579

COLECCIÓN
DOCTRINA TRIBUTARIA Y
ADUANERA



SIGLAS

SIGLAS

AEAT	Agencia Estatal de la Administración Tributaria.
AN	Audiencia Nacional.
Art. (s)	Artículo (s)
As.	Asunto
ATC (AATC)	Auto (s) del Tribunal Constitucional
ATS (AATS)	Auto (s) del Tribunal Supremo
BOE	Boletín Oficial del Estado
Civitas REDF	Civitas, Revista Española de Derecho Financiero
CE	Comunidades Europeas
CC	Código Civil
CE	Constitución Española
CT	Crónica Tributaria
DGT	Dirección General de Tributos.
F.J.	Fundamento jurídico o de Derecho
HPE	Hacienda Pública Española
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
ICIO	Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras
IEF	Instituto de Estudios Fiscales.
IIVTNU	Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
IRNR	Impuesto sobre la Renta de No Residentes
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
IS y D	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

ITP y AJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
IVTM	Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica
JT	Jurisprudencia Tributaria Aranzadi
LCEur	Legislación de las Comunidades Europeas Aranzadi
LDGC	Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes
LGT	Ley General Tributaria
LJCA	Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa
LO	Ley Orgánica
LOFCA	Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas
LOTC	Ley Orgánica del Tribunal Constitucional
LPA	Ley de Procedimiento Administrativo
LRHL	Ley Reguladora de las Haciendas Locales
LRJ-PAC	Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.
MH	Ministro de Hacienda.
núm.	número
Ob. cit.	obra citada
OM	Orden Ministerial
pg. (pgs.)	página (páginas)
PGE	Presupuestos Generales del Estado
QF	Quincena Fiscal Aranzadi
RDFHP	Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública
RCL	Repertorio Cronológico de Legislación Aranzadi
RD	Real Decreto
RDLegis.	Real Decreto Legislativo
RDley	Real Decreto-Ley
RGIT	Reglamento General de Inspección Tributaria
RGR	Reglamento General de Recaudación
RJ	Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi
RPEA	Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo
RTC	Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional

RTT	Revista Técnica Tributaria
S. (SS.)	Sentencia (s)
SAN	Sentencia de la Audiencia Nacional
ss.	siguientes
STC (SSTC)	Sentencia (s) del Tribunal Constitucional
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
STSJ	Sentencia del Tribunal Superior de Justicia
TAPEA	Texto Articulado del Procedimiento Económico-Administrativo
TC	Tribunal Constitucional
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
TEAR	Tribunal Económico-Administrativo Regional
TJCE	Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas
TR	Texto Refundido
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
UE	Unión Europea
v. gr.	"verbi gratia"
VV.AA.	Varios autores

PRESENTACIÓN

La obra que me complace en presentar, titulada “Los Responsables Tributarios”, nos permite conocer la delimitación constitucional basada en la exigencia del principio de reserva de ley y una crítica sobre la responsabilidad solidaria frente a la subsidiaria desde la perspectiva española.

La publicación de esta obra dentro de la Colección “Doctrina Tributaria y Aduanera”, desarrollada por la Sub Dirección de Investigación Académica y Publicaciones del INDESTA, tiene como propósito aportar conocimientos con tendencias innovadoras y que sean de aplicación en nuestro país, como resulta ser la temática que comprende la responsabilidad tributaria.

Estamos muy agradecidos con el doctor Clemente Checa, por brindarnos la oportunidad de publicar su obra, que sin duda será muy leída y generará muchas reflexiones en nuestros lectores, con la finalidad de inspirarnos a diseñar líneas de investigación con ejes transversales, que componen varias ciencias jurídicas para una mejor comprensión científica y la creación de nuevos paradigmas acorde con los nuevos tiempos.

Esperamos con entusiasmo las nuevas investigaciones que generará la obra que presentamos a la comunidad, con el objetivo de contribuir a llenar vacíos conceptuales y promover el debate con una finalidad docente en nuevos enfoques y variables científicas sobre la responsabilidad tributaria y su implicancia en nuestro país.

Callao, 20 de octubre de 2013

Luis Felipe Polo
Jefe del Instituto de Desarrollo Tributario y Aduanero
INDESTA - SUNAT

La obra titulada “Los Responsables Tributarios”, que forma parte de la Colección Doctrina Tributaria y Aduanera, desarrollada por la Sub Dirección de Investigación Académica y Publicaciones, nos entrega una reflexión crítica y compleja, puesto que atribuir la calidad de obligados tributarios a los responsables encierra un sin número de situaciones difíciles de comprender. De ahí la riqueza del texto de Clemente Checa, quien nos entrega argumentos sólidos y fáciles de entender sobre la materia. Sitúa a los responsables tributarios solidarios y subsidiarios como obligados tributarios, dejando de lado posiciones encontradas sobre si estos son verdaderos sujetos pasivos o no. Configurando a los sujetos pasivos como obligados principales y a los responsables tributarios como obligados tributarios secundarios.

En esa línea de pensamiento, podemos observar en el libro argumentos muy interesantes sobre la delimitación de los responsables tributarios a las exigencias derivadas del principio de reserva de ley. Debido a que al estar colocados en el mismo nivel que los sujetos pasivos por ser ambos obligados tributarios, los responsables tributarios si se encuentran a dichas exigencias de la reserva de ley. Del mismo modo, resulta exigible la reserva de ley, porque la función principal y primordial buscada por el legislador en la responsabilidad tributaria es la de garantizar la deuda tributaria, entendido el término garantía en sentido amplio y que va unido elementos de carácter sancionador.

El lector encontrará en esta obra mas temas sobre la responsabilidad tributaria, como la distinción entre responsabilidad solidaria y subsidiaria, con muchos ejemplos y jurisprudencia a texto completo sobre el tema.

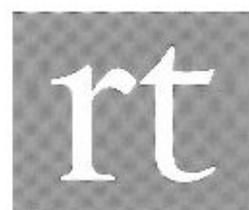
Sirva estas últimas palabras para agradecer de manera muy especial a Clemente Checa, por permitirnos publicar una obra muy importante para la comunidad nacional, que sin duda será aprovechado de la mejor manera posible para un análisis comparado y nuevas reflexiones en nuestro derecho tributario peruano.

Callao, 20 de octubre de 2013

Daniel Yacolca Estares

Jefe de la Sub Dirección de Investigación Académica y Publicaciones
Instituto de Desarrollo Tributario y Aduanero
INDESTA - SUNAT

COLECCIÓN
DOCTRINA TRIBUTARIA Y
ADUANERA



CAPÍTULO I

Capítulo I

LOS RESPONSABLES SON OBLIGADOS TRIBUTARIOS

SUMARIO

1. Los responsables son obligados tributarios
- 1.2 La delimitación de los responsables tributarios está sujeta a las exigencias derivadas del principio de reserva de ley
- 1.3 Clases de responsabilidad: solidaria y subsidiaria. crítica de esta distinción

1. LOS RESPONSABLES SON OBLIGADOS TRIBUTARIOS

El apartado 1 del artículo 41 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (LGT, en adelante) dispone que la ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades, añadiendo que, a estos efectos, se consideran deudores principales los obligados tributarios contemplados en el apartado 2 del artículo 35 de dicha LGT.

En mi opinión, es acertado este modo de proceder, por clarificarse de esta forma lo que disponía el artículo 37.1 de la derogada LGT de 1963, que establecía que los responsables se colocaban junto a los sujetos pasivos, redacción ésta que originó numerosas controversias.

Y ello porque esta redacción de referido precepto de la LGT/1963 implicaba que, ciertamente, los responsables figurasen en el lado pasivo de la obligación tributaria y que, además, fuesen sujetos de derecho; pero, a juicio de SIMÓN ACOSTA¹ no se les podía conceptuar como verdaderos sujetos pasivos, indicando este autor que sólo en sentido amplio se les podría llamar sujetos pasivos², pero no así en sentido estricto, puesto que desde esta óptica únicamente son sujetos pasivos los deudores principales de la obligación tributaria, de forma que los responsables nunca responden en solitario, sino que siempre tienen a su lado a un sujeto pasivo en sentido estricto, o a un deudor principal que también responde de la deuda.

Esta tesis, defendida asimismo en la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de septiembre de 1999 (RJ 1999, 8639), fue también la sustenta-

1 Cuestiones tributarias prácticas, VV.AA., La Ley, 2ª edición, Madrid, 1990, pág. 218.

2 Este sentido amplio es el que mantuvo, por ejemplo, DE URIARTE Y ZULUETA "Los sujetos pasivos en el procedimiento recaudatorio", Hacienda Pública Española, núm. 2, 1970, pág. 99.

da por numerosos autores, tales como, por ejemplo, por citar tan sólo a algunos de ellos, COMBARROS VILLANUEVA³, HERRERO MADARIAGA⁴, ARIAS ABELLÁN⁵, ACOSTA ESPAÑA⁶, BARBERENA BELZUNCE⁷, SÁNCHEZ GALIANA⁸, DE LA HUCHA CELADOR⁹, MAZORRA MANRIQUE DE LARA¹⁰, CARBAJO VASCO¹¹, CHECA GONZÁLEZ¹², PÉREZ DE AYALA, J.L. y PÉREZ DE AYALA BECERRIL¹³, PÉREZ ROYO, F.¹⁴, MENÉNDEZ MORENO¹⁵, DELGADO GARCÍA¹⁶, NAVARRO FAURE¹⁷ y MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ¹⁸.

Esta no era, sin embargo, opinión unánime en la doctrina, puesto que otro sector doctrinal afirmó que los responsables tributarios si eran verdaderos sujetos pasivos, pudiéndose incluir en este grupo, entre otros autores, a FERREIRO LAPATZA¹⁹, quien señaló que cuando se dice que el res-

- 3 "Responsabilidad tributaria en el procedimiento de recaudación", Civitas, REDF, núm. 23, 1979, pág. 378.
- 4 "El responsable tributario", Civitas, REDF, núm. 26, 1980, págs. 187 y 188.
- 5 "El estatuto jurídico del responsable en el Derecho español", Civitas, REDF, núm. 42, 1984, pág. 180.
- 6 "Artículo 37", Comentarios a las Leyes tributarias y financieras, Tomo I, Ley General Tributaria, Edersa, Madrid, 1982, pág. 333.
- 7 "La responsabilidad tributaria del adquirente de explotaciones económicas y el nuevo Reglamento General de Recaudación", Impuestos, Tomo II, 1991, pág. 253.
- 8 "El responsable", Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a FERNANDO SAINZ DE BUJANDA, VV.AA., Volumen I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pág. 631.
- 9 "Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en el Reglamento General de Recaudación de 1990. I. La responsabilidad solidaria", Crónica Tributaria, núm. 61, 1992, pág. 68, y "Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho tributario (I)", Civitas, REDF, núm. 94, 1997, págs. 168 y 170 y ss.
- 10 Los responsables tributarios, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 32.
- 11 "La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles. Análisis del artículo 40.1 de la Ley General Tributaria", Crónica Tributaria, núm. 76, 1995, pág. 64.
- 12 Hecho imponible y sujetos pasivos. Análisis jurisprudencial, Lex Nova, Valladolid, 1999, pág. 290.
- 13 Fundamentos de Derecho Tributario, 4ª edición, Edersa, Madrid, 2000, pág. 130.
- 14 Derecho Financiero y Tributario. Parte General, 11ª edición, Civitas, Madrid, 2001, pág. 150.
- 15 Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de cátedra, 2ª edición, Lex Nova, Valladolid, 2001, pág. 273.
- 16 La derivación de responsabilidades en la recaudación de los tributos, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 148.
- 17 "La responsabilidad tributaria de los administradores de las empresas", Revista Técnica Tributaria, núm. 52, 2001, pág. 87.
- 18 Curso de Derecho Financiero y Tributario, 12ª edición, Tecnos, Madrid, 2001, pág. 294.
- 19 "Los sujetos pasivos de la obligación tributaria", Civitas, REDF, núm. 72, 1991, pág. 482.

ponsable se coloca “junto a los sujetos pasivos”; hay que entender por tales a los demás sujetos pasivos de la obligación tributaria, es decir, a los contribuyentes y sustitutos, y ello es así por la sencilla razón de que el responsable, respondiendo de la deuda tributaria y, en ocasiones, pagándola, es también evidentemente sujeto pasivo de la citada obligación; a ESCRIBANO LÓPEZ²⁰, quien afirmó que a los responsables hay que incluirlos, desde luego, dentro de la órbita de los obligados tributarios, puesto que los mismos son sujetos vinculados por normas jurídicas al cumplimiento de deberes tributarios, señaladamente, el pago de tributos ajenos; y a CALVO ORTEGA²¹, quien escribió que dentro del análisis de los sujetos pasivos la figura del responsable tiene una importancia cada día mayor, y que no debe ofrecer duda su consideración como tal, ya que si los sujetos pasivos se caracterizan por tener que realizar prestaciones tributarias, los responsables se encuentran en esta situación, al tener, concretamente, que realizar la prestación material de pagar la deuda tributaria, que puede ser definitiva en los supuestos en que la repetición de pago no es posible por insolvencia del contribuyente, o por cualquier otra causa.

Sin perjuicio de que desde una perspectiva de *lege ferenda* estos autores podían evidentemente tener razón, entiendo, sin embargo, desde una óptica de *lege data*, que los responsables no eran verdaderos y propios sujetos pasivos, ante el claro tenor literal de los artículos 30 y siguientes de la LGT de 1963, que solamente consideraban como tales sujetos pasivos a contribuyentes y a sustitutos.

En definitiva, como decía el artículo 37.1 de la LGT de 1963, el responsable se colocaba junto al sujeto pasivo o al deudor principal, pero no era verdaderamente un propio y auténtico sujeto pasivo, habiendo escrito al respecto MENENDEZ MORENO y ANIBARRO PÉREZ²² que esa mención del precepto suponía que, frente a la Administración pública, siempre que había un responsable era porque, al lado del mismo, había un sujeto pasivo, o un deudor principal, de modo que su existencia estaba sólo justificada porque previamente había existido un obligado principal, añadiendo estos autores que, además, la mención del artículo 37.1 de la LGT ponía de relieve que el responsable no desplazaba al sujeto pasivo de su posición deudora -como ocurre con el sustituto respecto

20 “Notas sobre la futura regulación de la responsabilidad tributaria”, Quincena Fiscal, núm. 13, 1995, pág. 7.

21 Curso de Derecho Financiero. I. Derecho Tributario. Parte General, 5ª edición, Civitas, Madrid, 2001, pág. 177.

22 En “Aproximación al presupuesto de hecho y al alcance de la posición deudora de los obligados tributarios”, Crónica Tributaria, núm. 66, 1993, pág. 41.

del contribuyente-, sino que, en estos casos, siempre existen, frente a la Administración pública, estos dos sujetos.

Con la vigente LGT esta cuestión puede considerarse superada, puesto que en ella ya no se emplea la noción de sujeto pasivo, sino la de obligado tributario (artículo 35), y este mismo precepto, luego de establecer en su apartado 2 una enumeración abierta de obligados tributarios, dispone en su apartado 5 que tienen, asimismo, el carácter de obligados tributarios los responsables a los que se refiere el artículo 41 de la LGT.

Luego, por tanto, todos: contribuyente, sustitutos, obligados a realizar pagos fraccionados, retenedores, sucesores, etcétera, y también los responsables, tienen la condición de obligados tributarios.

Lo único que sucede es que unos tienen la naturaleza de obligados principales: los contemplados en el apartado 2 del artículo 35 de la LGT, y otros, por el contrario, no, encontrándose entre estos últimos los responsables, siendo muy claro en este sentido el inciso final del artículo 41.1 de la LGT, que indica que deudores principales son sólo los obligados tributarios del artículo 35.2, y como los responsables no se incluyen aquí, sino en el apartado 5 de tal precepto, está claro que los mismos sí son obligados tributarios, pero no obligados tributarios principales, sino secundarios.

Es decir, existe una especificidad: principales y secundarios; pero el género es idéntico en cualquier caso: obligados tributarios.

1.1 La delimitación de los responsables tributarios está sujeta a las exigencias derivadas del principio de reserva de ley

Según el artículo 41.1 de la LGT la figura de los responsables tributarios tiene que establecerse necesariamente por Ley, al señalarse en este precepto que la Ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades.

Ahora bien, lo que este artículo no nos indica es sí los responsables tributarios están o no sujetos a las exigencias derivadas del principio de reserva de ley, puesto que de la simple lectura del mismo no se desprende si la necesidad de Ley para establecer los responsables tributarios dimana del principio de preferencia de ley o del de reserva de ley.

En mi opinión la respuesta a esta cuestión debe ser la de que el establecimiento de los responsables tributarios debe hacerse cumpliendo

las exigencias derivadas del principio de reserva de ley²³, y ello por las siguientes razones:

- a) En primer lugar, porque si bien, legalmente, los responsables tributarios no son sujetos pasivos, como ya se ha dicho precedentemente, el legislador los coloca junto a los deudores principales, y al estar éstos sometidos a las exigencias derivadas del principio de reserva de ley, la lógica demanda que también otros sujetos que junto a ellos se colocan queden sometidos a los mismos requisitos y a idéntico tratamiento²⁴.
- b) Y en segundo lugar, porque si bien generalmente se admite que la función principal y primordial buscada por el legislador en la configuración de la responsabilidad tributaria es la de garantizar la deuda tributaria -entendiendo el término garantía en sentido amplio-, razón por la que el instituto de la responsabilidad se suele incluir entre los medios de garantía; no debe olvidarse tampoco que al utilizarse la figura del responsable se está estableciendo una especie de sanción indirecta, es decir, se está empleando una técnica sancionadora, puesto que de la responsabilidad deriva un resultado limitativo de los derechos de los administrados y se ocasiona, además, un resultado sancionador en el patrimonio del declarado responsable, tal y como han puesto de manifiesto, entre otros autores, RUFÍAN LIZANA²⁵ -siguiendo la opinión de TIXIER²⁶-, y LÓPEZ GETA²⁷, quien tras indicar la complejidad de la cuestión de decidir sobre si la implantación de los responsables tributarios obedece al propósito esencial de aseguramiento de las obligaciones tributarias o bien si también existe una voluntad sancionadora, escribió, de forma muy gráfica, que es apreciable un significado acusadamente

23 Así lo manifesté ya en mi trabajo "Responsables tributarios y principio de reserva de ley", Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, núm. 239, 1996, págs. 233 y ss.

24 PÉREZ ROYO, F. "Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria", Hacienda Pública Española, núm. 14, 1972, págs. 136 y 137, estimó asimismo que la designación de los responsables queda incluida en las exigencias derivadas del principio de reserva de ley, ya que son deudores junto al sujeto pasivo, y si este principio constituye una garantía de la propiedad de los ciudadanos el establecimiento de supuestos de responsabilidad afecta a dicha garantía, ya que la introducción de un responsable junto al deudor principal supone una ampliación del lado pasivo de la relación jurídico-tributaria que afecta a la identidad de la misma.

25 "La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades en las infracciones cometidas por éstas", Impuestos, Tomo I, 1987, pág. 638.

26 "Les prerrogatives de l'autorité administrative en matière fiscale", Revue de Science Financière, 1958.

27 "Responsabilidad y sucesión en las deudas tributarias", Impuestos, Tomo II, 1989, págs. 1225 y 1226.

sancionador en determinados artículos de la LGT dedicados a regular la figura de los responsables tributarios.

Véase también, en esta misma línea, entre otros autores, OCHOA TREPAT²⁸, HERRERA MOLINA²⁹, quien escribió que el responsable tributario une a su finalidad de garantía de la deuda elementos de carácter sancionador, y CARBAJO VASCO³⁰, quien señaló que la responsabilidad tributaria, en general, tiene no sólo un matiz de aseguramiento de las deudas tributarias, de garantía de su cobro, sino que, asimismo, en el supuesto de la responsabilidad tributaria solidaria adquiere caracteres cuasi sancionadores.

Concuerdo en este punto con estos autores, por lo que al tener la figura de los responsables tributarios un cariz sancionador, más o menos desarrollado, es evidente que a la misma se le debe aplicar el principio de reserva de ley vigente en materia de infracciones y sanciones tributarias, principio éste palmariamente acogido con claridad por la doctrina, y puesto de relieve igualmente por diversos pronunciamientos del Tribunal Constitucional, entre los que, a título de mero ejemplo, cabe citar los siguientes:

Sus Sentencias 68/1982, de 22 de noviembre (RTC 1982, 62) y 25/1984, de 23 de enero (RTC 1984, 25), en las que se manifestó que el principio de legalidad rige para: "toda norma sancionadora, incluida la que tiene por objeto las infracciones administrativas".

Su Sentencia 77/1983, de 3 de octubre (RTC 1983, 77), en donde se señaló que el artículo 25.1 del texto constitucional establece: "la necesaria cobertura de la potestad sancionadora, en una norma de rango legal, como consecuencia del carácter excepcional que los poderes sancionadores en manos de la Administración presentan".

Su Sentencia 42/1987, de 7 de abril (RTC 1987, 42) en la que, en su F.J. 2º, se indicó: "El artículo 25.1 de la Constitución Española prescribe que «nadie puede ser condenado o sancionado por acciones y omisiones que

28 "Análisis del artículo 40 de la LGT", Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a FERNANDO SAINZ DE BUJANDA, VV.AA., Volumen I, ob. cit., pág. 679.

29 "Coautoría y participación en las infracciones tributarias y responsabilidad tributaria por actos ilícitos", Revista de Contabilidad y Tributación, Centro de Estudios Financieros, núm. 152, 1995, pág. 5.

30 "Comentarios al artículo 39 de la Ley General Tributaria", Revista de Contabilidad y Tributación, Centro de Estudios Financieros, núms. 197-198, 1999, pág. 90.

en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento». El derecho fundamental así enunciado incorpora la regla *nullum crimen nulla poena sine lege*, extendiéndola incluso al ordenamiento sancionador administrativo, y comprende una doble garantía. La primera, de orden material y alcance absoluto, tanto por lo que se refiere al ámbito estrictamente penal como al de las sanciones administrativas, refleja la especial trascendencia del principio de seguridad en dichos ámbitos limitativos de la libertad individual y se traduce en la imperiosa exigencia de predeterminación normativa de las conductas ilícitas y de las sanciones correspondientes. La segunda, de carácter formal, se refiere al rango necesario de las normas tipificadoras de aquellas conductas y reguladoras de estas sanciones, por cuanto, como este Tribunal Constitucional ha señalado reiteradamente, el término «legislación vigente» contenido en dicho artículo 25.1 es expresivo de una reserva de Ley en materia sancionadora³¹.

Y su Sentencia 3/1988, de 21 de enero (RTC 1988, 3), en donde se señaló que el principio de legalidad: “se traduce en un derecho subjetivo de carácter fundamental (STC 77/1983, de 3 de octubre), que queda protegido por el recurso de amparo constitucional”.

Por todo ello, en suma, estimo que la figura de los responsables tributarios si que está cubierta por el principio de reserva de ley, por lo que me aparto así del criterio sustentado, entre otros autores, por BAYOD PALLARÉS³¹, por SIMÓN ACOSTA³², para quien no hay dificultad constitucional alguna, si, por el contrario, legal, en que la regulación de los responsables tributarios se produzca por normas de rango inferior a la Ley, y por MAZORRA MANRIQUE DE LARA³³, para quien los responsables tributarios son regulados por ley únicamente en virtud del llamado efecto congelación de rango, que consiste en que una materia debe regularse por Ley no porque así se establezca en una norma constitucional, sino porque así lo establece la propia Ley que los regula, en nuestro caso, la LGT, consecuencia de lo cual es que mientras no se produzca una deslegalización, lo que nunca ha ocurrido, los responsables tributarios han de regularse por norma con rango de Ley.

En mi opinión, por el contrario, jamás puede producirse en esta materia una deslegalización, puesto que es la propia Constitución,

31 “El sujeto pasivo sucesor de actividades económicas en el impuesto de personas físicas”, *Crónica Tributaria*, núm. 39, 1981, pág. 47.

32 *Cuestiones tributarias prácticas*, VV.AA., ob. cit., pág. 220.

33 *Los responsables tributarios*, ob. cit., págs. 23 y ss.

atendiendo al aspecto sancionador de la figura, observable en mayor o menor grado, pero existente a la postre, la que en cualquier caso obliga a que la misma tenga que regularse, únicamente, mediante norma con rango legal.

Así lo han afirmado, igualmente, MENENDEZ MORENO y ANIBARRO PEREZ³⁴, quienes han señalado en este sentido:

“En primer lugar, la responsabilidad debe venir establecida en la ley. Con esta mención, el principio de preferencia de ley estaría salvado y, por tanto, debería ser una norma con rango de ley la que procediera a la deslegalización de esta materia; pero incluso, dada la relevancia de la condición de obligado tributario de los responsables no es aventurado considerar que están sujetos al principio de reserva de ley, y no sólo al de preferencia de ley, de forma que no cabría deslegalizar la materia mediante ley ordinaria con fundamento en la inconstitucionalidad de esta medida”.

Véase también en este mismo sentido, entre otros autores, PABÓN DE ACUÑA³⁵, TRUJILLO GONZÁLEZ³⁶, RODRÍGUEZ BEREJO³⁷, NAVARRO FAURE³⁸, MENÉNDEZ MORENO y TEJERIZO LÓPEZ³⁹, DE LA HUCHA CELADOR⁴⁰, MARTÍN JIMÉNEZ⁴¹, CALVO ORTEGA⁴² -quien ha señalado que la responsabilidad tributaria es una prestación patrimonial coactiva y como tal está cubierta por el principio de reser-

34 “Aproximación al presupuesto de hecho y al alcance de la posición deudora de los obligados tributarios”, ob. cit., pág. 40.

35 “Las responsabilidades tributarias del sucesor en la titularidad de la empresa”, Estudios de Derecho Tributario, VV.AA, Volumen II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, págs. 985 y 986.

36 “Responsabilidad de los cesionarios de empresa por débitos fiscales de los transmitentes”, Crónica Tributaria, núm. 28, 1979, pág. 383.

37 “Artículo 72”, Comentarios a las Leyes tributarias y financieras, Tomo I, Ley General Tributaria, ob. cit., pág. 641.

38 “Los supuestos de responsabilidad tributaria solidaria en el ordenamiento tributario español (I)”, Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, núms. 225-226, 1993, pág. 636.

39 “Los obligados tributarios en el ordenamiento español: aspectos generales de su configuración”, Texto de la ponencia presentada en las XVII Jornadas latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en Cartagena (Colombia) del 1 al 6 de octubre de 1995, Información Fiscal, Lex Nova, núm. 11, 1995, pág. 24.

40 “Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho tributario (I)”, ob. cit., págs. 180 y ss.

41 El procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria, Lex Nova, Valladolid, 2000, págs. 27 y 28.

42 “La sucesión en las actividades empresariales. Por fin, la nulidad del artículo 13.3 del RGR declarativo de la responsabilidad solidaria del adquirente”, Quincena Fiscal, núm. 11, 2001, pág. 10.

va de ley en nuestro ordenamiento, a partir de la Constitución de 1978-, BERMÚDEZ ODRIOZOLA, PÉREZ DE AYALA BECERRIL, L. y PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.⁴³, así como el comentario del Consejo de Redacción de la Revista Tribuna Fiscal, titulado "La reforma de la Ley General Tributaria"⁴⁴, en el que, tras ponerse de relieve que los preceptos relativos a los responsables del tributo se circunscriben a los términos y casos en que la Administración -en razón del principio de autotutela- goza de potestad para declarar y exigir por sí tal responsabilidad, sin perjuicio de principios y normas generales de la misma, se señaló:

"El origen y la configuración legal de la mencionada autotutela requería entender que la determinación de los responsables se hallaba sometida a reserva de ley, aun cuando dicha reserva no se expresara por el artículo 10.a) de la LGT. Así la doctrina mayoritaria y los Tribunales (por ejemplo, STS de 6 de mayo de 1983) consideran que la definición del responsable implicaba la de un elemento subjetivo esencial del tributo, por lo que requería necesariamente la cobertura de ley formal habilitante, extendiéndose la exigencia a la imposición de la responsabilidad solidaria".

Ahondando en esta misma orientación el Tribunal Supremo estima, generalmente, que la obligación del responsable es una exigencia constitucional, tal como, por ejemplo, se ha declarado en sus Sentencias de 30 de noviembre de 1987 (RJ 1987, 8393), 23 de mayo de 1988 (RJ 1988, 3937), 17 de septiembre de 1988 (RJ 1988, 7056), 19 de enero de 1989 (RJ 1989, 143), 23 de enero de 1989 (RJ 1989, 442), 1 de febrero de 1989 (RJ 1989, 763), 23 de febrero de 1989 (RJ 1989, 1386), 26 de mayo de 1989 (RJ 1989, 4073), 11 de noviembre de 1989 (RJ 1989, 8501) y 16 de junio de 2001 (RJ 2001, 6726), habiéndose señalado en esta última lo siguiente:

"(...) la condición de responsable constituye, dentro de la LGT, una de las categorías o situaciones jurídicas subjetivas que dicha norma utiliza para configurar el ámbito personal del cumplimiento de una obligación tributaria. Por ello, tratándose de categorías subjetivas generales, sólo la Ley, norma con jerarquía y capacidad suficiente para imponer cargas generales, podrá establecer la solidaria entre responsables legalmente definidos, máxime cuando la Constitución, en su artículo 31.3, proclama expresamente que «sólo podrán establecerse prestaciones

43 Comentarios al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Lex Nova, Valladolid 2001, pág. 228.

44 Tribuna Fiscal, núm. 60, 1995.

personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley» y cuando la regla de solidaridad cambia sustancialmente, agravándola, la condición del sujeto pasivo o, en general, de cualquier obligado o responsable tributario. Por otra parte, la sustancial precisión llevada a cabo por la reforma de la Ley 25/1995 en el párrafo 2º del artículo 37 LGT no constituye una innovación de la Ley, esto es, la introducción de un criterio legislativo contrario al anteriormente existente, sino, por el contrario, la confirmación de la única interpretación posible, no ya sólo a partir de la Constitución, sino incluso desde la perspectiva del principio de reserva de ley tributaria tal y como fue concebido en el artículo 10 de la LGT. La falta de mención, en la Exposición de Motivos de la Ley de Reforma mencionada, de esa «precisión» legal como innovación, corrobora también la conclusión acabada de sentar”.

Por otro lado, la redacción del artículo 8 de la vigente LGT milita a favor de la tesis que aquí se sostiene, puesto que este precepto, bajo el título de reserva de Ley tributaria, indica que se regulan en todo caso por Ley no sólo los obligados tributarios principales, esto es, los del artículo 35.2 de dicha Ley, sino que, asimismo, es la Ley la que determina los responsables, superándose de esta forma la redacción del artículo 10 de la LGT de 1963, que sólo exigía regulación por Ley de los sujetos pasivos.

Evidentemente con ello no se solventan todos los problemas, ya que, ciertamente, la exigencia de la reserva de ley para regular una materia sólo puede establecerse en una norma constitucional; pero no cabe duda de que a partir de ahora, a la vista de la expresa declaración de referido artículo 8 de la LGT, que puede entenderse que es la especificación concreta en la materia tributaria de lo genéricamente señalado en el artículo 31.3 de la Constitución, tendrán muchas más dificultades para sustentar su argumentación los autores que mantenían la tesis de la congelación de rango, y, por el contrario, más asidero encontrarán quienes han propugnado la inexcusable exigencia de la aplicación del principio de reserva de ley en la regulación de los responsables tributarios.

En cualquier caso, y sea como fuere, es decir, se siga una u otra orientación: reserva de ley, como estimo más correcto y acertado, o preferencia de ley, lo verdaderamente inobjetable es que la redacción del artículo 41.1 de la LGT constriñe a que los responsables tributarios se regulen por Ley, por lo que resulta imposible en el ordenamiento tributario español el establecimiento de supuestos de responsabilidad tributaria a través de normas que tengan un rango inferior a la Ley, tal como, por ejemplo, se declaró, por citar alguna, por la Sentencia del Tribunal Supremo

de 22 de noviembre de 1993 (RJ 1993, 8456), en la que se afirmó que el Real Decreto 1081/1991, de 5 de julio (normas de desarrollo del arbitrio sobre la producción e importación en las Islas Canarias) suponía una extralimitación -al establecerse en él determinados supuestos de responsabilidad no contemplados legalmente- de lo indicado en la Ley 20/1991, de 7 de junio, de régimen económico y fiscal de Canarias, y, en consecuencia, se declaró la nulidad del art. 22, apartados 1, núm. 3, y 2 de mencionado Real Decreto 1081/1991. Se afirmó en concreto en la misma lo siguiente:

“Tercero.- La lectura detenida del texto de la Ley que regula la responsabilidad solidaria y la subsidiaria evidencia que el Reglamento excede del texto de la Ley, y tanto en una como en otra clase de responsabilidad el Reglamento declara responsables a personas que la Ley no menciona, con lo que, excediéndose de la función propia de los Reglamentos ejecutivos, integra la Ley, incluyendo, además, como responsables de un tributo a lo que denomina «personas autorizadas para presentar y tramitar declaraciones para el despacho de mercancías», las cuales no son mencionadas en la Ley, y a las que, por lo tanto, no podría referirse el Reglamento.

Y ello es así porque los artículos 10 y 37 de la LGT exigen una norma con rango de Ley, tanto para la determinación del sujeto pasivo de los tributos como de los responsables de la deuda tributaria, y si bien es cierto que el artículo 37 de la LGT fue modificado por la Ley de 30 de diciembre de 1991, de PGE, en primer lugar la Ley es posterior al RD impugnado, y en segundo lugar la modificación sigue exigiendo que el precepto que determine la responsabilidad solidaria o subsidiaria tenga rango de Ley.

Cuarto.- Por ello, el único precepto con rango suficiente para determinar quiénes eran los responsables solidarios y subsidiarios del Impuesto que nos ocupa era la Ley de 7 de julio de 1991, cuya Ley no podía ser ampliada por el Reglamento que, diciendo que la desarrolla, la modifica, ampliando los responsables e incluyendo personas a las que la Ley no se refiere y que, por lo tanto, deben ser excluidos, anulando los apartados que expresamente se impugnan por los dos recurrentes, cuyos recursos contencioso-administrativos deben ser estimados”⁴⁵.

45 Sobre este mismo tema se pronunció también la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de noviembre de 1994 (RJ 1994, 8674), en la que ante una impugnación del Colegio Oficial de Agentes y Comisionistas de Aduanas de Santa Cruz de Tenerife, que postulaba la nulidad del RD 1081/1991 de 5 julio dictado en desarrollo de la Ley 20/1991 de 7 junio, sobre el Arbitrio de Producción e Importación de las Islas

1.2 Clases de responsabilidad solidaria y subsidiaria. Crítica de esta distinción

Según el art. 41.1 de la LGT la responsabilidad puede ser solidaria y subsidiaria, añadiéndose en el número 2 de este mismo precepto que: "Salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria".

Referida distinción entre responsable solidario y subsidiario ha sido criticada por LAGO MONTERO⁴⁶, quien ha escrito que el responsable nunca puede ser "solidario", porque ni realiza el hecho imponible, ni su prestación es la misma que la del deudor principal, ni su obligación descansa en el mismo fundamento que la de éste, por lo que, en suma, la posición jurídica del responsable siempre es subsidiaria, subordinada a la del deudor principal, no pudiendo la Hacienda Pública escoger a quien dirigirse primero en la acción de cobro, añadiendo que por ello la responsabilidad

Canarias, ante la falta del trámite de audiencia del Consejo General de Colegios de Agentes de Aduanas o Colegios de Agentes y Comisionistas de Aduanas en Canarias, en el procedimiento de elaboración de la norma, y en forma alternativa la nulidad o en su caso la anulabilidad de los artículos 22.1.3 y 22.2 del RD 1081/1991, en el particular extremo de tales preceptos que imponían responsabilidad solidaria o subsidiaria de las personas autorizadas para presentar y tramitar declaraciones para el despacho de mercancías, siendo así que, según los recurrentes, debía limitarse dicha responsabilidad a los agentes y comisionistas de aduanas, declaró:

"(...) si el Reglamento extiende la responsabilidad solidaria y subsidiaria en su caso, a las personas autorizadas para presentar y tramitar declaraciones, al parecer titulares de unas facultades de gestión que no se mencionan en los artículos 21.2 y 76 de la Ley, existe sin duda en el RD 1081/1991 un exceso de regulación respecto de la Ley que desarrolla, sin suficiente cobertura normativa y afectado por el principio de reserva de Ley.

Ahora bien, como entre el momento de la interposición de este recurso y el de su terminación normal por sentencia, el RD 1081/1991, ha sido expresamente derogado por el RD posterior 1473/1992 de 4 diciembre, en el que se dictan normas de desarrollo relativas al Impuesto General Indirecto Canario y al Arbitrio sobre Producción e Importación en las Islas Canarias, según se desprende de la disposición derogatoria de este último, el contencioso ahora deducido, si bien carece de objeto a partir de 1 de enero de 1993, fecha en la que entró en vigor el RD 1473/1992 (Disposición Final Única), ello no obstante hasta ese momento, el actual pronunciamiento estimatorio del recurso ha de entenderse eficaz dado el alcance ex nunc, o desde ahora, atribuido a la disposición derogada".

46 La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios, MARCIAL PONS, Madrid, 1998, págs. 87 y 88.

será de primero o de segundo grado, según disfrute o no del beneficio de excusión, pero, en todo caso, subsidiaria⁴⁷.

En parecidos términos se ha manifestado, igualmente, CALVO ORTEGA⁴⁸, quien ha escrito que la responsabilidad solidaria no es admisible a la luz del principio de capacidad económica, ya que este principio no sólo exige que el hecho imponible sea una manifestación de tal capacidad sino también que el tributo sea pagado por el contribuyente, puesto que lo contrario es una transgresión de la lógica jurídica y de referido principio, añadiendo a este respecto lo siguiente:

“En definitiva, el respeto al principio de capacidad económica depende del éxito de una acción de regreso (del responsable contra el contribuyente). Difícil reembolso en muchas ocasiones, dado que todo el proceso arranca de un hecho patológico: el impago por el contribuyente. La solidaridad es una responsabilidad excepcional en las obligaciones voluntarias y más aún en el campo de las obligaciones legales. Si a esto añadimos que la exigencia de estas obligaciones demanda en el obligado el requisito constitucional de capacidad económica, comprenderemos el abismo que separa las figuras del tributo y la responsabilidad tributaria solidaria. Para terminar con esta cuestión capital, estamos en presencia de una tensión entre garantía (la responsabilidad solidaria tiene esta finalidad) y justicia (el tributo debe pagarlo el contribuyente). Me inclino claramente por ésta, máximo si tomamos en consideración que el acreedor tiene varios mecanismos de garantía a su disposición y unos poderes amplísimos que son también herramientas de garantía. Entre ellos, un Poder Sancionatorio que le permite adecuar la sanción a la lesión sufrida por el acreedor tributario debida a la falta de colaboración de un tercero (hoy llamado responsable)”.

47 Ya en su momento “El procedimiento de declaración de la responsabilidad tributaria: una crítica”, Impuestos Tomo II, 1995, pág. 668, escribió este autor: “A nuestro juicio, en presencia de un deudor principal, la Hacienda Pública debe exigir necesariamente la prestación a éste, antes que a ningún responsable, aún solidario, porque la obligación del responsable es una obligación de naturaleza garantista, accesoria y subordinada, y ningún sentido lógico-jurídico tiene exigir el cumplimiento de la obligación de garantía antes de o a la vez que la exigencia del cumplimiento de la obligación principal”.

48 “La sucesión en las actividades empresariales. Por fin, la nulidad del artículo 13.3 del RGR declarativo de la responsabilidad solidaria del adquirente”, ob. cit., págs. 14 y 15.

Cabe destacar, además, que no parece muy correcto que el legislador contraponga responsabilidad solidaria y responsabilidad subsidiaria, ya que lo más idóneo y adecuado sería, desde la óptica por él seguida, que hablase de responsables directos o inmediatos y de responsables subsidiarios.

Así lo indicó SIMÓN ACOSTA⁴⁹, quien escribió en este sentido que no son acertados los calificativos con que se designan los dos tipos de responsabilidad existentes, ya que ambos términos no son contrapuestos, por lo que no pueden servir para sustentar la bipartición de una realidad en dos sectores diferentes y omnicomprensivos, añadiendo seguidamente:

“La solidaridad es un concepto jurídico que se contrapone a la mancomunidad simple, de forma que si una forma de responsabilidad es solidaria, la otra habría de ser, lógicamente, mancomunada. Pero es evidente que el responsable subsidiario no responde mancomunadamente, sino que su responsabilidad se extiende -salvo excepciones- a la totalidad de la deuda, por lo que también es responsable solidario. Cosa distinta es que el responsable subsidiario sólo responda una vez que se haya hecho excusión de los bienes del deudor principal.

Por ello, aunque el responsable solidario responda solidariamente, lo que le caracteriza no es esto. Su nota diferenciadora respecto del subsidiario es que responde en primer grado, de forma inmediata, sin necesidad de seguir un orden determinado en la ejecución de la deuda sobre el patrimonio de los distintos deudores⁵⁰.

Conforme antes se manifestó, el artículo 41.2 de la LGT señala que: “Salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria”.

Se observa que existe, pues, en este precepto de la LGT una decantación expresa y explícita a que la responsabilidad sea subsidiaria. Ello no obstante son tantos los supuestos de responsabilidad solidaria recogidos en el ordenamiento tributario español, que más bien parece,

49 Cuestiones tributarias prácticas, VV.AA., ob. cit., págs. 219 y 220.

50 En estos mismos términos se han pronunciado también LÓPEZ MARTÍNEZ “Los responsables de las deudas tributarias y el procedimiento de gestión”, Civitas, REDF, núm. 74, 1992, pág. 251, y DELGADO GARCÍA La derivación de responsabilidades en la recaudación de los tributos, ob. cit., pág. 150.

por desgracia, que la regla general sea la de la responsabilidad solidaria en lugar de la subsidiaria, tal como han denunciado, entre otros autores, CALVO ORTEGA⁵¹, BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH⁵², y LETE ACHIRICA⁵³.

A este respecto hay que indicar que FERREIRO LAPATZA⁵⁴ ha escrito “que en la elección responsabilidad subsidiaria-responsabilidad solidaria el legislador tributario debe manifestar una preferencia radical, por no decir exclusiva o no compartida, por el responsable subsidiario frente al responsable solidario. Pues sólo el responsable subsidiario, entiendo, compatibiliza adecuadamente el fin de aseguramiento que se persigue en el responsable con el principio de capacidad que requiere que sea el contribuyente quien pague. Sólo el responsable subsidiario fuerza a la Administración a agotar todas las posibilidades de pago del contribuyente antes de exigir el pago al responsable”.

51 Curso de Derecho Financiero. I. Derecho Tributario. Parte General, 5ª edición, ob. cit., pág. 180.

52 Materiales de Derecho financiero, 3ª edición, Librería COMPAS, Alicante 1999, pág. 270.

53 “La responsabilidad tributaria en el Derecho español”, Civitas, REDF, núm. 105, 2000, pág. 44.

54 “Reflexiones sobre Derecho tributario y técnica jurídica”, Civitas, REDF, núm. 85, 1995, pág. 42.

COLECCIÓN
DOCTRINA TRIBUTARIA Y
ADUANERA



CAPÍTULO II

Capítulo II

EXTENSIÓN DE LA RESPONSABILIDAD

SUMARIO

1. Extensión de la responsabilidad

1.1. No exigibilidad al responsable del cumplimiento de deberes formales

1.2. Exclusión expresa de las sanciones; pero no en todo caso, sino, únicamente, cuando el presupuesto de la responsabilidad es un acto lícito. Análisis de las reformas introducidas en esta materia por la Ley 7/2012, de 29 de octubre

1.3. Exclusión del recargo de apremio, que sólo es exigible cuando el responsable no efectúe el pago en el período voluntario que a él se le concede. ¿Qué ocurre con otros componentes de la deuda tributaria, en particular con los intereses de demora?

1. EXTENSIÓN DE LA RESPONSABILIDAD

Según el artículo 41.3 de la LGT la responsabilidad –salvo lo específicamente dispuesto por el artículo 42.2 de la propia LGT- alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario.

Se añade que cuando haya transcurrido el plazo voluntario de pago que se conceda al responsable sin realizar el ingreso, se iniciará el período ejecutivo y se exigirán los recargos e intereses que procedan.

Y en el apartado 4 de este mismo artículo 41 de la LGT se señala que la responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en dicha norma o en otra Ley se establezcan.

Diversas precisiones hay que realizar respecto a estos mandatos del legislador.

1.1. No exigibilidad al responsable del cumplimiento de deberes formales.

De conformidad con lo estableció en citado artículo 41 de la LGT los responsables, como bien han señalado MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ⁵⁵, sólo vienen obligados a las prestaciones materiales del tributo, a su pago, sin quedar vinculados en modo alguno, al contrario de lo que ocurre con otros obligados tributarios, al resto de prestaciones formales que integran el instituto tributario.

55 Curso de Derecho Financiero y Tributario, ob. cit., pág. 294.

En idéntico sentido se han pronunciado también MENÉNDEZ MORENO y ANÍBARRO PÉREZ⁵⁶, DE LA HUCHA CELADOR⁵⁷, GALIANO ESTEVAN E IZQUIERDO RIVAS⁵⁸, y MARTÍN JIMÉNEZ⁵⁹.

Idéntica tesis se sigue en, por ejemplo, las Sentencias del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 1991 (RJ 1991, 4178) y 2 de abril de 2002 (RJ 2002, 6011), en la que se declaró:

“Ha de insistirse en que, precisamente por el origen legal del instituto de responsable tributario -sometido, por tanto, al necesario carácter legal de las posiciones subjetivas tributarias ex artículo 10.a) LGT-, la extensión de esta responsabilidad ex lege queda circunscrita a las prestaciones materiales del tributo, esto es, a su pago, sin que quede vinculado al resto de las prestaciones formales que constituyen obligación de todo sujeto pasivo (con el que no se identifica), bien sea a título de contribuyente o de sustituto del contribuyente, conforme, hoy, tras la reforma introducida por la Ley 25/1995, de 20 de julio, en la LGT, refleja claramente el artículo 37.3”.

CAP. II

1.2. Exclusión expresa de las sanciones; pero no en todo caso, sino, únicamente, cuando el presupuesto de la responsabilidad es un acto lícito. Análisis de las reformas introducidas en esta materia por la Ley 7/2012, de 29 de octubre.

En segundo término el artículo 41.4 de la LGT señala que la responsabilidad no se extiende tampoco a toda la deuda tributaria, puesto que las sanciones quedan, en principio, excluidas de lo que es exigible a los responsables.

Esta exclusión de las sanciones del ámbito de lo que legalmente se puede exigir a los responsables es acertada, puesto que lo contrario supondría un palmario y evidente atentado al principio de personalidad de la pena, debiendo tenerse presente en este sentido que los principios inspiradores del orden penal son aplicables, aun con matices, al Derecho administrativo sancionador, tal y como se ha puesto de relieve en diversas Sentencias del Tribunal Constitucional, tales como, entre

56 “Aproximación al presupuesto de hecho y al alcance de la posición deudora de los obligados tributarios”, ob. cit., pág. 41.

57 “Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho tributario (I)”, ob. cit., pág. 169.

58 La responsabilidad tributaria, Ciss, Valencia, 1997, pág. 41.

59 El procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria, ob. cit., pág. 182.

otras, la 18/1981, de 8 de junio (RTC 1981, 18) y la 76/1990, de 26 de abril (RTC 1990, 76).

Así se había indicado ya por la doctrina, habiendo escrito a este respecto **ESCRIBANO LÓPEZ**⁶⁰, por citar en concreto a un autor, lo siguiente:

“En relación con el alcance de la responsabilidad, nos parece evidente que el responsable tributario no puede responder de las sanciones impuestas al sujeto pasivo o deudor principal. No parece que deba olvidarse, ni siquiera excepcionalmente, el principio constitucionalizado de personalidad de la sanción (artículo 25.1 de la Constitución) de forma tal que sólo pueden exigirse sanciones a quienes resulten responsables de la infracción, en grado de dolo, culpa o mera negligencia. En suma, no podrán exigirse sanciones, ni podrá establecerse responsabilidad alguna, a quienes no hayan realizado el acto ilícito del que aquélla se deriva (F.J. 4º de la STC 146/1994 que trae en su apoyo anteriores declaraciones de este Tribunal: Sentencias 254/1988 y 219/1988)”.

Debe tenerse presente, sin embargo, que dicho artículo 41.4 de la LGT que esta no extensión al responsable tributario de las sanciones es a salvo de las excepciones legales, ya en la propia LGT, ya en otras Leyes, que al respecto se establezcan.

Esto, a mi juicio, fue una innovación más formal que sustantiva, ya que, incluso antes de esta redacción del artículo 41 de la LGT cabía entender que el responsable también debía responder de las sanciones en determinados supuestos, y más en concreto cuando el presupuesto de exigencia de la responsabilidad fuese un acto ilícito.

Recuérdese a este propósito que ya hace tiempo **CALVO ORTEGA**⁶¹ afirmó con pleno y total acierto que en los supuestos en los que el presupuesto de hecho de la responsabilidad estuviese constituido por actos u omisiones ilícitas del responsable, éste sería el que respondiese de la sanción correspondiente a la infracción por él cometida, no pudiendo ser de otra forma, puesto que dicha infracción se sanciona, desde luego, e independientemente del juego de la responsabilidad, esto es, aun en el hipotético caso de que el sujeto pasivo o el deudor principal hubiese satisfecho la deuda tributaria; habiéndose manifestado también en este

60 “Notas sobre la futura regulación de la responsabilidad tributaria”, ob. cit., pág. 9.

61 “La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos”, Hacienda Pública Española, núm. 5, 1970, pág. 59.

mismo sentido CLAVIJO HERNÁNDEZ⁶², quien escribió que “sería completamente absurdo, desde el ángulo jurídico penal, que una persona que lleva a cabo materialmente una infracción quede libre de la responsabilidad que por la infracción pueda ser pronunciada”, MAZORRA MANRIQUE DE LARA⁶³, ALVAREZ MARTÍNEZ⁶⁴, PEÑA ALONSO y CORCUERA TORRES⁶⁵, quienes señalaron que en los supuestos en los que el responsable responde de las sanciones lo hace en su condición de sujeto infractor, y con independencia de que el deudor principal satisfaga o no el crédito tributario, PALAO TABOADA⁶⁶, quien escribió que la exclusión de las sanciones no se producirá cuando el hecho que origina la responsabilidad consista precisamente en la participación de la infracción que se castiga con aquéllas, DELGADO GARCÍA⁶⁷, y PÉREZ ROYO⁶⁸, quien indicó que no es admisible la exclusión, en todo caso, de las sanciones, ya que este criterio tiene sentido cuando el presupuesto de la responsabilidad es un acto lícito; pero no así en los casos en que la responsabilidad se origina en una actuación ilícita, en la participación en la comisión de una infracción⁶⁹.

Con la redacción del artículo 41 de la actual LGT lo que entiendo que, en definitiva, se pretendió, fue terminar con la confusión hasta entonces existente, ya que mientras que el artículo 37.3 de la LGT de 1963 señalaba

62 El Proyecto de Ley de Represión del Fraude Fiscal, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1984, pág. 15.

63 Los responsables tributarios, ob. cit., pág. 162.

64 “Las responsabilidades tributarias del artículo 40 LGT. Examen de los diferentes supuestos y crítica de la normativa vigente”, Impuestos, Tomo I, 1996, págs. 182 y 183.

65 La reforma de la Ley General Tributaria, McGraw-Hill, Madrid, 1995, pág. 23.

66 “Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (III)”, Revista de Contabilidad y Tributación, Centro de Estudios Financieros, núm. 158, 1996, pág. 9.

67 “El alcance de la responsabilidad tributaria: una cuestión abierta”, Civitas, REDF, núm. 106, 2000, pág. 229.

68 Derecho Financiero y Tributario. Parte General, 11ª edición, Civitas, Madrid, 2001, pág. 151.

Así lo señaló este mismo autor, junto a AGUALLO AVILÉS, en Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria, Aranzadi, Pamplona, 1996, pág. 98.

69 En este sentido conviene también traer a colación lo señalado en la Instrucción de 2 de noviembre de 1995, del Departamento de Recaudación de la A.E.A.T. relativa a los responsables en el pago de las deudas tributarias, en la que se manifestó en materia de sanciones, y respecto a los responsables solidarios, que la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria inicialmente liquidada al deudor principal, con excepción de las sanciones, salvo cuando dicha responsabilidad resulte de la participación del responsable, como causante o colaborador, en la comisión de la infracción tributaria, en cuyo caso no estaremos realmente ante un supuesto de responsabilidad, sino ante la imputación de la comisión de la infracción tributaria al declarado responsable.

que la responsabilidad alcanzaba a la deuda tributaria, con exclusión de las sanciones, otros preceptos de la misma norma, por ejemplo, su artículo 40, al hablar de la responsabilidad de los administradores, si afirmaba, por el contrario, que la responsabilidad si se extendía a las sanciones; de donde surgía, evidentemente, la duda de cuál era, en realidad, el régimen aplicable: si el establecido con carácter general en referido artículo 37, o el particular para casos concretos que se contenía en otros preceptos de la misma Ley, existiendo pareceres doctrinales y jurisprudenciales tanto en un sentido como en otro.

Así numerosas Sentencias entendieron que lo que debía primar, en todo caso, era la redacción del artículo 37.3 de la LGT, de suerte que como en él se afirmaba expresamente que se excluían las sanciones, los responsables nunca tenían que responder de las mismas, fuesen cuales fuesen los supuestos de responsabilidad⁷⁰.

Así se pronunciaron, entre otras, las Sentencias del Tribunal Supremo de 30 de enero de 1999 (RJ 1999, 1965) y las de la Audiencia Nacional de 3 de mayo de 2000 (JT 2000, 1892), 25 de enero de 2001 (JT 2001, 423), 6 de febrero de 2001 (JT 2001, 1071), 8 de febrero de 2001 (JT 2001, 427), y 19 de febrero de 2001 (JUR 2001, 104847), habiéndose declarado en dicha Sentencia de la Audiencia Nacional de 8 de febrero de 2001, por citar una en concreto, lo siguiente:

“En cuanto a la cuestión planteada en la demanda de forma subsidiaria y centrada en la improcedencia de derivar las sanciones pecuniarias impuestas al deudor principal, el artículo 38.1, de la LGT (redacción dada por Ley 10/1985), dispone: «Responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria».

En esta redacción, dentro del concepto de «deuda tributaria», se incluían las sanciones, conforme establecía el artículo 58.2.e), de la citada Ley.

Tras la reforma operada en 1995, el artículo 37.3, de la LGT, ha quedado redactado en los siguientes términos: «La responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria, con excepción de las sanciones».

De la lectura de estos preceptos, se desprende que ni la responsabilidad solidaria ni la subsidiaria, que es la que nos ocupa en el caso concreto estudiado, comprenden las sanciones, a las que ya no se extiende por el

70 En la doctrina científica, este planteamiento fue sustentado por VARONA ALABERN “La responsabilidad tributaria de los síndicos”, Impuestos Tomo II, 2000, págs. 335 y 336.

cauce de la derivación de responsabilidad. En este sentido, se pronuncia el Tribunal Supremo, Sala 3ª, Sección 2ª, en sentencia de fecha 30 de enero de 1999 (RJ 1999, 1965) recurso 3974/1994 y esta misma Sala en su sentencia de 3-5-2000 recurso 415/1997 como lógica consecuencia del principio de retroactividad de las normas sancionadoras más favorables que cuenta con apoyo expreso en el artículo 9.3 de la Constitución Española y artículo 4.3 de la Ley 1/1998 de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes”.

En análogos términos nos encontramos, por ejemplo, con las del TSJ de la Región de Murcia de 13 de julio de 1998 (JT 1998, 1089), 31 de diciembre de 1998 (JUR 1998, 101349), 24 de enero de 2001 (JT 2001, 115), 26 de abril de 2001 (JUR 2001, 173139), y 23 de enero de 2002 (JT 2002, 793), en las que se afirmó:

“Después de la reforma de la LGT por Ley 25/1995, el artículo 37.3 prohíbe que la responsabilidad tributaria se extienda a las sanciones, si distinguir, como hace el artículo 14.3 del RGR si la responsabilidad se imputa a quien ha participado en la comisión de la infracción o, por el contrario, a un tercero ajeno al hecho tipificado como tal. En principio parece que la responsabilidad tributaria no se podrá extender a las sanciones en ningún caso, sea el responsable o no participe materialmente en la infracción, esto es, con independencia de que dicha extensión objetiva de la responsabilidad tributaria sobre las sanciones suponga vulneración o, por el contrario, sea respetuosa con el principio de personalidad de la sanción.

Tal interpretación del artículo 37.3 LGT supone que dicho precepto no es proyección del principio de personalidad de la sanción, sino que en realidad es una prohibición general y absoluta de extender la responsabilidad tributaria sobre las sanciones imputadas a los deudores. Entonces la solución al conflicto entre los artículos 38.1 y 40.1 con el artículo 37.3 de la LGT podría resolverse entendiendo que se ha producido una derogación tácita de los dos primeros por el último de la Ley 25/1995, en lo que respecta a la posibilidad de extender la responsabilidad sobre las sanciones. Esta solución es la adoptada por esta Sala en sentencia 13 julio de 1998 (JT 1998, 1089) y STS 30 enero 1999 (RJ 1999, 1965). La posición de ambas lleva a entender que la responsabilidad tributaria establecida en los artículos 38.1 y 40.1 LGT no alcanzará a las sanciones, no porque suponga una vulneración del principio de personalidad de la pena (cuestión indiferente para el TS) sino porque la voluntad del legislador en la

Ley 25/1995, consiste en la no extensión de la responsabilidad tributaria sobre las sanciones. Resumidamente, el contenido de los artículos 38.1 y 40.1 LGT se opondrían al contenido del artículo 37.3 no porque aquéllos fueran contrarios al principio de la personalidad de la pena o de la sanción, sino porque el artículo 37.3 no sería una expresión de dicho principio constitucional.

El principio de personalidad de la pena o sanción únicamente se opondría a que se extendieran los efectos jurídicos de la infracción a personas que no hubieran participado materialmente en la realización de la misma. Por el contrario, el artículo 37.3 LGT, se opondría a que se extendiesen los efectos jurídicos de la infracción a través de la derivación de responsabilidad tributaria, aunque el responsable tributario hubiera participado materialmente en la comisión de la infracción”.

Véanse, también, en la misma línea, las Sentencias del TSJ de La Rioja de 14 de noviembre de 2000 (JT 2000, 1829), y 13 de febrero de 2001 (JT 2001, 613); del TSJ de la Comunitat Valenciana de 29 de junio de 2001 (JT 2001, 1826); y del TSJ de Cantabria de 12 de julio de 2001 (JT 2001, 1441).

Frente a ello, otros pronunciamientos jurisdiccionales y administrativos declararon, de forma más matizada, que la exclusión de las sanciones sólo era aplicable en el supuesto que el responsable no hubiese participado o colaborado en la comisión de una infracción, ya que, en caso contrario, la conducta de éste llevaba, inevitablemente, aparejada la pertinente sanción, pese a la dicción literal del citado artículo 37.3 de la LGT de 1963.

Dentro de este grupo, con diversas argumentaciones, no siempre plenamente compartibles en su integridad, aun cuando sí en el resultado final al que llegan, ya la Sentencia del TSJ de Extremadura de 11 de marzo de 1998 (JT 1998, 376) declaró que debían incluirse las sanciones aún después de la nueva redacción dada al artículo 37.3 de la LGT, al no haber variado la redacción del artículo 40.1 LGT, y tratarse de un supuesto de responsabilidad por infracción, afirmándose a este respecto:

“Lo único que resta es determinar la extensión de la responsabilidad. Como ya se ha dicho, las sanciones se exigen para todos los ejercicios regularizados por la Inspección, en cambio, los intereses de demora y la cuota sólo se exigen cuando se trata de actas relativas a hechos posteriores al 27 de abril de 1985. Ninguna duda cabe de que la exigencia de la cuota es correcta. Por lo demás, como puede comprobarse no se exige el recargo de apremio, lo cual es lógico, dado que los consejeros no son los causantes de su exacción, el mismo razonamiento debería

servir para no exigir los intereses de demora, dado que obedecen a un retraso en el cumplimiento que tampoco es imputable a los consejeros, sino a la propia sociedad, pero es lo cierto que, de momento, ésa no es la voluntad del legislador. Más problemático puede resultar extender la responsabilidad a las sanciones. Es cierto que el artículo 37.3 de la LGT tras la modificación realizada por la Ley 25/1995, de 20 julio, excluye, con carácter general, a las sanciones, pero también lo es que el artículo 40.1 de la LGT ha permanecido sin variación alguna. La manera de conciliar ambos preceptos, desde nuestro punto de vista, pasa por entender que la responsabilidad no se extiende a las sanciones con carácter general, pero sí en supuestos concretos, uno de ellos es el caso que nos está ocupando, que es un supuesto de responsabilidad por infracción. Si, como creemos, ello es así, procede acudir a la disposición transitoria primera de la Ley 25/1995, de 20 julio, para aplicar el vigente régimen de sanciones en la medida en que resulte más favorable que los anteriores como consecuencia de los criterios de graduación que actualmente rigen, lo cual quiere decir que deberá procederse a la práctica unas nuevas liquidaciones por la Dependencia de Recaudación teniendo en cuenta lo que se acaba de exponer⁷¹.

Véanse, asimismo, las Sentencias del TSJ de Cantabria de 21 de marzo de 2000 (JT 2000, 471); del TSJ de Castilla-La Mancha de 5 de junio de 2000 (JT 2000, 1559); del TSJ de Castilla-León (Burgos) de 17 de mayo de 2001 (JT 2001, 1105); del TSJ de La Rioja de 26 de febrero de 2002 (JT 2002, 614); del TSJ de Andalucía (Sevilla) de 27 de febrero de 2002 (JT 2002, 428); del TSJ de la Comunidad de Madrid de 25 de abril de 2008 (JT 2008, 775), Recurso contencioso-administrativo núm. 398/2004, y del TSJ de Galicia de 23 de septiembre de 2010 (JUR 2010, 342578).

En análogo sentido nos encontramos con las Resoluciones del TEAC de 12 de febrero de 1998 (JT 1998, 488), 28 de abril de 1998 (JT 1998, 891), 9 de septiembre de 1998 (JT 1998, 1779), 3 de diciembre de 1998 (JT 1999, 106), 15 de enero de 1999 (JT 1999, 191) y 15 de enero de 1999 (JT 1999, 192), en todas las cuales se declaró que eran exigibles las sanciones, en el supuesto de responsabilidad de los administradores, aún después de la nueva redacción dada al artículo 37.3 de la LGT, al no haber variado la redacción del artículo 40.1 LGT, y tratarse de un supuesto de responsabilidad por infracción:

71 Lo propio se declaró por la Sentencia del TSJ de Extremadura de 13 de noviembre de 2002 (JT 2002, 10).

“El recurrente postula, respecto del importe de la deuda, la aplicación retroactiva del artículo 37.3 de la LGT en la redacción que le otorga la Ley 25/1995, que establece por primera vez el alcance de la responsabilidad sin distinguir dentro de ella si es subsidiaria o solidaria, afirmando que abarcará la totalidad de la deuda tributaria con excepción de las sanciones.

Con independencia de que en términos generales la Ley 25/1995 no sea aplicable al caso presente debido a la separación entre los conceptos de responsabilidad y sanción, explicada en el Fundamento de Derecho Segundo, y al ámbito al que dejan reducida la retroactividad de la Ley sus Disposiciones Transitorias, conviene establecer que tampoco sería de aplicación el citado artículo 37, en su nueva redacción, aunque no se dieran tales circunstancias. El recorte que da al contenido de la responsabilidad el artículo citado no alcanza al supuesto del artículo 40.1; en primer lugar, porque es un precepto general frente a otro específico y singular; en segundo lugar, porque entenderlo de otra manera desnaturalizaría el sentido del artículo 40, que presupone la culpa o al menos la negligencia en la conducta de los administradores, exigiéndoles una responsabilidad que alcanza la totalidad de la deuda imputable a la persona jurídica, en líneas con los artículos de la vigente Ley de Sociedades Anónimas sobre la responsabilidad de los administradores; en tercer lugar, porque aceptar la tesis del recurrente haría inoperante la primera frase del artículo 40.1 que establece que en las infracciones simples el administrador tan sólo responde de las sanciones. En cuanto a la interpretación que cabe darle a la expresión «totalidad de la deuda tributaria», en los casos de infracciones graves, se impone integrarla con la única que, como se acaba de ver, puede darse a la primera frase del precepto; con la naturaleza de los condicionantes que se establecen para que opere la responsabilidad, absolutamente en armonía con los que se contienen en los artículos 1902 y 1903 del Código Civil; y con la finalidad compensatoria que pretende el precepto”.

Véanse también las Resoluciones del TEAC de 25 de junio de 1998 (JT 1998, 1588), 8 de marzo de 2000 (JT 2000, 936)⁷², 24 de marzo de 2000 (JT

⁷² En la misma se declaró:

“A pesar de la aparente contradicción que existe entre los artículos 37.3 y 40.1 de la LGT, en cuanto a la posibilidad de que la deuda objeto de derivación se extienda a las sanciones impuestas a la sociedad, la misma no es tal; el artículo 37.3 establece un criterio general que, no obstante, cede ante supuestos concretos, siendo uno de ellos el previsto en el párrafo primero del artículo 40.1 de la LGT. Por otra parte, si la intención del legislador fue la de no extender las sanciones a todos los supuestos de

2000, 663), 5 de octubre de 2000 (JT 2000, 1876)⁷³, 22 de febrero de 2001 (JT 2001, 712), 22 de marzo de 2001 (JT 2001, 858) y 26 de abril de 2001 (JT 2001, 884), habiéndose declarado en estas dos últimas lo siguiente:

“Precisamente en relación con las sanciones, el recurrente discute la posibilidad de que en las derivaciones de responsabilidad tributaria hechas a los administradores de empresas fallidas quepa incluir, entre las deudas exigibles, las correspondientes a las sanciones en su día impuestas al deudor principal. Como el recurrente indica, parece existir una contradicción literal entre la nueva redacción dada por la Ley 25/1995 al artículo 37.3 de la LGT y la no alterada del artículo 40.1, aplicada al presente caso; y contra lo razonado por el recurrente, es evidente que al mantener el legislador en 1995 la redacción del artículo 40.1, con su delicada matización que distingue tres tipos diferentes de derivación de responsabilidad a los administradores de personas jurídicas, manifestó su intención de no incluir estos supuestos en el mandato genérico del artículo 37.3 anterior y mantener la vigencia de este precepto específico en virtud del principio *Lex posterior generalis non derogat priori specialis*. El artículo 40.1, en efecto, toma en consideración tres supuestos

responsabilidad, la Ley 25/1995, de 20 de julio, debió haber modificado el párrafo primero del artículo 40.1 de la LGT; no habiéndolo hecho así, debe afirmarse que la no exigencia, con carácter general, de las sanciones en los supuestos de responsabilidad, es plenamente compatible con la inclusión de las mismas en los casos del artículo 40.1, párrafo primero, de la LGT”.

73 En ella se señaló:

“Por lo que respecta a la inclusión de las sanciones, es de señalar que esta cuestión, ha sido reiteradamente planteada ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, que en Acuerdo tomado en Pleno de fecha 2 de abril de 1998 (RG 591/1979), mantuvo el criterio de que la aparente contradicción entre la nueva redacción dada al artículo 37.3 de la LGT (que extiende con carácter genérico la responsabilidad solidaria o subsidiaria que se declare respecto de personas distintas del sujeto pasivo o deudor principal, «a la totalidad de la deuda tributaria, con excepción de las sanciones») y el artículo 40.1 de la misma Ley que extiende la responsabilidad subsidiaria de los Administradores de personas jurídicas, en caso de infracciones graves, a la totalidad de la deuda tributaria, debe solventarse en el sentido de considerar que la nueva redacción del artículo 37.3 de la LGT no alcanza al supuesto del artículo 40.1; en primer lugar, porque es un precepto general frente a otro específico y singular; en segundo lugar, porque entenderlo de otra manera desnaturalizaría el sentido del artículo 40, que presupone la culpa o al menos la negligencia en la conducta de los administradores, exigiéndoseles una responsabilidad que alcanza la totalidad de la deuda imputable a la persona jurídica, en línea con los artículos de la vigente Ley de Sociedades Anónimas sobre la responsabilidad de los administradores; en tercer lugar, porque de no ser así resultaría inoperante la primera frase del artículo 40.1 que establece que en las infracciones simples el administrador tan sólo responde de las sanciones”.

diferentes con tres consecuencias igualmente diversas de derivación de responsabilidad: el primero, cuando las infracciones tributarias cometidas por el sujeto pasivo merecen la calificación de simples, la responsabilidad de los administradores se limita a estas infracciones, es decir, a la sanción impuesta por la conducta tributaria irregular. De esta forma, si se aplicara a este caso el principio general del artículo 37.3 invocado, vendría resultar que el legislador de 1995 estableció una especie de amnistía o exención plena de la responsabilidad exigible por las infracciones simples, lo que no parece en absoluto haber sido la intención del legislador ni puede admitirse esa derogación por inducción a partir de un precepto genérico; el segundo supuesto – aquí contemplado– es el de comisión de infracciones graves por el sujeto pasivo, y con toda lógica (y coherentemente con lo dispuesto con carácter general en los artículos 127.1, 133 y 134.5 de la Ley de Sociedades Anónimas), la Ley exige al responsable legal de la administración de la empresa infractora su responsabilidad por la totalidad de la deuda tributaria incluidas las sanciones, pues sería incongruente sancionar por una conducta gravemente antijurídica a una persona «ficta» como una sociedad y no hacerlo a las personas físicas que tienen «ex lege» el deber de hacerle cumplir las Leyes.

Por último, el tercer supuesto, recogido en el párrafo segundo del mismo artículo 40.1 de la LGT, es el de los administradores que tengan esta condición en el momento de cesar la persona jurídica en sus actividades, pero no lo tuvieron cuando se devengaron las obligaciones tributarias pendientes en el momento del cese: con toda lógica, igualmente, la Ley exige a los administradores en este supuesto únicamente las «obligaciones tributarias pendientes» pero no las sanciones, ya que no sería justo (e iría contra el principio de personalidad de las penas) sancionar por una conducta punible a quien no fue responsable de tal conducta. De prosperar la pretensión del recurrente, el alcance de la responsabilidad de los administradores sería el mismo en el segundo y el tercer supuesto, lo que supondría un grave atentado a la justicia y a la ética tributarias. Todo ello conduce inexorablemente a mantener la vigencia en todo del artículo 40.1 de la LGT, cuya singularidad viene reformada por el propio legislador al precisar éste, en el párrafo tercero de la misma norma, que «lo previsto en este precepto no afectará a lo establecido en otros supuestos de responsabilidad en la legislación tributaria en vigor». La alegación debe, consecuentemente, ser rechazada”.

Esta tesis fue asumida por la Audiencia Nacional, como se observa de la lectura, entre otras, de sus Sentencias de 21 de febrero de 2000 (JT 2000, 958) y 8 de febrero de 2001 (JT 2001, 465), habiéndose declarado en esta última que deben incluirse las sanciones, aun después de la nueva redacción del artículo 37.3 de la LGT, y ello por el carácter especial y prevalente de la norma contenida en el artículo 40.1 de la propia LGT, señalándose a este propósito lo siguiente:

“Respecto del alcance de la responsabilidad subsidiaria que contempla el artículo 40.1 de la LGT, es cierto que el precepto se refiere a la totalidad de la deuda tributaria en los casos de infracciones graves cometidas por las personas jurídicas, que recae sobre los administradores de las mismas cuando concurren los requisitos antes examinados, y que por «deuda tributaria» debe entenderse no sólo la cuota, pagos a cuenta o fraccionados, cantidades retenidas a que hubieran debido retenerse e ingresos a cuenta, sino también los recargos exigibles, intereses de demora, el recargo de apremio y las sanciones pecuniarias; como prevé el artículo 58 de la LGT.

Ahora bien, la nueva redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT, a su artículo 37.3 establece con claridad que «la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria, con excepción de las sanciones» al referirse a los responsables de las deudas tributarias, ya lo sean solidaria o subsidiariamente, con los sujetos pasivos o deudores principales.

La contradicción existente entre lo previsto en ambos preceptos debe resolverse tratando de armonizar las disposiciones examinadas. Una primera interpretación de los mismos podría conducir a la conclusión de que la regla general prevista en el apartado tercero del artículo 37 impide que la responsabilidad subsidiaria atribuida a los Administradores cuando concurren los presupuestos contemplados en el artículo 40, apartado primero, inciso primero alcance a las sanciones impuestas por la comisión de las infracciones en dicho precepto referidas.

Sin embargo, tal interpretación vaciaría de contenido real el primero de los supuestos de responsabilidad subsidiaria de los administradores de personas jurídicas que establece el artículo 40.1 de la LGT, pues extendiéndose tan sólo a la responsabilidad por las infracciones tributarias simples debe entenderse que éste sólo puede alcanzar las sanciones pecuniarias a imponer por la comisión de tales infracciones, no atribuibles

al responsable subsidiario por el artículo 37.3 bajo la interpretación antes expuesta.

Por otro lado, la interpretación expresada no tiene en cuenta la consideración de que procedente la actual redacción del artículo 37.3 de la LGT de la reforma operada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, y dimanante la redacción actual del artículo 40.1 de la LGT de la modificación llevada a cabo en la citada Ley por la Ley 10/1985, de 25 de abril, que no resultó alterada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, el primer precepto citado constituye una norma general de aplicación a los responsables subsidiarios frente al carácter específico que tiene la responsabilidad subsidiaria recogida en el segundo precepto señalado, justificada por la intervención activa u omisiva de los administradores responsables en la comisión por las personas jurídicas que administran, de las infracciones tributarias que determinan la responsabilidad subsidiaria de aquéllas o, lo que es lo mismo, por su participación en la comisión de tales infracciones tributarias.

Además, la interpretación señalada privaría también de relevancia la utilización de las expresiones «deuda tributaria» y «obligaciones tributarias» empleadas en el apartado 1º del artículo 40 de la LGT para delimitar diferenciándolo el ámbito material de la responsabilidad subsidiaria atribuida a los Administradores, pues ambas excluirían a las sanciones, cuando de por sí la segunda expresión no comprende las sanciones.

Por último, tal tesis supondría imputar al legislador una utilización inadecuada y carente de vigor técnico de los conceptos tributarios, dado que con claridad se define en el artículo 58.2 de la LGT lo que por «deuda tributaria» debe entenderse, no presumible.

En definitiva, la especialidad del artículo 40.1 frente a la regla general del artículo 37.3 de la LGT, justificada por la participación que a los administradores se atribuye en aquél en la comisión de las infracciones tributarias cometidas por las personas jurídicas que administran los responsables subsidiarios, y la necesidad de dar sentido propio a todos los supuestos de responsabilidad subsidiaria contemplados en el artículo 40.1 citado, evitando la desnaturalización de alguno de tales supuestos, justifica la inaplicabilidad de aquella regla general a este último precepto en lo que a la responsabilidad subsidiaria de los administradores de personas jurídicas por las infracciones simples y graves por éstas cometidas se refiere.

Por último, tal consideración resulta acorde a lo dispuesto en el artículo 14.3 párrafo segundo del Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre que aprobó el Reglamento General de Recaudación, donde se dispone que la responsabilidad subsidiaria, no alcanza a las sanciones pecuniarias

impuestas al deudor principal, salvo cuando aquélla resulta de la participación del responsable en una infracción tributaria.

Por todo lo expuesto, procede estimar que la responsabilidad subsidiaria derivada al actor alcance a las sanciones pecuniarias que forman parte de la deuda tributaria de la sociedad administrada por aquél, y con ello la desestimación del recurso contencioso-administrativo que nos ocupa⁷⁴.

En definitiva, como escribió GONZÁLEZ ORTIZ⁷⁵: "La ausencia de una regulación legal de la participación en la comisión de la infracción tributaria, la falta de previsión de una sanción autónoma para los administradores de personas jurídicas cuya conducta ha conducido a la realización de una infracción tributaria por parte de las primeras, el hecho de que los

74 Análogas consideraciones se recogen, igualmente, en las Sentencias de la Audiencia Nacional de 12 de junio de 2001 (JT 2001, 1609) y 17 de septiembre de 2001 (JT 2001, 1586).

Véase, asimismo, en esta línea, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de septiembre de 2001 (JT 2001, 1588), referida, en este caso, a lo dispuesto por el artículo 38.1 de la LGT de 1963, en la que se declaró lo siguiente:

"Combate finalmente el actor la inclusión del recargo de apremio y las sanciones en la deuda objeto de derivación. Y alega al respecto que el artículo 37 de la LGT excluye dichos conceptos de los casos comunes de responsabilidad.

Pero, en relación a esta nueva alegación, debemos significar que al recurrente le fue aplicado un precepto sumamente singular, cual es el artículo 38.1 de la LGT, a cuyo tenor "responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria".

Articula el referido artículo 38 un régimen específico de responsabilidad por hecho propio que resulta ser distinto al previsto con carácter general en el artículo 37 de la misma LGT. El acto de derivación en estos casos, más que individualizar a un responsable que se encuentra "junto" al sujeto pasivo (la sociedad y en el que concurre un presupuesto normativo adicional y distinto del que hace nacer la deuda del sujeto principal, lo que hace es identificar a otra persona que está en idéntica posición que aquél y por efecto del mismo título (la infracción). Se desprende esa realidad del artículo 10.1.c) del Reglamento General de Recaudación, donde se les califica a los infractores de deudores principales. El hecho de que exista una interposición societaria no afecta a la responsabilidad sancionadora por hecho propio, en especial, y aquí nos movemos en el terreno de la prueba y de la casuística, cuando, como ocurre en nuestro caso, la decisión de cometer la infracción resulta tan claramente asignable a un concreto sujeto como cuando resulta administrador único de la sociedad. Esa realidad, esa posición de sujeto principal del responsable de las sanciones y, por tanto, esa posibilidad de imputar personalmente tanto la infracción como, en su caso, la deuda dejada de pagar, hace que no resulte disconforme a Derecho el que el acto de derivación contenga tanto las sanciones como el recargo de apremio".

75 "Responsabilidad tributaria y sanciones. (La Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 1999, una aportación relevante al debate)", *Jurisprudencia Tributaria 1999-II*, pág. 1.277.

artículos 38.1 y 40.1 contemplan supuestos de responsabilidad aplicables a personas que han participado materialmente en la comisión de la infracción y, unido a lo anterior, la circunstancia de que la Ley 25/1995 haya dejado intacta la redacción de los artículos 38.1 y 40.1, tal y como fueron redactados por la Ley 10/1985, lleva a pensar que el legislador no ha pretendido extender el alcance de la prohibición contemplada en el artículo 37.3 a los supuestos allí contemplados, sino impedir que la responsabilidad tributaria alcance a las sanciones cuando el responsable no haya participado en la realización de la infracción⁷⁶.

Esta última tesis fue finalmente acogida por la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 2007 (RJ 2008, 69), recaída en el recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 121/2003, al declararse en ella lo siguiente:

“Lo que resta por determinar es el alcance o extensión de la responsabilidad subsidiaria que contempla el artículo 40.1, párrafo 1º, de la LGT y que en relación a las sanciones no deja de ser problemático pues el artículo 37.3 de la LGT excluye de la responsabilidad de la deuda tributaria, con carácter general, a las sanciones; en efecto, la nueva redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT, a su artículo 37.3 establece con claridad que “la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria, con excepción de las sanciones” al referirse a los responsables de las deudas tributarias, ya lo sean solidaria o subsidiariamente, con los sujetos pasivos o deudores principales.

Ante la aparente antinomia existente entre el artículo 37.3 y el 40.1, párrafo 1º, de la LGT., una primera interpretación de ambos preceptos conduce a la conclusión de que la regla general prevista en el apartado tercero del artículo 37 impide que la responsabilidad subsidiaria atribuida a los Administradores, cuando concurren los presupuestos contemplados en el artículo 40, apartado primero, inciso primero, alcance a las sanciones impuestas por la comisión de las infracciones en dicho precepto referidas.

76 En parecidos términos se pronunciaron igualmente DELGADO GARCÍA La derivación de responsabilidades en la recaudación de los tributos, ob. cit., pág. 156, CARRASCO PARRILLA Consecuencias del retraso en el pago de las deudas tributarias, Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, Cuenca, 2000, pág. 103, y FUSTER ASENCIO El procedimiento sancionador tributario, Aranzadi, Pamplona, 2001, pág. 115, quien indicó que en el artículo 40.1 de la LGT de 1963 no estábamos ante un supuesto de responsabilidad subsidiaria del administrador en su sentido purista, lo que sería contrario al principio de responsabilidad personal, sino que a través de la fórmula de declarar esa responsabilidad subsidiaria, el legislador estaba haciendo recaer la sanción sobre el auténtico realizador de la infracción.

Sin embargo, tal interpretación vaciaría de contenido real el primero de los supuestos de responsabilidad subsidiaria de los Administradores de personas jurídicas que establece el artículo 40.1 de la LGT, pues, extendiéndose tan sólo a la responsabilidad por las infracciones tributarias simples, debe entenderse que éste sólo puede alcanzar las sanciones pecuniarias a imponer por la comisión de tales infracciones.

La discusión acerca de la posible exigibilidad a los administradores de las personas jurídicas de las sanciones impuestas a éstas por la comisión de infracciones tributarias no pasó inadvertida ni para la doctrina ni para las instancias jurisdiccionales inferiores, existiendo incluso algún pronunciamiento de nuestra Sección -en concreto, la sentencia de 30 de enero de 1999 (RJ 1999, 1965)- que procedió a examinar la compatibilidad existente a este respecto entre los artículos 37.3 y 38.1 de la LGT de 1963, habiendo entendido entonces que tras la reforma llevada a cabo en este Texto Legal por la referida Ley 25/1995 el alcance de la responsabilidad solidaria contemplada en el último precepto citado no podía extenderse a las sanciones, por prohibirlo así el referido artículo 37.3.

La solución proporcionada por este Tribunal repercutía de inmediato en la cuestión que estamos examinando y ello por una doble razón: en primer lugar, por el hecho de que el artículo 38.1 de la LGT describía una serie de "conductas activas" dirigidas a la comisión de la infracción, mientras que el párrafo primero del artículo 40.1 de la misma se limitaba a contemplar determinada "conductas pasivas" imputables al administrador, por lo que carecía de lógica que en éste último supuesto se exigieran al citado órgano directivo las correspondientes sanciones cuando en los casos previstos en el artículo 38.1 no sucedía así; y, en segundo lugar, por la relación de especialidad que existía entre los artículos 38.1 y 40.1, párrafo primero, de la LGT, lo que, en principio debía implicar que tampoco en el supuesto de responsabilidad contemplado en este último precepto se exigiera el importe de las citadas sanciones a los responsables (esto es, los administradores). De ahí que no fuera extraño que, con posterioridad a la sentencia de este Tribunal antes referida y en idéntica línea, un sector de nuestros Tribunales viniese a estimar que, tras la modificación operada por obra de la Ley 25/1995, la responsabilidad subsidiaria recogida en el último precepto citado en relación a los administradores de las personas jurídicas no abarcaba la cuantía de las sanciones impuestas a estas últimas, al impedirlo la previsión recogida en el artículo 37.3 de la LGT de 1963. En esta línea se pronunciaron las sentencias de la Audiencia Nacional de 8 de febrero de 2001 (JT 2001, 465), 6 de febrero de 2001 (JT 2001, 1071) y 25 de enero de 2001 (JT 2001, 423) y de los Tribunales Su-

periores de Justicia de la Comunidad Valenciana de 29 de junio de 2001, La Rioja de 13 de febrero de 2001 y Murcia de 23 de enero de 2002 (JT 2002, 793), 24 de enero de 2001 (JT 2001, 115) y 13 de julio de 1998 (JUR 2008, 100110).

Ahora bien, no cabe duda de que la validez de los dos argumentos expuestos en orden a excluir la exigibilidad de las sanciones a los referidos administradores requería que la conclusión a la que llegó este Tribunal fuera acertada y, por tanto, que el citado artículo 37.3 tuviera, en efecto, la vis derogatoria que dicho Tribunal le atribuyó incluso respecto de aquellos casos de responsabilidad cuyo presupuesto de hecho estaba constituido -tal y como ocurría con el artículo 40.1, párrafo primero, de la misma Ley- por la participación en infracciones tributarias, conclusión ésta que vino a ser puesta en entredicho desde diversas instancias.

En concreto, se señalaron un conjunto de razones que venían a negar la mencionada eficacia derogatoria al artículo 37.3, entre las que se encontraban: 1) que la Ley 25/1995 mantuvo inalterado el contenido del artículo 40.1 de la LGT hasta entonces vigente; 2) que este precepto era específico y singular respecto del artículo 37 de la misma Ley 3) que de estimarse que tenía lugar la referida derogación, la primera frase del artículo 40.1 era innecesaria, puesto que en ella se proclamaba que en las infracciones simples tan sólo se respondía de las sanciones.

Por todo ello, esta Sala considera ahora, acogiendo la posición mantenida por la propia Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Nacional (sentencias de 8 y 19 de febrero de 2001, recursos núms. 98/2000 y 823/2000 respectivamente, y sentencia de 18 de abril y 1 y 14 de julio de 2005, rec. núm. 586/2002, 551/2003 y 190/2003), que la responsabilidad no se extiende a las sanciones con carácter general; el artículo 37.3, en la redacción que le dio la Ley 25/1995, constituye una norma de general aplicación a los responsables subsidiarios frente al carácter específico que tiene la responsabilidad subsidiaria recogida en el artículo 40.1, párrafo 1º, justificada por la intervención activa u omisiva de los administradores en la comisión de las infracciones tributarias por las personas jurídicas que administran.

Si se hubiera querido modificar el régimen establecido en el artículo 40.1, éste habría sido modificado cuando la Ley 25/1995 modificó el artículo 37.3. Es claro que la Ley 25/95 quiso mantener el artículo 40.1 como estaba. Y es que en aquellos casos en que la responsabilidad se basa en la participación directa del responsable en la comisión de las infracciones tributarias, no parece lógico no exigirle el importe correspondiente a las sanciones. Si el artículo 40.1, párrafo 1º, supone una cierta participación

del administrado en la infracción, es lógico que su responsabilidad abarque a las sanciones, so pena de quedar sin contenido. Ello viene confirmado además por el contenido del artículo 14.3 del Reglamento General de Recaudación de 1990 al señalar que "la responsabilidad subsidiaria no alcanza a las sanciones pecuniarias impuestas al deudor principal, salvo cuando aquella resulte de la participación del responsable en una infracción tributaria", con lo que queda a salvo el principio de personalidad de la pena o de la sanción que deriva del artículo 25 de la Constitución. De este modo, y pese a utilizarse para ello un texto normativo de rango reglamentario, venía a reconocerse, por vez primera en nuestro ordenamiento tributario, la posibilidad de exigir, de modo general, el importe de las sanciones a todos los responsables subsidiarios que lo fueran como consecuencia de su participación en la comisión de una infracción.

En casos concretos como el que ahora nos ocupa estamos ante un supuesto de responsabilidad por infracción y, consecuentemente, por la sanción como parte integrante de la deuda tributaria, concepto que sin duda engloba a las sanciones pecuniarias como se encarga de precisar el artículo 58.2 de la LGT.

Entender el problema planteado de otro modo supondría desnaturalizar el sentido del artículo 40.1, párrafo 1º, que presupone la negligencia o, al menos, la falta de diligencia en la actuación o conducta de los administradores y haría inoperante el primer supuesto previsto en el artículo 40.1 de la LGT, en el que el administrador, en caso de infracción simple, de omisión o de defraudación, responde de las sanciones. Tal responsabilidad deriva no de actos de otro -en particular las omisiones de ingresos imputadas a ...- sino de un comportamiento que aunque no aparece entre las infracciones tributarias reguladas en los artículos 77 y siguientes de la LGT, está previsto como un supuesto de responsabilidad tributaria ex art. 40 LGT y que sólo al administrador le resulta atribuible.

Se explica así que para un importante sector de nuestra doctrina resultara factible llevar a cabo una interpretación de los artículos 37.3 y 40.1, párrafo primero, de la LGT de 1963 que demuestra la ausencia de un conflicto entre ambos.

En concreto, y con base en dicha interpretación, entendemos que el artículo 37.3 no prohibía de modo absoluto la exigencia de sanciones al responsable -tesis ésta mantenida por este Tribunal en su sentencia de 30 de enero de 1999 (RJ 1999, 1965)-, sino que su único objetivo -plenamente lógico- fue impedir que quien ostentara tal condición viniese a garantizar el pago de las sanciones impuestas como consecuencia de la realización de una infracción tributaria cuando no hubiera participa-

do materialmente en la misma. Ello permitía admitir la plena vigencia y eficacia de ciertos preceptos -como el referido artículo 40.1, párrafo primero- que extendían los efectos de la infracción (las sanciones) a aquellas personas que, distintas del sujeto infractor, hubiese intervenido en su comisión, posibilidad por otra parte, plenamente respetuosa con el principio de personalidad de la pena.

En consecuencia, es evidente que tampoco desde esta perspectiva cabía otorgar al artículo 37.3 de la LGT de 1963 eficacia derogatoria respecto de su artículo 40.1, párrafo primero, en lo referente a la exclusión de las sanciones, pues nos encontrábamos ante institutos jurídicos distintos, uno de los cuales -la responsabilidad por infracciones regulada en el último precepto citado- suponía que los administradores de las personas jurídicas respondían, junto a éstas, de las sanciones correspondientes, sin que fuera operativa en estos supuestos la excepción proclamada en este punto por el referido artículo 37.3.

En definitiva, la precisión del artículo 40.1, párrafo 1º, constituía una norma especial frente a la regla general del artículo 37.3, por lo que lo previsto en este precepto no altera lo dispuesto en el artículo 40.1, párrafo 1º, del que se desprende que los responsables subsidiarios indicados en él responden también por las sanciones”.

Tras aprobarse la vigente LGT de 2003 esta última interpretación fue la que se consolidó, ya que la afirmación de su artículo 41 de que la responsabilidad no alcanza a las sanciones, a salvo de las excepciones legalmente establecidas, supone claramente que la sanción no será exigible al responsable que no hubiese participado en la comisión de la infracción; pero no cuando el hecho que origina la responsabilidad consista, precisamente, en la participación en la infracción que se castiga con la correspondiente sanción.

Esto, en la redacción originaria de la LGT, sucedía en los siguientes supuestos:

- a) En el de personas o entidades que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria [artículo 42.1.a) de la LGT].
- b) En el de personas o entidades que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones contraídas por el anterior titular y derivadas de su ejercicio, al disponer el artículo 42.1.c) de la LGT que caso de no haberse solicitado a la Administración certificación detallada de las deudas y responsabilidades derivadas de tal ejercicio, en los términos del 175.2 de dicha Ley, la responsabilidad alcanza asimismo a las sanciones impuestas o que puedan imponerse.

- c) Y en el de los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo cometido éstas infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones, caso en el que, de acuerdo con el artículo 43.1.a) de la LGT, la responsabilidad también se extiende a las sanciones.

CAP. II

Respecto a las obligaciones tributarias y las sanciones posteriores al inicio de la liquidación responderán los liquidadores como administradores cuando tengan atribuidas funciones de administración, de acuerdo con lo señalado al respecto por el artículo 43.1.c) de la LGT.

Posteriormente, con la promulgación de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, se volvió a incidir sobre esta cuestión, modificando la redacción de algunos supuestos ya existentes y añadiendo nuevos casos en que los responsables se ven constreñidos a responder de dichas sanciones, siendo los mismos los siguientes:

En primer lugar el recogido en el artículo 42.2 de la LGT, que califica como responsables solidarios a las siguientes personas o entidades:

- Las que sean causantes o colaboren en la ocultación de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.
- Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo.
- Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía.
- Y aquellas depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de referidos bienes.

Y en segundo término, lo propio se dispone, esto es, que la responsabilidad también se extiende a las sanciones, en los dos casos nuevos de responsabilidad subsidiaria que se establecieron por citada Ley 36/2006, de 29 de noviembre, supuestos que se recogen en los apartados g) y h) del artículo 43.1 de la LGT.

El primero de ellos se refiere a las personas o entidades que tengan el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, de las personas jurídicas o en las que concurra una voluntad rectora común con estas, cuando

resulte acreditado que las personas jurídicas han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda pública y exista unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial.

El segundo supuesto alude a las personas o entidades de las que los obligados tributarios tengan el control efectivo, total o parcial, o en las que concorra una voluntad rectora común con dichos obligados tributarios, por las obligaciones tributarias de estos, cuando resulte acreditado que han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, siempre que concurren, ya sea una unicidad de personas o esferas económicas, ya una confusión o desviación patrimonial.

Descritos los casos en los que la LGT establece que la responsabilidad alcance a las sanciones, en la reforma del artículo 41.4 de la misma efectuada por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, se ha procedido a incluir un texto que incide de forma directa sobre esta cuestión, al señalarse en él que en estos casos cuando el deudor principal hubiera tenido derecho a la reducción prevista en el artículo 188.1.b) de la LGT, esto es, a la reducción por conformidad de un 30 por ciento de la cuantía de la sanción pecuniaria impuesta, la deuda derivada será el importe que proceda sin aplicar la reducción correspondiente, en su caso, al deudor principal y se dará trámite de conformidad al responsable en la propuesta de declaración de responsabilidad, siendo esta reducción por conformidad del responsable la prevista en mencionado artículo 188.1.b) de la LGT.

De acuerdo con la Exposición de Motivos de dicha Ley 7/2012, de 29 de octubre, este añadido pretende ofrecer la posibilidad al responsable, en caso de concurrencia de una situación de responsabilidad respecto de la sanción, de que pueda dar su conformidad con la parte de deuda derivada procedente de una sanción en sede del deudor principal y poder beneficiarse así de susodicha reducción legal por conformidad.

Se sigue afirmando en esta nueva redacción del artículo 41.4 de la LGT que la reducción obtenida por el responsable se le exigirá sin más trámite en el caso de que presente cualquier recurso o reclamación frente al acuerdo de declaración de responsabilidad, fundado en la procedencia de la derivación o en las liquidaciones derivadas, con lo que se vincula la aplicación de esta reducción por conformidad a que el responsable no recurra o reclame basándose en cualquiera de esas dos citadas situaciones, que también se mencionan en el artículo 174.5 de la LGT, en el que

se indica que en el recurso o reclamación contra el acuerdo de derivación de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto.

Esta prohibición de poder obtener la reducción por conformidad introducida en el artículo 41.4 de la LGT cuando contra lo que se recurra o reclame sea la propia procedencia de la derivación de responsabilidad es muy criticable, ya que, como bien se afirmó en el informe de la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF) sobre el anteproyecto de Ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, resulta del todo punto de vista injustificado que el responsable pierda esta reducción por el hecho de sustentar su recurso en la improcedencia de ser considerado responsable, ya que se trata de una cuestión totalmente ajena a la liquidación cuya responsabilidad se le deriva.

Lo propio se afirmó en una de las enmiendas presentadas por la AEDAF al proyecto de Ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, al ponerse de relieve en ella que es criticable que el recurso contra la procedencia de la derivación de responsabilidad deba dar lugar a la pérdida de la reducción por conformidad, puesto que con un recurso fundado en este motivo no se está cuestionando ni las liquidaciones ni las sanciones, sino el mero hecho de ser responsable.

Este razonamiento se asumió asumiéndose en la enmienda núm. 89 formulada durante la tramitación parlamentaria de la Ley 7/2012, de 29 de octubre por el Grupo Parlamentario Catalán (Convergència i Unió), en la que se proponía la modificación del apartado 4 del artículo 41 de la LGT en este sentido, indicándose que lo coherente con la reducción por conformidad debe ser su vinculación a la impugnación de la liquidación, tal y como sucede con el deudor principal, por lo que se instaba a suprimir la referencia a la impugnación fundada en la procedencia de la derivación como causa de pérdida de la reducción.

Estoy de acuerdo con esta apreciación y entiendo, en definitiva, que ninguna razón existe para perder la reducción por conformidad cuando el recurso o reclamación se dirija contra el acto mismo de derivación de responsabilidad fundándose para ello, en esencia, en no haberse producido el presupuesto de hecho de la responsabilidad o por no haberse realizado de forma correcta la declaración de insolvencia del sujeto pasivo y de los posibles responsables solidarios, razón por la que considero que el

único motivo que debiera haberse introducido para eliminar la reducción por conformidad debería haber sido el de recurrir o reclamar contra la procedencia de las liquidaciones derivadas.

En la nueva redacción del apartado 4 del artículo 41 de la LGT también se reconoce a los responsables la eventual reducción por pronto pago de su propia deuda, al señalarse que a los responsables de la deuda tributaria les será de aplicación la reducción prevista en el artículo 188.3 de la LGT, esto es, la reducción de un 25 por ciento de la sanción (una vez aplicada, en su caso, la anterior reducción por conformidad) en caso de ingreso en período voluntario de pago, siempre que, como en este caso indica de manera correcta el artículo 188.3.b) de la LGT, no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción.

Debe tenerse presente, en todo caso, que expresamente se dispone en este artículo 41.4 de la LGT que ninguna de estas dos reducciones referidas son aplicables a los casos de responsabilidad por el pago de deudas del artículo 42.2 de la LGT, que recoge una serie de supuestos de responsabilidad solidaria ya previamente citados.

1.3. Exclusión del recargo de apremio, que sólo es exigible cuando el responsable no efectúe el pago en el período voluntario que a él se le concede. ¿Qué ocurre con otros componentes de la deuda tributaria, en particular con los intereses de demora?

Antes de la reforma realizada en el artículo 37 de la LGT de 1963 por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT, era problemática la cuestión de si el recargo de apremio era o no exigible al responsable, en particular al responsable solidario, toda vez que con relación al responsable subsidiario el tema era claro, dado el tenor literal del artículo 14.3 del RGR, que señalaba que: "La responsabilidad subsidiaria, salvo que una norma especial disponga otra cosa, se extiende a la deuda tributaria inicialmente liquidada y notificada al deudor principal en período voluntario".

De acuerdo con ello el crédito tributario del que respondía el responsable subsidiario se reponía a su contenido en la fase voluntaria de ingreso, en los mismos términos en que fue entonces comunicado al deudor principal, esto es, sin recargo de apremio, tal y como escribió MAZORRA MANRIQUE DE LARA⁷⁷, puesto que éste componente de la deuda tributaria se ha generado con posterioridad.

⁷⁷ Los responsables tributarios, ob. cit., pág. 189.

Este régimen, previsto para el responsable subsidiario, no se establecía, sin embargo, para el responsable solidario, lo que originó, ante el silencio normativo, que se entendiese que a este último responsable si se le pudiese exigir el recargo de apremio; y así, por ejemplo, se declaró por la Sentencia del TSJ de Navarra de 28 de enero de 1997 (JT 1997, 120), en la que se afirmó:

“Frente a la segunda de las consideraciones en que basa su recurso el actor debe señalarse que el artículo 34 de la LGT, puesto en relación con los artículos 35.1 y 58 del mismo cuerpo legal, que establecen respectivamente que la obligación principal de todo sujeto pasivo consiste en el pago de la deuda tributaria, y el contenido de ésta, conduce a la conclusión de que los obligados en régimen de solidaridad en el ámbito tributario, a que se refiere el primer precepto señalado, pueden ser compelidos al pago de las deudas tributarias en su integridad y no sólo de la cuota, lo que incluye obviamente los recargos de apremio y así lo declara expresamente el artículo 12 del RGR”.

A partir de la reforma introducida en el artículo 37.3 de la LGT por citada Ley 25/1995, de 20 de julio, el problema apuntado quedó resuelto, al señalarse en el mismo, sin diferencias entre responsable solidario y responsable subsidiario, que el recargo de apremio sólo era exigible cuando el responsable no hubiere realizado el pago en el período voluntario que se le concedía al efecto.

En consecuencia, como bien señalaron PEÑA ALONSO y CORCUERA TORRES⁷⁸, el único recargo de apremio que tenía que satisfacer el responsable, sea subsidiario, sea solidario, es el que el mismo hubiese generado por haber dejado transcurrir el plazo voluntario de que él dispone para efectuar el correspondiente ingreso⁷⁹, insistiendo también en esta misma idea ESCRIBANO LÓPEZ⁸⁰, cuando afirmó que el cobro de la deuda tributaria al responsable sólo se producirá mediante el procedimiento de apremio en aquellos casos en los que éste no efectúe el pago durante el período de pago voluntario que al efecto se la haya concedido, lo que hace desaparecer uno de los puntos más criticados por la doctrina, vigente la anterior regulación normativa, que comportaba la exigencia del recargo de apremio

78 La reforma de la Ley General Tributaria, ob. cit., pág. 24.

79 Véase también la Resolución del TEAC de 15 de enero de 1999 (JT 1999, 192).

80 “Notas sobre la futura regulación de la responsabilidad tributaria”, ob. cit., pág. 11.

a un sujeto al que no se le había dado la posibilidad de pagar en período voluntario⁸¹.

DELGADO GARCÍA⁸² resumió muy bien las razones que indujeron al legislador a no exigir al responsable referido recargo de apremio, siendo éstas las siguientes:

- 1º. El responsable responde de una deuda propia en los supuestos de incumplimiento del deudor principal; pero, cuando se le exige el pago al responsable tras la derivación de la acción recaudatoria, todavía no ha incurrido en demora alguna.
- 2º. Al responsable se le concede un nuevo período de ingreso en período voluntario, en el que no pueden arrastrarse las consecuencias derivadas del procedimiento de recaudación seguido frente al deudor inicial.
- 3º. El responsable para nada interviene en la generación del recargo de apremio, al ser éste imputable en exclusiva a la conducta del deudor inicial.

Esta cuestión tema del recargo de apremio estaba, pues, clara en la LGT. Lo que no lo estaba, sin embargo, ante el silencio legal, es lo que ocurría con otros componentes de la deuda tributaria, básicamente con los intereses de demora, por lo que se suscitaba la duda de si el responsable debía, o no, responder de ellos.

A favor de que los mismos si debían ser satisfechas por los responsables militaba el hecho de que el artículo 37 de la LGT de 1963 no se refería a ellos, por lo que hubo quien entendió que si esta Ley cuando quería excluir algún elemento concreto, caso de las sanciones y del recargo de apremio, se refería de forma expresa a los mismos, el no haber hecho lo propio respecto a otros componentes de la deuda tributaria abogarían a favor de la interpretación de que el legislador sí consideraba que eran exigibles.

81 Véase también PALAO TABOADA "Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (III)", ob. cit., pág. 8, quien escribió: "La exigencia del recargo de apremio resulta plenamente justificada, pues su devengo se debe al incumplimiento del propio responsable. Nada tiene que ver este recargo de apremio con el que hubiera podido devengarse a cargo del deudor principal, que nunca es exigible al responsable".

82 "El alcance de la responsabilidad tributaria: una cuestión abierta", ob. cit, págs. 231 y ss.

Y así se declaró también en, por ejemplo, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de febrero de 2000 (JT 2000, 958), respecto a la procedencia de exigir los intereses de demora, en la que se afirmó al respecto lo siguiente:

“Por otra parte afirma el actor que la responsabilidad declarada no puede extenderse a las infracciones. No obstante este nuevo motivo debe desestimarse, pues, aunque el artículo 37.3 de la LGT, en la redacción recibida por la Ley 25/1995 –que pudiera aplicarse retroactivamente al recurrente por serle más favorable– excluya la transmisión de las sanciones, esa nueva previsión, con la que se unificaban los efectos para ambas formas de responsabilidad (solidaria y subsidiaria), no afecta a la modalidad aplicada y contenida en el artículo 40 de la LGT. Este es precisamente un supuesto específico de responsabilidad por las infracciones –y consecuentemente de las sanciones–, de forma que no cabe excluirlas de una responsabilidad que además, como el precepto legal aplicado dispone con claridad, alcanza a la totalidad de la deuda tributaria. Y lo propio, por aplicarse esa misma mención, debe decirse en lo referente a los intereses de demora, a los que con toda obviedad abraza en concepto de totalidad de la deuda”⁸³.

Así lo entendieron asimismo, entre otros autores, PALAO TABOADA⁸⁴ –quien escribió que no parece posible excluir a los intereses de demora del alcance de la responsabilidad, añadiendo, para evitar cualquier clase de confusión, que el interés aludido es, por supuesto, el devengado por el retraso del deudor principal, ya que el responsable indudablemente ha de responder del retraso por él exclusivamente generado–; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ⁸⁵ –quien indicó que el artículo 37 de la LGT imputaba al responsable los intereses originados por la demora del obligado principal–; CARRASCO PARRILLA⁸⁶; y GONZÁLEZ ORTIZ⁸⁷, quien de forma concluyente señaló:

83 Véase también la ya citada Sentencia del TSJ de Extremadura de 11 de marzo de 1998 (JT 1998, 376), en la que tras justificarse la no procedencia del recargo de apremio, se señaló que “el mismo razonamiento debería servir para no exigir los intereses de demora, dado que obedecen a un retraso en el cumplimiento que tampoco es imputable a los consejeros, sino a la propia sociedad, pero es lo cierto que, de momento, ésa no es la voluntad del legislador”.

84 “Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (III)”, *ob. cit.*, págs. 8 y 9.

85 *El interés de demora en la Ley General Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1999, págs. 294 y 295.

86 *Consecuencias del retraso en el pago de las deudas tributarias*, *ob. cit.*, pág. 105.

87 “La figura del responsable tributario en el Derecho español: concepto, naturaleza jurídica y fundamento”, *Crónica Tributaria*, núm. 98, 2001, pág. 91.

“(…) no existe obstáculo para exigir al responsable tributario los intereses de demora devengados como consecuencia del retraso del deudor principal. El interés de demora carece de naturaleza sancionadora, por lo que la obligación de pago del interés de demora ajeno no vulnera el principio de personalidad de la pena. Es cierto que el interés de demora es una consecuencia jurídica del incumplimiento exclusivamente imputable al deudor principal, sin embargo, no debe olvidarse que el responsable tributario es un obligado al pago de una deuda tributaria ajena, y que de la misma manera que se le exige la cuota tributaria, aun sin haber realizado el hecho imponible, y que se le exige porque el deudor principal no ha cumplido su obligación, se le pueden exigir las demás prestaciones accesorias (ajenas) que no tengan naturaleza sancionadora. Ni siquiera el argumento de la dualidad de procedimientos es definitivo. Efectivamente, algunos autores niegan la extensión de la responsabilidad tributaria a los intereses de demora en tanto que se inicia un nuevo procedimiento de recaudación frente al responsable. Sin embargo, por la misma razón, también debería negarse la responsabilidad sobre la cuota tributaria, liquidada en un procedimiento administrativo distinto del seguido para declarar la responsabilidad. En suma, el interés de demora imputable al incumplimiento del deudor principal es exigible al responsable tributario, porque, ni lo impiden los principios del Derecho administrativo sancionador, ni la lógica inherente a la estructura de la responsabilidad tributaria, ni tampoco la Ley, en cuyo artículo 37.3 de la LGT se establece que la responsabilidad tributaria se extenderá a la totalidad de la deuda tributaria, sin excluir el interés de demora”.

Ello no obstante, esta opinión no era unánime en la doctrina, y así, por ejemplo, SIMÓN ACOSTA⁸⁸ ya señaló que la responsabilidad no se extiende a los intereses de demora, ni tampoco a las costas del procedimiento, ya que a juicio de este autor sería absurdo exigir al responsable estos componentes cuando él no es, ni puede ser, legalmente el causante, pues todavía no ha incurrido en mora.

Similares consideraciones mantuvieron asimismo, entre otros autores, LAGO MONTERO⁸⁹ -quien afirmó que el responsable no debe responder de los recargos “especiales” que la LGT establece para los supuestos de autoliquidaciones presentadas fuera de plazo; y por lo que respecta al

88 Cuestiones tributarias prácticas, ob. cit., pág. 226.

89 “El procedimiento de declaración de la responsabilidad tributaria: una crítica”, ob. cit., págs. 670 y ss.

interés de demora ordinario, tampoco encuentra este autor fundamento jurídico suficiente en el que basar su exigibilidad al responsable, ya que ¿por qué ha de hacer frente el responsable a una prestación en cuya génesis no tuvo ninguna participación?, concluyendo de todo ello que el responsable sólo debe responder de la cuota tributaria y recargos coligados inicialmente liquidados al deudor principal, así como de los intereses de demora, recargos de apremio, sanciones y costas que con su personal conducta haya generado; pero no así cuando no ha sido él quien ha ocasionado la exigencia de dichas partidas-; PÉREZ ROYO y AGUALLO AVILES⁹⁰ -quienes escribieron que los intereses de demora únicamente deberían ser satisfechos por el responsable en la medida en que el retraso en el pago le fuera directamente atribuible, del mismo modo que sucede con las costas de un eventual procedimiento ejecutivo-; CALVO ORTEGA⁹¹ -que afirmó de forma concluyente que no está justificada la exigencia de intereses de demora a los responsables tributarios-; y DELGADO GARCÍA⁹², quien señaló que ni los intereses de demora, ni los recargos por ingreso espontáneo fuera de plazo, ni, en fin, las costas del procedimiento de apremio, son exigibles a los responsables siempre que los mismos se hayan generado con ocasión de la conducta del deudor principal, siendo por ello exigibles, por el contrario, si los mismos se han originado como consecuencia de la actuación propia de aquéllos, idea que estimo acertada y correcta⁹³, y que se plasmó en, v.gr., el Auto del TSJ del Principado de Asturias de 24 de junio de 2002 (JT 2002, 1156), en el que se declaró:

“(...) el exigir unos intereses de demora al responsable subsidiario a partir del final del período de ingreso voluntario del deudor principal supone extender la responsabilidad a prestaciones resarcitorias en modo alguno imputables a la persona del responsable. Por lo tanto, el

90 Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria, ob. cit., pág. 100.

91 Curso de Derecho Financiero. I. Derecho Tributario. Parte General, ob. cit., pág. 182.

92 “El alcance de la responsabilidad tributaria: una cuestión abierta”, ob. cit., págs. 232 y ss.

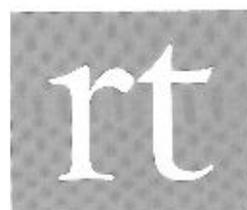
93 Véanse también en la misma línea NAVARRO FAURE “La responsabilidad tributaria de los administradores de las empresas”, ob. cit., págs. 93 y 94; DE LA HUCHA CELADOR “Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho tributario (y II)”, ob. cit., págs. 329 y ss.; CAÑABATE CLAU “Transmisión de la deuda tributaria en la sucesión de empresa: análisis de la jurisprudencia y doctrina administrativa”, Revista de Contabilidad y Tributación, Centro de Estudios Financieros, núm. 199, 1999, pág. 14, y MARTÍN JIMÉNEZ “El procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria”, ob. cit., págs. 184 y 185.

responsable subsidiario quedará sujeto a los intereses de demora que le sean a él imputables, esto es a los devengados a partir del último día del ingreso en período voluntario a él concedido”.

Esta tesis es la que se recoge en la actualidad en el artículo 41.3 de la vigente LGT, al señalarse en este precepto que los recargos e intereses que procedan (en general, y sin distinciones) sólo son exigibles cuando se inicie el período ejecutivo, una vez expirado el plazo voluntario de pago que se ha concedido previamente al responsable, sin que éste lo haya efectuado, idea en la que vuelve a insistir el artículo 174.6 de la LGT.

Ello implica, en suma, decir que estas partidas sí resultan exigibles, pero por la circunstancia de que el responsable no ha cumplido su obligación de pago en el plazo específico que a él se le ha establecido para que lo haga, no porque el deudor principal no lo hubiese hecho cuando a él le tocaba hacerlo.

COLECCIÓN
DOCTRINA TRIBUTARIA Y
ADUANERA



CAPÍTULO III

SUPUESTOS EJEMPLIFICATIVOS DE RESPONSABLES SOLIDARIOS RECOGIDOS EN EL ARTÍCULO 42 DE LA LGT

SUMARIO

1. Supuestos ejemplificativos de responsables solidarios recogidos en el artículo 42 de la LGT
- 1.1. Personas o entidades que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria
- 1.2. Participes o cotitulares de las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la LGT
- 1.3. Personas o entidades que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones contraídas por el anterior titular y derivadas de su ejercicio
- 1.4. Personas o entidades mencionadas en el artículo 42.2 de la LGT

1. SUPUESTOS EJEMPLIFICATIVOS DE RESPONSABLES SOLIDARIOS RECOGIDOS EN EL ARTÍCULO 42 DE LA LGT

Sin perjuicio de que las Leyes puedan establecer otros supuestos de responsabilidad solidaria, los expresamente contemplados, con el carácter de *numerus apertus*, en el artículo 42 de la LGT son los siguientes:

1.1. Personas o entidades que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria.

Este supuesto, que ya aparecía contemplado en el artículo 38 de la LGT de 1963, se sigue contempla en el artículo 42.1.a) de la vigente LGT, al no haberse aceptado la propuesta que sobre él realizó la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria, en su Informe de 2001, en el que se recomendó su supresión dentro del marco de la responsabilidad tributaria, ya que, a su juicio, el contenido de este artículo “debería llevarse al ámbito de la responsabilidad por infracción tributaria, es decir, al Título relativo al régimen sancionador”.

Se añade en dicho artículo 42.1.a), en línea con lo ya previamente manifestado a propósito de la exigencia, o no, de sanciones a los responsables, que la responsabilidad de estas personas también se extiende a la sanción, y ello es así, sencillamente, porque ellas participan en la infracción, castigándose por ello su conducta con la correspondiente sanción.

Preciso es, en todo caso, tener presente que esto no supone el establecimiento de un sistema de responsabilidad objetiva y directa, sino que esta responsabilidad solidaria se mueve en el marco establecido con carácter general para los ilícitos tributarios, que gira en torno al principio de culpabilidad, como ha establecido el Tribunal Constitucional español en diversas ocasiones, por lo que, en suma, corresponde a la Administración probar el elemento intencional en la comisión de las infracciones tribu-

tarias por la persona o entidad de que se trate, sin que, por tanto, pueda presumirse la responsabilidad tributaria de, por ejemplo, el Consejero Delegado de una entidad deudora, por la mera y simple circunstancia del cargo que ostenta, tal como, v.gr., se señaló en la Resolución del TEAC de 21 de febrero de 1996 (JT 1996, 302). Es necesario, en consecuencia, probar que el mismo ha sido causante o colaborador en la comisión de la infracción tributaria.

En este sentido son claras y concluyentes las Sentencias del TSJ de la Comunitat Valenciana de 17 de mayo de 2000 (JT 2000, 1322) y 15 de noviembre de 2000 (JT 2001, 110), habiéndose declarado en esta última lo siguiente:

“El Tribunal Constitucional en Sentencia 76/1990, de 26 de abril (RTC 1990, 76) se pronunció en el sentido de que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias, sin que nada hubiera cambiado al respecto la Ley 10/1985. Decía el Tribunal en tal Sentencia que con independencia del mayor o menor acierto técnico de su redacción en el artículo 77.1 seguía rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), y que tal principio excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente.

También se pronunció el Tribunal Constitucional en la referida Sentencia en el sentido siguiente: «el artículo 38.1 de la LGT se encuentra en una muy directa conexión con el artículo 77.1 de modo que sólo puede ser correctamente entendido mediante una interpretación conjunta con este último. Según aquel precepto, «responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria». La lectura de este texto indica a las claras que la responsabilidad solidaria que en el mismo se recoge queda regulada ciertamente en unos términos más amplios que en la redacción anterior, pero de ello no puede deducirse sin otros esfuerzos argumentales que, como los recurrentes pretenden, la norma legal adolezca de vicio de inconstitucionalidad.

Ha de señalarse, en primer lugar, que el precepto no consagra, como se ha dicho, una responsabilidad objetiva, sino que la responsabilidad solidaria allí prevista se mueve en el marco establecido con carácter general para los ilícitos tributarios por el artículo 77.1 que gira en torno al principio de culpabilidad. Una interpretación sistemática de ambos

preceptos permite concluir que también en los casos de responsabilidad solidaria se requiere la concurrencia de dolo o culpa aunque sea leve”.

Esta clase de responsabilidad -que, como se señaló en la Resolución del TEAC de 15 de enero de 1999, JT 1999, 191), requiere una conducta activa dirigida a la comisión de la infracción- fue invocada por la Resolución del TEAC de 26 de abril de 2001 (JT 2001, 885), que es sumamente llamativa, toda vez que en ella se declaró que el recurrente, al que se había derivado responsabilidad subsidiaria al amparo del artículo 40.1 de la LGT de 1963, tenía razón en su reclamación, por no ser administrador de la sociedad; pero, seguidamente, señaló el Tribunal, amparándose en su potestad de extensión de la revisión a todas las cuestiones planteadas por el expediente, que referido supuesto era de responsabilidad solidaria, según el artículo 38.1 de la LGT, por haber colaborado aquél en la realización de las infracciones de la sociedad, por lo que ordenó a los órganos gestores la apertura del expediente para exigir al sujeto responsabilidad solidaria.

Parece evidente que el hecho de que en la vía del recurso interpuesto por el afectado se alcance esa transformación del tipo y supuesto de responsabilidad -máxime sin haberle sometido la cuestión para alegaciones- representa una clara vulneración de la prohibición de *reformatio in peius*, tal y como ésta se ha ido consolidando en nuestro ordenamiento y ha sido ya recogida por los textos positivos, entroncándola directamente con el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva del artículo 24 de la Constitución⁹⁴.

Mucho más acertada fue en este sentido la precedente Resolución del TEAC de 6 de abril de 2000 (JT 2000, 1118), en la que, ante un supuesto de similar índole, se afirmó:

“El acuerdo impugnado se funda para imputar la responsabilidad solidaria a los recurrentes en el artículo 38.1 de la LGT en su redacción dada por la Ley 10/1985, de 26 de abril, según el cual «Responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria».

No obstante lo cual, cuando notifica la iniciación del expediente, la Dependencia de Recaudación, lo hace por derivación de responsabilidad

94 Véase LOZANO SERRANO “¿Incurre en *reformatio in peius* la declaración de oficio por el TEAC de responsabilidad solidaria al impugnarse por el interesado la declaración administrativa de responsabilidad subsidiaria?”, *Jurisprudencia Tributaria 2001-I*, pág. 1.685 y ss.

subsidiaria como administradores de la sociedad... al amparo de los artículos 14 del RGR, y 40.1 de la LGT, y los ahora recurrentes presentaron sus correspondientes alegaciones, tendentes a impugnar la referida responsabilidad subsidiaria, por lo que no puede después la Administración, dictar un acuerdo declarándoles responsables solidarios al amparo de otro precepto, como es el artículo 38.1 de la LGT, ya que ello situaría a los reclamantes en una clara situación de indefensión”.

Recientemente se ha aplicado este supuesto de responsabilidad solidaria en, por ejemplo, la Sentencia del TSJ de Castilla y León (Burgos) de 7 de mayo de 2012 (JUR 2012, 180237), en la que se declaró la procedencia de declarar la existencia de este supuesto de responsabilidad solidaria por haberse colaborado de forma activa en la emisión de facturas con datos falsos o falseados, afirmándose a este propósito lo siguiente:

“Analizadas las anteriores alegaciones que ya fueron planteadas por la actora en los anteriores recursos a los que nos hemos referido en una forma similar a la que ahora alega en la demanda, hay que analizar el acto que aquí se recurre que es la declaración de responsabilidad solidaria con base en el artículo 42.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

A tal efecto, no hay duda de que la infracción tributaria consistente en la expedición de una factura con datos falsos o falseados ha sido cometida por la entidad Construcciones y Reformas Quintanadueñas.

Así lo ha declarado la Administración y así ha sido confirmado por esta Sala.

Tampoco hay duda de que para la comisión de dicha infracción, la actora ha colaborado en la medida en que le ha facilitado los datos para su confección, debiendo ser calificada esta colaboración de activa y necesaria, ya que no de no haberse producido los datos que aparecen en la factura relativos a la actora ni hubiesen sido conocidos por la entidad Construcciones y Reformas Quintanadueñas, ni hubiesen sido plasmados en la factura de cuya deducción se ha beneficiado Proyectos y Promociones Modesa.

Además, consta que la factura ha sido utilizada por la actora, ya que la ha deducido en sus declaraciones tributarias, lo que refuerza aún más esa colaboración.

Consiguientemente, el presupuesto objetivo que contempla la norma para que se pueda exigir responsabilidad a la actora (causar o colaborar activamente en la realización de la infracción) se cumple en este caso.

Y frente a ello no cabe oponer que se han invertido las normas sobre la carga de la prueba, ya que hay prueba suficiente para dar por probado

la existencia de la factura con elementos falsos o falseados (así lo ha entendido ya esta Sala) de la que se ha servido la actora en sus declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades y Valor Añadido; ni tampoco cabe oponer la falta de motivación de la resolución recurrida ya que basta una sencilla lectura de la misma para alcanzar la conclusión contraria, todo lo cual nos lleva a la desestimación del presente recurso”.

1.2. Partícipes o cotitulares de las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la LGT

El artículo 35.4 de la LGT prevé la posibilidad de que, cuando la Ley así lo establezca, tengan la consideración de obligados tributarios las entidades que, careciendo de personalidad jurídica, constituyan un patrimonio separado susceptible de imposición.

Como bien se indicó en el Informe sobre el borrador del Anteproyecto de la nueva LGT, de 23 enero 2003, hay que tener presente que el precepto no dice que estas entidades sean obligados tributarios, sino que pueden tener tal consideración cuando la Ley así lo prevea de forma expresa. De este modo se viene a reconocer que la capacidad jurídica en materia tributaria se rige por los criterios del Derecho común. En definitiva, estas entidades sólo sirven como unidad de referencia o centro de imputación al que concretar el presupuesto de hecho, pero no tienen la condición de deudores tributarios, ya que la misma es incompatible con su carencia de personalidad jurídica y responsabilidad patrimonial.

Dicho esto hay que indicar que el inciso “en proporción a sus respectivas participaciones”, que se recoge en el artículo 42.1.b) de la LGT, es lo que ha llevado a la doctrina a señalar que, en realidad, estamos en presencia de una solidaridad impropia, al no responder cada copartícipe del total de la deuda tributaria correspondiente al ente sin personalidad, que sería el efecto típico de la solidaridad de obligados (integridad e identidad de la prestación), sino en proporción a su respectiva participación⁹⁵.

Constituye este, en suma, y por emplear las palabras de PÉREZ ROYO⁹⁶, un supuesto especial de responsabilidad especial, en el que los partícipes responden solidariamente respecto del ente de hecho o patrimonio separado y mancomunadamente entre sí, tesis igualmente acogida por

95 Véanse, por ejemplo, entre otros autores, MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLEIRO y TEJERIZO LÓPEZ *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit., pág. 295; y FUSTER ASENCIO *El procedimiento sancionador tributario*, ob. cit., pág. 113.

96 *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, ob. cit., pág. 164.

la STSJ de la Comunitat Valenciana de 23 de septiembre de 1996 (JT 1996, 1178), en la que se declaró que los partícipes responden solidariamente de las obligaciones tributarias de las entidades, pero no por el todo, sino únicamente en proporción a sus respectivas participaciones participaciones.

Se afirmó en concreto en esta Sentencia lo siguiente:

“(…) consta documentalmente acreditado en el expediente administrativo y en los autos que «El Corte Inglés, SA», es propietario común y pro indiviso de la tercera parte de la finca objeto del gravamen. El artículo 39 de la LGT dice que los copartícipes o cotitulares de las entidades jurídicas o económicas a que se refiere el artículo 33 de la LGT responderán solidariamente y en proporción a sus respectivas participaciones de las obligaciones tributarias de tales entidades. Se trata como apunta la doctrina científica de una responsabilidad especial ya que los partícipes responden solidariamente respecto del ente de hecho o patrimonio separado y mancomunadamente entre sí. Es además una responsabilidad por deuda ajena en atención a la cual los sujetos pasivos copartícipes o cotitulares, sólo están obligados a realizar la prestación tributaria que proporcionalmente les corresponda. Dicho de otro modo, los partícipes o cotitulares de entidades jurídicas o económicas a que se refiere el artículo 33 de la Ley serán responsables solidarios de las obligaciones tributarias de dichas entidades, pero no por el todo, sino en proporción a sus respectivas participaciones. En aplicación de este razonamiento, debemos apreciar la nulidad de la liquidación impugnada en cuanto no tiene en cuenta la parte que corresponde a cada uno de los sujetos pasivos obligados al pago de la deuda tributaria”.

CAP. III

1.3. Personas o entidades que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones contraídas por el anterior titular y derivadas de su ejercicio.

Este supuesto se establece en la letra c) del apartado 1 del artículo 42 de la LGT, que indica, asimismo, que la responsabilidad también se extenderá a las obligaciones derivadas de la falta de ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta practicadas o que se hubieran debido practicar; añadiéndose que cuando resulte de aplicación lo previsto en el artículo 175.2 de la LGT, esta responsabilidad se limitará de acuerdo con

lo dispuesto en dicho precepto, y que cuando no se hubiere solicitado dicho certificado, la responsabilidad alcanzará también a las sanciones impuestas o que puedan imponerse.

Debe señalarse que este artículo 42.1.c) de la LGT dispone que esta responsabilidad no es aplicable a los adquirentes de explotaciones o actividades económicas pertenecientes a un deudor concursado cuando la adquisición tenga lugar en la fase de liquidación de un procedimiento concursal.

El procedimiento para exigir responsabilidad solidaria, en este caso, se detalla en el artículo 175.2 de la LGT, que dispone que quien pretenda adquirir la titularidad de explotaciones y actividades económicas, y al objeto de limitar su responsabilidad, tienen derecho, previa conformidad del titular actual, a solicitar de la Administración certificación detallada de las deudas y responsabilidades tributarias derivadas de su ejercicio, debiendo la Administración expedir tal certificación en el plazo de tres meses desde la solicitud, quedando la responsabilidad del adquirente limitada a las deudas y responsabilidades contenidas en la misma⁹⁷.

Si la certificación se expide sin mencionar deudas o responsabilidades o no se facilita en ese plazo de tres meses, el solicitante queda exento de responsabilidad tributaria⁹⁸.

En suma, si se hubiese pedido citada certificación la responsabilidad vendrá delimitada, como acertadamente señaló DELGADO GARCÍA⁹⁹, por el contenido recogido en la misma, pudiendo inclusive no llegar a existir ninguna clase de responsabilidad si no hubiese existido respuesta en el plazo indicado.

97 Según el artículo 125 del vigente Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, las certificaciones a las que se refiere el artículo 175.2 de la LGT, deberán contener el nombre y apellidos o razón social o denominación completa del obligado tributario titular de la explotación o actividad económica y una relación detallada de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias derivadas de su ejercicio, con indicación de la cuantía de cada una de ellas. En esta certificación no podrán incluirse referencias a obligaciones tributarias o sanciones que no estén liquidadas en el momento de la expedición de la certificación.

98 La certificación deberá contener de manera detallada, para el caso de que existan, las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio del ejercicio de las explotaciones o actividades económicas que van a ser objeto de sucesión. Ello quiere decir, como se señaló por la Resolución de la DGT núm. 356/2011, de 15 de febrero (JT 2011, 364), que si el certificado en cuestión no detalla deudas, sanciones y responsabilidades tributarias, no se producirá sucesión de responsabilidad por las mismas para el caso de que por cualquier causa existieran.

99 "El alcance de la responsabilidad tributaria: una cuestión abierta", ob. cit., pág. 238.

Por el contrario si referida certificación no se solicita, entonces no existirá limitación alguna de la responsabilidad, tal como se declaró por la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de septiembre de 1999 (RJ 1999, 8639), en la que se afirmó: "En el caso de autos, no consta que la sociedad (...) adquirente del patrimonio de la sociedad disuelta (...) haya solicitado el referido certificado, de modo que no existe limitación objetiva alguna de su responsabilidad respecto de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a la transmisión, y que por supuesto deriven de una explotación económica, aunque se liquiden con posterioridad a dicha transmisión".

Véanse también sobre el alcance de este supuesto de responsabilidad, y por citar algunas de las más recientes, las Sentencias del Tribunal Supremo de 3 de mayo de 2011 (JUR 2011, 176000), 27 de febrero de 2012 (JUR 2012, 103688), y 20 de marzo de 2012 (JUR 2012, 141608); la Sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de junio de 2012 (JUR 2012, 245463); la Sentencia del TSJ de la Región de Murcia de 18 de noviembre de 2011 (JUR 2012, 29050); la Resolución del TEAC de 16 de abril de 2012 (JT 2012, 580), y, asimismo, las Resoluciones de la DGT núms. 722/2012, de 9 de abril (JUR 2012, 172881) y 723/2012, de 9 de abril (JUR 2012, 172882).

Referido artículo 42.1.c) de la LGT también establece, con afán clarificador, que esta responsabilidad que se viene analizando no es aplicable a los supuestos de sucesión mortis causa, los cuales se rigen por lo establecido en el artículo 39 de dicha Ley.

1.4. Personas o entidades mencionadas en el artículo 42.2 de la LGT.

Se establece, por último, en este precepto de la LGT que son también responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades:

- Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.

Así, por ejemplo, en las Sentencias de la Audiencia Nacional de 8 de marzo de 2010 (JUR 2010, 90764), 26 de abril de 2010 (JUR 2010, 162973), 13 de junio de 2011 (JUR 2011, 245920) y 21 de mayo de 2012 (JT 2012, 534), se ha declarado que para la aplicación de este supuesto de responsabilidad solidaria se exige la existencia de una

conducta activa de los sujetos, es decir, que a través de su actuación se revele la búsqueda de la finalidad perseguida, que no es otra que intentar impedir la actuación de la Administración tributaria; no siendo necesaria, sin embargo, la consecución de un resultado, ya que la dicción literal del artículo 42.2.a) de la LGT revela que basta con que los actos realizados por los responsables tiendan a la ocultación o transmisión sin necesidad de que se consume dicho resultado.

- Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo. Véanse, entre otras, la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de octubre de 2007 (RJ 2007, 8582); las Sentencias de la Audiencia Nacional de 7 de noviembre de 2003 (JUR 2004, 76374) y 26 de julio de 2005 (JUR 2005, 243835); y las Sentencias del TSJ de la Comunidad de Madrid de 22 de enero de 2009, y del TSJ de las Islas Canarias (Santa Cruz de Tenerife) de 27 de octubre de 2011 (JUR 2012, 81895).
- Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía.
- Y las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquellos.

Véase, por ejemplo, sobre esta clase de responsabilidad tributaria la Sentencia del TSJ de la Región de Murcia de 15 de mayo de 1996 (JT 1996, 723), en la que se declaró la responsabilidad solidaria de una entidad bancaria por no haber embargado la cuenta de un cliente, permitiendo así que éste la cancelase en una fecha posterior al requerimiento de embargo¹⁰⁰; así como la Resolución del TEAC de

100 Se afirmó, en concreto, en esta Sentencia lo siguiente:

“Primero.- La cuestión litigiosa a resolver en el presente recurso contencioso-administrativo, consiste en determinar si la declaración de responsabilidad solidaria declarada por la Administración de Hacienda de Cieza, conforme al artículo 131.4 LGT, contra el «Banco de Murcia, SA», respecto a la deuda de su cliente don Arturo M. R. y esposa, en cuantía de 289.117 ptas. (saldo que arrojaba la cuenta de éstos el día del embargo), es conforme a Derecho.

Mientras la entidad recurrente alega que la Sucursal no procedió a embargar dicha cuenta por ignorar su número y su existencia, ya que al tratarse de una cuenta de imposición a plazo fijo del Plan Presente y Futuro, era controlada desde los Servicios Centrales del Banco, que fue quien le dio el número, aunque fuera abierta por dicha Sucursal, y que las contestaciones efectuadas por los Servicios Centrales a los requerimientos de información, y no de embargo, fueron correctas; la Administración demandada sostiene que la cuenta estaba identificada en la diligencia

6 de abril de 2000 (JT 2000, 1118), en la que se afirmó -invocando precedentes resoluciones suyas como las de 26 de julio de 1995 (JT 1995, 1265) y 21 de febrero de 1996 (JT 1996, 302), así como la

de embargo y que se dan los requisitos establecidos en el artículo 131.4 LGT para declarar la responsabilidad solidaria de la actora por el saldo que arrojaba la cuenta en la fecha en que dicha diligencia fue realizada con resultado negativo.

Segundo.- Examinado el expediente lo primero que se aprecia es que la diligencia de embargo núm. 231/1989, recibida por el «Banco de Murcia», Sucursal de Cieza, el 14 de marzo de 1989, declaraba embargados los saldos de las cuentas que figuran en la casilla núm. 4 de dicha diligencia en la cual y bajo el núm. 2 figura la cuenta... Por lo tanto no cabe alegar que exista un error en la identificación de dicha cuenta, ya que dicha cuenta existía con ese número, coincidiendo ambas partes en que la misma fue abierta por dicha Sucursal, y en que la Administración conocía su existencia por habérsela comunicado en su día dicha entidad bancaria.

Si la referida Sucursal ignoraba su número y no podía controlar los movimientos de dicha cuenta (afirma la actora que en la misma no existía ningún representante con conocimiento y poder bastante del Banco para contestar al embargo de dicha cuenta), por hacerse dicho control desde los Servicios Centrales del Banco (al tratarse de una cuenta de imposición a plazo fijo del Plan Presente y Futuro), es evidente que en vez de dejar de cumplimentar el requerimiento de embargo alegando que existía un error de identificación en la misma, debió comprobar si realmente existía tal error, investigando si existía dicha cuenta en cualquier otra Sucursal o incluso en los Servicios Centrales del Banco (sobre todo teniendo en cuenta que existían, según alega en la demanda, cuentas especiales cuyo número y control se realizaba desde estos últimos), informando correctamente al Recaudador actuante de la razón por la que no podía realizar dicho embargo. Con ello habría colaborando con la obligación de colaboración que tenía con la Administración Tributaria (artículo 111 de la LGT), y habría impedido que el deudor cancelara la cuenta el 25 de mayo de 1989, al posibilitar que de forma inmediata la Administración procediera a embargarla en la Sucursal o Servicios Centrales en los que se encontraba. Por lo tanto, no cabe alegar que dicha Sucursal obrara adecuadamente por no poder contestar sobre lo que no tenía, pues: a) el requerimiento de embargo fue presentado ante el «Banco de Murcia, SA» en la sucursal donde fue abierta; b) la cuenta embargada estaba suficientemente identificada, sin que existiera error alguno al respecto; y c), por lo tanto, de haber actuado diligentemente, poniendo los medios necesarios para localizar la cuenta, comunicando, incluso, su embargo a los Servicios Centrales (puesto que sabía que existían cuentas a plazo fijo que eran controladas directamente desde los mismos), hubiera posibilitado que el embargo se hubiera llevado a cabo, antes de que el deudor la hubiera cancelado.

Por consiguiente, se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 131.4 de la LGT, en redacción dada por la Ley 37/1988, de 28 diciembre, para la declaración de responsabilidad solidaria impugnada, ya que la entidad recurrente como entidad depositaria de bienes embargables, no obstante tener conocimiento previo del embargo (desde que recibió el requerimiento el día 14 de marzo de 1989), colaboró o consintió en el levantamiento de los mismos, al no poner los medios que tenía a su alcance para que la cuenta fuera embargada, y admitiendo que la misma fuera cancelada por el deudor el día 25 de mayo de 1989".

Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 1999 (RJ 1999, 1965)- que la responsabilidad solidaria por levantamiento de los bienes embargados tiene su fundamento en el artículo 1902 del Código Civil encontrándonos ante un tipo de responsabilidad por actos ilícitos.

El artículo 2 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, también reformó la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, consistiendo la modificación en introducir un nuevo apartado 2 en su artículo 10, lo que conlleva reenumerar el anteriormente existente apartado 2 como 3.

Según la Exposición de Motivos de esta Ley 7/2012, de 29 de octubre, esta reforma obedece a la necesidad de conseguir una mejor protección del crédito público, con independencia de su carácter tributario o de otra índole, para alcanzar lo cual se ha procedido a extender la responsabilidad solidaria recogida en el artículo 42.2 de la LGT a la generalidad de los créditos públicos, disponiéndose al respecto que serán responsables solidarios del pago de los derechos de naturaleza pública pendientes, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar, las personas o entidades en quienes concurra alguna de las circunstancias de mencionado artículo 42.2 de la LGT.

En este supuesto, la declaración de responsabilidad corresponderá a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) cuando se trate de créditos de naturaleza pública cuya gestión recaudatoria haya asumido aquella por ley o por convenio, y el régimen jurídico aplicable a esta responsabilidad será el contenido en la LGT y su normativa de desarrollo.

La enmienda núm. 110, presentada al proyecto de ley por el Grupo Parlamentario Catalán (Convergència i Unió), coincidente incluso en sus términos literales con la formulada en su momento por la Asociación Española de Asesores Fiscales, pretendía la supresión de esta modificación efectuada en el artículo 10 de la LGP, justificándose ello en que la solidaridad prevista en el artículo 42.2 de la LGT, para los sujetos que hayan participado o colaborado activamente en impedir o dificultar el cobro del tributo, es un supuesto específico que corresponde a deudas de naturaleza tributaria y no debe extenderse a otros ingresos de naturaleza pública, por lo que, en suma, las consecuencias de esta responsabilidad deben quedar circunscritas a la normativa tributaria, siendo inapropiado recoger una previsión de este tenor en la LGP.

COLECCIÓN
DOCTRINA TRIBUTARIA Y
ADUANERA



CAPÍTULO IV

Capítulo IV

SUPUESTOS EJEMPLIFICATIVOS DE RESPONSABLES SUBSIDIARIOS CONTEMPLADOS EN EL ARTÍCULO 43 DE LA LGT

SUMARIO

1. Supuestos ejemplificativos de responsables subsidiarios contemplados en el artículo 43 de la LGT
- 1.1. Administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que hubiesen cometido infracciones tributarias.
- 1.2. Administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que hubiesen cesado en sus actividades
- 1.3. Integrantes de la administración concursal y liquidadores de entidades
- 1.4. Adquirentes de bienes afectos por Ley al pago de la deuda tributaria
- 1.5. Agentes y comisionistas de Aduanas cuando actúen en nombre y por cuenta de sus comitentes
- 1.6. Contratistas y subcontratistas de ejecuciones de obras o prestaciones de servicios correspondientes a su propia actividad
- 1.7. Personas o entidades que tengan el control efectivo de las personas jurídicas, o de las que los obligados tributarios tengan dicho control
- 1.8. Administradores de las personas jurídicas obligadas a efectuar la declaración e ingreso de deudas derivadas de tributos que deban repercutirse o de cantidades que deban retenerse

1. SUPUESTOS EJEMPLIFICATIVOS DE RESPONSABLES SUBDI- ARIOS CONTEMPLADOS EN EL ARTÍCULO 43 DE LA LGT

A salvo de la existencia de otros supuestos de responsables subsidiarios establecidos por las Leyes, los específicamente recogidos en el artículo 43 de la LGT son los siguientes:

1.1. Administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que hubiesen cometido infracciones tributarias.

Según la letra a) del apartado 1 del artículo 43 de la LGT son responsables subsidiarios los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan, o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones¹⁰¹.

Se especifica de forma expresa que la responsabilidad en este caso se extiende a las sanciones, lo cual es lógico, atendiendo a lo precedentemente señalado, porque los mismos han participado en la comisión de la infracción, siendo por ello oportuno que respondan de las sanciones pertinentes.

En algún momento, concretamente antes de la reforma del artículo 37 de la LGT de 1963 por la Ley 10/1985, de 26 de abril, se exigía a estos

101 Respecto a las obligaciones tributarias y las sanciones posteriores al inicio de la liquidación responderán los liquidadores como administradores cuando tengan atribuidas funciones de administración, de acuerdo con lo señalado al respecto por el artículo 43.1.c) de la LGT, refiriéndose a esta cuestión la Resolución de la DGT núm. 2814/2011, de 29 de noviembre (JUR 2012, 27158).

fines la necesidad de mala fe o negligencia grave en la conducta del administrador, exigencias que desaparecieron de la norma a raíz de referida modificación normativa.

Ello no obstante, hay que entender, y esto es plenamente aplicable a la vigente redacción del artículo 43.1.a) de la LGT, que la supresión de la exigencia de mala fe o negligencia grave en los administradores “no supone la desaparición de los principios de voluntariedad o de personalidad en su conducta”, tal como con acierto se indicó ya en la Resolución del TEAC de 10 de julio de 1996 (JT 1996, 1229), con doctrina reiterada, entre otras, en sus posteriores Resoluciones de 12 de febrero de 1998 (JT 1998, 488) y 15 de enero de 1999 (JT 1999, 192).

Se ha insistido, igualmente, en esta circunstancia, en, por ejemplo, las Sentencias de la Audiencia Nacional de 29 de septiembre de 1999 (JT 1999, 1839), del TSJ de Castilla-León de 9 de febrero de 2000 (JT 2001, 94), del TSJ de Aragón de 18 de febrero de 2000 (JT 2000, 1090), del TSJ de Cantabria de 21 de marzo de 2000 (JT 2000, 471) y del TSJ de Extremadura de 13 de noviembre de 2001 (JT 2002, 10) y 29 abril 2002 (JT 2002, 559), en la que se declaró que: “Los requisitos exigidos por el artículo 40.1 de la LGT (de 1963) son: a) comisión de una infracción tributaria por la sociedad; b) tener la condición de administrador al tiempo de cometerse la infracción; y c) una determinada conducta ilícita del administrador”.

En definitiva, la supresión de la mención de los requisitos de la “mala fe” o de la “negligencia grave” no significa, a mi juicio, la instauración de un régimen de responsabilidad objetiva, debiendo exigirse, al menos, la concurrencia de la “simple negligencia”, correspondiendo a la Administración la prueba de la existencia de la misma y de la realización de la conducta ilícita

Siempre ha sido problemática, a los fines de la concreción de esta responsabilidad, el determinar la noción de quien debe reputarse administrador.

Así, hay sentencias, resoluciones administrativas y pareceres doctrinales, que han afirmado que a efectos de la exigencia de esta responsabilidad, la condición de administrador no viene dada por la denominación dada al cargo, sino por el contenido y alcance de las funciones desempeñadas por el mismo, de manera que la persona que “efectivamente ejerza la gestión” y “lleve la dirección económica de la sociedad”, tendrá, a efectos fiscales, la condición de administrador, fuere cual fuere la terminología utilizada.

Véanse, por ejemplo, en esta línea las Resoluciones del TEAC de 22 de febrero de 1995 (JT 1995, 464), 29 de marzo de 1995 (JT 1995, 625) -que aplicaron la doctrina de la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de junio de 1985 (RJ 1985, 3087), que, en un caso de delito fiscal, entendió que el mismo era imputable a las personas que efectivamente ejercían la administración de una entidad y tuviesen atribuidos poderes de decisión en ella, es decir a quienes, con la denominación que fuere, llevasen la dirección económica de la sociedad, y tuvieren atribuidas funciones incluso superiores a las atinentes a los Administradores en la Ley de Sociedades Anónimas, conforme a las cuales conocían y sabían las obligaciones, derechos y deberes inherentes al cargo-, 1 de diciembre de 1999 (JT 2000, 89) y 5 de octubre de 2000 (JT 2000, 1876).

En otras ocasiones, por el contrario, se ha sustentado la tesis opuesta, habiendo afirmado que al no definir la norma tributaria lo que debe entenderse por administrador, hay que acudir necesariamente a las normas especiales que regulan la materia, y, en concreto, a las que establece el régimen jurídico de las sociedades mercantiles, anónimas o de responsabilidad limitada, de las que se desprende que el concepto de administrador no viene delimitado por el contenido y alcance de las funciones a desempeñar, no siendo, pues, tal, ni siquiera a efectos fiscales, la persona que ejerza de forma efectiva la gestión y lleve la dirección económica de la entidad de que se trate.

En este sentido véanse, entre otras, las Resoluciones del TEAC de 18 de noviembre de 1999 (JT 1999, 1977), 11 de febrero de 2000 (JT 2000, 878), 7 de junio de 2000 (JT 2000, 1402) y 26 de abril de 2001 (JT 2001, 885), habiéndose declarado, v. gr. en la citada Resolución de 7 de junio de 2000 lo siguiente:

“La responsabilidad del recurrente se fundamentó en su «condición de administrador de hecho de la entidad deudora», al amparo de las amplias facultades conferidas en la escritura de apoderamiento. Pues bien, en supuestos como el presente en que, en el momento de cometerse la infracción tributaria que motivó el expediente de derivación, existía un administrador nombrado con las garantías y procedimiento legalmente establecidos, debidamente inscrito en el Registro Mercantil y cuyo nombramiento no había sido revocado, los apoderamientos más o menos amplios otorgados a favor de terceras personas no han de implicar en modo alguno un desplazamiento hacia estas últimas de la responsabilidad del órgano de administración dado que, en último extremo, serán dichos administradores quienes habrán de

responder «frente a la sociedad, frente a los accionistas y frente a los acreedores sociales del daño que causen por actos contrarios a la Ley o a los estatutos o por los realizados sin la diligencia con la que deben desempeñar su cargo» (artículo 133 del TR LSA) –diligencia propia «de un ordenado empresario y de un representante legal» (artículo 127.1 de la Ley citada)–.

Por ello, no resulta conforme a Derecho el acuerdo de derivación objeto del presente recurso, no pudiendo admitirse la figura del «administrador de hecho» como responsable subsidiario al amparo del artículo 40.1 párrafo primero de la LGT dado que, como se ha expuesto, la condición de Administrador único de... recaía, al tiempo de cometerse la infracción tributaria, en persona distinta del interesado y se hallaba debidamente inscrita en el Registro Mercantil, cuyo contenido «se presume exacto y válido», no habiéndose probado fehacientemente por la Administración Tributaria que el mismo deba considerarse inexacto o incorrecto (artículo 7 del Reglamento del Registro Mercantil)».

En análogo sentido se han pronunciado, entre otras, las Sentencias del TSJ de la Región de Murcia de 7 de octubre de 1998 (JT 1998, 1548) -en la que se declaró que no existía razón suficiente para incluir en el acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria, haciendo una interpretación analógica de la norma que solamente se refiere a los administradores, a quien sólo había ocupado en una entidad el cargo de secretaria-, y 3 de marzo de 1999 (JT 1999, 701), en la que se afirmó que la responsabilidad subsidiaria debe quedar limitada a quienes merezcan propiamente la calificación de administradores; que esa calificación, en las sociedades anónimas, corresponde, en rigor, a los que ostentan los cargos orgánicos que estatutariamente tienen atribuida la gestión interna y la actuación externa de la sociedad; y que, en consecuencia, quienes son meramente apoderados no desempeñan ningún cargo orgánico estatutariamente establecido, por los que no pueden ser responsables subsidiarios.

En el artículo 43.1.a) de la LGT esta cuestión se zanja en un sentido, en mi opinión acertado, atendiendo a la realidad material antes que a la formal, y así se dispone, como antes se apuntó, que responsables subsidiarios, por el motivo que se viene exponiendo, pueden ser tanto los administradores de derecho cuanto los de hecho, por lo que, en definitiva, esta responsabilidad será exigible a quien realmente ejerza de forma efectiva la gestión y lleve la dirección económica de la entidad de que se trate.

1.2. Administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que hubiesen cesado en sus actividades.

Idénticas consideraciones que se acaban de hacer en cuanto al alcance, de hecho o de derecho, de la figura de los administradores son aplicables, asimismo, para el segundo supuesto de responsabilidad subsidiaria recogido en el artículo 43.1.b) de la LGT, que establece la misma para los administradores de las personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas de éstas que se encuentren pendientes en el momento del cese.

En este caso, sin embargo, a diferencia del supuesto anterior, no se requiere que dichos administradores, para ser declarados responsables subsidiarios, hayan cometido infracciones tributarias, o haya permitido que se realicen las mismas por las personas dependientes de ellos.

En este sentido ha sido muy clara la jurisprudencia, como se comprueba, a título de mero ejemplo, de la lectura de las Sentencias de la Audiencia Nacional de 24 de febrero de 2000 (JT 2000, 191), del TSJ de Cantabria de 28 de septiembre de 1998 (JT 1998, 1620) -en la que se declaró que esta responsabilidad "lo es por haber cesado la sociedad en el ejercicio de su actividad contando con deudas tributarias pendientes, responsabilidad que no presupone ni exige conceptualmente otros requisitos que la cesación en la actividad y la existencia de débitos de naturaleza fiscal, sin que se requiera para su determinación evaluación alguna acerca de la mayor o menor diligencia empleada por el administrador a fin de hacer efectivas las deudas antedichas"-, del TSJ de La Rioja de 13 de noviembre de 1998 (JT 1998, 1704), del TSJ de Extremadura de 17 de octubre de 2000 (JT 2000, 1388), del TSJ de Andalucía (Sevilla) de 30 de marzo de 2001 (JT 2001, 1239) y del TSJ de Baleares de 19 de febrero de 2002 (JT 2002, 655), en la que se señaló que: "si del escueto presupuesto de hecho de la norma pasamos a su razón, ésta no es otra que la de que los administradores han de pagar los tributos que no paguen las personas jurídicas cuando no se hallen bienes realizables y el citado artículo 40 [actual artículo 43.1.b) de la vigente LGT] sólo exige que se den dos circunstancias reconocidas: 1º) que existan deudas pendientes de pago; y 2º) que la entidad haya cesado en sus actividades", añadiéndose más adelante que esta responsabilidad subsidiaria es de carácter objetivo "que no exige -en contra de lo que si se exige en los demás supuestos del artículo 40 de la LGT- un elemento culposo en el actuar del administrador".

En parecidos términos, en la Resolución del TEAC de 12 de junio de 1997 (JT 1997, 1050), ya se había indicado que en los supuestos de derivación de responsabilidad al amparo del párrafo 2º del artículo 40.1 de

la LGT de 1963, y no del párrafo inmediatamente anterior, ello se hace exclusivamente en razón de estar desempeñando este cargo en el momento de cese en sus actividades de las personas jurídicas, sin que hayan de concurrir para que esa derivación de responsabilidad se produzca las circunstancias previstas para los supuestos del párrafo anterior, si bien la responsabilidad derivada en el supuesto que se examina se extiende únicamente a las obligaciones tributarias y no al resto de los integrantes de la deuda tributaria. No es preciso, por lo tanto, probar la negligencia o el dolo en la actuación de los administradores, sino su simple condición de tal en el momento del cese de actividad de la empresa.

Es requisito imprescindible para que surja en este caso la responsabilidad de los administradores que se haya producido el cese de la actividad de la entidad, no siendo suficiente a estos fines con que la misma se encuentre, por ejemplo, en situación de concurso de acreedores. Véase, por ejemplo, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de enero de 2001 (JT 2001, 423), en la que se declaró:

“El precepto (...) exige que las deudas pendientes procedan de «personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades». No se trata de la disolución o extinción de la sociedad, sino del cese en la actividad social, o lo que es lo mismo de la inactividad de la sociedad, de su producción. El fundamento de este precepto excluye las «crisis económicas» transitorias por las que puedan atravesar las sociedades que pueden originar una suspensión de pagos o quiebra, o «crisis de empleo» que puedan originar expedientes de regulación de empleo, con la consiguiente reducción de trabajadores”.

CAP. IV

Como también se ha afirmado por la jurisprudencia, lo único verdaderamente relevante a estos efectos es susodicho cese de la actividad, con independencia, tal como se señaló por la Sentencia del TSJ de Cataluña de 15 de enero de 1997 (JT 1997, 190), de que la entidad siga existiendo con personalidad jurídica propia.

En análogos términos, en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 31 de mayo de 2001 (JUR 2001, 295771) se declaró que no es preciso, en absoluto, que la persona jurídica en cuestión haya sido formalmente disuelta y liquidada, para que pueda derivarse la correspondiente responsabilidad subsidiaria hacia el administrador, habida cuenta de que el artículo 40, apartado 1, párrafo segundo, de la LGT [y ahora el artículo 43.1.b) de la actual LGT], sólo exige la concurrencia del mero hecho relativo al cese de actividad de la correspondiente persona jurídica.

102

Ahora bien, dicho cese, de acuerdo con las Resoluciones del TEAC de 30 de enero de 1998 (JT 1998, 336) y 13 de mayo de 1998 (JT 1998, 1324): “no puede identificarse con la desaparición íntegra de toda actuación, pues a poco complejo que sea el ámbito en que una empresa se mueve, la simple inercia del tráfico comercial mantiene necesariamente un nivel mínimo de actuaciones que no es incompatible con el cese de actividad a los efectos del artículo 40.1 de la LGT. Esta interpretación de la Ley (...) viene avalada por la consideración de que, en caso contrario, una ficticia simulación de existencia de actividades a través de documentos formalmente más o menos correctos permitiría eludir tanto la exigencia del pago de sus deudas tributarias al deudor original, aparentemente activo aunque estuviera declarado fallido -como sucede en este caso- como subsidiariamente a sus administradores al no darse en teoría el cese de la empresa”.

1.3. Integrantes de la administración concursal y liquidadores de entidades.

De acuerdo con el artículo 43.1.c) de la LGT son asimismo responsables subsidiarios de la deuda tributaria los integrantes de la administración concursal y los liquidadores de sociedades y entidades en general que no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones e imputables a los respectivos obligados tributarios; añadiéndose en este precepto, como ya se indicó, que de las obligaciones tributarias y sanciones posteriores a dichas situaciones responderán como administradores cuando tuviesen atribuidas funciones de administración.

Merece resaltarse que frente a la exigencia de negligencia o mala fe que para este supuesto se exigía en el artículo 40.2 de la LGT de 1963 -véase al respecto la Sentencia del TSJ de la Región de Murcia de 26 de junio de 1996 (JT 1996, 779)-, en la vigente LGT ha desaparecido este requisito.

Ello, evidentemente, implica un empeoramiento de la posición de estas personas, toda vez que, al igual que ocurre, según hemos visto, en el supuesto de los administradores de las personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, la responsabilidad de los integrantes de la administración concursal y los liquidadores de sociedades y entidades en general no requiere evaluar para nada la mayor o menor diligencia por ellos empleada en el cumplimiento de las obligaciones tributarias no satisfechas en su momento oportuno.

La responsabilidad subsidiaria ha pasado a ser eminentemente objetiva, sin necesidad, por tanto, de la concurrencia de elemento culposo alguno, en el obrar de las personas mencionadas, para que citada responsabilidad se declare.

1.4. Adquirentes de bienes afectos por Ley al pago de la deuda tributaria.

De acuerdo con la letra d) del apartado 1 del artículo 43 de la LGT son responsables subsidiarios los adquirentes de bienes afectos por Ley al pago de la deuda tributaria, en los términos del artículo 79 de la propia LGT, en el que se indica que los adquirentes de bienes afectos por Ley al pago de la deuda tributaria responderán subsidiariamente con ellos, por derivación de la acción tributaria, si la deuda no se paga.

En mi opinión este supuesto, que también se recogía en el artículo 41 de la LGT de 1963, no debiera conceptuarse como de responsabilidad, y ello de acuerdo con lo señalado por una amplia doctrina, que ha indicado a este respecto que el mismo debe reconducirse a un derecho de afectación, es decir, a una garantía real del crédito tributario, no a la que supone la institución del responsable, puesto que los bienes afectos al pago de un tributo se erigen en garantía del mismo, con independencia de quien sea su titular y de que los mismos se hayan transmitido.

Por ello se ha hablado de que en esta situación nos hallamos ante un supuesto de reipersecutoriedad¹⁰²; pero sin que el adquirente del bien tenga que responder con todo su patrimonio, como sucedería si fuera un responsable del tributo; ello aparte de que el sujeto se libera de su responsabilidad transmitiendo el bien, ya que ésta es, en definitiva, la auténtica garantía, y no su titular dominical.

Véanse en este sentido, entre otros autores, RODRÍGUEZ BEREJO¹⁰³ -quien afirmó hace ya tiempo que en el artículo 41 de la LGT, pese a su colocación sistemática en los artículos de esta norma dedicados a los responsables del tributo, se contemplan los efectos o consecuencias jurídicas derivados de un privilegio o garantía real (derecho de afectación) a favor de la Hacienda pública acreedora del tributo-, GONZÁLEZ SÁNCHEZ¹⁰⁴, PALAO

102 Así lo manifesté ya en mi comentario jurisprudencial "El artículo 41 de la LGT establece un supuesto de reipersecutoriedad y no de responsabilidad tributaria", *Jurisprudencia Tributaria 2000-II*, págs. 2045 y ss.

103 "Artículo 41", *Comentarios a las Leyes tributarias y financieras*, Tomo I, *Ley General Tributaria*, ob. cit., pág. 360.

104 *La sucesión en la deuda tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1993, pág. 142.

TABOADA¹⁰⁵ -quien escribió que la inclusión del artículo 41 de la LGT entre los supuestos de responsabilidad fue un error del legislador-, DELGADO GARCÍA¹⁰⁶ -quien señaló que la figura del adquirente de bienes afectos no es equiparable a la del responsable, porque el adquirente no está obligado personalmente al pago de la deuda, a diferencia del responsable-, y ATIENZA ALARCÓN¹⁰⁷, quien indicó que en este supuesto no nos hallamos ante un caso de responsabilidad tributaria en sentido estricto, dado que el adquirente de bienes afectos no responde personalmente con todo su patrimonio de la deuda reclamada (no existe por tanto garantía personal, pudiendo apremiarse y ejecutarse para el cobro de la deuda todos los bienes presentes y futuros del deudor, según prevé el artículo 1911 del Código Civil), sino que la responsabilidad se ciñe sólo a la afección de los bienes para el cobro de la deuda dado que como indicaba expresamente el artículo 41 de la LGT “se responde con ellos” (con los bienes) -manifestándose en términos análogos la vigente LGT-, por lo que únicamente pueden ser objeto de embargo y ejecución forzosa los bienes afectos, pero no así el resto de los bienes propiedad del deudor.

En esta línea es útil la lectura de la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 1996 (RJ 1996, 9081), en la que se declaró con claridad que aquí estábamos en presencia de un derecho real de garantía en favor de la Hacienda Pública, con el carácter de garantía subsidiaria, indicando al respecto -luego de señalar que “los artículos 41 (sujetos pasivos) y 74 (garantías a favor de la Hacienda Pública) de la LGT de 28 diciembre 1963 han establecido y regulado de modo conjunto e indisoluble un derecho real administrativo por el cual se afectan los bienes transmitidos al pago de los Impuestos que gravan precisamente su transmisión, adquisición o importación”- que:

“(…) una vez pacificada la polémica acerca de su naturaleza jurídica, la doctrina moderna coincide mayoritariamente en considerarla como un derecho real administrativo de garantía a favor de la Hacienda Pública, pero sometido a ciertas limitaciones y a un procedimiento

105 “Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (III)”, ob. cit., pág. 12.

106 La derivación de responsabilidades en la recaudación de los tributos, ob. cit. pág. 162. En idénticos términos se pronunció este autor en “Aspectos problemáticos de la afección de bienes al pago de las deudas tributarias”, Revista de Contabilidad y Tributación, Centro de Estudios Financieros, núm. 213, 2000, pág. 41.

107 “Concepto, elementos y supuestos de responsabilidad tributaria”, El Fisco, núm. 63, 2001, pág. 41.

riguroso para su ejercicio. En este sentido y antes de la citada polémica doctrinal, producida a raíz de la promulgación de la LGT de 28 diciembre 1963, este Tribunal Supremo, en una Sentencia, de fecha 26 de noviembre de 1935 (RJ 1935, 2243, bis), ya anticipó que «la afección de responsabilidad de que sean objeto los bienes y derechos transmitidos al pago de los derechos correspondientes a las transmisiones de ellos (en el caso de autos a las importaciones ilegales), cualquiera que sea su poseedor (...) entraña una verdadera carga real de índole fiscal sobre el bien o derecho que se transmite». Y que: «(...) la afección referida, como derecho real administrativo, tiene la peculiaridad de ser una garantía subsidiaria, lo cual quiere decir que sólo puede ejercitarse sobre los bienes de un tercero, cuando la Hacienda no ha podido cobrar los débitos tributarios de los sujetos pasivos».

En idénticos términos se pronunció, igualmente, la posterior Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de noviembre de 1996 (RJ 1996, 8611); en tanto que en la precedente Sentencia de este mismo órgano de 1 de febrero de 1995 (RJ 1995, 998) ya se había señalado que el derecho reconocido en el artículo 41 de la LGT representaba «una afección real de los bienes a unas obligaciones preexistentes a su transmisión como sostiene la doctrina mayoritaria»¹⁰⁸.

1.5. Agentes y comisionistas de Aduanas cuando actúen en nombre y por cuenta de sus comitentes.

CAP. IV

Este supuesto de responsabilidad subsidiaria, recogido en la letra e) del apartado 1 del artículo 43 de la LGT, es congruente con lo dispuesto por el artículo 87. Tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA; habiéndose indicado en la Resolución del TEAC de 13 de febrero de 1997 (JT

108 Véase también en análogos términos la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 1993 (RJ 1993, 8451) en la que se declaró que: «(...) los artículos 41 y 74 de la misma Ley (de la LGT), lejos de contener una hipótesis de transmisión de la obligación o de configurar ésta como propter rem, establecen meramente un derecho real de afección, erigido sobre el bien que se transmite, en garantía del tributo que grava dicha transmisión, de modo que, si el adquirente lo transmite nuevamente, quedará liberado del tributo, que recaerá sobre el nuevo titular, en cuanto obligado a soportar la persecución del bien, pero, en todo caso, sin que desaparezca la obligación personal, con todo su patrimonio, de los sujetos pasivos que, como contribuyente y sustituto, devengaron el tributo».

1997, 390) que tales agentes, en su calidad de responsables, no pueden solicitar aplazamiento o fraccionamiento de pago hasta tanto se hayan constituido en obligados al pago de las deudas tributarias nacidas en las importaciones en cuyos despachos intervienen, lo que sólo ocurre una vez transcurra el período voluntario de pago, sin que los respectivos deudores principales lo hayan efectuado.

Por expresa previsión legal, y de acuerdo con la modificación efectuada en este artículo 43 de la LGT por el artículo 10 de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, esta responsabilidad subsidiaria no alcanzará a la deuda aduanera.

1.6. Contratistas y subcontratistas de ejecuciones de obras o prestaciones de servicios correspondientes a su propia actividad.

En la letra f) del apartado 1 del artículo 43 de la LGT se dispone que son responsables subsidiarios las personas o entidades que contraten o subcontraten la ejecución de obras o la prestación de servicios correspondientes a su actividad económica principal, por las obligaciones tributarias relativas a tributos que deban repercutirse o cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios, en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación¹⁰⁹.

Se dispone expresamente la exoneración de esta responsabilidad cuando el contratista o subcontratista hubiese aportado al pagador un certificado específico de encontrarse al corriente de sus obligaciones tributarias emitido a estos fines por la Administración tributaria durante los doce meses anteriores al pago de cada factura correspondiente a la contratación o subcontratación¹¹⁰.

Tal como se afirmó por la Resolución de la DGT núm. 489/2013, de 19 de febrero (JUR 2013, 99283) la responsabilidad subsidiaria no surge exclusi-

109 Según se manifestó en el Informe sobre el borrador del Anteproyecto de la nueva LGT, de 23 enero 2003, con este supuesto de responsabilidad se buscó hacer frente a determinadas situaciones en los que la contratación o subcontratación únicamente se realizan por motivos de elusión fiscal.

110 La Administración tributaria tiene que emitir este certificado, o denegarlo, en el plazo de tres días desde su solicitud por el contratista o subcontratista, debiendo facilitar las copias del certificado que le fueren solicitadas. Dicha petición puede realizarse por el contratista o subcontratista con ocasión de la presentación de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades a que esté obligado.

vamente por el hecho de que se pague o no se pague la deuda derivada de la relación contractual, sino también porque la persona con la que se ha contratado o subcontratado no cumpla con las obligaciones tributarias mencionadas en el artículo 43.1.f) de la LGT. En la medida en que no se aporte al pagador el correspondiente certificado de estar al corriente del cumplimiento de las obligaciones tributarias, no puede excluirse la aplicación de lo dispuesto en dicho precepto, ya que dicha aportación es la única causa de exoneración de responsabilidad recogida en ese artículo.

Y dicha responsabilidad se limita al importe de los pagos que se realicen sin haber aportado el contratista o subcontratista al pagador el certificado de encontrarse al corriente de sus obligaciones tributarias, o habiendo transcurrido el período de doce meses desde el anterior certificado sin haber sido renovado.

1.7. Personas o entidades que tengan el control efectivo de las personas jurídicas, o de las que los obligados tributarios tengan dicho control.

En virtud del artículo 5.5 de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la prevención del fraude fiscal se introdujeron en el artículo 43 de la LGT dos nuevos supuestos de responsabilidad subsidiaria, que se recogen en sus letras g) y h).

El primero de ellos se refiere a las personas o entidades que tengan el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, de las personas jurídicas o en las que concurra una voluntad rectora común con estas, cuando resulte acreditado que las personas jurídicas han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda pública y exista unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial.

Y el segundo supuesto de responsabilidad está representado por las personas o entidades de las que los obligados tributarios tengan el control efectivo, total o parcial, o en las que concurra una voluntad rectora común con dichos obligados tributarios, por las obligaciones tributarias de estos, cuando resulte acreditado que referidas personas o entidades han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, siempre que concurren, ya sea una unicidad de personas o esferas económicas, ya una confusión o desviación patrimonial.

En la Exposición de Motivos de dicha Ley 36/2006, de 29 de noviembre, se justificó la inclusión en la LGT de estos dos nuevos casos de res-

ponsabilidad como una medida antiabuso “basada en la construcción jurisprudencial del levantamiento del velo”, indicando que la misma “engarza directamente con los límites y requisitos que la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha perfilado, con la única salvedad de su novedosa configuración al amparo de la autotutela administrativa, como propios de un supuesto de responsabilidad subsidiaria”. Y se añadió que la introducción de esta medida antiabuso “permitirá a la Hacienda Pública reaccionar contra determinadas estrategias fraudulentas enquistadas en nuestro sistema y tendentes a conseguir, cuando no la exoneración de facto de las obligaciones contributivas, un retardo elevadísimo en su cumplimiento al tener que acudir a la tutela judicial en fase declarativa”.

Considero que en casos como estos mencionados por los dichas letras g) y h) del artículo 43.1 de la LGT sí que es útil la aplicación de la doctrina jurisprudencial del “levantamiento del velo” para la personalidad jurídica, cuyo origen se encuentra en el Derecho anglosajón, en donde se la conoce con diversos nombres: disregard of legal entity (desconocimiento de la entidad legal); to disregard the corporate fiction (desatender la ficción corporativa) to pierce and look behind the veil of personality (penetrar y ver tras el velo de la personalidad); o to lift the veil (levantar el velo), siendo su finalidad promover la justicia o evitar resultados inicuos.

Para ello debe procederse a levantar el velo, a indagar en la forma social que se reputa como mera ficción, y a ahondar en la verdadera realidad jurídica subyacente, para sí individualizar a los verdaderos y auténticos protagonistas de cada relación, habiéndose declarado en las Sentencias del Tribunal Supremo de 19 de mayo de 2003 (RJ 2003, 5213), 27 de octubre de 2004 (RJ 2004, 7042), 28 de enero de 2005 (RJ 2005, 1829), 11 de marzo de 2005 (RJ 2005, 2228), 15 de abril de 2005 (RJ 2005, 3242), 30 de mayo de 2005 (RJ 2005, 4244) y 29 de julio de 2005 (RJ 2005, 6561), por citar sólo algunas, aunque en casi todas ellas se hace referencia, más o menos literal, a la emblemática Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de mayo de 1984 (RJ 1984, 2800), que con la aplicación de esta técnica -con la que se busca penetrar, en el substratum personal de una entidad, con el fin de evitar que, al socaire de esa ficción o forma legal, se puedan perjudicar ya intereses privados o públicos o bien ser utilizada como camino del fraude (artículo 6.4 del Código Civil)- se pretende tan sólo que la forma de la sociedad no sea un asilo intangible ante el que haya de detenerse la eficacia de los principios fundamentales del Derecho, de los de la buena fe, simulación, abuso del derecho y fraude, pues la persona jurídica no está para chocar con los fundamentos del respectivo ordenamiento social y económico, añadiéndose que si bien es cierto que el

respeto a la forma externa y a la confianza que ella produce no conviene que sea quebrantada (lo exige la seguridad jurídica), sin embargo ello se puede predicar a favor de la generalidad, pero nunca en beneficio de quienes la utilizan para fines extraños o contrarios a los que justifican la figura misma de la sociedad.

Sin embargo, para aplicar esta doctrina es imprescindible e inexcusable probar en cada caso concreto, por parte de quien alegue que existe el pretendido abuso de la personalidad jurídica, que está en la base misma de esta doctrina, que el mismo se ha producido.

Es decir, quien invoque el levantamiento del velo tiene la carga de la prueba, consistiendo la misma, normalmente, siguiendo los pasos de la jurisprudencia fiscal americana, la más avanzada en la materia, en la denominada "prueba del objeto comercial" (business purpose test), en virtud de la que se llega a declarar la ineficacia de determinadas actividades, tales como, por ejemplo, la constitución de sociedades, cuando las mismas no están motivadas por propósito comercial alguno que no consista, única y exclusivamente, en conseguir una mera ventaja de índole fiscal.

En definitiva, para que la doctrina referida pueda ser aplicable, es preciso que el resultado de tal actividad probatoria arroje como resultado final que la entidad se constituyó pura y simplemente, de modo exclusivo, con la única finalidad o bien de pagar menos impuestos, o bien, lo que es parecido, de beneficiarse de algún incentivo fiscal.

Cuando, por el contrario, de la práctica de tal prueba se desprenda inequívocamente que la creación de una sociedad tiene otras finalidades reales y efectivas, esto es, persigue el llevar a cabo objetivos con genuino y auténtico contenido económico, y no tan sólo el disfrutar de una ventaja o ahorro tributarios, aunque ello pueda resultar indisociablemente aparejado, por aplicación estricta de la normativa aplicable, a la constitución de la entidad, entonces resulta inviable, según lo que se acaba de exponer, el poder aplicar la doctrina del "levantamiento del velo".

Y hay que tener muy presente que la aplicación de esta doctrina ha sido hasta ahora fruto exclusivo de la tarea de los Tribunales -óptica desde la que ningún problema debe existir para aplicar la misma al ámbito tributario, en el que, por consiguiente, es perfectamente lícito y legítimo que pueda aprehenderse el sustrato real que vela la personalidad jurídica sin incurrir, por ello, en anatema-, que, además, han procedido, en todo caso, con suma cautela al enfrentarse a este conflictivo tema.

Y así se ha señalado al respecto que la seguridad jurídica y la pluralidad de intereses que están en juego exigen, que, ante una cuestión tan delica-

da, se proceda con moderación y caso por caso¹¹¹; y siempre observando la más exquisita prudencia, como corresponde a un remedio excepcional que no tolera desconocer, sin justificación bastante, los principios que inspiran la regulación de las sociedades¹¹², negando su personalidad jurídica, tal como se afirmó en, por ejemplo, las Sentencias del Tribunal Supremo de 14 de julio de 2004 (RJ 2004, 4672) y 16 de septiembre de 2004 (RJ 2004, 5744), en la que se declaró que la doctrina del levantamiento del velo es de aplicación excepcional, tesis reiterada, entre otras muchas, en la posterior Sentencia de este mismo Órgano de 29 de septiembre de 2004 (RJ 2004, 5687), siendo ello, sin duda, debido, a la afirmación que se recoge en la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de junio de 2002 (RJ 2002, 5369), en la que se puso de manifiesto que: “El desdoblamiento de la personalidad sólo debe utilizarse en supuestos límite y extraordinarios, de forma subsidiaria, cuando no exista otra técnica jurídica que permita respetar la personalidad jurídica y el Tribunal Supremo parece que pretende hacer valer la doctrina del «levantamiento del velo» como solución de justicia material en el caso concreto”.

Por todo ello, y tomando como base tan reiterada jurisprudencia, no parece muy correcto el que sea la propia Administración tributaria la que, actuando como juez y parte, pretenda llevar a cabo, por sí misma, y sin intervención judicial, esta delicada tarea, que es, en definitiva, lo que se pretendió conseguir por medio de la adición de estos nuevos párrafos g) y h) al apartado 1 del artículo 43 de la LGT, y así se resaltó, por si alguna duda existiese, en la propia Exposición de Motivos de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, en la que, como ya se expuso, se afirma, sin rubor alguno, que a través de estas medidas se pretendió evitar el retraso que supone la intervención de la tutela judicial en fase declarativa, para lo cual se obvia ese inconveniente encomendando directamente la práctica de la verificación de los extremos que permitan la aplicación del “levanta-

111 Véanse, entre otras las Sentencias del Tribunal Supremo de 28 de mayo de 1984 (RJ 1984, 2800), 12 de junio de 1995 (RJ 1995, 4739), 31 de octubre de 1996 (RJ 1996, 7728), 12 de febrero de 1999 (RJ 1999, 654), 8 de mayo de 2001 (RJ 2001, 7381), 10 de julio de 2002 (RJ 2002, 7173), 30 de julio de 2002 (RJ 2002, 7486), 25 de abril de 2003 (RJ 2003, 3534), 28 de enero de 2005 (RJ 2005, 1829), 9 de marzo de 2005 (RJ 2005, 2221), 10 de marzo de 2005 (RJ 2005, 2224) y 6 de abril de 2005 (RJ 2005, 2704).

112 Así se declaró, entre otras, por las Sentencias del Tribunal Supremo de 17 de octubre de 2000 (RJ 2000, 8046), 22 de noviembre de 2000 (RJ 2000, 9313), 16 de octubre de 2001 (RJ 2001, 8634), 25 de abril de 2003 (RJ 2003, 3534), 3 de junio de 2004 (RJ 2004, 3594), 11 de marzo de 2005 (RJ 2005, 2228) y 29 de julio de 2005 (RJ 2005, 6561).

miento del velo" a la propia autotutela administrativa, como un supuesto de responsabilidad subsidiaria.

Debe tenerse presente, en cualquier caso, que si en todas las figuras de responsables tributarios está presente, en mayor o menor grado, un aspecto sancionador, como ya indiqué precedentemente, esa situación es evidente que se produce, indiscutiblemente, en estos supuestos de responsabilidad subsidiaria -que incluso por cierto sector doctrinal se han calificado de responsabilidad-sanción- recogidos en el artículo 43.1.g) y h) de la LGT, por lo que parece evidente que la declaración de mencionada responsabilidad debiera realizarse en todo caso de conformidad con los principios que rigen el Derecho sancionador.

1.8. Administradores de las personas jurídicas obligadas a efectuar la declaración e ingreso de deudas derivadas de tributos que deban repercutirse o de cantidades que deban retenerse.

En virtud de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, se ha procedido a introducir un nuevo apartado 2 en el artículo 43 de la LGT, se ha modificado el anterior apartado 2, que ha pasado a numerarse como 3, y el antiguo apartado 3 ha pasado a numerarse como 4, estando constituido el objetivo principal de estas modificaciones por la inclusión de un nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria, destinado a facilitar la acción de cobro contra los administradores de aquellas empresas que con actividad económica regular realizan, por determinados conceptos tributarios, una actividad recurrente y sistemática, con ánimo defraudador, de presentación meramente formal de autoliquidaciones, al no ir estas acompañadas del correspondiente ingreso.

A estos efectos, se dispone en el nuevo apartado 2 de este artículo 43 de la LGT que tendrán la condición de responsables subsidiarios de las deudas tributarias derivadas de tributos que deban repercutirse o de cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios¹¹³, los administradores de hecho o de derecho de las perso-

113 No prosperó la enmienda núm. 70, formulada al proyecto de Ley por el Grupo Parlamentario Socialista, que pretendía que esta responsabilidad subsidiaria no se limitase a las deudas que deban repercutirse o a las cantidades que deban retenerse a los trabajadores, sino que había que extenderla también a todas las deudas tributarias.

nas jurídicas obligadas a efectuar la declaración e ingreso de tales deudas en aquellos casos en los que, existiendo continuidad en el ejercicio de la actividad, la presentación de autoliquidaciones sin ingreso por mencionados conceptos tributarios sea reiterativa y pueda acreditarse que dicha presentación no obedece a una intención real de cumplir la obligación tributaria objeto de autoliquidación.

Intentando concretar este mandato se dispone también en este artículo 43.2 de la LGT:

- Que se considerará, a efectos de esta responsabilidad, que la presentación de las autoliquidaciones se ha realizado sin ingreso cuando, aun existiendo ingresos parciales en relación con todas o algunas de las autoliquidaciones presentadas, el importe total resultante de tales ingresos durante un año natural, computado en la forma que se describe en el párrafo siguiente, no supere el 25 por ciento del sumatorio de las cuotas a ingresar autoliquidadas¹¹⁴.
- Que se entenderá que existe reiteración en la presentación de autoliquidaciones cuando en un mismo año natural, de forma sucesiva o discontinua, se hayan presentado sin ingreso la mitad o más de las que corresponderían, con independencia de que se hubiese presentado solicitud de aplazamiento o fraccionamiento y de que la presentación haya sido realizada en plazo o de forma extemporánea, precisándose que a estos fines no hay que computar aquellas autoliquidaciones en las que, habiéndose solicitado aplazamiento o fraccionamiento, el mismo se hubiese concedido, con la excepción de que con posterioridad se hubiere producido un incumplimiento en algún momento, no computándose, en ningún caso, aquellos aplazamientos o fraccionamientos que se concedieron con garantía debidamente formalizada.
- Y que se presumirá que no existe intención real de cumplir la obligación tributaria objeto de autoliquidación cuando se hayan satisfecho créditos de titularidad de terceros de vencimiento posterior a la fecha en que las obligaciones tributarias a las que se extiende esta responsabilidad se devengaron o resultaron exigibles y no preferentes a los créditos tributarios derivados de estas últimas.

¹¹⁴ No se aceptó la enmienda núm. 71, formulada al proyecto de Ley por el Grupo Parlamentario Socialista, que requería, a estos fines, un porcentaje de ingreso más exigente para eludir esta responsabilidad, en concreto el del 50 por ciento.

Se busca con ello afrontar una conducta: la presentación de declaraciones con la inclusión en ellas de las cuotas correctamente determinadas, pero sin ir acompañadas del oportuno ingreso, que se efectúa con la finalidad de intentar evitar la declaración de responsabilidad de los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que les podría ser imputada, en el supuesto de no presentarse las declaraciones, en aplicación de lo dispuesto por los artículos 42.1.a) y 43.1.a) de la LGT.

El objetivo buscado es merecedor de ser valorado de forma positiva. No obstante, tal como aparece redactado este nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria cabe efectuar una serie de consideraciones críticas.

Así, no parece acertado el hecho de que se decrete sin más esta responsabilidad para las deudas tributarias derivadas de tributos que deban repercutirse, sin establecer distinciones entre que el tributo haya sido repercutido, pero la cuantía de la repercusión no haya sido satisfecha por el repercutido, fruto de lo cual quien repercute tampoco la ingresa en la Hacienda Pública, y aquellos otros casos en los que la repercusión practicada fue abonada por el repercutido, pese a lo cual el repercutidor no efectúa el pertinente ingreso de la cantidad que a él si le ha sido ya satisfecha.

Como bien se manifestó en el informe de la AEDAF sobre el anteproyecto de ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, el supuesto de hecho de este supuesto de responsabilidad subsidiaria está pensado para los supuestos en que el sujeto pasivo no ingresa unas cantidades repercutidas que pertenecen a la Hacienda Pública, y esa grave conducta debe tener una respuesta del tenor de la que se recoge en este nuevo apartado 2 del artículo 43 de la LGT.

Sin embargo, el reproche jurídico que debe merecer el sujeto pasivo tendría que ser distinto, y desde luego menor que el previsto en este precepto para quien se apropió del dinero obtenido a través de la repercusión practicada, si se produjese la situación de que el repercutido no hubiera realizado el pago de las cuotas repercutidas, porque en este caso el sujeto pasivo queda obligado a efectuar un anticipo a la Hacienda Pública.

Y, en segundo término, la necesaria acreditación que la Administración tendrá que llevar a cabo de que la presentación de las autoliquidaciones sin ingreso no obedece a una intención real de cumplir la obligación tributaria objeto de autoliquidación, constituye una prueba

difícil de efectuar, lo que originará, sin duda, un elevado grado de conflictividad.

Cierto es que en el propio artículo 43.2 de la LGT se introduce una pauta para presumir en qué casos no existe tal intención real de cumplimiento, y ello puede contribuir a minorar esta fuente de conflictos, pero no a eliminarla, porque esta presunción tal como está redactada presenta bastantes rasgos de muy excesiva protección del crédito tributario.

Es evidente, y nada cabe objetar en contra de ello que este crédito es merecedor de la adecuada protección jurídica; pero es criticable, sobre todo en estos momentos de profunda crisis económica, que se afirme que no existe tal intención real de cumplimiento de las obligaciones tributarias cuando se hubiesen satisfecho créditos de titularidad de terceros de vencimiento posterior a la fecha en que las obligaciones tributarias a las que se extiende la responsabilidad establecida en esta disposición se devengaron o resultaron exigibles y no preferentes a los créditos tributarios derivados de estas últimas, ya que con ello se está exigiendo, si no se quiere incurrir en este supuesto de responsabilidad subsidiaria, que se abonen los créditos antes a la Hacienda pública que a los trabajadores o a los proveedores, sin importarle a aquella la delicada situación en la que éstos pueden encontrarse.

Y, por otra parte, tampoco parece muy razonable que no se establezca una cuantía o porcentaje mínimo del importe de esos créditos que son de titularidad de terceros o de vencimiento posterior para poder presumir que la entidad afectada de que se trate no tiene intención real de cumplir con sus obligaciones tributarias, por lo que al ser ello así basta con que ese importe sea insignificante para que sea posible declarar la responsabilidad subsidiaria de la entidad si el crédito es de fecha posterior a la de la obligación tributaria, lo que, desde luego, no parece ni justo ni equitativo.

A todo ello debe unirse, además, que es posible que como consecuencia de la introducción de este nuevo artículo 42.2 de la LGT se pueda llegar a generar un efecto más pernicioso que el existente antes de esta reforma.

Ya se señaló que lo que con este precepto se pretendía era, básicamente, atajar la conducta de quienes, para evitarse le fuesen aplicados los supuestos de responsabilidad solidaria o subsidiaria recogidos, respectivamente, en los artículos 42.1.a) y 43.1.a) de la LGT, procedían a presentar declaraciones no acompañadas del correspondiente ingreso.

Pues bien, nada nos asegura ahora que estas personas, a la vista de la nueva regulación, no prefieran arriesgarse a poder incurrir en esos supuestos de responsabilidad mencionados, no presentando las declara-

ciones, ya que juega en su favor, para proceder de esta forma, el hecho de que es posible que la Administración tributaria no llegue a conocer la situación de que debería haberse declarado e ingresado; mientras que si declaran sin ingresar la Administración ya es conocedora de la declaración realizada, y lo único que debe verificar es que el ingreso que tendría que haberse practicado no se ha llevado a término¹¹⁵.

115 Así se señaló también en la enmienda núm. 90 presentada al proyecto de ley por el Grupo Parlamentario Catalán (Convergència i Unió), al señalarse en la justificación de la misma que se debería suprimir todo el apartado 2 del artículo 43 de la LGT, ya que el contribuyente, para evitar este supuesto de responsabilidad, podía optar por no presentar las autoliquidaciones, con lo que, por tanto, la Administración podía llegar a tardar más en tener conocimiento de la deuda tributaria.