

DEPARTAMENTO DE DERECHO FINANCIERO E  
HISTORIA DEL DERECHO

LA FIGURA DEL RESPONSABLE TRIBUTARIO EN EL  
DERECHO ESPAÑOL

DIEGO GONZÁLEZ ORTIZ

UNIVERSITAT DE VALENCIA  
Servei de Publicacions  
2003

Aquesta Tesi Doctoral va ser presentada a València el dia 16 de Maig de 2003 davant un tribunal format per:

- Dr. D. Carlos Palao Taboada
- Dr. D. José Ferreiro Lapatza
- Dr. D. Juan Martín Queralt
- Dr. D. Ángel Aguallo Avilés
- Dr. D. Francisco Magraner Moreno

Va ser dirigida per:  
D. Fernando Cervera Torrejón

©Copyright: Servei de Publicacions  
Diego González Ortiz

---

Depòsit legal:

I.S.B.N.:84-370-5813-9

Edita: Universitat de València  
Servei de Publicacions  
C/ Artes Gráficas, 13 bajo  
46010 València  
Spain  
Telèfon: 963864115

**LA FIGURA DEL RESPONSABLE TRIBUTARIO EN EL  
DERECHO ESPAÑOL**

**Tesis presentada por:**

Diego González Ortiz

Profesor de Derecho Financiero y Tributario

Universitat Jaume I, Castellón

**Dirigida por el Dr. D.:**

Fernando Cervera Torrejón.

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.

**UNIVERSITAT DE VALÈNCIA**

**PREMIO DEL INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES**

**Indice.** I

**Abreviaturas.** XVI

**INTRODUCCION** 1

1. DELIMITACION DEL OBJETO DE ESTUDIO. 1

2. RESPUESTA AL LLAMADO «DILEMA METODOLOGICO». 2

3. ESTRUCTURA DE LA EXPOSICION. 5

**CAPITULO PRIMERO**

**CONSIDERACIONES DOGMATICAS PREVIAS.** 8

1. EL RESPONSABLE TRIBUTARIO COMO CONCEPTO LOGICO EN LA TEORIA DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA. 9

2. LAS PRINCIPALES CLASIFICACIONES DOCTRINALES DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS EN EL ÁMBITO DEL DERECHO TRIBUTARIO MATERIAL. 17

**2.1. La distinción entre deudor y responsable patrimonial de una deuda ajena.** 17

**2.2. La distinción entre sujeto pasivo en sentido jurídico y sujeto pasivo en sentido económico.** 22

2.3. <b>La clasificación tripartita de los obligados al pago de la deuda tributaria.</b>	26
3. <b>PROPUESTA DE UNA CLASIFICACIÓN LÓGICO-JURÍDICA DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS EN EL ÁMBITO DEL DERECHO TRIBUTARIO MATERIAL.</b>	31
<b>CAPITULO SEGUNDO</b>	
<b>EL RESPONSABLE TRIBUTARIO COMO OBLIGADO AL PAGO DE UNA DEUDA TRIBUTARIA AJENA</b>	36
1. <b>EL CONCEPTO DE RESPONSABLE TRIBUTARIO DESIGNADO EN EL ARTÍCULO 37 DE LA LGT.</b>	36
1.1. <b>El responsable tributario está obligado al pago de la deuda tributaria.</b>	37
1.2. <b>El responsable tributario está obligado al pago de una deuda tributaria ajena.</b>	42
1.2.1. <b>No hay responsabilidad tributaria sin deuda principal: Principio de accesoriadad de la responsabilidad tributaria.</b>	47
1.2.2. <b>Principio de no reciprocidad entre la responsabilidad tributaria y la subjetividad pasiva.</b>	49

1.2.3. Principio de subsidiariedad de la responsabilidad tributaria.	55
1.2.4. Prohibición de alcance a prestaciones económicas de naturaleza personalísima.	66
1.2.4.1. <i>Alcance de la responsabilidad tributaria a las sanciones.</i>	71
1.2.4.2. <i>Alcance de la responsabilidad tributaria a las prestaciones accesorias de contenido económico.</i>	88
<b>1.3. La responsabilidad tributaria debe ser establecida por la Ley.</b>	<b>94</b>
1.3.1. Imposibilidad de una responsabilidad tributaria contractual.	95
1.3.2. La responsabilidad tributaria como materia reservada a la Ley.	96
<b>1.4. Falta de contraposición entre los conceptos de responsable tributario y contribuyente.</b>	<b>97</b>
1.4.1. El concepto de contribuyente en la LGT.	98
1.4.1.1. <i>El contribuyente como sujeto pasivo realizador del hecho imponible.</i>	98

1.4.1.2. <i>El contribuyente como titular de la capacidad económica gravada por un tributo.</i>	108
1.4.2. La responsabilidad tributaria del contribuyente.	116
<b>1.5. Delimitación de la responsabilidad tributaria frente a otros supuestos de pluralidad subjetiva en el ámbito del Derecho tributario material.</b>	124
1.5.1. Imposibilidad de considerar como responsables tributarios a quienes son sujetos pasivos del tributo.	124
1.5.1.1. <i>Supuestos de solidaridad tributaria por cotitularidad del hecho imponible.</i>	125
1.5.1.2. <i>Sujetos pasivos por contribución ajena.</i>	129
1.5.1.3. <i>La responsabilidad de los miembros de un ente carente de personalidad jurídica.</i>	140
1.5.2. La responsabilidad <i>real</i> sobre la deuda ajena.	147
1.5.3. Deber de tolerar la ejecución del patrimonio ajeno.	150
<b>2. NATURALEZA JURÍDICA DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA.</b>	152
<b>2.1. La responsabilidad tributaria como garantía personal del crédito tributario.</b>	152

2.2. Naturaleza jurídica de la responsabilidad tributaria por actos ilícitos.	155
2.3. Aplicación del régimen jurídico de la fianza a la responsabilidad tributaria.	159
3. LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA FRENTE AL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONOMICA.	164
3.1. La responsabilidad tributaria vulnera las exigencias del principio de capacidad económica.	171
3.1.1. Proyección sobre la responsabilidad tributaria del principio de capacidad económica como sustrato de la imposición.	175
3.1.2. Proyección sobre la responsabilidad tributaria del principio de capacidad económica como criterio de contribución al sostenimiento del gasto público.	180
3.2. Posible fundamento material de la obligación de contribuir según la capacidad económica ajena.	184
3.2.1. El aseguramiento del crédito tributario como fundamento de la responsabilidad tributaria.	185
3.2.2. La realización de una conducta antijurídica y culpable como fundamento de la obligación de pago de la deuda	



tributaria ajena.

190

---

## CAPITULO TERCERO

<b>SUPUESTOS DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA REGULADOS EN EL ORDENAMIENTO JURIDICO ESPAÑOL</b>	197
<b>1. SUPUESTOS DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA REGULADOS EN LA LGT.</b>	197
<b>1.1. Responsabilidad tributaria de los colaboradores o causantes en la infracción tributaria.</b>	197
1.1.1. El artículo 38.1 como norma con finalidad esencialmente sancionadora: <i>teoría de la solidaridad en la sanción y teoría de la sanción de garantía.</i>	201
1.1.2. La responsabilidad tributaria <i>ex</i> artículo 38.1 como consecuencia jurídica accesoria por la realización de una infracción tributaria.	217
<b>1.2. Responsabilidad tributaria de las sociedades integrantes del grupo en régimen de declaración consolidada.</b>	226
<b>1.3. Responsabilidad tributaria de los administradores de personas jurídicas.</b>	232
1.3.1. La responsabilidad de los administradores por las infracciones cometidas por las personas jurídicas.	232



1.3.1.1. <i>Presupuesto de hecho y alcance de la responsabilidad tributaria según el tenor literal del artículo 40.1 de la LGT.</i>	234
A) La comisión de una infracción tributaria por una persona jurídica.	234
B) Relación del administrador con la infracción tributaria.	245
C) Alcance objetivo de la responsabilidad tributaria.	251
1.3.1.2. <i>Diferentes interpretaciones doctrinales del artículo 40.1 de la LGT.</i>	254
A) El artículo 40.1 de la LGT como precepto dirigido a sancionar la autoría material de la infracción tributaria.	254
B) Sanción de la coautoría o participación en la infracción tributaria cometida por la persona jurídica.	261
C) Responsabilidad subsidiaria por el incumplimiento de la obligación legal de prevenir la infracción cometida por otro o tesis de la doble infracción.	264

1.3.1.3.	<i>Consideraciones críticas acerca de la responsabilidad tributaria contemplada en el artículo 40.1 de la LGT.</i>	268
	A) Falta de una explicación dogmática a la responsabilidad subsidiaria de los administradores.	268
	B) Responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas en nombre de una persona jurídica.	271
	C) Obligación de los administradores de indemnizar a la Hacienda Pública por el daño patrimonial causado.	275
1.3.2.	La responsabilidad de los administradores en caso de cese de la persona jurídica en sus actividades.	278
1.3.2.1.	<i>Presupuestos jurídicos de la responsabilidad tributaria.</i>	279
1.3.2.2.	<i>Alcance objetivo de la responsabilidad tributaria.</i>	289
<b>1.4.</b>	<b>Responsabilidad tributaria de los Síndicos, Interventores o Liquidadores.</b>	291
1.4.1.	Delimitación del ámbito personal y objetivo de aplicación del artículo 40.2 de la LGT.	292

1.4.2. Alcance objetivo de la responsabilidad tributaria de los síndicos, interventores o liquidadores.	294
1.4.3. Incidencia del artículo 89.4 de la LGT sobre la responsabilidad tributaria de los síndicos, interventores o liquidadores.	298
<b>1.5. Responsabilidad tributaria por la sucesión en la titularidad de una explotación empresarial y en el ejercicio de la actividad.</b>	<b>301</b>
1.5.1. Presupuesto de hecho del artículo 72 de la LGT.	302
1.5.1.1. <i>Sucesión en la titularidad de explotaciones y                   actividades económicas.</i>	303
A) Sucesión en la titularidad de una explotación empresarial.	304
B) Sucesión en el ejercicio de la actividad empresarial.	314
1.5.1.2. <i>Aplicación del artículo 72 de la LGT a los supuestos                   de sucesión universal.</i>	315
1.5.2. La responsabilidad tributaria del sucesor de empresa.	322
1.5.2.1. <i>Naturaleza solidaria o subsidiaria de la                   responsabilidad tributaria.</i>	327

1.5.2.2. <i>Alcance objetivo de la responsabilidad tributaria.</i>	332
<b>1.6. Responsabilidades tributarias relacionadas con el embargo bienes.</b>	343
1.6.1. Ambito personal y objetivo de aplicación del artículo 131.5 de la LGT.	345
1.6.1.1. <i>La ocultación maliciosa de bienes y derechos del deudor con la finalidad de impedir su traba.</i>	345
1.6.1.2. <i>El incumplimiento de las órdenes de embargo.</i>	347
1.6.1.3. <i>La colaboración o consentimiento en el levantamiento de bienes.</i>	349
1.6.2. Alcance de la responsabilidad tributaria.	350
<b>2. PRINCIPALES SUPUESTOS DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA REGULADOS FUERA DE LA LGT.</b>	353
<b>2.1. Responsabilidad tributaria en la imposición directa.</b>	353
2.1.1. Responsabilidades tributarias en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre Sociedades y sobre el Patrimonio.	353
2.1.1.1. <i>Responsabilidad tributaria del pagador de</i>	

	<i>rendimientos a sujetos pasivos no residentes.</i>	358
2.1.1.2.	<i>Responsabilidad tributaria del depositario o gestor de los bienes o derechos de los sujetos pasivos no residentes.</i>	362
2.1.1.3.	<i>Consideraciones críticas sobre la responsabilidad tributaria del pagador, gestor o depositario de bienes de los no residentes</i>	364
2.1.2.	Responsabilidades tributarias en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.	365
2.1.2.1.	<i>Responsabilidad tributaria de los intermediarios en las entregas sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones</i>	366
2.1.2.2.	<i>Responsabilidad tributaria del funcionario que autorice el cambio de sujeto pasivo</i>	372
<b>2.2.</b>	<b>Responsabilidad tributaria en la imposición indirecta.</b>	373
2.2.1.	Responsabilidad tributaria del prestamista y del arrendador en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales	373
2.2.2.	Responsabilidad tributaria del funcionario que autorice el cambio de sujeto pasivo ( <i>remisión al apartado 2.1.2.2.</i> ).	375



2.2.3. Responsabilidad tributaria sobre deudas tributarias derivadas de operaciones societarias.	375
2.2.4. Responsabilidad tributaria de las personas que intervengan en la negociación o cobro de documentos mercantiles.	377
2.2.5. Responsabilidad tributaria de los destinatarios de operaciones sujetas al IVA.	378
2.2.6. Responsabilidad tributaria en las importaciones	382

## CAPITULO CUARTO

<b>REGIMEN JURIDICO PARTICULAR DE LA ACCION ADMINISTRATIVA FRENTE AL RESPONSABLE TRIBUTARIO</b>	384
1. EL ACTO ADMINISTRATIVO DE DECLARACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA.	388
<b>1.1. Naturaleza y contenido del acto de declaración de responsabilidad.</b>	394
1.1.1. Naturaleza declarativa del acto administrativo de declaración de responsabilidad tributaria.	395
1.1.2. Contenido del acto de declaración: declaración de la responsabilidad y determinación de su alcance.	398

1.1.3. Forma del acto administrativo de declaración y contenido de la notificación del mismo.	403
---	-----

<b>1.2. Presupuestos necesarios para la declaración de la responsabilidad.</b>	406
1.2.1. Posible anticipación del acto de declaración al de requerimiento de pago.	407
1.2.2. La liquidación administrativa de la deuda tributaria.	411
1.2.3. Subsistencia de la acción administrativa para liquidar la deuda tributaria y para exigir al deudor principal el pago de la deuda tributaria liquidada.	415
<b>1.3. Procedimiento y competencia para declarar la responsabilidad.</b>	416
1.3.1. Órgano competente para declarar la responsabilidad.	416
1.3.2. Instrucción del procedimiento de declaración de la responsabilidad.	420
<b>1.4. Límite temporal para el ejercicio de la acción para declarar la responsabilidad tributaria.</b>	425
<b>1.5. Consecuencias jurídicas de la declaración de responsabilidad tributaria.</b>	434
1.5.1. Atribución de los derechos correspondientes al deudor principal.	436

1.5.2. Apertura del plazo para impugnar el acto de declaración de la responsabilidad tributaria y la liquidación de la deuda ajena.	438
1.5.3. Adopción de medidas cautelares frente al responsable subsidiario.	443
<b>2. EL ACTO DE REQUERIMIENTO DE PAGO AL RESPONSABLE TRIBUTARIO.</b>	<b>447</b>
<b>2.1. Presupuestos para el requerimiento de pago al responsable tributario.</b>	<b>449</b>
2.1.1. Principio de subsidiariedad de la responsabilidad tributaria (proyección procedimental).	449
2.1.2. El beneficio de excusión del responsable subsidiario.	453
<b>2.2. Efectos jurídicos de la notificación del acto de requerimiento de pago.</b>	<b>458</b>
2.2.1. Concesión de un plazo voluntario para el pago voluntario de la deuda tributaria ajena.	458
2.2.2. Apertura del plazo para impugnar el acto de requerimiento de pago.	461

<b>2.3. Límite temporal para el ejercicio de la acción administrativa para requerir el pago al responsable.</b>	462
<b>2.4. El requerimiento de pago frente a una pluralidad de responsables tributarios.</b>	464
<b>Conclusiones.</b>	466
<b>Bibliografía.</b>	493

**Abreviaturas.**

AO	Abgabenordnung (Ordenanza Tributaria alemana)
AöR	Archiv für öffentliches Recht
art.	artículo
BDF	Bundesfinanzhof (Tribunal Federal Tributario alemán)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch (Código Civil alemán)
BStBl	Bundessteuerblatt (Boletín Tributario Federal alemán)
CaT	Carta Tributaria
C.C.	Código Civil
C.E.	Constitución española
C.E.F.	Centro de Estudios Financieros
C.Com.	Código de Comercio
C.P.	Código Penal

CPC	Cuadernos de Política Criminal
C.T.	Crónica Tributaria
DGT	Dirección General de Tributos
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZ	Deutsche Steuerzeitung
ed.	edición
Ed.	Editorial
FinArch	Finanz Archiv
FR.	Finanz-Rundschau
G.F.	Gaceta Fiscal
H.P.E.	Hacienda Pública Española
I.E.F.	Instituto de Estudios Fiscales
I.E.P.	Instituto de Estudios Políticos
IGTE	Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas

INAP	Instituto Nacional de Administración Pública
IP	Impuesto sobre el Patrimonio
IS	Impuesto sobre Sociedades
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IRTP	Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal
ITPAJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
J.T.	Jurisprudencia Tributaria
LGT	Ley General Tributaria
LIP	Ley del Impuesto sobre el Patrimonio
LIRNR	Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes



LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades
LISD	Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
LIVA	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido
núm.	número
NWB	Neuer Wirtschaftsbriefe
ob. cit.	obra citada
pág.	página
págs.	páginas
Q.F.	Quincena Fiscal
RAO	Reichsabgabenordnung (Ordenanza Tributaria Imperial alemana)
R.A.P.	Revista de Administración Pública
R.C.T.	Revista de Contabilidad y Tributación.

R.E.D.A.	Revista Española de Derecho Administrativo
R.E.D.C.	Revista Española de Derecho Constitucional
R.E.D.F.	Revista Española de Derecho Financiero
RD	Real Decreto
R.D.F.H.P.	Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública
R.D.M.	Revista de Derecho Mercantil
R.D.P.	Revista de Derecho Privado
RdS	Revista de Derecho de Sociedades
R.G.D.	Revista General del Derecho
RGI	Reglamento General de Inspección
RGR	Reglamento General de Recaudación
S.	Siglo
ss.	siguientes

StB	Der Steuerberater
StbKongrRep	Steuerkongressreport
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
SSTC	Sentencias del Tribunal Constitucional
StuW	Steuer und Wirtschaft
SteuerStud	Steuer und Studium
TC	Tribunal Constitucional
TEAC	Tribunal Económico Administrativo Central
T.F.	Tribuna Fiscal
T.S.	Tribunal Supremo
T.S.J.	Tribunal Superior de Justicia
Vid.	véase
VJSchrfStuFR	Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht

Vol.

Volumen

## INTRODUCCION

### 1. DELIMITACION DEL OBJETO DE ESTUDIO.

El presente trabajo tiene por objeto ofrecer una visión integral de la responsabilidad tributaria en el ordenamiento jurídico español. Por tanto, intenta dar una respuesta a la cuestión del propio significado de los términos «responsabilidad tributaria» y «responsable tributario», cuando éstos son utilizados por nuestro ordenamiento jurídico, en particular por la Ley General Tributaria y por el Reglamento General de Recaudación. Para ello, resulta imprescindible distinguir al responsable tributario de las demás categorías de obligados al pago de la deuda tributaria, aunque no se persigue ofrecer un análisis detallado de cada una de las mismas.

No obstante, el objeto del trabajo no se agota en la búsqueda de qué es la responsabilidad tributaria o qué entiende el legislador español cuando utiliza la expresión responsable del tributo, sino que, por un lado, el presente trabajo también pretende ofrecer un análisis de todos aquellos supuestos particulares que responden al concepto general adoptado; y, por otro lado, ofrece una exposición del régimen jurídico de la acción administrativa de la Administración, cuando ésta se dirige contra el responsable tributario para tratar de hacer efectivo el crédito tributario sobre su patrimonio.

En relación con este tercer componente, han permanecido al margen del objeto de estudio aquellos aspectos que no son particulares del régimen jurídico de la acción administrativa frente al responsable tributario. Así, ha quedado fuera de los límites de nuestra exposición la regulación del procedimiento administrativo de apremio, por no ofrecer particularidad alguna en relación con el responsable tributario; o, por el mismo motivo, el estudio pormenorizado de

los recursos administrativos contra los actos de esta naturaleza dictados contra el responsable tributario.

Ahora bien, el estudio de la responsabilidad tributaria no debe realizarse exclusivamente desde una perspectiva estructural, sino que debe ser completado con un análisis funcional y valorativo de las normas jurídicas que regulan la responsabilidad tributaria. Además de examinar el régimen jurídico de la misma desde el punto de vista de su estructura, es decir, de su presupuesto de hecho y de las consecuencias jurídicas que genera su realización, también debemos plantearnos cuál es la función que cumple la responsabilidad tributaria en el sistema tributario y su encaje dentro de una concepción social y redistributiva de la Hacienda Pública, como la definida por la Constitución española. Concretamente, debemos plantearnos la naturaleza jurídica de la responsabilidad tributaria, en especial, en los supuestos en los que la obligación a cargo del responsable tributario surge como consecuencia de la realización de un presupuesto de hecho de carácter ilícito; así como las semejanzas con otros institutos jurídicos de Derecho privado y la admisibilidad de una aplicación subsidiaria del régimen jurídico de estos últimos. Asimismo, en relación con el análisis valorativo, se proyectará el principio de capacidad económica sobre las normas que regulan la responsabilidad, examinando la legitimidad de esta figura después de la entrada en vigor de la Constitución española, y tratando de buscar un fundamento material a la atribución unilateral por la ley de una obligación al responsable tributario.

## 2. RESPUESTA AL LLAMADO «DILEMA METODOLOGICO».

Como ya resulta tradicional, antes de definir el concepto de responsable tributario, es imprescindible adoptar previamente una postura metodológica. Es necesario decidir si el concepto de responsable tributario se va a construir a través de un razonamiento inductivo, examinando los diversos supuestos de responsabilidad tributaria que vienen establecidos en nuestro ordenamiento

jurídico, induciendo después las características definitorias de la responsabilidad tributaria, o a través de un método deductivo, es decir, aceptando un concepto de responsable tributario a partir del que deducir posteriormente que casos de responsabilidad tributaria se encuentran recogidos en nuestro ordenamiento jurídico.

A la vez, es necesario aclarar que, en este segundo caso, el concepto de responsable tributario puede ser un concepto apriorístico o un concepto proporcionado por el propio legislador<sup>1</sup>. La mayor parte de la doctrina ha seguido este segundo camino, al entender que carece de sentido plantear el dilema metodológico cuando el legislador ofrece una definición de responsable tributario. Así, por lo general, la doctrina científica extrae el concepto de responsable tributario a partir de las referencias que hace el artículo 37.1 de la LGT a dicho concepto<sup>2</sup>.

Sin embargo, algunos autores han entendido que la utilización de un método deductivo conduce a resultados poco satisfactorios, ya que no todos los supuestos de responsabilidad encajarían perfectamente en el concepto recogido con carácter general por el artículo 37 de la LGT, de ahí que, un reducido sector de la doctrina científica prefiera examinar en primer lugar los supuestos de

---

<sup>1</sup> Vid. M. CORTES DOMINGUEZ, *Ordenamiento tributario español, ob. cit.*, pág. 386.

<sup>2</sup> Vid. M. CORTES DOMINGUEZ, *Ordenamiento tributario español, ob. cit.*, pág. 386; V.E. COMBARROS VILLANUEVA, «La responsabilidad tributaria, solidaria y subsidiaria, en el procedimiento de recaudación», *R.E.D.F.*, núm. 23, 1979, págs. 377 y ss.; J. HERRERO MADARIAGA, «El responsable tributario», *R.E.D.F.*, núm. 26, 1980, págs. 187 y ss.; R. ACOSTA ESPAÑA, «Comentario a los artículos 30 a 40 de la LGT», en *Comentarios a las Leyes Financieras y Tributarias*, tomo I (Ley General Tributaria, artículos 1 a 89), Edersa, Madrid, 1982, págs. 329 y ss.; J.A. SANCHEZ GALIANA, «El responsable», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, vol. I, I.E.F., Madrid, 1991, págs. 629 y ss.; M<sup>a</sup>.D. ARIAS ABELLAN, «El estatuto jurídico del responsable del tributo en el Derecho español», *R.E.D.F.*, núm. 42, 1984, págs. 179 y ss.; S. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, *Los responsables tributarios*, Madrid, I.E.F.-Marcial Pons, 1994, pág. 19; F. DE LA HUCHA CELADOR, «Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad tributaria en Derecho tributario (I)», *R.E.D.F.*, núm. 94, 1997, págs. 165 y ss.

responsabilidad tributaria e intentar extraer, después, en la medida de lo posible, unas características generales de la figura<sup>3</sup>.

Todo concepto tiene una intensión y una extensión, o dicho de otra forma, todo concepto puede ser analizado en un plano intensional o connotativo y en un plano extensional o denotativo. Mientras que la intensión de un concepto es el conjunto de propiedades que lo caracterizan, su extensión o referencia es el campo de aplicabilidad del mismo<sup>4</sup>.

Quienes proponen la elaboración de un concepto inductivo de responsable tributario, abstrayendo las características generales que se desprenden del análisis de los supuestos de responsabilidad tributaria que regula nuestro ordenamiento jurídico, en realidad, necesitan antes identificar al responsable tributario. No es posible utilizar un método inductivo puro, porque es necesario conocer, antes de examinar los diversos supuestos de responsabilidad tributaria, cuando nos encontramos ante un supuesto de responsabilidad tributaria. En definitiva, no se puede determinar la extensión de un concepto, en este caso, la extensión del concepto *responsable tributario*, sin haber delimitado antes la intensión del mismo.

Por esa razón, preferimos intentar alcanzar el concepto de responsable tributario, que aparece designado en el artículo 37 de la LGT, a partir de las referencias que hace dicho precepto al mismo, sin perjuicio de enriquecer

---

<sup>3</sup> Vid. A. NAVARRO FAURE, «Los supuestos de responsabilidad tributaria solidaria en el ordenamiento tributario español (I)», *R.D.F.H.P.*, núms. 225/226, 1993, págs. 614 y ss. A pesar de que la autora atribuye la utilización de dicho método al profesor Calvo Ortega, en su segundo trabajo publicado sobre la responsabilidad tributaria subsidiaria (R. CALVO ORTEGA, «La responsabilidad tributaria subsidiaria», *H.P.E.*, núm. 10, 1971, págs. 133-162), en realidad, debe advertirse que el profesor Calvo Ortega partía en su análisis de las conclusiones sobre el significado del concepto de responsabilidad tributaria a las que había llegado en su anterior trabajo «La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos», *H.P.E.*, núm. 5, 1970, págs. 33-60.

<sup>4</sup> Vid. M. ATIENZA, *Introducción al Derecho*, 4ª. ed., Barcelona, Editorial Barcanova, 1991, págs. 13 y ss.



después el concepto abstracto con el análisis de cada uno de los supuestos particulares que pueden ser reconducidos a aquél. Es posible que el concepto de responsable tributario alcanzado de esta manera sea bastante amplio, pero, es preferible llegar a los diversos matices que puede ofrecer la responsabilidad tributaria al examinar cada uno de los supuestos de responsabilidad tributaria, en lugar de introducirlos en el concepto de responsabilidad tributaria, descomponiendo la figura unitariamente tratada en el artículo 37 de la LGT en tantos conceptos como sean necesarios para captar en la propia definición aquellos matices.

### 3. ESTRUCTURA DE LA EXPOSICION.

El trabajo comienza con un primer capítulo, en el que se aborda la cuestión del origen histórico de la responsabilidad tributaria y el significado atribuido a dicha expresión en los diferentes análisis doctrinales del elemento subjetivo de la teoría general del tributo. Concretamente, tratará de demostrarse que el concepto designado con la expresión *responsable tributario*, responde a una exigencia lógica de la adopción de la relación obligatoria como esquema explicativo de la teoría general del tributo. Trataremos de demostrar, pues, que desde la etapa fundacional del Derecho tributario se viene designando con la expresión *responsable* a una categoría de obligados al pago de una deuda tributaria, con unas características comunes. En definitiva, se tratará de probar que la responsabilidad tributaria constituye un elemento lógico en una explicación de la realidad tributaria a partir de los esquemas conceptuales proporcionados por la teoría general de las obligaciones, que después se ha concretado de diferentes maneras en las distintas legislaciones y en las construcciones doctrinales que adoptan como punto de partida el dogma de la relación tributaria obligacional.

El segundo capítulo intenta ofrecer el concepto de responsable tributario que adopta el legislador español, para después analizarlo desde una perspectiva funcional y valorativa. Es decir, el segundo capítulo responde a tres cuestiones distintas: ¿qué es la responsabilidad tributaria?, ¿cuál es la función de la responsabilidad tributaria? y ¿resulta constitucionalmente admisible establecer una responsabilidad tributaria?. En concreto, se trata de demostrar que el responsable tributario puede ser definido como un obligado al pago de una deuda tributaria ajena, y se analiza también la naturaleza jurídica de la obligación del responsable de pagar una deuda tributaria ajena, y la adecuación a las exigencias del principio de capacidad económica de esa obligación de pagar una deuda tributaria ajena. Para ello, a su vez, el segundo capítulo aparece dividido en tres apartados distintos: en primer lugar, *el concepto de responsable tributario designado en el artículo 37 de la LGT*, en el que se exponen las características que identifican al responsable tributario y lo distinguen de otros obligados al pago de la deuda tributaria; en segundo lugar, *la naturaleza jurídica de la responsabilidad tributaria*, donde se reconduce la obligación de pago de una deuda tributaria ajena al concepto más genérico de garantía personal del crédito, planteándose la cuestión de la naturaleza jurídica de la responsabilidad tributaria por actos ilícitos y de la posible aplicación subsidiaria del régimen jurídico de la fianza; y en tercer lugar, *la posición de la responsabilidad tributaria frente al principio de capacidad económica*.

En el tercer capítulo se realiza una exposición sobre los distintos supuestos de responsabilidad tributaria que existen en nuestro ordenamiento jurídico. Así pues, una vez definido el responsable tributario como un obligado al pago de una deuda tributaria, se procede al estudio de las distintas normas existentes en nuestro ordenamiento jurídico que obligan a pagar una deuda tributaria ajena. Para llevar a cabo dicha exposición, se han separado los supuestos de responsabilidad tributaria recogidos en el texto de la LGT, por no guardar relación con ningún tributo en particular, de aquéllos otros que viene establecidos en las distintas leyes especiales que regulan los tributos en

particular. En este sentido, se puesto mayor atención en los primeros, por su carácter genérico, y por proyectarse con mayor claridad los problemas jurídicos que suscita la existencia de la responsabilidad tributaria. En particular, se han tratado especialmente los supuestos de responsabilidad tributaria establecidos en el artículo 38.1, 40.1 y 72 de la LGT. Los dos primeros constituyen supuestos paradigmáticos de responsabilidad tributaria por actos ilícitos, que obligan a cuestionarse la naturaleza jurídica de las obligaciones que generan, y las implicaciones que tiene la posición adoptada, así como la cuestión del alcance de la responsabilidad sobre las sanciones tributarias. En cambio, el artículo 72 de la LGT es un supuesto de responsabilidad por actos totalmente lícitos, que además de plantear problemas desde el punto de vista de las exigencias del principio de capacidad económica, adquiere importancia por la frecuencia con la que aparece en la realidad.

El cuarto capítulo ha sido reservado al estudio del régimen jurídico particular de la acción administrativa dirigida contra el responsable tributario. Como se ha advertido, en este capítulo únicamente se ha tratado aquello que la acción administrativa contra el responsable tributario tiene de particular, obviándose otras cuestiones que no son propias del procedimiento administrativo seguido contra dicho sujeto. En este sentido, se ha realizado un análisis diferenciado entre el acto jurídico de declaración de responsabilidad tributaria, generalizado para todos los supuestos de responsabilidad tributaria por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Reforma Parcial de la Ley General Tributaria, y el acto administrativo de requerimiento de pago. El motivo de esta distinción se encuentra en la autonomía jurídica y conceptual que existe entre ambos, aunque en la práctica ambos suelen encontrarse recogidos en un mismo documento. Esta diferencia, puesta de manifiesta por algún autor en la doctrina científica española, se encuentra mucho más extendida entre los autores alemanes, puesto que la propia legislación alemana regula diferenciadamente cada uno de dichos actos. En relación con cada uno de ellos se han estudiado los

presupuestos materiales y formales que permiten dictarlos, su contenido y sus efectos jurídicos, así como su régimen de impugnación y de prescripción.

## CAPITULO PRIMERO

### **EL RESPONSABLE TRIBUTARIO COMO OBLIGADO AL PAGO DE UNA DEUDA TRIBUTARIA AJENA**

Siempre que en el ámbito del Derecho tributario se habla de responsable tributario o de responsabilidad tributaria, tanto en el lenguaje legislativo, como en el lenguaje científico, con dicha expresión se designa a una categoría particular de sujetos de la relación jurídica tributaria de carácter obligacional.

Con el término *responsable tributario* siempre se trata de diferenciar a una clase de sujetos de la obligación tributaria frente a otros sujetos pasivos con características diferentes, de modo que, mientras determinados obligados al pago de una deuda tributaria pueden ser calificados como responsables tributarios, otros, en cambio, no pueden serlo. Por tanto, el concepto técnico de responsable tributario, en las diversas formas que tiene la doctrina científica –no sólo española, también alemana, italiana y latinoamericana– de definirlo, tanto si lo hace sirviéndose de un método deductivo, como si lo hace inductivamente, aparece siempre como una pieza de un sistema conceptual elaborado a partir de la aplicación del modelo o esquema teórico de la relación jurídica obligatoria, proporcionado por el Derecho privado.

De este modo, allí donde los cultivadores del Derecho tributario han sembrado la semilla de la relación jurídica tributaria de carácter obligacional ha crecido siempre, con unos u otros matices, la figura del responsable tributario como pieza fundamental de la teoría general del tributo, dentro del estudio del elemento subjetivo de la misma. Siempre que se ha tratado de reconstruir la realidad jurídica tributaria sobre el modelo teórico proporcionado por la teoría

general de las obligaciones, se ha sentido la necesidad de distinguir entre diversas categorías de deudores en el seno de la relación jurídica obligatoria surgida entre un ente público y el particular, con motivo de la percepción de tributos; y siempre que así se ha hecho, se ha puesto de manifiesto la existencia, desde diferentes puntos de vista, de unos sujetos pasivos principales y de otros sujetos pasivos secundarios, cuya obligación solamente puede explicarse a partir de la existencia de los primeros. Pues bien, a estos sujetos que son vistos como secundarios, o bien a una categoría particular de ellos, surgidos de las distintas clasificaciones de los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, por influencia de la nomenclatura utilizada por la Ordenanza tributaria alemana de 1919 (RAO), y aceptada por los estudios del Derecho tributario en su etapa fundacional, se les conocerá, en un gran número de legislaciones y estudiosos del Derecho tributario, como *responsables tributarios*.

## 1. EL RESPONSABLE TRIBUTARIO COMO CONCEPTO LOGICO EN LA TEORIA DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

La aplicación del concepto jurídico de la relación jurídica obligatoria, tal y como había sido elaborado por la dogmática iusprivatista, para la construcción de una teoría general del tributo, o sea, para la reconstrucción conceptual y sistemática de la realidad jurídico-tributaria, así como la clasificación de los sujetos pasivos de dicha obligación y la asignación del término *responsable tributario* a una de las categorías resultantes de la misma, es realizada por primera vez en Alemania. Para ser más precisos, este planteamiento aparecerá por primera vez en la literatura en lengua alemana, en la etapa de elaboración del Derecho tributario que se ha considerado como fundacional<sup>5</sup>.

---

<sup>5</sup> Según afirma el profesor Sainz de Bujanda, refiriéndose al proceso histórico de formación del Derecho tributario como disciplina científica, la Ordenanza Tributaria alemana de 1919 «fue el acontecimiento que, en forma enérgica, desencadenó el proceso de elaboración de esta disciplina, tanto por los problemas teóricos que ese texto llevaba en su entraña, como por su permanente y

La responsabilidad tributaria (*Steuerliche Haftung*), como expresión con la que designar a la posición jurídica ocupada por una categoría particular de obligados tributarios, aparece como pieza o concepto básico de las construcciones de la doctrina tributarista alemana a partir de la segunda década del S. XX. Es en Alemania donde aparece por primera vez la responsabilidad tributaria, porque es allí donde la doctrina y el legislador aceptan –antes que en ningún otro lugar– la existencia de una verdadera relación jurídica obligatoria entre el Estado y el particular, por razón de la exacción de tributos, a partir de la que articular los demás aspectos de la vida de éstos, y donde la doctrina y el legislador realizan por primera vez una clasificación de los sujetos pasivos de la relación jurídica obligatoria que presuponen existente, designando con el vocablo *responsable*, también por primera vez, a uno de dichos sujetos pasivos. Hasta ese momento, el tributo era explicado como una relación de poder, de desigualdad, entre el Estado y sus súbditos, lo que hacía imposible equiparar la relación tributaria y la relación obligatoria estudiada por el Derecho privado. Fue preciso superar la concepción de la relación de poder, antes de introducir las elaboraciones dogmáticas del Derecho privado como instrumento de análisis del Derecho tributario.

La superación de la teoría de la relación de poder no se produjo hasta que se produjo la entrada en vigor de la Constitución de Weimar, pues fue esta norma la que incorporó el ideal democrático al contexto constitucional alemán. Hasta ese momento, los principios de separación de poderes y de legalidad de la actuación

---

fértil influencia en el campo de la Jurisprudencia y de la legislación comparada», juzgando, además, «que las primeras aproximaciones teóricas al problema de la sistematización del Derecho tributario han de buscarse en las obras alemanas aparecidas a raíz del texto positivo a que venimos aludiendo y, de modo más amplio, en el periodo que transcurre desde su publicación hasta el advenimiento del régimen nacional-socialista. Se trata, sin disputa, de la época que pudiéramos llamar fundacional del Derecho tributario alemán, y, por su irradiación, europeo». *Vid.* F. SAINZ DE BUJANDA, *Sistema de Derecho Financiero*, Introducción, Vol. 2º, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985, págs. 25-26.

de la Administración, habían sido recibidos por las cartas constitucionales alemanas de una manera meramente formal, es decir, vaciados de su contenido democrático. Así, el principio de separación de poderes no era más que una separación entre las autoridades que debían ejercitar un único poder soberano, anterior a la regla de Derecho, atribuido al Estado, persona jurídica a cuya cabeza seguía encontrándose el príncipe. El principio de legalidad de la actuación administrativa no constituía un límite absoluto a la actuación de la Administración, ni mucho menos el fundamento de la misma, únicamente obligaba a este órgano del Estado a limitarse –en la medida de lo posible– a realizar y dar efectividad a lo ordenado por la regla de Derecho. Desde estas premisas resultaba lógico considerar las relaciones entre la Administración financiera y el contribuyente como relaciones jurídicas de poder, caracterizadas por la desigualdad esencial entre las partes. Relaciones jurídicas en la medida en que estaban sometidas al Derecho, de poder o de supremacía en cuanto que una de las partes de dicha relación jurídica se encontraba también legitimado para crear el Derecho. De esta forma, la consideración de la Administración financiera como un órgano más del Estado soberano, y la ventaja patrimonial que le atribuía el Derecho como una expresión de dicha soberanía, impedía reconocer a las autoridades administrativas un verdadero derecho subjetivo, elemento estructural inherente a toda relación jurídica obligatoria<sup>6</sup>.

Una vez reinterpretados los principios que informan el Estado de Derecho desde una concepción democrática del poder del Estado, la proyección de los mismos sobre un derecho tributario, o mejor, sobre un Derecho público concebido

---

<sup>6</sup> Vid. O. MAYER, *Derecho Administrativo Alemán*, tomo I, traducción castellana, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1982, págs. 147-148; A. RODRIGUEZ BEREJO, *Introducción al estudio del Derecho financiero*, Madrid, I.E.F., 1976, págs. 242 y ss.; J.L. PEREZ DE AYALA, «Potestad administrativa y relación jurídica (I). La concepción de la relación tributaria como relación de poder», *R.D.F.H.P.*, núm. 79, 1969, págs. 9-75; F. ESCRIBANO LOPEZ, «Notas para un análisis de la evolución del concepto de Derecho tributario», *R.E.D.F.*, núm. 14, 1977, págs. 207-212.



en clave intersubjetiva e individualista –propia del pensamiento político y filosófico liberal<sup>7</sup>– condujo a la mayor parte de la doctrina científica alemana a aproximar las relaciones entre el Estado y el contribuyente a las relaciones jurídicas de naturaleza obligatoria conocidas por el Derecho civil, a excepción de las establecidas entre éste y el propio legislador. De esta forma, las relaciones jurídicas entre la Administración y el contribuyente resultaron equiparadas en su estructura a las existentes en el ámbito del Derecho civil entre acreedor y deudor. Ello en virtud de la subordinación a los mandatos de la legalidad que afecta de la misma forma a la Administración y al particular, es decir, en la medida en que ninguna de las dos partes puede influir unilateralmente sobre el contenido de la posición jurídica correspondiente a la otra, siendo titulares exclusivamente de los derechos, potestades y deberes jurídicos que la ley vincula la realización de determinados presupuestos de hecho. De esta forma, mientras a la primera se le reconoce un verdadero derecho de crédito, atribuido directa o indirectamente por el ordenamiento jurídico, que le permite exigir del particular una prestación patrimonial, por lo general en moneda, con la que hacer frente a las cargas públicas, al segundo se le imputa un deber de satisfacer el interés jurídico del acreedor tributario a través del cumplimiento de la prestación exigida.

Esta aproximación de las relaciones tributarias a las relaciones entre particulares, más en la forma que en el fondo, más en la estructura del vínculo jurídico que en los principios jurídicos rectores<sup>8</sup>, alentó a los estudiosos del tributo

---

<sup>7</sup> Vid. C. LOZANO SERRANO, *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho financiero y tributario*, Madrid, Civitas, 1990, págs. 83 y ss.

<sup>8</sup> Entre los años 1920 y 1930, la mayor parte de la doctrina científica alemana, al ocuparse del análisis jurídico de los institutos jurídicos a través de los que se desarrolla la imposición, aceptó el esquema conceptual proporcionado por la relación jurídica obligatoria. Sin embargo, mientras autores como Hensel y Nawiasky prescindieron de mencionar al poder tributario como un elemento más del concepto de relación jurídica obligatoria de naturaleza tributaria, atreviéndose a hablar de igualdad en las posiciones jurídicas de ambas partes, con lo que ponían el acento en el carácter derivado y no soberano de cualquier poder jurídico del que goza la Administración frente al particular, aun sin desconocer las peculiaridades de la relación tributaria obligacional frente a la

a intentar reconstruir el fenómeno tributario a partir del modelo teórico proporcionado por la teoría general de las obligaciones. El análisis del tributo equivalía al estudio de los sujetos de la obligación tributaria, de su objeto o contenido y de su momento constitutivo<sup>9</sup>, relegando a un segundo plano los aspectos administrativos del tributo, su vertiente procedimental<sup>10</sup>. Todo concepto jurídico tributario debía ser proporcionado por la teoría general de las obligaciones, todo instituto jurídico-tributario debía poder ser reconducido a alguno de los conceptos definidos y analizados por la dogmática iusprivatista en el marco del Derecho de obligaciones, sin perjuicio de ser destacadas después las diferencias o particularidades que el carácter público del vínculo obligatorio imprimía sobre la institución de Derecho tributario<sup>11</sup>. Así, dentro de la teoría

---

que se establece entre particulares (Vid. A. HENSEL, *Steuerrecht*, reimpresión de la 3ª edición (1933), Herne-Berlin, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, 1986, págs. 15, 56 y ss.; H. NAWIASKY, *Steuerrechtliche Grundfragen*, München, Dr. Franz A. Pfeiffer Verlag, 1926, págs. 34 y ss.), otros autores como Schneider, Schranil, Merk o Bühler (Vid. F. SCHNEIDER, *Das Abgabengewaltverhältnis*, Tübingen, Mohr, 1918, págs. 5 y ss.; R. SCHRANIL, «Schuld und Haftung bei direkten Steuern», AöR, núm. 39, 1920, págs. 172-173; W. MERK, *Steuerschuldrecht*, Tübingen, Verlag von J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), 1926, págs. 68 y ss.; O. BÜHLER, *Steuerrecht, Grundriß in zwei Bänden*, 2ª ed, Wiesbaden, 1953, vol. I, págs. 6-7) siguieron aceptando el poder tributario como un elemento imprescindible en la definición de las relaciones tributarias, pues, aun sin desconocer el fundamento en la legalidad de la posición jurídica de la Administración, acentuaron el origen de toda relación tributaria en la subordinación del particular a la soberanía del Estado. En este mismo sentido, más recientemente, K. TIPKE, H.W. KRUSE, *Abgaben Ordnung Kommentar*, Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt, consideraciones previas al comentario del parágrafo 33.

<sup>9</sup> Vid. E. BLUMENSTEIN, *Schweizerisches Steuerrecht*, I, Tübingen, J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), 1926, pág. 17.

<sup>10</sup> Este planteamiento condujo, en la mayor parte de las ocasiones, a la escisión entre los aspectos materiales y los formales del tributo y, consecuentemente, de las normas jurídicas y proposiciones científicas que hacían referencia a los primeros y a los segundos, agrupadas respectivamente bajo los títulos Derecho tributario material y formal. Vid. A. HENSEL, *Steuerrecht, ob. cit.*, págs. 104 y ss. Excepcionalmente, el profesor Nawiasky, aceptando la presencia de la relación jurídico-tributaria obligacional (*Steuerrechtliche Schuldverhältnis*), prefirió estructurar los diferentes vínculos jurídicos, que surgen con motivo mediato o inmediato de la obtención de ingresos públicos, como círculos concéntricos. H. NAWIASKY, *Steuerrechtliche...*, *ob. cit.*, págs. 34 y ss.

<sup>11</sup> Es lo que Casado Ollero ha denominado *prejuicio dogmático* de la doctrina científica (G. CASADO OLLERO, «Los esquemas conceptuales y dogmáticos del Derecho tributario. Evolución y estado actual», *R.E.D.F.*, núm. 59, 1988, pág. 358). Esta dirección metodológica fue criticada por Bürger. El autor no entendía metodológicamente apropiado aceptar *a priori* la aplicabilidad y

general del tributo, el estudio del elemento subjetivo de la teoría de los sujetos de la relación tributaria obligacional, elevada a concepto fundamental del modelo teórico, tenía por objeto fundamental el análisis del sujeto activo y del sujeto pasivo de aquélla, del acreedor y del deudor de la obligación tributaria<sup>12</sup>. Esto suponía, lógicamente, centrar la atención en las personas que ocupan el lado pasivo de una relación obligatoria, en detrimento de aquellas otras posiciones jurídicas que, correspondiendo o no a quien es a su vez sujeto pasivo de la relación tributaria obligacional, debe proceder al cumplimiento de determinados deberes de naturaleza personal<sup>13</sup>. Pero, a su vez, este punto de partida, premisa lógica o, si se quiere, *prejuicio dogmático*, derivó en el desplazamiento fuera de la teoría del tributo de cualquier sujeto que no se encontrase directamente obligado frente al Estado, que no fuera sujeto pasivo de una relación jurídica obligatoria cuyo sujeto

---

utilidad de los conceptos jurídicos extraídos del Derecho civil, reduciendo así la tarea de análisis al intento de reconducir todo el fenómeno tributario a dichas categorías. Bürger consideró más correcto no tomar como punto de partida la forma proporcionada por los conceptos civiles, para después intentar introducir en ellas, de manera más o menos forzada, un contenido cuya naturaleza quizás de ningún modo era compatible con la forma. Por ello Bürger intentó abandonar, en la medida de lo posible, dicho método de análisis y partir de los hechos que se presentan, de la naturaleza de las cosas, y solo después cuestionarse cuales son los conceptos jurídicamente adecuados para acoger esa realidad. Vid. H. BÜRGER, «Die Rechtsfigur des Steuerschuldners», *VJSchrftStuFR*, 1928, pág. 77.

<sup>12</sup> Ciertamente, la traslación de conceptos procedentes del Derecho privado al Derecho tributario no ofrecía demasiados problemas para aquellos autores que, como Hensel o Nawiasky, no consideraban el poder público como un elemento del concepto de relación jurídica tributaria. Sin embargo, también autores como Schneider, Schranil, Bühler, Merk y, en general, la mayoría de aquellos que consideran la relación obligatoria de naturaleza tributaria como una especie dentro de la más amplia relación pública de poder, aceptan la posibilidad de que los conceptos del Derecho civil puedan ser trasladados al Derecho tributario. Vid. R. HESS, *Schuld und Haftung im Abgabenrecht*, Inaugural-Dissertation, Köln, 1972, págs. 128-133.

<sup>13</sup> El elemento subjetivo del Derecho tributario administrativo, según se deduce de las palabras de Hensel, estaría integrado, en primer lugar, por los propios sujetos pasivos de la relación tributaria obligacional, esta vez contemplados desde el punto de vista de la actividad administrativa de ejecución forzosa. En este sentido, el elemento subjetivo del Derecho tributario administrativo sería la imagen proyectada del elemento subjetivo del Derecho tributario material. En segundo lugar, estaría compuesto por los sujetos que están obligados a cumplir determinados deberes personales, jurídicamente independientes de la relación tributaria obligacional, pero teleológicamente vinculados a la misma, tales como la llevanza de libros, el deber de soportar la actividad de investigación del Estado, los deberes generales de información, etc. Vid. A. HENSEL, *Steuerrecht*, *ob. cit.*, págs. 104 y ss.

activo fuera el Estado, que no fuera deudor de la obligación tributaria. Se procede así a la expulsión de la figura del *portador del impuesto* (*Steuerträger*), definido como la persona que finalmente soporta económicamente el impuesto o a quien según la voluntad de la Ley debe soportarlo, en los supuestos en los que tal condición no se corresponde con el sujeto obligado al pago<sup>14</sup>.

Esta concepción del tributo, que en el ámbito de la ciencia jurídica se manifestó como simetría entre la teoría del tributo y el Derecho de obligaciones, tuvo su reflejo en el terreno del Derecho positivo, influyendo sobre la terminología y sistemática adoptada por el legislador fiscal en la Ordenanza Tributaria alemana de 1919 (RAO). Como explican los profesores Tipke y Lang<sup>15</sup>, la sistemática utilizada por la RAO, a través de la utilización del concepto de relación jurídica obligatoria de carácter tributario (*Steuerschuldverhältnis*), responde a la asimilación de la obligación tributaria a la relación obligatoria de Derecho civil. Esto, según los autores mencionados, se debió en gran medida a que Enno Becker, padre y fundador de la RAO, fue juez civil hasta 1.918. Después de la promulgación de la RAO, tal y como manifiestan ambos profesores, comenzaron a utilizarse las categorías civiles para desarrollar la relación tributaria en detrimento de las categorías de Derecho público. Así, además de los conceptos de relación obligatoria, la Ordenanza ha venido regulando diferentes aspectos de la vida de la obligación tributaria a partir de la terminología proporcionada por el Derecho civil.

---

<sup>14</sup> Vid. E. BECKER, A. RIEWALD, C. KOCH, *Reichsabgabenordnung Kommentar*, 9ª ed., Köln-Berlin-Bonn-München, Carl Heymanns Verlag KG, 1963, comentario al parágrafo 97 de la AO, págs. 278; A. HENSEL, *Steuerrecht*, *ob. cit.*, págs. 63-64; R. HESS, *Schuld und Haftung...*, *ob. cit.*, págs. 101-102. Excepcionalmente, Bürger, en la medida en que toma como punto de partida la imagen del sujeto pasivo de la relación obligatoria de Derecho civil, concede relevancia tributaria a la posición jurídica del portador del impuesto. Vid. H. BÜRGER, «Die Rechtsfigur...», *ob. cit.*, págs. 87 y ss.

<sup>15</sup> K. TIPKE, J. LANG, *Steuerrecht*, 15ª ed, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 1996, págs. 25-27. Así mismo, H. PAULICK, «La Ordenanza Tributaria de la República Federal Alemana. Su función y significado para el Derecho tributario», estudio preliminar de la obra *Ordenanza Tributaria Alemana*, traducción y notas por C. PALAO TABOADA, Madrid, I.E.F., 1980.

Ejemplos de este fenómeno serían, entre otros, la exigibilidad de la deuda tributaria, su extinción, ya sea mediante el pago, compensación o prescripción, la solidaridad pasiva, la sucesión tributaria, la cesión, pignoración, o el embargo. Pero, sobre todo, y por lo que ahora interesa, el parágrafo 79 de la RAO de 1919 introdujo la conocida dicotomía iusprivatista entre deudor y responsable. De los conceptos utilizados por la dogmática iusprivatista, éste era el que mejor permitía definir la posición subjetiva de quienes están obligados al pago de la deuda tributaria con el fin de reforzar la seguridad del acreedor tributario<sup>16</sup>. Posteriormente, el concepto de responsable tributario sería importado por otras legislaciones; fundamentalmente, por la italiana<sup>17</sup>, española<sup>18</sup> y latinoamericana<sup>19</sup>.

---

<sup>16</sup> En opinión de Schick, Enno Becker intenta conseguir el aseguramiento del crédito tributario con la ayuda de un instituto jurídico de Derecho civil, como es la responsabilidad (*Haftung*). La traslación del concepto civil de responsabilidad, en opinión de Schick, no carecía de fundamento, porque la responsabilidad tributaria también consiste en una responsabilidad sobre una deuda ajena. Ahora bien, en opinión de este autor, la traslación de los conceptos y esquemas jurídicos elaborados en el seno del Derecho privado permitió, al mismo tiempo, que fuesen introducidas en el Derecho tributario las disputas dogmáticas que separaban a los civilistas alemanes desde la segunda mitad del S. XIX en torno a la distinción y autonomía entre la situación jurídica de deuda y la de responsabilidad, entre el deudor y el responsable patrimonial. *Vid. W. SCHICK, Haftung für Steuerschulden auf Grund Privatrechts?*, Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, 1993, pág. 15.

<sup>17</sup> Según Giannini, «no existía una terminología bien definida para designar algunos institutos particulares del derecho tributario. La expresión “responsable de impuesto”, que es ya de uso común, al igual que la de “sustituto de impuesto”, me parece la más idónea para indicar aquella persona a quien la ley impone la obligación de satisfacer un tributo que recae sobre otra persona». *Vid. A.D. GIANNINI, Instituciones de Derecho Tributario*, traducción y notas preliminares por F. Sainz de Bujanda, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957, pág. 124, nota 27.

<sup>18</sup> El profesor García Añoveros ha afirmado que «la LGT fue el resultado de un proceso de racionalización jurídica de la realidad tributaria, efecto de la acción de unas pocas personas, del campo universitario y funcionarios, que se sintieron atraídos por modelos italianos, no legales (en Italia no existe todavía un equivalente a nuestra LGT), sino doctrinales, especialmente Giannini, inspirados a su vez en antecedentes alemanes, doctrinales (Blumenstein, Hensel, p. ej.) y legales (la RAO de 1919)». A continuación, añade este profesor que «la LGT de 1963 tenía (y tiene) algunos defectos notables: la utilización de una terminología importada que reflejaba elaboraciones doctrinales no muy bien entendidas (responsable de impuesto, en vez del desarrollo de la institución y denominación española de los primeros y segundos contribuyentes...)». *Vid. J. GARCIA AÑOVEROS, «Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales»*, en *Garantías Constitucionales del Contribuyente*, Valencia, Tirant lo Blanch, 1998, págs. 94-95.

<sup>19</sup> En algunas legislaciones latinoamericanas, concretamente, en aquéllas que siguen al Modelo de Código Tributario para América Latina, se distingue entre el contribuyente y el responsable, como categorías contrapuestas y excluyentes dentro de la más genérica de sujeto pasivo. Este

---

último resulta definido por el art. 22 del Modelo como «la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable». *Vid.* R. VALDES COSTA, *Curso de Derecho Tributario*, Buenos Aires – Santa Fe de Bogotá – Madrid, Depalma – Temis – Marcial Pons, 1996, págs. 306 y ss.

## 2. LAS PRINCIPALES CLASIFICACIONES DOCTRINALES DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS EN EL ÁMBITO DEL DERECHO TRIBUTARIO MATERIAL.

### **2.1. La distinción entre deudor y responsable patrimonial de una deuda ajena.**

Como se ha señalado, la construcción sistemática del Derecho tributario en su etapa fundacional fue básicamente una labor lógica e inductiva, que intentó reconducir la realidad tributaria a los conceptos y esquemas jurídicos proporcionados por la teoría general de las obligaciones elaborada por la dogmática iusprivatista, por considerar que la aplicación de la norma tributaria originaba una relación jurídica obligatoria entre el Estado y el contribuyente, asimilable en su estructura a las relaciones que se establecen entre un acreedor y un deudor cualquiera. Siendo así, resulta natural que la doctrina científica alemana, en la etapa fundacional del Derecho tributario moderno, recibiera la influencia de la tesis patrimonialistas dominantes en el ámbito del Derecho civil en aquella época, como era la teoría del *debitum* (*Schuld*) y la *Obligatio* (*Haftung*)<sup>20</sup>. Esto explica que una de las primeras clasificaciones ofrecidas por la doctrina científica del elemento subjetivo de la teoría general del tributo, en su vertiente pasiva, fue la que distinguía entre deudor y responsable, en el sentido que estos conceptos eran definidos desde las tesis patrimonialistas de la obligación sustentadas en la

---

<sup>20</sup> Afirma Puig Brutau que «en la doctrina continental, la equiparación entre los términos *obligatio* y *Haftung*, por una lado, así como entre *debitum* y *Schuld*, por otro, está claramente admitida». El mismo autor se escuda en el criterio de Jolowicz (H.F. JOLOWICZ, *Historical Introduction to the Study of Roman Law*, Cambridge, 1939, pág. 163), para asignar a las palabras inglesas *liability* y *duty* sentidos respectivamente iguales (J. PUIG BRUTAU, *Fundamentos de Derecho Civil*, tomo I, vol. 2º, Derecho General de las Obligaciones, Barcelona, Bosch, 1959, págs. 42-43).

dogmática civil desde la segunda mitad del Siglo XIX<sup>21</sup>. Concretamente, la posibilidad de aplicar las enseñanzas de la teoría patrimonial, y la separación entre la deuda y la responsabilidad, en el ámbito del Derecho tributario, fue advertida en primer lugar por Myrbach<sup>22</sup>. Sin embargo, fueron autores como Rudolf Schranil<sup>23</sup> o Wilhelm Merk<sup>24</sup> quienes, al ocuparse de la relación jurídica tributaria, llevaron la disociación entre el débito y la responsabilidad hasta sus últimas consecuencias, viendo, incluso, su validez en el ordenamiento tributario como un reforzamiento de la tesis patrimonial en la teoría general del Derecho<sup>25</sup>.

Esta teoría, desconocida por el Derecho romano clásico, y cuyos máximos exponentes en la doctrina alemana fueron von Gierke y von Thur, aunque fue iniciada por Brinz, pretendió configurar como situaciones autónomas e

---

<sup>21</sup> Frente al concepto tradicional de obligación, apoyado en las Instituciones de Justiniano, y la formulación de tal concepto en la obra de Savigny, en los que la obligación era concebida como un vínculo entre dos personas, acentuando sobre todo el aspecto subjetivo de la misma, el Derecho germano, por el contrario, trató de destacar el contenido patrimonial de dicho vínculo (*Vid.* J. CASTAN TOBEÑAS, *Derecho civil español, común y foral*, tomo III, Derecho de obligaciones, 15ª ed, 1988, Editorial Reus, Madrid, pág. 49). Las teorías patrimoniales sobre el objeto de la obligación parten de la idea de que el comportamiento humano es algo absolutamente libre e incoercible y, por tanto, la actuación del deudor, en cuanto dependiente únicamente de su voluntad, no puede ser objeto de un señorío por parte del acreedor. A partir de esta afirmación la doctrina moderna trató de revisar la concepción clásica de la obligación, bien cuestionando la tesis tradicional sobre la naturaleza del derecho de crédito, que lo venía configurando como un derecho del acreedor dirigido fundamentalmente a obtener un comportamiento del deudor, bien considerando como verdadero contenido del deber jurídico a cargo del deudor, no tanto la prestación o *debitum*, como la sujeción de su persona o de su patrimonio al poder de agresión o coacción del acreedor. *Vid.* J.L. DE LOS MOZOS, «Concepto de obligación», *R.D.P.*, 1980, págs. 985 y ss.; L. DIEZ-PICAZO, *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial*, vol. 2º, Madrid, Cívitas, 1996, págs. 90 y ss.; J. CASTAN TOBEÑAS, *Derecho civil español, común y foral*, tomo III, *ob. cit.*, págs. 59-61.

<sup>22</sup> *Vid.* F.F. von MYRBACH-RHEINFELD, *Grundriß des Finanzrechts im Grundriß des österreichischen Rechtes*, 2ª ed., 1916, págs. 68 y ss.

<sup>23</sup> R. SCHRANIL, «Schuld und Haftung...», *ob. cit.*, págs. 174 y ss.

<sup>24</sup> W. MERK, *Steuerschuldrecht*, *ob. cit.*, págs. 74 y ss.

<sup>25</sup> Otros autores que también aceptaron la validez de la tesis patrimonial en el Derecho tributario fueron: H.E. VOGEL, «Die rechtliche Natur der Finanzobligation im österreichischen Abgabenrecht», *FinArch* 1929, págs. 10 y ss.; F. SCHNEIDER, *Das Abgabengewaltverhältnis*, *ob. cit.*, pág. 51.



independientes, la deuda y la responsabilidad patrimonial, capaces de constituir relaciones jurídicas distintas e independientes. Por una parte, la relación jurídica de deuda, que atribuía al sujeto pasivo de la misma el deber de realizar o adoptar un determinado comportamiento reconducible a la esfera del deber ser (*Leistensollen*). Por otra parte, y como objeto de una relación jurídica distinta, atribuible al propio deudor o a una persona distinta, la responsabilidad, consistente en la sujeción de una persona, patrimonio u objeto perteneciente al mismo, al ejercicio del poder de coacción por parte del acreedor (*Einstehenmüssen*). Esto permitía concebir la existencia de deudas no asociadas a responsabilidad alguna, y responsabilidades que no garantizaban el cumplimiento de una deuda. Así mismo, también era imaginable la atribución de la deuda y la responsabilidad a personas distintas, de modo que era imaginable sujetar, como garantía del pago, el patrimonio de una persona distinta al deudor, la cual respondería del pago de una deuda ajena.

Una de las expresiones de la autonomía o independencia existente entre la deuda y la responsabilidad venía constituida, según la doctrina científica iusprivatista, por los supuestos de imputación de las mismas a personas diferentes, de modo que alguien distinto del deudor, un tercero, se encontraría sujeto al poder de coacción del acreedor como garantía de la satisfacción de un crédito correspondiente únicamente al acreedor. Ejemplos clásicos en el ámbito del Derecho civil de responsabilidad patrimonial por una deuda ajena fueron, según los autores que sostuvieron la tesis patrimonial, por una parte, los de la fianza y demás garantías personales, en los que el fiador o avalista no sería deudor sino mero responsable patrimonial del cumplimiento de la obligación asumida por un tercero, y por otra, los de constitución de garantías reales por un tercero distinto del deudor, es decir, en garantía de la deuda de otra persona, o, de la misma

---

manera, en el caso del tercer adquirente de los bienes hipotecados<sup>26</sup>. Pues bien, ejemplos similares son puestos por Merk y Schranil en el ámbito del ordenamiento jurídico tributario, en el que la ley, no sólo admitía la constitución de garantías reales y personales de acuerdo con las normas del Derecho privado, sino que también, en ocasiones, establecía unilateralmente la existencia de un derecho de prenda o hipoteca a favor del acreedor tributario, o imputaba a determinados sujetos, en atención a diversos motivos, el deber de garantizar la deuda tributaria<sup>27</sup>. Sin embargo, también se apuntaban otros ejemplos particulares del ordenamiento jurídico tributario, que no constituían la proyección directa sobre este sector de una institución jurídica existente en el Derecho civil. Entre estos últimos destacan los casos de imposición en la fuente, es decir, aquellos en los que se obliga a una persona distinta del deudor, en atención a su relación con el patrimonio o ingresos del deudor, a realizar el pago por cuenta de este último, una vez retenido el importe del impuesto. En estos supuestos, el pagador se encontraría obligado a responder patrimonialmente de las cantidades retenidas, sin embargo, continuaría siendo deudor del tributo aquella persona por cuya cuenta se realiza el pago<sup>28</sup>.

En la actualidad, la teoría de la deuda y la responsabilidad es rechazada unánimemente por la doctrina tributarista española e italiana, por tratarse de una distinción también superada en el seno de la dogmática civil<sup>29</sup>. No obstante, la

---

<sup>26</sup> Vid. L. DIEZ-PICAZO, *Fundamentos...*, *ob. cit.*, págs. 80-81.

<sup>27</sup> Vid. R. SCHRANIL, «Schuld und Haftung...», *ob. cit.*, págs. 213 y ss.; W. MERK, *Steuerschuldrecht*, *ob. cit.*, págs. 80-81.

<sup>28</sup> Vid. R. SCHRANIL, «Schuld und Haftung...», *ob. cit.*, pág. 235; W. MERK, *Steuerschuldrecht*, *ob. cit.*, págs. 80-81.

<sup>29</sup> Es común en la actualidad, entre quienes se han ocupado del estudio de la obligación civil, aceptar un concepto de obligación que trata de conjugar debidamente los aspectos personal y patrimonial de la misma, superando los excesos en que incurren las definiciones unilaterales. La dogmática moderna, en el ámbito del Derecho privado, atribuye a la distinción entre la deuda y la responsabilidad un valor esencialmente teórico. Se trata de una distinción conceptual entre dos elementos, aspectos o momentos de un mismo fenómeno jurídico: la obligación; dos elementos indisociables en el Derecho moderno, que no pueden constituir relaciones jurídicas independientes.

doctrina científica alemana sigue recurriendo de forma generalizada a la misma, para explicar las diferentes posiciones jurídicas de subjetividad pasiva frente al Estado y demás entes de Derecho público. La deuda sigue siendo entendida como deber de prestación (*Leistensollen*), la responsabilidad como sujeción de un patrimonio o elemento integrante del mismo al poder de coacción del acreedor tributario (*Einstehenmüssen*). En la doctrina alemana, actualmente, es común negar la presencia en el ordenamiento jurídico tributario de supuestos de deuda sin responsabilidad patrimonial, es decir, de obligaciones naturales, admitiendo además que, por lo general, es el propio deudor quien responde con todos sus bienes del cumplimiento de la obligación (*Leistenmüssen*). Sin embargo, continua admitiéndose la existencia de una responsabilidad por deuda ajena, lo que significa que hay personas que, sin deber nada al acreedor tributario, sin estar obligadas a realizar una determinada prestación a favor del mismo, han de soportar la ejecución en todo o una parte de su patrimonio, como garantía del derecho de aquél a realizar forzosamente su interés jurídico. Se admite también, de forma mayoritaria, que esta responsabilidad por una deuda ajena, puede situarse en el lugar de la que correspondería en principio al deudor, como sucedería con la responsabilidad de quienes están obligados a retener e ingresar el impuesto por cuenta de tercero, o junto a la de este último<sup>30</sup>. Tan sólo algunos autores se han

---

*Vid.* L. ENNECCERUS; H. LEHMAN, *Derecho de obligaciones*, vol. 1º, traducción española de la 35ª edición alemana a cargo de B. PEREZ GONZALEZ y J. ALGUER, Barcelona, Bosch, 1933, pág. 10; K. LARENZ, *Lehrbuch des Schuldrechts*, vol. 2º, 13ª ed., München, Beck, 1982, pág. 23. En la doctrina española, puede consultarse: J. CASTAN TOBEÑAS, *Derecho Civil...*, *ob. cit.*, págs. 55 y ss.; J. PUIG BRUTAU, *Fundamentos...*, *ob. cit.*, págs. 42 y ss.; L. DIEZ-PICAZO, *Fundamentos...*, *ob. cit.*, pág. 82. En el ámbito del Derecho tributario, han rechazado la aplicación al Derecho tributario de la teoría de la distinción entre deuda y responsabilidad, entre otros, A.D. GIANNINI, *Instituciones de Derecho Tributario*, *ob. cit.*, pág. 124, nota 27; A. PARLATO, *Il responsabile d'imposta*, Milano, Giuffrè, 1963, pág. 16-17 y, del mismo autor, «Il responsabile ed Il sostituto d'imposta», en *Trattato di Diritto Tributario*, vol. II, Padova, Cedam, 1994, pág. 411; J. HERRERO MADARIAGA, «El responsable tributario», *R.E.D.F.*, núm. 26, 1980, págs. 190 y ss.; S. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, *Los responsables tributarios*, Madrid, I.E.F.-Marcial Pons, 1994, págs. 79-80.

<sup>30</sup> *Vid.* K. TIPKE, «Zur Reform der Reichsabgabenordnung», *FR.*, núm. 19, 1970, pág. 479; K. TIPKE, H.W. KRUSE, *Abgaben Ordnung Kommentar*, *ob. cit.*, Vor § 33, § 37 y Vor. § 69; K. TIPKE, J. LANG, *Steuerrecht*, *ob. cit.*, pág. 184.; H.W. KRUSE, *Lehrbuch des Steuerrechts*, Band I, Allgemeiner Teil, München, C.H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, 1991, pág. 157; K. GOUTIER, *Die Haftung im*

separado de este planteamiento, y consideran que no hay deuda sin responsabilidad, ni responsabilidad sin deuda, llegando a la conclusión de que el responsable tributario no es un mero responsable patrimonial, sino que también debe<sup>31</sup>.

## **2.2. La distinción entre sujeto pasivo en sentido jurídico y sujeto pasivo en sentido económico.**

Otra importante clasificación ofrecida por la doctrina científica del elemento subjetivo de la teoría general del tributo, y también, sin duda, la más criticada, ha sido la que distingue, con diferentes denominaciones, entre un sujeto pasivo en sentido jurídico y un sujeto pasivo en sentido económico. Esta postura doctrinal se distingue de las demás por haber realizado un intento de conciliación entre los postulados de la teoría de la obligación tributaria y determinados planteamientos propios de la Ciencia de la Hacienda Pública. En este sentido, lo que caracterizaba a estas construcciones, desde el punto de vista de la clasificación de los sujetos pasivos del tributo, fue la distinción entre las personas que soportan económicamente el gravamen –estén o no vinculados jurídicamente con la Hacienda Pública– y quienes resultan jurídicamente obligados al pago del tributo – con independencia de que soporten patrimonialmente el gravamen o estén facultados para trasladarlo a un tercero–. De esta forma, la superposición del concepto de sujeto económicamente incidido por el tributo, propio de la ciencia

---

*Steuerrecht*, NWB Verlag, Herne-Berlin, 1978, pág. 17; R. WEBER-FAS, *Allgemeines Steuerrecht*, Tübingen, J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), 1979, págs. 123 y ss.; H. MÖSBAUER, *Die Haftung für die Steuerschuld*, Berlin-Bonn-München, Carl Hymanns Verlag, Köln- 1990, págs. 8-9; E. BAX, *Die Haftung nach allgemeinem Abgabenrecht aus steuer- und verfassungsrechtlicher Sicht*, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden, 1992, págs. 24-26; D. BIRK, *Steuerrecht (I. Allgemeines Steuerrecht)*, 2ª ed, Verlag C.H. Beck, München, 1994, págs. 137-138.

<sup>31</sup> Vid. A. HENSEL, *Steuerrecht, ob. cit.*, 71, nota 1; W. RÖTTENBACHER, *Die Haftung im Steuerrecht*, Inaugural-Dissertation, Nürnberg, 1953, pág. 19; R. HESS, *Schuld und Haftung...*, *ob. cit.*, págs. 134 y ss.; H. PIPER, *Steuerschuld und Steuerhaftung*, Inaugural-Dissertation, 1964, págs. 46 y ss.

económica, sobre el de obligado al pago de la deuda tributaria, que es estrictamente jurídico, dio como resultado variadas clasificaciones de las posiciones subjetivas de carácter pasivo resultantes de la aplicación del tributo.

De una u otra manera, por un lado, se diferenció entre aquella persona que debe pagar el tributo al sujeto activo de la relación tributaria de naturaleza obligacional, quedando expuesto a la acción ejecutiva del Estado si no pagase dentro del plazo previsto lo que legalmente se le exige, y aquella otra que resulta incidida económicamente en vía de regreso, pero que no se encuentra obligada a realizar prestación alguna frente al Estado. Además, en relación a los sujetos obligados al pago del tributo frente al ente público, la superposición del concepto de sujeto económicamente incidido y el de sujeto obligado al pago del tributo, permitió distinguir entre los obligados al pago de la deuda tributaria que son, al mismo tiempo, sobre quienes incide económicamente la carga impositiva, y los obligados al pago no incididos por el tributo.

En la doctrina italiana, la tesis fue defendida fundamentalmente por Pugliese y por Tesoro. El primero, sirviéndose de la contraposición terminológica entre deuda y la responsabilidad, denominó deuda a la carga de soportar el tributo, y responsabilidad al deber de pagar el impuesto al sujeto activo<sup>32</sup>. De esta manera, Pugliese distingue entre el deudor, que sería la persona que soporta en definitiva una disminución patrimonial para satisfacer el crédito del Estado, y el responsable, término con el que identifica a la persona que se encuentra formalmente obligada a pagar el impuesto<sup>33</sup>. Por su parte, Tesoro sustituye los

---

<sup>32</sup> Los términos deuda y responsabilidad no son utilizados por Pugliese de la misma forma en que lo hacía la teoría iusprivatista alemana que distinguía entre el *Leistensollen* y el *Einstehermüssen*, es decir, entre el deber de prestación, no exigible coactivamente en la medida en que el comportamiento humano no podía ser objeto del poder de coacción del acreedor, y la sujeción del patrimonio a dicho poder coactivo, objeto de una relación jurídica de responsabilidad patrimonial. Vid. A. PARLATO, *Il responsabile d'imposta*, ob. cit., págs. 9 y ss.

<sup>33</sup> Vid. M. PUGLIESE, *Instituzioni di diritto finanziario*, Cedam, Padova, 1937, págs. 57 y ss.

términos «deuda» y «responsabilidad», por los de «sujeto pasivo en sentido formal» y «sujeto pasivo en sentido material». El primero se correspondería con el responsable, según la terminología de Pugliese, y el segundo con el deudor, es decir, considera sujeto pasivo en sentido formal a quien está obligado frente al Estado, o sujeto percutido, y sujeto pasivo en sentido material al sujeto incidido económicamente por el tributo. Pero, al lado del sujeto pasivo en sentido formal – que puede ser o no, al mismo tiempo, sujeto pasivo en sentido material– y del sujeto pasivo en sentido material, pero no en sentido formal, Tesoro introduce la categoría de los responsables, definiéndolos como los titulares de una obligación tributaria en vía subsidiaria, a quienes incumbe el deber del pago y de soportar la ejecución en caso de incumplimiento del deudor, en virtud de su especial relación con dicha persona o con el objeto del tributo<sup>34</sup>.

En España, la tesis fue fundamentalmente defendida durante algún tiempo por el profesor Albiñana. En opinión de este autor, la aceptación del esquema teórico de la relación jurídica tributaria no debía suponer el desconocimiento de los conceptos elaborados por la Ciencia financiera<sup>35</sup>. Por una parte, según Albiñana,

---

<sup>34</sup> Vid. G. TESORO, *Principi di diritto tributario*, Macri, Bari, 1938, págs. 98 y ss.

<sup>35</sup> En la labor de construcción sistemática del fenómeno tributario, iniciada por la doctrina científica española a partir de los años 50 –al igual que había sucedido años antes en Alemania, primero, y después en Italia– en lugar de formularse conceptos jurídicos particulares de la nueva disciplina, se trató de aprovechar aquéllos que a través del tiempo habían sido elaborados por los iusprivatistas. Así, desde un principio, la doctrina se inclinó por considerar la relación jurídica como el concepto fundamental a partir del cual construir su sistema conceptual, postergando a un segundo plano el análisis dinámico de la materia. De este modo, el esfuerzo teórico se centró en intentar reconducir las diversas expresiones de la realidad tributaria a los elementos estructurales de toda relación jurídica: sujeto, objeto o contenido y causa; así mismo, se centró la atención de los estudiosos en el problema de la naturaleza jurídica del vínculo jurídico, en el momento de su nacimiento y en las causas de su extinción. Vid. F. SAINZ DE BUJANDA, «Introducción al Derecho financiero», *R..D.M.*, núm. 15, 1948, págs. 339-340, y del mismo autor, «Sujetos responsables en el Impuesto del timbre», Conferencia desarrollada el día 12 de enero de 1956 en las IV Semana de Estudios de Derecho Financiero, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1956, págs. 174-175; M. FENECH, *Derecho Procesal Tributario (I)*, Librería Bosch, Barcelona, 1949, págs. 175 y ss.; C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, *Responsabilidades Patrimoniales Tributarias*, Madrid, Revista de Derecho Privado, 1951, pág. 57; J. CARRERAS LLANSANA, «En torno a la relación jurídica

los conceptos jurídicos y los económicos debían ser perfectamente diferenciados. Así, sujeto pasivo del tributo para la Ciencia financiera, sujeto económico o contribuyente de hecho, es la persona incidida económicamente por el tributo por ser destinatario del mismo según el principio de distribución de la carga fiscal aceptado por dicha ciencia; sujeto pasivo del tributo era, según este autor, «aquél que ofrece una determinada capacidad de imposición fiscal». Sujeto pasivo para el Derecho financiero, sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria sujeto jurídico o de Derecho, es la persona percutida, aquella a quien el Estado obliga al pago del tributo. La coordinación de ambos tipos de conceptos era considerada necesaria por Albiñana allí donde la norma jurídico-tributaria, por motivos de administración y gestión fiscal, imponía la obligación de pago del tributo a una persona distinta a la que, según los postulados económicos para el reparto de la carga fiscal, debía soportar definitivamente el gravamen. Así, propone Albiñana distinguir entre *sujeto pasivo por deuda económicamente propia* y *sujeto pasivo por deuda económicamente ajena*. Mientras que en el primero concurriría al mismo tiempo la titularidad jurídica y económica del tributo, es decir, estaría obligado jurídicamente a pagar el tributo y, al mismo tiempo, sería destinatario final del gravamen de acuerdo con los principios económicos de reparto de la carga fiscal, por el contrario, el segundo sería únicamente titular jurídico del tributo, sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria<sup>36</sup>.

La tesis defendida por Pugliese y Tesoro, así como en España por Albiñana, fue duramente criticada por la doctrina científica, destacando las observaciones

---

tributaria», *R.D.F.H.P.*, 1951, págs. 400 y ss.; H. ROSSY, *Instituciones de Derecho Financiero*, Barcelona, Bosch, 1959, págs. 299 y ss.; P.M. SOARES MARTINEZ, «La obligación de impuesto: concepto y encuadramiento jurídico», *R.D.F.H.P.*, núm. 11, 1953, págs. 375 y ss.; F. VICENTE-ARCHE DOMINGO, «Configuración jurídica de la obligación tributaria», *R.D.F.H.P.*, núm. 25, 1957, págs. 7 y ss.; N. AMOROS RICA, *Derecho Tributario*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1963, 209 y ss.

<sup>36</sup> Vid. C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, *Responsabilidades Patrimoniales Tributarias*, *ob. cit.*, págs. 47-63.

que el profesor Berliri formuló frente a la misma. Berliri se muestra contrario a que Pugliese no considere como deudor del impuesto a la persona que debe pagar el impuesto al sujeto activo, y que queda expuesto a la acción ejecutiva del Estado cuando no pague lo que se le reclama una vez vencido el plazo establecido. Pero, sobre todo, Berliri entiende que las tesis defendidas por Pugliese y Tesoro responden a una contaminación entre los conceptos y términos jurídicos y los conceptos y términos extrajurídicos. En opinión de Berliri, no cabe contraponer un concepto económico, como el de contribuyente incidido –llámese deudor o contribuyente en sentido material–, a un concepto jurídico, como el de obligado a una prestación –con independencia de que se emplee el término responsable o contribuyente en sentido formal–; porque no se puede comparar dos términos heterogéneos ni, mucho menos, dividir una categoría jurídica –el sujeto pasivo del impuesto– en varias subespecies de naturaleza económica<sup>37</sup>. Esto mismo ha sido puesto de manifiesto por otros autores, como Giannini o Parlato en la doctrina italiana, o Sainz de Bujanda y su escuela, en la doctrina española<sup>38</sup>. Asimismo, este planteamiento no fue ajeno a los autores alemanes quienes, mucho antes que Giannini o Berliri, excluyeron de sus clasificaciones al denominado portador del impuesto (*Steuerträger*), entendido como el sujeto que finalmente soporta económicamente el impuesto o a quien según la voluntad de la Ley debe soportarlo, en los supuestos en los que tal condición no se corresponde con el sujeto obligado al pago<sup>39</sup>.

---

<sup>37</sup> Vid. A. BERLIRI, *Principios de Derecho Tributario*, vol. II, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1971, pág. 16.

<sup>38</sup> Vid. A.D. GIANNINI, *Instituciones de Derecho tributario*, ob. cit., pág. 132 y ss.; A. PARLATO, *Il responsabile d'imposta*, ob. cit., págs. 11-16; F. SAINZ DE BUJANDA, *Lecciones de Derecho Financiero*, 8ª ed., Madrid, Sección de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1990, pág. 213; SEMINARIO DE DERECHO FINANCIERO DE LA UNIVERSIDAD DE MADRID, dirigido por SAINZ DE BUJANDA, F., *Notas de Derecho Financiero*, Tomo I, Vol. 2, Madrid, Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad de Madrid, 1976, págs. 608-609.

<sup>39</sup> Vid. A. HENSEL, *Steuerrecht*, ob. cit., págs. 63-64; E. BECKER, A. RIEWALD, C. KOCH, *Reichsabgabenordnung Kommentar*, ob. cit., Comentario al parágrafo 97 AO, pág. 278; R. HESS, *Schuld*



### **2.3. La clasificación tripartita de los obligados al pago de la deuda tributaria.**

La clasificación tripartita es aquella que distingue entre sujeto pasivo, responsable tributario y sustituto. La clasificación tripartita de los obligados al pago de la deuda tributaria, frente al sujeto activo de la relación tributaria obligacional, se basa en la existencia de un deudor principal, en relación al cual se definen los demás. Siempre existe un deudor principal, al que la doctrina suele denominar sujeto pasivo en sentido estricto, contribuyente o deudor del impuesto. Después, se adopta el término «sustituto de impuesto», o simplemente «sustituto», para designar a quien está obligado en lugar del sujeto pasivo a pagar la deuda tributaria; reservándose el de responsable de impuesto o responsable tributario para hacer referencia a quien está obligado al pago de la deuda tributaria junto al sujeto pasivo<sup>40</sup>. La propia sistematización de los obligados tributarios en la RAO de 1919 respondía a la misma lógica. Efectivamente, según el párrafo 79, obligado tributario (*Steuerpflichtiger*) era, a efectos de la aplicación de la RAO, quien tiene que pagar el impuesto como deudor impositivo (*Steuerschuldner*), en virtud de lo establecido por la Ley. Después, este mismo párrafo añadía que los preceptos referidos a los obligados tributarios eran aplicables, en la medida de lo posible, a quienes según la Ley respondan personalmente del impuesto, junto a los obligados tributarios o en el lugar de éstos. En cualquier caso, podría variar el criterio utilizado para identificar al deudor principal o sujeto pasivo en sentido estricto, pero la clasificación tripartita siempre responde a la lógica expuesta: un deudor principal, alguien que se sitúa en su lugar o junto a él. Como también podrá

---

*und Haftung im Abgabenrecht, ob. cit.*, págs. 101-102. Excepcionalmente, Bürger, en la medida en que toma como punto de partida la imagen del sujeto pasivo de la relación obligatoria de Derecho civil, concede relevancia tributaria a la posición jurídica del portador del impuesto. *Vid. H. BÜRGER, «Die Rechtsfigur...», ob. cit.*, págs. 87 y ss.

<sup>40</sup> *Vid. SEMINARIO DE DERECHO FINANCIERO DE LA UNIVERSIDAD DE MADRID, dirigido por SAINZ DE BUJANDA, F., Notas de Derecho Financiero, ob. cit.*, pág. 611.

observarse, la clasificación tripartita se caracteriza por reducir su objeto a las personas obligadas a pagar la deuda tributaria frente al sujeto pasivo de la relación tributaria de naturaleza obligacional, excluyendo a los obligados a realizar otro tipo de prestaciones frente a la Administración tributaria, distintas del pago de la deuda tributaria; pero, también, a quienes no están obligados directamente frente a la Hacienda Pública, aunque deben jurídicamente soportar el ejercicio de una acción de regreso por parte de quien se encontraba obligado al pago.

Normalmente, para la clasificación tripartita de los obligados al pago de la deuda tributaria se viene aceptando, como criterio identificador del deudor principal o sujeto pasivo en sentido estricto, el de la realización del hecho imponible o presupuesto de hecho del tributo. Por tanto, desde este punto de vista, «son sujetos pasivos, en sentido estricto, quienes realizan el hecho imponible y asumen, por tal razón, la posición deudora en la obligación tributaria; son responsables quienes, por imperativo legal, han de cumplir la antedicha obligación, si se producen los presupuestos de hecho que las normas establecen para que la obligación se extienda a los mismos, lo que supone que asumen una posición deudora *junto* a los sujetos pasivos; son, en fin, sustitutos, quienes se colocan por la ley en la posición que correspondería a los sujetos pasivos si no se decretara su sustitución, lo que implica que los sustitutos asumen la posición deudora *en lugar* de los sujetos pasivos»<sup>41</sup>. De esta forma, el examen de la teoría de los sujetos del tributo arranca del análisis del hecho imponible, es decir, los sujetos pasivos de la obligación tributaria son analizados en cuanto conformadores del elemento subjetivo del hecho imponible<sup>42</sup>. Podría decirse, incluso, que la

---

<sup>41</sup> Vid. SEMINARIO DE DERECHO FINANCIERO DE LA UNIVERSIDAD DE MADRID, dirigido por SAINZ DE BUJANDA, F., *Notas de Derecho Financiero, ob. cit.*, págs. 611-612.

<sup>42</sup> En este sentido, entiende Jarach que «el estudio de la relación jurídica tributaria se puede hacer solamente partiendo del presupuesto de hecho. Este constituye el centro de la teoría jurídica del tributo como el estudio del delito en el derecho penal; sobre él se construye la dogmática del derecho tributario material». A partir de esta premisa, en lo que se refiere a los sujetos pasivos, este autor afirma que «la clasificación de los diferentes sujetos, la misma individualización del

clasificación tripartita de los obligados al pago es el resultado de una determinada forma de entender el hecho imponible. La clasificación tripartita, o mejor, la consideración del sustituto como una tercera categoría de obligados al pago de la deuda tributaria solamente puede explicarse como una consecuencia lógica de una determinada forma de comprender el hecho imponible. En efecto, se entiende que cualquier presupuesto de hecho que obliga a pagar la deuda tributaria no puede denominarse hecho imponible, porque para poder hablar de hecho imponible debe de existir una relación, entre el objeto del impuesto y el elemento subjetivo del presupuesto de hecho, adecuada para obligar a quien lo realiza a contribuir al sostenimiento del gasto público<sup>43</sup>. O bien, como han defendido un buen número de autores, el hecho imponible es aquel presupuesto de hecho que pone de manifiesto la capacidad económica que persigue gravar el tributo, y su realizador es el titular de la misma<sup>44</sup>. Precisamente, la figura del sustituto sirve para explicar el hecho de

---

contribuyente, deudor principal del tributo, su capacidad jurídica tributaria, la naturaleza de sus obligaciones, las circunstancias subjetivas, como edad, sexo, estado civil y de familia, nacionalidad, religión, domicilio, residencia, etc., los criterios de vinculación con el sujeto activo, todos dependen de la misma naturaleza y definición del presupuesto de hecho». Vid. D. JARACH, *El hecho imponible*, 3ª ed., Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1982, págs. 65 y ss. La postura de Jarach, fue aceptada después por el profesor Sainz de Bujanda, quien también se muestra partidario de que el estudio de los sujetos ha de arrancar del análisis del hecho imponible y no éste del examen de la teoría de los sujetos. A este respecto, este autor acepta las palabras de Jarach y afirma que «la atribución del hecho jurídico tributario al sujeto pasivo principal representa el aspecto subjetivo del hecho imponible». Vid. F. SAINZ DE BUJANDA, «Análisis jurídico del hecho imponible», *R.D.F.H.P.*, núm. 60, 1965, págs. 894 y ss.

<sup>43</sup> Según Giannini, «para que una persona determinada asuma en concreto la figura de deudor del impuesto, es presupuesto indispensable que dicha persona se encuentre con el objeto (material) del impuesto en aquella precisa relación, de hecho o jurídica, que las leyes tributarias particulares tengan preestablecida». Según este autor, «la expresada relación entre el objeto del impuesto, considerado en sus elementos materiales, y la persona a cuyo cargo se establece la obligación, varía según la naturaleza y el objeto del impuesto, y su determinación constituye una misión propia del Derecho tributario». Vid., A.D. GIANNINI, *Instituciones de Derecho tributario*, *ob. cit.*, pág. 108. En el mismo sentido, el profesor Sainz de Bujanda escribía en 1956 que «deudores tributarios o sujetos pasivos del impuesto en sentido estricto son las personas naturales o jurídicas que, estando sometidas al poder financiero y gozando de capacidad tributaria, se encuentran en una especial relación con el objeto del impuesto, tal como éste aparece definido por la Ley». Vid. F. SAINZ DE BUJANDA, «Sujetos responsables en el Impuesto del Timbre», *ob. cit.*, págs. 174-178.

<sup>44</sup> El Seminario de Derecho de Derecho Financiero dirigido por el profesor Sainz de Bujanda llegó a la conclusión de que «el legislador, cuando configura los hechos imposables, está vinculado

que, una persona que no guarda con el objeto imponible aquella relación, o que no ha manifestado capacidad económica, y que, no obstante, se encuentra obligada a pagar el tributo en lugar de quien debería serlo en virtud de estos mismos criterios.

Aun así, entre los seguidores de la clasificación tripartita de los obligados tributarios, precisamente, en atención a la postura mantenida en relación con la estructura jurídica de la sustitución, es posible distinguir algunas variantes. En cualquier caso, es posible distinguir entre aquellos autores que consideran que la obligación tributaria se imputa en un primer momento al sustituido, por haber realizado el hecho imponible, siendo desplazado después por el sustituto, realizador de un segundo presupuesto de hecho; y quienes entienden que cuando la Ley prevé que la deuda tributaria sea pagada por un sustituto, en estos casos, dicha deuda nunca llega a ser imputada jurídicamente al sujeto pasivo. Dicho de otra forma, mientras que un sector de la doctrina científica opina que la sustitución del sujeto pasivo se produce una vez ha nacido la deuda para el sujeto pasivo, otros autores piensan, por el contrario, que el sustituto se convierte en deudor del tributo antes de que el sujeto pasivo haya debido nada, en la medida en que la realización del presupuesto de hecho de la sustitución ha impedido que la realización del hecho imponible derive en el nacimiento de la deuda tributaria a cargo del sujeto pasivo. Esta última es la opinión de Berliri, para quien el sustituto no desplaza al sujeto pasivo, sino que realiza un presupuesto de hecho excepcional, en virtud del cual queda obligado al pago de la deuda tributaria.

---

por el principio de capacidad contributiva. De ahí que sea justo que el realizador de cualquiera de tales hechos sea el obligado a satisfacer el tributo, porque se supone que ha manifestado una cierta capacidad económica realizando la hipótesis normativa». *Vid.* SEMINARIO DE DERECHO FINANCIERO DE LA UNIVERSIDAD DE MADRID, dirigido por SAINZ DE BUJANDA, F., *Notas de Derecho Financiero, ob. cit.*, pág. 615. En el mismo sentido, el profesor Cortés Domínguez defiende que «el legislador no es libre de redactar el presupuesto de hecho como más le agrade, como igualmente creemos que las personas que actúan los hechos imponibles son las que deben sufrir las consecuencias que se desprenden de la realización de aquéllos». *Vid.* M. CORTES DOMINGUEZ, *Ordenamiento Tributario español*, 4ª ed., Madrid, Cívitas, 1985, págs. 414-415. En un sentido similar, J.L. PEREZ DE AYALA, E. GONZALEZ GARCIA, *Curso de Derecho Tributario*, I, Madrid, Edersa, 1975, págs. 270 y ss.

Según este autor, el sujeto pasivo *habría quedado* obligado si el sustituto no hubiera realizado el mencionado presupuesto de hecho excepcional, sin embargo, por haberse producido este último, la deuda tributaria no llega a nacer a cargo del sujeto pasivo<sup>45</sup>. Por el contrario, la mayor parte de la doctrina científica española sostiene la opinión contraria. Por lo general, nuestra doctrina opina que el sustituto desplaza al sujeto pasivo en sentido estricto de la obligación tributaria, o de la condición de deudor principal, la cual habrá sido imputada en un primer momento al segundo de ellos, en virtud de la realización del hecho imponible<sup>46</sup>.

### 3. PROPUESTA DE UNA CLASIFICACIÓN LÓGICO-JURÍDICA DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS EN EL ÁMBITO DEL DERECHO TRIBUTARIO MATERIAL.

En nuestra opinión, la clasificación tripartita de los sujetos del tributo parte de una errónea identificación entre la persona que realiza el hecho imponible del tributo y el titular de la capacidad económica, que debe contribuir al sostenimiento

---

<sup>45</sup> En opinión de Berliri, «existe sustitución tributaria siempre que, en virtud de una disposición excepcional respecto a los principios generales que regulan el ordenamiento jurídico de un determinado tributo, la realización del presupuesto de hecho que, a tenor de dichos principios generales, debería hacer surgir la obligación tributaria o la relación jurídico impositiva a cargo de una persona, la hace surgir a cargo de un tercero que se encuentra con aquel hecho o con su autor en una relación determinada; y correlativamente, aquel que según los principios generales debería haber sido el único sujeto pasivo del tributo, o queda sin más exento, o sólo resulta obligado en línea subordinada respecto al tercero». Vid. A. BERLIRI, *Principios de Derecho Tributario*, ob. cit., págs. 228-229. Es necesario mencionar la posición mantenida por Allorio, más extrema en sus afirmaciones que la mantenida por Berliri, al defender que la sustitución se produce en un momento prejurídico. El conocido razonamiento de Allorio es el siguiente: «Se confunde la proposición exacta: el legislador habría podido y debido, según la normalidad, constituir deudor del impuesto a Tizio y, en cambio, ha decidido constituir a Sempronio», con otra posición distinta e inaceptable: «El legislador ha constituido a Sempronio deudor del impuesto, y después ha puesto en su lugar a Tizio. Se cambia un proceso mental del legislador por un proceso jurídico». Vid. E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, 6ª ed., Torino, Utet, 1962, págs. 135 y ss.

<sup>46</sup> Vid. J.J. FERREIRO LAPATZA, *Curso de Derecho Financiero Español*, 21ª ed., Madrid, Marcial Pons, 1999, págs. 385-387; J. MARTIN QUERALT, C. LOZANO SERRANO, G. CASADO OLLERO, J.M. TEJERIZO LOPEZ, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 9ª ed., Madrid, Tecnos, 1998, pág. 354; M. CORTES DOMINGUEZ, *Ordenamiento Tributario español*, ob. cit., págs. 416-417.

del gasto público. Pensamos que la clasificación tripartita solamente resulta coherente mediante la identificación entre realizador del hecho imponible y titular de la capacidad económica, pero que, sin embargo, dicha identificación resulta insostenible. Efectivamente, sin la mencionada identidad, dejaría de tener sentido la categoría del sustituto, o simplemente dicho concepto serviría para denominar una clase de sujeto pasivo, caracterizado por no ser el titular de la capacidad económica. Sin aquella identidad, la clasificación tripartita se convierte en una clasificación bipartita; compuesta exclusivamente por el sujeto pasivo, que puede estar obligado a pagar la deuda tributaria según la capacidad económica propia o ajena, y el responsable tributario. La figura del sustituto, como categoría distinta del sujeto pasivo y del responsable tributario solamente resulta aceptable en la medida en que entendamos que el titular del hecho imponible únicamente puede ser el titular de la capacidad económica, y que si el legislador pretende obligar a pagar la deuda tributaria a otra persona y no al titular de la capacidad económica, entonces debe configurar un segundo presupuesto de hecho, que carece de la consideración de hecho imponible, y que excluye los efectos jurídicos propios de la realización del hecho imponible. Sin embargo, como se acaba de señalar, la identificación entre realizador del hecho imponible y titular de la capacidad económica es errónea. No es cierto, como entienden los seguidores de la clasificación tripartita, que el legislador se encuentre limitado para definir el elemento subjetivo del hecho imponible. Más bien, el legislador está limitado para determinar el sujeto que debe contribuir al sostenimiento del gasto público. Es decir, lo que prohíbe la Constitución es que la Ley obligue a contribuir al sostenimiento del gasto público a quien no es titular de la capacidad económica. Por tanto, puede suceder, y sucede, que el hecho imponible sea realizado por una persona que no es titular de capacidad económica, reconociéndole el derecho de exigir una cantidad equivalente al importe del tributo al titular de la misma, que

---

no estará obligado a realizar prestación alguna en favor de la Hacienda Pública, o únicamente en vía subsidiaria.

Tenemos, pues, que el legislador puede obligar a pagar la deuda tributaria al titular de la capacidad económica que pretende gravar. En ese caso, la Ley establece un presupuesto de hecho, que expresa la titularidad de dicha capacidad económica, y cuya sola realización obliga a quien lo hace al pago de la deuda tributaria. En estos casos, el realizador del hecho imponible es el titular de la capacidad económica; el contribuyente es, al mismo tiempo, sujeto pasivo. Pero, también puede suceder que la Ley designe como deudor principal del tributo, es decir, como sujeto pasivo, a quien no ha puesto de manifiesto la titularidad de capacidad económica. Para eso no necesita imputar primero la deuda tributaria a quien es titular de la capacidad económica, y después, en virtud de la realización de un segundo presupuesto de hecho, desplazar al primero de la obligación tributaria y situar al segundo en su lugar. El legislador es libre para formular el hecho imponible, únicamente deberá de preocuparse de establecer un mecanismo jurídico que permita al sujeto pasivo trasladar el gravamen al titular de la capacidad económica. En estos casos, el realizador del hecho imponible no es titular de la capacidad económica; el sujeto pasivo no es, al mismo tiempo, contribuyente. El contribuyente no estará obligado al pago de la deuda tributaria frente a la Hacienda Pública, al menos, como deudor principal. El contribuyente tan sólo quedará obligado a pagar al sujeto pasivo el importe equivalente al que este último se encuentra obligado a pagar frente a la Hacienda Pública. Pero, además, junto al sujeto pasivo, sea o no contribuyente, en virtud de la realización de un presupuesto normativo distinto, también puede encontrarse otra persona obligada al pago de la deuda tributaria: el responsable tributario. De este modo, si el sujeto pasivo no paga, la Hacienda Pública puede exigir el pago al responsable tributario, sin perder la oportunidad de realizar el crédito tributario frente al sujeto

pasivo; y, si finalmente es el responsable tributario quien realiza el pago, al mismo tiempo se extinguirá el derecho de crédito contra el sujeto pasivo.

Desde un punto de vista lógico, y con independencia de la clasificación y de la terminología utilizada por nuestro ordenamiento jurídico, se podría proponer la siguiente clasificación de los obligados tributarios. En primer lugar, podría denominarse *sujeto pasivo* al deudor principal de la obligación tributaria. Este sujeto pasivo o deudor principal, a su vez, podrá ser el propio contribuyente (sujeto pasivo por contribución propia) o una persona interpuesta entre la Hacienda Pública y el contribuyente (sujeto pasivo por contribución ajena). En cualquier caso, el sujeto pasivo siempre se encuentra obligado a pagar una deuda tributaria propia. En segundo lugar, proponemos que se denomine responsable tributario al sujeto obligado junto al sujeto pasivo al pago de la deuda tributaria. Responsable tributario sería el sujeto obligado en nombre propio frente a la Hacienda Pública al pago de la deuda tributaria ajena. El responsable tributario es, pues, aquella persona que, cuando realiza la prestación que la Ley le obliga a realizar, satisface una deuda tributaria ajena; aquel sujeto que solamente viene obligado a pagar la deuda tributaria porque, de esta manera, el acreedor percibe lo que tenía derecho a recibir del sujeto pasivo. El responsable tributario, teóricamente, también puede ser la persona obligada a contribuir al sostenimiento del gasto público, cuando la Ley le obligue a pagar la deuda tributaria en defecto de quien ha sido obligado como deudor principal. Por último, además del sujeto pasivo, sea de un tributo propio o de un tributo ajeno, y del responsable tributario, también debemos distinguir una tercera categoría de obligado tributario. Se trata de la persona obligada legalmente frente al sujeto pasivo a satisfacer el importe equivalente a la deuda tributaria que este último se encuentra obligado a pagar a la Hacienda Pública, por ser el titular de la capacidad económica que la Ley persigue gravar a través de la creación de un determinado tributo. Esta categoría de obligado tributario podría ser designada con el término de destinatario jurídico del



tributo, sin que pueda ser confundido con aquellos sujetos que soportan económicamente la carga tributaria, sin estar obligados legalmente a ello.

Es necesario reconocer que, la clasificación propuesta difiere muy poco de la formulada por Hipólito Rossy en 1959<sup>47</sup>. Este autor denominaba sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, en sentido estricto, al obligado a dar una determinada cuota impositiva a la Hacienda acreedora, directamente, sin intermediario. A su vez, el sujeto pasivo podría serlo de una relación tributaria independiente o de una relación tributaria dependiente. Relación jurídica independiente, según Rossy, «es la que nace, vive y se extingue sin tener contacto o ser consecuencia jurídica necesaria de ninguna otra». Relación jurídica independiente o derivada «es la que está subordinada a la existencia de otra, considerada principal, de tal modo que sin ésta no puede darse aquélla»<sup>48</sup>. Como podrá fácilmente observarse, el sujeto pasivo de una relación independiente es lo que nosotros hemos llamado sujeto pasivo, mientras que el sujeto pasivo de una relación tributaria dependiente se corresponde, básicamente, con el concepto propuesto de responsable tributario. Pues bien, los sujetos pasivos de una relación jurídica tributaria independiente, que tenga por objeto el pago del impuesto, fueron subsumidos por Rossy en dos categorías distintas; «sujeto jurídico por contribución propia» y «sujeto pasivo por contribución ajena», según que el impuesto deba gravar su patrimonio, de acuerdo con la intención de la ley o, por el contrario, se le reconozca legalmente la facultad de practicar retención o repercusión del gravamen<sup>49</sup>. En este caso, hemos adoptado la misma terminología propuesta por Rossy. Por último, en opinión de Rossy, al Derecho financiero le interesa también, además del sujeto pasivo en sentido estricto, aquel otro que ha de soportar la carga impositiva de acuerdo con la

---

<sup>47</sup> Vid. H. ROSSY, *Instituciones de Derecho Financiero*, ob. cit., págs. 363-370.

<sup>48</sup> Vid. H. ROSSY, *Instituciones de Derecho Financiero*, ob. cit., pág. 307.

<sup>49</sup> Vid. H. ROSSY, *Instituciones de Derecho Financiero*, ob. cit., pág. 368.

intención a Ley. A este último lo denomina «sujeto económico» o «subdeudor tributario», y viene definido como el sujeto «no ligado directamente con la Administración fiscal, pero sí con su intermediario en una relación jurídica adyacente a la tributaria, al que las normas tributarias le someten a la obligación de soportar el cobro, la retención o la repercusión de un determinado impuesto, encomendado al sujeto jurídico intermediario»<sup>50</sup>; advirtiéndose de que no sería sujeto económico, y no interesaría al Derecho tributario, aquella persona «que amortiza impuestos de otros por inclusión en los precios de sus adquisiciones o utilización de servicios, sin que la ley le faculte expresamente al que le traslada la carga para hacer su repercusión, o trasladándola en virtud de pactos particulares, incluso contra la prohibición de repercutir contenida en la ley»<sup>51</sup>.

---

<sup>50</sup> Vid. H. ROSSY, *Instituciones de Derecho Financiero*, ob. cit., pág. 369.

<sup>51</sup> Vid. H. ROSSY, *Instituciones de Derecho Financiero*, ob. cit., pág. 363.

## CAPITULO SEGUNDO

### **EL RESPONSABLE TRIBUTARIO COMO OBLIGADO AL PAGO DE UNA DEUDA TRIBUTARIA AJENA**

#### 1. EL CONCEPTO DE RESPONSABLE TRIBUTARIO DESIGNADO EN EL ARTÍCULO 37 DE LA LGT.

Entendemos que el concepto de responsable tributario no debemos deducirlo de los diversos supuestos de responsabilidad tributaria recogidos por el ordenamiento jurídico, sino de las normas que contienen el régimen jurídico general de la responsabilidad tributaria. Esta postura metodológica es la que nos parece más acertada y, también, la que ha seguido la mayor parte de la doctrina científica. La razón, como ya se expuso, se encuentra en la imposibilidad de identificar los supuestos de responsabilidad tributaria sin antes haber concretado el concepto mismo de responsabilidad y de responsable tributario. Para llegar hasta el concepto legal de responsabilidad tributaria desde los diversos supuestos concretos que recoge nuestro ordenamiento jurídico, sería necesario adoptar previamente un concepto apriorístico de responsabilidad tributaria, después identificar los supuestos que responden a las características de dicho concepto lógico, para terminar por formular un concepto de responsabilidad tributaria capaz de recoger todas las características de los supuestos concretos que hemos analizado. Ahora bien, el concepto así alcanzado será necesariamente aquél que hemos adoptado como punto de partida. La razón es sencilla; lógicamente, entre la intensión y la extensión de un concepto existe una correspondencia necesaria.

### **1.1. El responsable tributario es un tercero obligado al pago de la deuda tributaria.**

El responsable tributario está obligado al pago de la deuda tributaria, es decir, la LGT denomina responsable tributario a un sujeto que está obligado frente a la Hacienda Pública a pagar una deuda tributaria y a responder patrimonialmente de su cumplimiento. En este sentido, el artículo 37 de la LGT establece que la Ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria y que a los responsables se les podrá exigir el pago de la deuda tributaria. En realidad, la LGT no dice que el responsable tributario esté obligado al pago de la deuda tributaria, sino, únicamente, que se le podrá exigir el pago de la deuda tributaria. Podría entenderse, como hace la mayor parte de la doctrina científica alemana, que la LGT concibe al responsable tributario como un sujeto que debe responder patrimonialmente del pago de una deuda ajena, sin estar obligado a realizar la prestación de dar; es decir, que el responsable tributario no debe, únicamente responde patrimonialmente. De ser así, por un lado, el responsable tributario solamente tendría el deber de soportar la ejecución de su patrimonio y el pago sería únicamente la forma de evitar la ejecución sobre el mismo. Por otro lado, la falta de pago por el responsable tributario no daría lugar a la imposición de una sanción, puesto que no vendría obligado a ello<sup>52</sup>. Sin embargo, la teoría patrimonialista que defiende la autonomía entre el débito (*Schuld*) y la responsabilidad (*Haftung*) ha sido duramente criticada en el ámbito de la teoría general de las obligaciones; ha sido unánimemente rechazada por la doctrina tributarista española e italiana, así como por algunos autores alemanes; y, además,

---

<sup>52</sup> Es posible observar la falta de referencia al responsable tributario en la relación de posibles sujetos infractores que contiene el artículo 77.3 de la LGT. Esto parece apoyar la idea de que el responsable tributario se encuentra únicamente obligado a soportar la ejecución de su patrimonio, pero no a realizar una prestación de realizar el pago al acreedor tributario. Si el responsable tributario no está obligado al pago, la falta de pago no debería dar lugar a la imposición de sanciones.

ha sido superada, tanto por el RGR de 1990, que considera a los responsables tributario como obligados al pago de la deuda tributaria, como también, por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT, al equiparar procedimentalmente la posición del responsable tributario a la de los demás obligados, concediéndole un período voluntario de pago y, así, indirectamente, legitimando a la Administración para la exigencia de intereses de demora e imposición de sanciones cuando el responsable no haya procedido al pago en dicho período.

Ahora bien, el responsable tributario está obligado al pago de una deuda tributaria frente a la Hacienda Pública pero, por el contrario, no todos los obligados al pago de una deuda tributaria frente a la Hacienda Pública pueden ser denominados “responsables tributarios”. La LGT se sirve del término “responsable tributario” para designar a una categoría particular de sujetos obligados al pago de la deuda tributaria, contrapuesta por este mismo precepto a la de sujetos pasivos o deudores principales. Según se desprende del artículo 37.1 de la LGT, serán responsables tributarios aquellas personas, distintas de los sujetos pasivos o deudores principales, a quienes la Ley declare responsables de la deuda tributaria junto a éstos. Sujetos pasivos o deudores principales y responsables tributarios aparecen como dos categorías conceptuales utilizadas por el artículo 37.1 de la LGT de forma excluyente; ni los sujetos pasivos o deudores principales pueden ser considerados responsables tributarios, ni tampoco los responsables tributarios pueden ser calificados como sujetos pasivos o deudores principales. Los sujetos pasivos podrán ser considerados responsables y los responsables también podrán ser considerados sujetos pasivos, pero en un sentido distinto de aquél con el que es utilizado por el artículo 37.1, esto es, en un sentido no técnico. Así, en primer lugar, es posible decir que los sujetos pasivos son responsables patrimonialmente del cumplimiento de su obligación; responden del pago de la deuda tributaria con su propio patrimonio. En segundo lugar, también se puede afirmar que los

responsables tributarios son sujetos pasivos de una relación obligatoria, que ocupan el lado pasivo de una relación jurídica obligacional<sup>53</sup>. Lo que no es posible defender es que el sujeto pasivo puede ser responsable tributario de una misma deuda, ni que el responsable tributario es sujeto pasivo del tributo.

Si «responsable tributario» y «sujeto pasivo» son conceptos excluyentes entre sí, de modo que, en relación con una misma deuda tributaria, el primero no puede ser considerado sujeto pasivo, tal y como dicho término es utilizado en el artículo 37 de la LGT, responsable tributario y sujeto pasivo serán personas obligadas al pago de la deuda tributaria en virtud de presupuestos de hecho distintos. Si el responsable tributario realizara el mismo presupuesto de hecho que el sujeto pasivo, entonces, aquél no sería responsable sino sujeto pasivo. Por tanto, debemos entender que el sujeto pasivo está obligado al pago de la deuda tributaria como consecuencia de la realización de un determinado presupuesto de hecho, y que el responsable tributario lo está por la realización de un presupuesto de hecho distinto<sup>54</sup>. Incluso, se puede ir un poco más lejos, y decirse que, si denominamos

---

<sup>53</sup> Vid. F. DE LA HUCHA CELADOR, «Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho tributario (I)», *Civitas. R..E.D.F.*, núm. 94, 1997, págs. 170-171. Cuando algunos autores califican al responsable como sujeto pasivo, debemos entender que, o bien parten de dos conceptos distintos de sujeto pasivo, uno amplio y otro restringido, o bien tratan con ello de afirmar que el responsable tributario se convierte en sujeto pasivo de la obligación tributaria principal. Efectivamente, si además de un concepto restringido de sujeto pasivo, como sujeto que realiza el hecho imponible o el presupuesto de hecho de la sustitución (o, como aquí se ha defendido, como sujeto que realiza el hecho imponible, ya sea contribuyente o intermediario), se utiliza la misma expresión para designar a cualquier obligado al pago de la deuda tributaria, entonces, sería posible calificar al responsable tributaria como sujeto pasivo en sentido amplio, aunque, a continuación, debería seguir distinguiéndose del sujeto pasivo en sentido estricto. Vid. J.J. BAYONA DE PEROGORDO, M<sup>a</sup>.T. SOLER ROCH, *Compendio de Derecho Financiero*, 1<sup>a</sup> ed., Librería Compás, Alicante, 1991, pág. 296. Si se piensa que el responsable está obligado al pago de la obligación tributaria principal, como sujeto pasivo de tal obligación, entonces, resulta lógico calificar al responsable tributario como sujeto pasivo. Vid. J.J. FERREIRO LAPATZA, *Curso...*, *ob. cit.*, pág. 380.

<sup>54</sup> Vid. K. ARENS, «Zum Begriff der Haftung im geltenden Steuerrecht», *VJSchrfStuFR*, 1927, pág. 575; A.D. GIANNINI, *Instituciones de Derecho Tributario*, *ob. cit.*, pág. 125; F. SAINZ DE BUJANDA, «La responsabilidad tributaria en régimen de solidaridad», en *Hacienda Pública y Derecho*, Tomo VI, Madrid, I.E.P., 1973, págs. 292-293; M. CORTES DOMINGUEZ, *Ordenamiento tributario español*, *ob. cit.*, págs. 386-389; R. CALVO ORTEGA, «La responsabilidad solidaria por

hecho imponible al presupuesto normativo que obliga directamente al pago de la deuda tributaria, sin tener en cuenta la preexistencia de otros obligados y de otras obligaciones, entonces el responsable tributario nunca será considerado como el realizador del hecho imponible, sino de un presupuesto de hecho distinto. Así pues, el responsable tributario es un sujeto extraño al presupuesto de hecho realizado por el deudor principal, un tercero en relación con dicho presupuesto normativo.

Partiendo de esta idea, según la cual, la responsabilidad tributaria obliga a un tercero, ajeno al hecho imponible, al pago de la deuda tributaria ajena, es posible entender que el responsable tributario también es extraño a la relación jurídica tributaria surgida de la realización de dicho presupuesto<sup>55</sup>. Es decir, el sujeto pasivo o deudor principal y el responsable tributario no se confunden, ni siquiera desde el punto de vista del acreedor tributario, en la parte pasiva de la relación obligatoria. Cada uno de aquéllos está obligado al pago de la deuda tributaria por conceptos distintos –uno como sujeto pasivo y otro como responsable tributario– y ello impide entender que ambos son codeudores o cotitulares pasivos de la misma relación jurídica tributaria. Por eso, frente a la opinión manifestada por un sector de la doctrina científica, que considera al

---

actos ilícitos», *H.P.E.*, núm. 5, 1970, pág. 37; J. HERRERO MADARIAGA, «El responsable tributario», *ob. cit.*, pág. 189; M<sup>a</sup>.D. ARIAS ABELLAN, «El estatuto jurídico del responsable del tributo en el Derecho español», *R.E.D.F.*, núm. 42, 1984, pág. 180; J.A. SANCHEZ GALIANA, «El responsable», en *Comentarios a la L.G.T. y líneas para su reforma, Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, Vol. I, Madrid, I.E.F., 1991, pág. 632; S. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, *Los responsables tributarios*, *ob. cit.*, pág. 27.

<sup>55</sup> En opinión de Victoria Combarros, el legislador ha añadido a la obligación del sujeto pasivo otra obligación por la misma cuantía, situando al responsable en una posición netamente diferenciada de la del sujeto pasivo que habrá de traslucirse en el procedimiento diferente que la Administración deberá proseguir frente a aquél. *Vid.* V.E. COMBARROS VILLANUEVA, «La responsabilidad tributaria, solidaria y subsidiaria, en el procedimiento de recaudación», *R.E.D.F.*, núm. 23, 1979, pág. 380. Según Herrero Madariaga, la no participación del responsable tributario en el hecho imponible se traduce también en una diferenciación respecto de las obligaciones a las que están sujetos el responsable y los sujetos pasivos, respectivamente. *Vid.* J. HERRERO MADARIAGA, «El responsable tributario», *ob. cit.* págs. 199-200.

responsable tributario –o al menos a una de clases de responsabilidad tributaria (responsabilidad solidaria)– como un sujeto pasivo de la obligación tributaria, codeudor de la obligación tributaria, entendemos que el responsable tributario no asume la deuda tributaria ajena como propia; no penetra en la relación jurídico-obligatoria que vincula a la Hacienda Pública con el deudor principal<sup>56</sup>. Pensamos que el responsable tributario no se transforma en codeudor solidario y principal de la obligación existente. El responsable tributario no es deudor de la obligación tributaria principal, sino de su propia obligación, aunque el contenido de ésta consiste en el pago de la deuda ajena. Incluso, en los supuestos de responsabilidad tributaria solidaria, donde las diferencias entre adhesión a la obligación principal y la existencia de una obligación de refuerzo estarían más matizadas, el régimen jurídico de la solidaridad cederá siempre ante el régimen jurídico propio de la responsabilidad tributaria. En fin, a diferencia del fenómeno jurídico de la asunción cumulativa de la deuda ajena, conocido y estudiado por el Derecho privado<sup>57</sup>, y del que existe también algún caso en el Derecho tributario, al que posteriormente nos referiremos, la responsabilidad tributaria constituye una nueva obligación de pago de la deuda tributaria<sup>58</sup>.

---

<sup>56</sup> De acuerdo con un sector de la doctrina científica, el responsable tributario, o al menos el responsable solidario, no es sujeto pasivo de una nueva relación jurídica de naturaleza accesorio, sino sujeto pasivo de la misma obligación tributaria, sin necesidad de distinguir entre la obligación principal y la obligación accesorio. En este sentido, Berliri entiende que, si el responsable está obligado en vía subsidiaria, es sujeto pasivo de la obligación subsidiaria, es decir, de una obligación distinta de la tributaria, aunque con el mismo objeto y dependiente de ella. En cambio, según este profesor, si el responsable tributario está obligado solidariamente con el contribuyente, entonces es un verdadero sujeto pasivo de la obligación tributaria. Vid. A. BERLIRI, *Principios de Derecho Tributario*, ob. cit., págs. 245-246. En cambio, según Romani Viescas, tampoco en el caso de la responsabilidad subsidiaria habría una obligación jurídicamente distinta de la principal, sino que «la necesidad de previa declaración de fallido no implica que la obligación del subsidiario sea distinta». Vid. A. ROMANI VIESCAS, *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, Madrid, I.E.F., 1975, pág. 198.

<sup>57</sup> Vid. V. GUILARTE ZAPATERO, *De la fianza*, en *Comentarios al C.C. y Compilaciones Forales*, Tomo XXIII, 2ª ed., Madrid, Edersa, 1990, págs. 39 y ss.

<sup>58</sup> Vid. K. ARENS, «Zum Begriff der Haftung...», ob. cit., pág. 589; V.E. COMBARROS VILLANUEVA, «La responsabilidad tributaria, solidaria y subsidiaria...», ob. cit., págs. 378 y ss.; J. HERRERO MADAIAGA, «El responsable tributario», ob. cit., pág. 195.





## **1.2. El responsable tributario está obligado al pago de una deuda tributaria ajena.**

El artículo 37.1 de la LGT define a los responsables tributarios como las personas, distintas de los sujetos pasivos o deudores principales, a quienes la Ley declara responsables de la deuda tributaria *junto* a los mismos. Resulta bastante evidente que el artículo 37.1 de la LGT encuentra su inspiración en el enunciado del § 79 de la RAO (1919), en el que aparecían contrapuestas dos categorías de sujetos de la relación tributaria obligacional (*Steuerschulverhältnis*); el obligado tributario (*Steuerpflichtiger*), que era aquella persona obligada al pago del impuesto como deudor del mismo, y las demás personas que, por disposición de la Ley, estaban obligadas a responder personalmente del impuesto junto o en lugar del obligado tributario. Así, mientras el ordenamiento jurídico alemán contraponía los conceptos de obligado tributario a título de deudor del impuesto y las personas obligadas a responder del impuesto, el ordenamiento jurídico español contrapone –como ya se ha dicho– los conceptos de sujeto pasivo o deudor principal al de responsable tributario; añadiendo, como hacía la Ordenanza alemana, que el responsable tributario es declarado por la Ley responsable de la deuda tributaria. El legislador español ha introducido también los términos utilizados por el ordenamiento jurídico alemán, destacando la diferencia entre el sujeto pasivo, que según el artículo 35 de la LGT tiene como obligación principal el pago de la deuda tributaria, y el responsable tributario, que según el artículo 37.1 de la LGT, responde de la deuda tributaria.

Posiblemente, la RAO de 1919 se inspiró en las palabras utilizadas por el Código civil alemán (BGB) para definir el contrato de fianza. El parágrafo 765 del BGB dice que «por el contrato de fianza el fiador se obliga hacia el acreedor de otro a responder de la deuda de éste». Como señaló el profesor Schick, Enno Becker

intentó alcanzar la finalidad de aseguramiento del acreedor tributario mediante la ayuda de un instituto jurídico perteneciente al Derecho civil: la responsabilidad (*Haftung*)<sup>59</sup>. En opinión Ennecerus-Lehmann, de acuerdo con el parágrafo 765 del BGB, el fiador se obliga; o sea, que contrae una obligación. Por tanto, cuando el BGB dice que el fiador está obligado a responder de la deuda de otro, no establece solamente una sujeción o afectación de su patrimonio, sino que la afectación del patrimonio (o sea la sumisión del mismo al ataque del acreedor) es, lo mismo que en otras obligaciones, una mera consecuencia de su obligación. En segundo lugar, Ennecerus-Lehmann consideran que el fiador se obliga a responder de la deuda de otro, de la deuda principal. En su opinión, es inexacto decir que el fiador promete pagar, si el deudor no paga; y más inexacto aún decir que promete realizar el cumplimiento por el deudor principal. Promete más bien el resultado de que la obligación principal será cumplida. Por esto, no tiene sentido el problema de si el fiador cumple la obligación del deudor principal o la suya propia, pues ambas cosas son exactas: cumple la obligación del deudor principal y cumple con ello a la vez su propia obligación, que se dirige igualmente a provocar el resultado de que se cumpla la obligación principal. Así pues, su obligación es accesoria a la principal en el sentido de que tiende a garantizar ésta y, por lo mismo, depende de la existencia y extensión<sup>60</sup>.

Según Karl Arens, el término “responsabilidad”, desde que fuera incorporado a la RAO de 1919, ha servido siempre para expresar una obligación de pago de una deuda ajena. Según este autor, el concepto de responsabilidad, en contraposición al de deuda, expresa la existencia de un vínculo obligatorio cuyo establecimiento depende de circunstancias que, o no son imputables a los obligados, o no lo son exclusivamente, o solamente lo son de forma mediata,

---

<sup>59</sup> Vid. W. SCHICK, *Haftung für Steuerschulden auf Grund Privatrechts?*, ob. cit., pág. 15.

<sup>60</sup> Vid. L. ENNECERUS, H. LEHMAN, *Derecho de obligaciones*, Vol. 2ª, ob. cit., págs. 461-462.

obligando a pagar una deuda a quienes no han realizado el presupuesto de hecho que le sirve de fundamento<sup>61</sup>. Esto mismo puede decirse del responsable tributario en el ordenamiento jurídico español. Así, el obligado a quien la LGT denomina responsable tributario es un tercero, ajeno a la realización del presupuesto de hecho que sirve para definir y legitimar el nacimiento de la deuda tributaria (hecho imponible)<sup>62</sup>, es decir, una persona distinta de aquella que guarda con el elemento objetivo del hecho imponible la especial relación que la Ley ha prefigurado para considerarlo su realizador, pero que, no obstante, se encuentra obligado al pago de la deuda tributaria. La deuda tributaria que se atribuye al responsable tributario no viene configurada a partir de los elementos integrantes del presupuesto de hecho originador de la responsabilidad tributaria, sino que al responsable tributario se le exige el pago de la deuda tributaria que resulta exigible al sujeto pasivo o deudor principal, consiguientemente, se le exige el pago de una deuda tributaria configurada a partir de los elementos integrantes del hecho imponible<sup>63</sup>. El hecho imponible detecta la existencia de una capacidad contributiva, propia o ajena al sujeto pasivo, e imputa la deuda tributaria a quien se encuentra con ese objeto

---

<sup>61</sup> Vid. K. ARENS, , «Zum Begriff der Haftung...», *ob. cit.*, pág. 574. En el mismo sentido, Hensel considera que el Derecho tributario comprende bajo la expresión “responsabilidad” diferentes institutos jurídicos que sirven para extender la personas obligadas al pago de la deuda tributaria. Vid. A. HENSEL, *Steuerrecht, ob. cit.*, pág. 69.

<sup>62</sup> Según Sainz de Bujanda, «es posible que la denominación de hecho imponible existiera ya – no tenemos certidumbre de ello- en alguna obra anterior a la clásica monografía del profesor Dino Jarach, aparecida precisamente bajo el expresado título en el año 1942. Pero, en todo caso, es evidente que fue esta última obra la que dio, por así decirlo, el espaldarazo científico a la aludida denominación. A partir de su publicación ha sido adoptada por varios autores y ha tenido, además, consagración positiva en España al ser acogida por nuestra Ley General Tributaria». Vid. F. SAINZ DE BUJANDA, «Análisis jurídico del hecho imponible», *ob. cit.*, pág. 787.

<sup>63</sup> El ordenamiento jurídico italiano destaca todavía más la ajenidad del responsable tributario a la realización del hecho imponible y la idea de que el responsable tributario satisface una deuda tributaria que viene determinada en relación con las circunstancias contempladas por el hecho imponible, no por el presupuesto de hecho de la responsabilidad. Según Parlato, el ordenamiento jurídico italiano define al responsable del impuesto diciendo que es quien, por disposición de la Ley, es obligado al pago del impuesto junto a otro, por hechos o situaciones referibles exclusivamente a éste. Vid. A. PARLATO, «Il responsabile ed il sostituto d’imposta», *ob. cit.*, pág. 394.

imponible en una determina relación; después, la eventual realización de un segundo presupuesto de hecho obliga a un tercero al pago de la deuda tributaria surgida de la realización del hecho imponible, aunque sin desplazar al sujeto pasivo de su condición de obligado al pago.

Al decir que el responsable tributario se encuentra obligado al pago de una deuda tributaria ajena no se está pensando en que el responsable tributario no sea un verdadero deudor. Como ya se ha indicado, el responsable tributario debe la deuda tributaria y responde patrimonialmente; el responsable está obligado a realizar una prestación consistente en dar una cantidad variable de dinero a la Hacienda Pública y, además, responde con sus bienes presentes y futuros del cumplimiento de su obligación. Por el contrario, cuando se afirma que el responsable tributario se caracteriza por estar obligado al pago de una deuda tributaria ajena, lo que se pretende es destacar es que, el responsable tributario, cuando realiza la prestación que se le exige, está pagando una deuda tributaria ajena; pero, sobre todo, que el responsable tributario es obligado a pagar la deuda tributaria porque, al realizar la prestación exigida, satisface la deuda tributaria de un extraño. Sujeto pasivo y responsable tributario se encuentran obligados a realizar una prestación idéntica; si el sujeto pasivo debe 100, al responsable tributario se le podrá exigir que pague 100. Ahora bien, el responsable tributario está obligado a pagar, y a pagar 100, porque el sujeto pasivo debe esa misma cantidad a la Hacienda Pública, mientras que el sujeto pasivo está obligado por la realización de un presupuesto de hecho que no contempla la existencia de un responsable tributario<sup>64</sup>. Se puede decir, sin lugar a dudas, que el responsable

---

<sup>64</sup> En el mismo sentido, señala Piper que la responsabilidad tributaria siempre aparece vinculada a una deuda tributaria principal, de forma que el responsable colateral está obligado a pagar una deuda ajena, es decir, la deuda tributaria principal. Esto significa que la pretensión jurídica que el acreedor tributario tiene frente al deudor principal y frente al responsable persigue la obtención de la misma prestación; el impuesto. Según Piper, sería correcto afirmar que el contenido de la responsabilidad tributaria se determina según el contenido de la deuda principal, lo que significa que a ambas obligaciones de pago les concierne el pago de un determinado impuesto: por ejemplo, el objeto de la prestación es el impuesto sobre la renta. Sin embargo, mientras que para

tributario únicamente debe proporcionar al acreedor tributario aquello que este último tiene derecho a exigir al deudor principal; es decir, aquella cantidad que aparece justificada en virtud de circunstancias correspondientes al presupuesto de hecho que ha realizado el sujeto pasivo, y al que el responsable tributario es ajeno. Pero, además, el responsable está obligado a pagar dicho importe, porque el sujeto pasivo previamente está obligado a hacerlo.

En definitiva, en virtud de la responsabilidad tributaria, un tercero distinto del sujeto pasivo asume una obligación cuyo objeto es el cumplimiento de la prestación debida por aquél, realizando por él la prestación que incumbe al sujeto pasivo. El artículo 58.1 de la LGT dice que la deuda tributaria estará constituida por la cuota tributaria –resultado de la aplicación del tipo de gravamen aplicable a la correspondiente base liquidable–, por los pagos a cuenta o fraccionados, las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener y los ingresos a cuenta. Ahora bien, si el responsable tributario está obligado a pagar una cuantía determinada que responde al concepto de cuota tributaria, ésta nunca será el resultado de aplicar el tipo de gravamen sobre una base liquidable calculada sobre las circunstancias recogidas en el presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria, sino que será la cantidad que el sujeto pasivo, junto al que se encuentre el responsable, está obligado a pagar por la realización del hecho imponible, y en atención a las circunstancias que conforman el hecho de la realidad subsumible en la definición abstracta del hecho imponible. De la misma manera, si el responsable tributario está obligado a pagar una deuda tributaria que el acreedor tributario tiene derecho a percibir en concepto de cantidades retenidas e ingresadas a cuenta, el propio responsable nunca habrá estado legitimado y obligado para retener dichas cantidades del contribuyente, sino que estará obligado a pagar una

---

el deudor principal se trata de un impuesto propio, para el responsable es un impuesto ajeno. Si el deudor principal tiene que pagar 1.000 DM en concepto de impuesto sobre la renta, el responsable tiene también que pagar 1.000 DM, pero no paga su propio impuesto sobre la renta, sino un

determinada cuantía porque el retenedor a cuenta, junto al que el responsable tributaria ha sido situado, está obligado a ingresarla. Digamos que el responsable tributario únicamente debe proporcionar al acreedor tributario lo que éste se encuentra facultado para exigir al deudor principal, es decir, aquella cantidad que aparece justificada en virtud de circunstancias correspondientes a un presupuesto de hecho que el responsable tributario no ha realizado<sup>65</sup>.

#### 1.2.1. No hay responsabilidad tributaria sin deuda principal: Principio de accesoriedad de la responsabilidad tributaria.

El artículo 37 de la LGT establece que los responsables tributarios estarán obligados al pago de la deuda tributaria *junto* a los sujetos pasivos o deudores principales. Con ello, la LGT condiciona el nacimiento de la responsabilidad tributaria a la existencia de otras personas obligadas al pago de la deuda tributaria como sujetos pasivos o deudores principales. Ninguna otra persona puede estar junto a los sujetos pasivos o deudores principales si no hay sujetos pasivos o deudores principales. Así pues, de la Ley parece desprenderse que la responsabilidad tributaria no constituye un fin en sí misma, sino que la obligación del responsable tributario no puede nacer, ni tampoco subsistir, sin el fundamento de otra obligación válidamente constituida. Efectivamente, en la medida en que no hay responsable tributario sin sujetos pasivos o deudores principales, tal y como se desprende del tenor literal del apartado primero del artículo 37 de la LGT, o del artículo 10.2 del RGR<sup>66</sup>, y en cuanto que tampoco hay

---

impuesto sobre la renta de otro. Vid. H. PIPER, *Steuerschuld und Steuerhaftung*, *ob. cit.*, pág. 70; A. PARLATO, «Il responsabile ed il sostituto...», *ob. cit.*, pág. 411.

<sup>65</sup> Según Arens, el responsable tributario debe proporcionar a través de su prestación al acreedor tributario lo que el deudor está obligado a darle, el responsable debe situar al acreedor tributario en la situación que tendría si el deudor principal hubiera cumplido su obligación. Vid. K. ARENS, «Zum Begriff...», *ob. cit.*, pág. 575.

<sup>66</sup> Con palabras del profesor Cortés Domínguez, «no es posible estar *junto* a alguien sin la existencia de ese alguien», *vid.* M. CORTÉS DOMÍNGUEZ, *Ordenamiento tributario español*, *ob. cit.*,

sujetos pasivos o deudores principales sin una deuda tributaria a su cargo, puesto que la obligación principal de todo sujeto pasivo consiste en el pago de la deuda tributaria, tal y como señala el artículo 35.1 de la LGT, es posible concluir que no hay responsabilidad tributaria si antes no hay una deuda tributaria a cargo de uno de los deudores principales (principio de accesoriedad de la responsabilidad tributaria)<sup>67</sup>. Este principio de accesoriedad de la responsabilidad tributaria es una consecuencia lógica de la existencia de una obligación de pago de la deuda tributaria ajena. No podría ser de otra manera, pues, si el responsable tributario está obligado a pagar la deuda tributaria ajena, no estará obligado a nada si esta última no existiera; bien por no haber llegado a nacer, o bien por haberse extinguido.

Poniendo en relación dicho principio de accesoriedad con lo dicho acerca de la realización por parte del responsable tributario de un presupuesto de hecho distinto al realizado por el deudor principal, la configuración de la responsabilidad tributaria como obligación accesoria determina que el presupuesto normativo de la responsabilidad tributaria tenga siempre carácter dependiente respecto al

---

pág. 387. En parecidos términos, *Vid.* E. SIMON ACOSTA, «Obligados tributarios», en *Cuestiones Tributarias prácticas*, 2ª ed., Madrid, La Ley, 1990, págs. 218-219.

<sup>67</sup> La accesoriedad, como característica definitoria de la responsabilidad tributaria, es aceptada mayoritariamente por la doctrina científica española. Así lo admiten, entre otros, F. SAINZ DE BUJANDA, «La responsabilidad tributaria en régimen de solidaridad», *ob. cit.*, pág. 293; J. HERRERO MADARIAGA, «El responsable tributario», *ob. cit.*, págs. 201 y ss.; M<sup>a</sup>.D. ARIAS ABELLAN, «El estatuto jurídico del responsable del tributo en el Derecho español», *ob. cit.*, pág. 182; J.A. SANCHEZ GALIANA, «El responsable», *ob. cit.*, págs. 631 y ss. Algunos autores han prestado más atención a la dependencia entre el presupuesto de hecho de la responsabilidad respecto al de la obligación principal, que a la dependencia de la obligación del responsable frente a la del obligado principal, lo que no les ha permitido formular de manera perfecta el principio de accesoriedad. *Vid.* M. CORTES DOMINGUEZ, *Ordenamiento tributario español*, *ob. cit.*, págs. 386 y ss. Desde un primer momento, también la doctrina alemana, definió la obligación del responsable tributario como accesoria respecto a la del obligado principal. Entre otros, *Vid.* K. ARENS, «Zum Begriff der Haftung...», *ob. cit.*, págs. 575-576; K. GOUTIER, *Die Haftung im Steuerrecht*, *ob. cit.*, págs. 100-102; J. GÜTH, R. LING, *Steuerrechtliche Haftung*, Stuttgart, C.E. Poeschel, 1982, pág. 59; H. MÖSBAUER, *Die Haftung für die Steuerschuld*, *ob. cit.*, págs. 272 y ss.; E. BAX, *Die Haftung nach allgemeinem Abgabenrecht aus steuer- und verfassungsrechtlicher Sicht*, *ob. cit.*, págs. 29; K. TIPKE, J. LANG, *Steuerrecht*, *ob. cit.*, págs. 187-188.



presupuesto normativo de la obligación principal<sup>68</sup>. Puesto que no hay responsabilidad tributaria sin deuda principal a cargo del sujeto pasivo u obligado principal, la eficacia del presupuesto normativo de la responsabilidad tributaria estará condicionada a que se haya realizado el hecho imponible y haya nacido la deuda principal. Así pues, el presupuesto normativo de la responsabilidad tributaria contiene como circunstancia, a la que viene condicionada el nacimiento de la consecuencia jurídica vinculada a su producción, consistente en la existencia de una obligación principal y, lógicamente, en la realización del hecho imponible. En cualquier caso, debe tenerse presente que, ni la dependencia entre ambos presupuestos normativos es recíproca, ni la realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad está causalmente determinada por la realización del presupuesto de hecho de la deuda tributaria principal. La dependencia entre ambos presupuestos no es recíproca, puesto que la realización del presupuesto de hecho de la obligación principal no exige la previa realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad. La realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria no está causalmente determinada por la realización del presupuesto de hecho de la deuda principal en cuanto que, la realización del hecho imponible no supone forzosamente la realización posterior del presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria. En suma, si bien no es posible la existencia de un responsable tributario sin la presencia simultánea de un deudor principal, no todo deudor principal tendrá a su lado, en todo momento y en cualquier caso, un responsable tributario.

### 1.2.2. Principio de no reciprocidad entre la responsabilidad tributaria y la subjetividad pasiva.

---

<sup>68</sup> Vid. M. CORTES DOMINGUEZ, *Ordenamiento tributario español*, ob. cit., pág. 387.

En la medida en que el responsable tributario está obligado al pago de una deuda ajena, es decir, en cuanto que el responsable tributario se encuentra obligado a satisfacer el interés material del acreedor tributario en la obtención de la prestación tributaria nacida de la realización del hecho imponible, la relación entre el responsable tributario y el deudor principal no debe estar basada en la reciprocidad. El sujeto pasivo o deudor principal, cuando realiza el pago de la deuda tributaria, está pagando la obligación que le ha impuesto el ordenamiento jurídico por la realización del hecho imponible. Por el contrario, el responsable tributario es obligado a pagar la deuda tributaria correspondiente al deudor principal o sujeto pasivo, a pesar de no haber demostrado capacidad económica propia o proximidad a la capacidad económica ajena que se persigue gravar a través del tributo. El responsable tributario no responde de forma inmediata a la necesidad de los entes públicos de percibir ingresos de los particulares con los que hacer frente al gasto público, sino a la necesidad de garantizar el riesgo de impago de la deuda tributaria. Por esa razón, si el sujeto pasivo o deudor principal realiza el pago de la deuda tributaria, en la medida en que está satisfaciendo una deuda propia, no tendrá derecho a exigir el reembolso de la deuda satisfecha al responsable tributario, puesto que éste solamente estaba obligado al pago de la deuda ajena; pero, si el pago lo realiza el responsable tributario, en la medida en que la deuda tributaria es una deuda ajena, podrá exigir al deudor principal el reembolso de lo pagado (*principio de no reciprocidad*).

Así pues, cuando el deudor principal realiza el pago de la deuda tributaria en su integridad, o bien se realiza íntegramente el crédito tributario de manera forzosa sobre su patrimonio, entonces, no sólo el acreedor tributario perderá el derecho a exigir el pago de la deuda tributaria al responsable tributario, sino que tampoco el deudor principal podrán exigir a aquél el reembolso del importe satisfecho. El deudor principal es la persona de quien el ordenamiento jurídico espera la prestación tributaria, bien porque ha manifestado una capacidad

económica para contribuir al sostenimiento del gasto público, o bien porque ha demostrado encontrarse próximo a la capacidad económica ajena y ser capaz de recuperar sin dificultad del titular de la capacidad económica el importe equivalente a la cuantía satisfecha. Por alguno de estos dos motivos la Ley pretende que el sujeto pasivo realice el pago de la deuda tributaria, sin otro límite que la realización del presupuesto de hecho que al que la norma jurídica ha vinculado dicha consecuencia. Por tanto, el pago realizado por el deudor principal no genera el enriquecimiento sin causa del responsable tributario, porque el deudor principal paga una deuda íntegramente propia, careciendo del derecho a ser indemnizado por la disminución patrimonial sufrida. La atribución patrimonial al ente público por el deudor principal se encuentra justificada por la aportación de una capacidad propia o ajena para el sostenimiento del gasto público. Consiguientemente, a través del cumplimiento de su obligación, aunque genere el enriquecimiento del responsable tributario, al verse éste liberado de su obligación con el acreedor tributario, el deudor principal no realiza ninguna atribución patrimonial al responsable tributario, porque éste solamente está obligado al pago de una deuda ajena, quedando sin objeto su obligación cuando ésta ha sido satisfecha.

En cambio, el pago de la deuda tributaria por el responsable tributario constituye, al mismo tiempo, el cumplimiento de la obligación que le impone el ordenamiento jurídico y la obligación que resulta exigible al sujeto pasivo o deudor principal. El responsable tributario se encuentra obligado en nombre propio frente a la Hacienda Pública, es por ello un verdadero deudor tributario, sin embargo su obligación consiste precisamente en la satisfacción del interés material del acreedor tributario en la obtención de la prestación que está obligado a realizar el sujeto pasivo o deudor principal como consecuencia de la realización del hecho imponible. A pesar de que el responsable tributario se encuentra obligado al pago de la deuda tributaria ajena, desde el punto de vista de la relación jurídica

principal que vincula al sujeto pasivo con la Hacienda Pública, aquél puede ser considerado como un tercero. En este sentido, el responsable tributario es un tercero que realiza el pago de la deuda tributaria ajena, sólo que, además, se encuentra obligado por la Ley a ello<sup>69</sup>. La única diferencia entre el responsable tributario y el tercero al que hace referencia el artículo 18 del RGR, se encuentra en que al responsable tributario se le puede exigir jurídicamente la realización del pago de la deuda tributaria ajena. Consiguientemente, el pago de la deuda tributaria por el responsable tributario, aunque constituya el objeto de una obligación propia, genera un enriquecimiento injustificado en la esfera patrimonial del sujeto pasivo o deudor principal y un derecho del responsable tributario al reembolso del importe satisfecho<sup>70</sup>. Una cosa es que el responsable tributario sea

---

<sup>69</sup> Algunos autores han preferido no calificar al responsable tributario como un obligado al pago de una deuda tributaria ajena, tratando de ese modo de apartarse de aquellas teorías que aceptan la disgregación de la deuda y la responsabilidad patrimonial. Estos autores niegan que el responsable tributario sea un obligado al pago de una deuda tributaria ajena en cuanto que está obligado en nombre propio al pago de la deuda tributaria. Sin embargo, el responsable tributario está obligado en nombre propio frente a la Hacienda Pública, pero, el objeto de su obligación consiste en el pago de la deuda tributaria ajena. Por eso, aunque no se quiera calificar al responsable tributario como obligado al pago de una deuda ajena, siempre se acaba admitiendo que el responsable tributario, cuando cumple su obligación, satisface a la vez la deuda tributaria ajena. En este sentido, según Herrero Madariaga, «de la propia noción de la responsabilidad impositiva se deduce que el responsable, por haber satisfecho una deuda ajena, es decir, del sujeto pasivo de la obligación tributaria, tiene el derecho de regreso contra este último por el importe íntegro de lo satisfecho», añadiendo: «queremos dejar constancia de que cuando se dice que el responsable satisface una deuda ajena, no implica ningún tipo de conexión con aquellas teorías combatidas por nosotros en páginas anteriores, y por el propio Giannini de forma radical, que ven en la responsabilidad tributaria un supuesto de disgregación entre deuda y responsabilidad. Por el contrario, pensamos que el responsable es un auténtico deudor. Lo que ocurre es que la obligación de responsable tiene un objeto coincidente con el de la obligación garantizada, con lo cual, el responsable cuando cumple con su obligación está dando satisfacción al mismo tiempo a la obligación tributaria de la que no es sujeto pasivo, y por ello puede decirse en este sentido que el responsable cumple o satisface una deuda que no le es propia». Vid. J. HERRERO MADARIAGA, «El responsable tributario», *ob. cit.*, pág. 222.

<sup>70</sup> La existencia de un enriquecimiento injusto del sujeto pasivo o deudor principal como consecuencia del pago realizado por el responsable tributario, y la pretensión indemnizatoria de éste contra el primero, ha sido reconocida por la generalidad de la doctrina científica. Vid. M. CORTES DOMINGUEZ, *Ordenamiento tributario español*, *ob. cit.*, pág. 400; M<sup>a</sup>.D. ARIAS ABELLAN, «El estatuto jurídico del responsable del tributo en el Derecho español», *ob. cit.*, pág. 195; J. HERRERO MADARIAGA, «El responsable tributario», *ob. cit.*, pág. 225; S. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, *Los responsables tributarios*, *ob. cit.*, págs. 166 y ss.; E. SIMON ACOSTA,

obligado al pago de la deuda tributaria y otra bien distinta es que el sujeto pasivo o deudor principal resulte liberado definitivamente de su obligación a costa del responsable tributario.

El fundamento de la pretensión de reembolso que corresponde al responsable tributario contra el sujeto pasivo o deudor principal no se encuentra, como muchas veces se ha dicho, en la realización del principio de capacidad económica<sup>71</sup>. El principio de capacidad económica no puede ser el fundamento de la pretensión de reembolso, sencillamente, porque no siempre el sujeto pasivo es el titular de la capacidad económica que ha de ser gravada a través de la aplicación del tributo. Puede ocurrir, incluso, que el titular de la capacidad económica sea el propio responsable tributario, pues teóricamente resulta admisible una responsabilidad tributaria de aquél, cuando un sujeto interpuesto o intermediario es obligado al pago de la deuda tributaria. Por el contrario, el fundamento de la pretensión de reembolso reside en el enriquecimiento injustificado que se produce en la esfera patrimonial del sujeto pasivo o deudor principal, con independencia de que este último sea el *destinatario jurídico del tributo* o, por el contrario, no el titular de la capacidad económica y tenga derecho a trasladar jurídicamente la carga tributaria a un tercero. El pago de la deuda tributaria ajena produce, en primer lugar, un enriquecimiento del deudor principal o sujeto pasivo, como resultado de la disminución de su pasivo patrimonial. En segundo lugar, el pago de la deuda tributaria ajena genera un empobrecimiento del responsable tributario a costa del enriquecimiento del sujeto pasivo o deudor principal, pues el primero satisface con

---

«Obligados tributarios», *ob. cit.*, págs. 227-228; J.J. BAYONA DE PEROGORDO, M.T. SOLER ROCH, *Compendio de Derecho Tributario*, *ob. cit.*, pág. 298.

<sup>71</sup> Por lo general, la doctrina científica española suele conectar la concesión de una acción de reembolso al responsable tributario con la efectividad del principio de capacidad económica. *Vid.* M. CORTES DOMINGUEZ, *Ordenamiento tributario español*, *ob. cit.*, pág. 400; M<sup>a</sup>.D. ARIAS ABELLAN, «El estatuto jurídico del responsable...», *ob. cit.*, págs. 197-198; J.A. SANCHEZ GALIANA, «El responsable», *ob. cit.*, pág. 654; J.J. FERREIRO LAPATZA, «Reflexiones sobre Derecho tributario y técnica jurídica», *R.E.D.F.*, núm. 85, 1993, pág. 42.

sus propios recursos la deuda tributaria ajena, disminuyendo su patrimonio en la cuantía del importe satisfecho. En tercer lugar, existe un nexo causal directo entre el enriquecimiento del deudor principal y el empobrecimiento del responsable tributario, pues, el primero tiene su causa precisamente en el segundo. Por último, es posible afirmar que el enriquecimiento del deudor principal carece de una causa que lo justifique, lo que no significa que el correlativo empobrecimiento carezca a su vez de fundamento legal<sup>72</sup>.

Ahora bien, ni la LGT, ni tampoco el RGR, regulan la acción de reembolso del responsable tributario que realiza el pago de la deuda tributaria ajena frente al sujeto pasivo. Es evidente que el régimen jurídico aplicable a la acción de reembolso del responsable tributario frente al sujeto pasivo o deudor principal debe buscarse en el ordenamiento privado. En este sentido, la doctrina científica ha tomado en cuenta tres posibles fundamentos jurídicos para el ejercicio de una acción de reembolso por parte del responsable tributario. En primer lugar, se ha tenido en cuenta la posibilidad de fundar la acción de regreso en la aplicación del artículo 1.145 del C.c, lo que generalmente se ha rechazado ante la imposibilidad de considerar al responsable tributario como un codeudor solidario de la deuda tributaria<sup>73</sup>. En segundo lugar, algún autor ha valorado favorablemente la

---

<sup>72</sup> Según los profesores Díez-Picazo y Gullón Ballesteros, los presupuestos de la pretensión de enriquecimiento son: a) El enriquecimiento de una persona; b) el empobrecimiento de otra persona a costa del primero; c) la relación causal entre el enriquecimiento y el empobrecimiento; d) la falta de causa del desplazamiento patrimonial. *Vid.* L. DIEZ-PICAZO, A. GULLON, *Sistema de Derecho Civil*, Vol. II, 6ª ed., Madrid, Tecnos, 1990, págs. 577-579.

<sup>73</sup> En opinión del profesor Calvo Ortega, «el responsable no puede utilizar la acción del deudor solidario que ha pagado la deuda, contra los otros codeudores solidarios por la sencilla razón de que él no es codeudor solidario en la relación interna de la solidaridad pasiva. Esta acción de regreso exigiría que responsable y contribuyente derivasen su situación jurídica de un mismo presupuesto de hecho». *Vid.*, R. CALVO ORTEGA, «La responsabilidad tributaria solidaria...», *ob. cit.*, pág. 51. En el mismo sentido, según Herrero Madariaga, «el responsable no puede utilizar la acción de regreso del artículo 1.145 porque, aunque la fianza o responsabilidad solidaria sea asimilable a la solidaridad de deudores, esta semejanza desaparece a partir del momento del pago, momento en el que se ponen de manifiesto las diferentes posiciones jurídicas que ocupan el

posibilidad de que el responsable tributario ejercite la acción de regreso que atribuye el artículo 1.838 del C.C. al fiador, dada la semejanza estructural entre la obligación de éste y la del primero<sup>74</sup>. En tercer lugar, se ha pensado en la posibilidad de que el responsable tributario ejercite la acción de enriquecimiento injustificado reconocida jurisprudencialmente a quienes se han empobrecido causando un enriquecimiento injustificado de un tercera persona. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que, por una parte, las dos primeras soluciones no son más que variantes de la tercera, pues, tanto la acción de reembolso del codeudor solidario, como la del fiador, son acciones que encuentran su fundamento material en el enriquecimiento injustificado del codeudor solidario o del deudor principal afianzado a costa del empobrecimiento de quien realiza el pago, y por otra parte, que cualquier especialidad de las primeras en relación con la tercera, resulta incompatible con el régimen jurídico de la responsabilidad tributaria. Por tanto, la acción de regreso del responsable tributario tiene su fundamento jurídico en la doctrina jurisprudencial de la prohibición de enriquecimiento sin causa<sup>75</sup>, que puede ser considerada como un principio general del Derecho, aplicable más allá de los límites del ordenamiento jurídico privado.

### 1.2.3. Principio de subsidiariedad de la responsabilidad tributaria.

La existencia de dos obligaciones distintas, de dos relaciones jurídicas de naturaleza obligatoria, y no de una misma obligación con pluralidad de deudores,

---

contribuyente y el responsable tributario». Vid. J. HERRERO MADARIAGA, «El responsable tributario», *ob. cit.*, pág. 225.

<sup>74</sup> Vid. J. HERRERO MADARIAGA, «El responsable tributario», *ob. cit.*, pág. 225-226. Nadie se atreve a defender, en cambio, la posibilidad de que el responsable tributario, por aplicación del artículo 1.839 del C.C., se subrogue en la posición jurídica del acreedor tributario. Vid. J. HERRERO MADARIAGA, «El responsable tributario», *ob. cit.*, pág. 226; M<sup>a</sup>.D. ARIAS ABELLAN, «El estatuto jurídico del responsable...», *ob. cit.*, pág. 197; J.A. SANCHEZ GALIANA, «El responsable», *ob. cit.*, pág. 655.

<sup>75</sup> Vid. M<sup>a</sup>.D. ARIAS ABELLAN, «El estatuto jurídico del responsable...», *ob. cit.*, pág. 197.

permite someter la obligación del deudor principal y la obligación del responsable tributario a regímenes jurídicos distintos. Esto es, precisamente, lo que permite configurar la obligación de pago del responsable tributario como subsidiaria de la obligación del deudor principal. En nuestra opinión, la obligación impuesta al responsable tributario debe de caracterizarse frente a la obligación del sujeto pasivo por la subsidiariedad, pues, entendemos que esto es una consecuencia del estar obligado al pago de una deuda tributaria ajena<sup>76</sup>. De este modo, el responsable tributario paga la deuda tributaria en lugar del sujeto pasivo o deudor principal, o sea, que está llamado a cumplir una función de refuerzo a través de la ampliación del número de personas obligadas al pago de la deuda tributaria, más allá de las que realizaron el hecho imponible. Pues bien, si el responsable tributario está obligado al pago de una deuda tributaria ajena, lo lógico y lo más justo es que el acreedor tributario exija el pago de la deuda tributaria en primer lugar al sujeto pasivo y, a falta de pago por este último, trate de realizar frente al responsable tributario el interés material a percibir la prestación tributaria. Se puede afirmar, por tanto, que la subsidiariedad debería ser una característica de la responsabilidad tributaria, impuesta por razones de lógica jurídica y por razones de justicia, en concreto de proporcionalidad. Sin perjuicio del grado que alcance esa subsidiariedad, resulta lógico y jurídicamente proporcionado que el responsable tributario siempre pague la deuda tributaria ajena a falta de cumplimiento por el sujeto pasivo o deudor principal, tal y como con carácter

---

<sup>76</sup> Cuando hablamos de subsidiariedad de la responsabilidad tributaria, en general, no hacemos referencia a la responsabilidad subsidiaria como un tipo de responsabilidad tributaria, contrapuesto a la responsabilidad tributaria solidaria. Es decir, no estamos diciendo que, necesariamente, el responsable tributario solamente deba ser obligado al pago cuando el deudor principal sea insolvente. Ahora, se hace referencia a la subsidiariedad para indicar la existencia de un orden en el llamamiento al pago, a la preferencia que debe mostrar la Hacienda Pública por el deudor principal. Por tanto, el principio de subsidiariedad podría formularse de la siguiente manera: el responsable tributario solamente debe ser llamado al pago de la deuda tributaria en caso de incumplimiento del deudor principal.



general establece el artículo 10 del RGR de 1990, a pesar de que la LGT no lo diga expresamente.

Así, por una parte, la subsidiariedad de la responsabilidad tributaria es una exigencia lógica de su configuración jurídica como obligación de pago de una deuda tributaria ajena. Es lógico condicionar la exigibilidad de la obligación del responsable tributario al incumplimiento de la obligación principal, ya que la atribución de recursos económicos a la Hacienda Pública le corresponde al deudor principal, en cuanto ha realizado el hecho imponible, correspondiendo únicamente al responsable tributario garantizar que el interés material del acreedor tributario será satisfecho, incluso, si el deudor principal no cumple su obligación<sup>77</sup>. Dicho de otra forma, la posibilidad de exigir el pago de la deuda tributaria a quien no ha realizado el hecho imponible constituye una excepción a la lógica del tributo. Pero, además, resulta más justo que el responsable tributario pague después de que se haya producido el incumplimiento de la obligación principal, porque, constituyendo la responsabilidad tributaria una consecuencia jurídica de naturaleza gravosa, generadora de deberes y de obligaciones, y teniendo como función exclusiva proporcionar al acreedor tributario lo que otra persona –por razones de justicia o de técnica tributaria– se encuentra obligada a proporcionar al acreedor tributario, resulta injusto –por discriminatorio y desproporcionado– obligar a un tercero ajeno al hecho imponible a pagar la deuda tributaria sin haber, ni siquiera, pretendido obtener el pago del sujeto pasivo. Siendo desigual la posición del deudor principal y del responsable tributario, resultaría

---

<sup>77</sup> La subsidiariedad, como exigencia lógica del carácter garantista de la responsabilidad tributaria, ha sido destacada por la profesora Combarros. *Vid.* V.E. COMBARROS VILLANUEVA, «Responsabilidad tributaria...», *ob. cit.*, págs. 380-381. Mucho antes, el profesor Karl Arens ya había defendido que el responsable tributario no era el deudor natural del tributo, sino que solamente debía quedar obligado con el fin de asegurar la realización del crédito contra el deudor principal, por lo que debía realizar su prestación en lugar del sujeto pasivo cuando éste no cumpliera con su obligación o cuando no se esperara el cumplimiento por parte de éste. *Vid.* K. ARENS, «Zum Begriff der Haftung...», *ob. cit.*, págs. 576 y ss.

discriminatorio exigir el pago de la deuda tributaria al responsable tributario antes que al deudor principal, pues, de ese modo, se estaría equiparando las posiciones jurídicas de ambos obligados más allá de lo que exige la función de garantía que le corresponde cumplir al responsable tributario. No es posible tratar de forma igual al sujeto pasivo y al responsable tributario en todo aquello en lo que la equiparación resulta desproporcionada con la finalidad perseguida a través del establecimiento de la responsabilidad tributaria.

La subsidiariedad en el llamamiento al pago del responsable tributario, por tanto, tiene su último fundamento jurídico en el principio de proporcionalidad, vinculante para los poderes públicos en el cumplimiento de cualquiera de las funciones que desarrolla, la legislativa, la ejecutiva y la judicial. Este principio general del Derecho, tal y como ha reconocido el Tribunal Constitucional<sup>78</sup>, y que debe informar necesariamente el Derecho tributario, exige una adecuada relación entre la carga impuesta a los particulares y las ventajas generadas para la colectividad a través de la intervención sobre la esfera particular, es decir, ante todo, la proporcionalidad exige que cualquier limitación de los derechos fundamentales de los particulares que prevea el ordenamiento jurídico sea apropiada y necesaria para la consecución de la finalidad perseguida a través de la misma<sup>79</sup>. En definitiva, el principio de proporcionalidad, en sentido estricto, será respetado en la medida en que la restricción de los derechos fundamentales sea apropiada para obtener determinadas ventajas para la colectividad, y en cuanto la

---

<sup>78</sup> Las STC 62/1982, de 15 de octubre, y 209/1988, de 10 de noviembre, han considerado el principio de proporcionalidad como un principio general del Derecho, que exige la necesaria adecuación de las medidas adoptadas o aplicadas con el fin perseguido a través de las mismas. El principio de proporcionalidad, según ha reconocido el propio TC, deriva de otros principios y valores constitucionales. Así, por ejemplo, en algunas Sentencias se ha considerado como un principio derivado del *valor justicia* (SSTC 160/1987, 50/1995, 173/1995), en otras, se hace derivar del propio Estado de Derecho (STC 160/1987), del principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (SSTC 6/1998; 50/1995; 66/1985), de la dignidad de la persona (STC 160/1987).

<sup>79</sup> E. BAX, *Die Haftung nach allgemeinem Abgabenrecht...*, *ob. cit.*, pág. 208.

limitación de los derechos fundamentales impuesta para lograr tales ventajas no excedan de la estrictamente necesaria, adoptando siempre la solución menos gravosa u onerosa para los particulares. Para obtener el aseguramiento y reforzamiento del interés material del acreedor tributario en la percepción de la prestación tributaria que el sujeto pasivo debe realizar como consecuencia de la realización del hecho imponible, tan apropiada es una responsabilidad subsidiaria como una responsabilidad principal compartida, sin embargo, dicha responsabilidad principal compartida del responsable tributario no resulta necesaria para la consecución de la finalidad de aseguramiento del crédito tributario. Se puede alcanzar el mismo resultado con una menor intervención sobre la esfera particular del responsable tributario. Una responsabilidad principal compartida del responsable tributario resultaría, consiguientemente, contraria al principio de proporcionalidad en relación con su postulado de necesidad de la limitación de los derechos fundamentales o de mínima intervención en la esfera de los particulares.

El legislador ha decidido denominar «responsabilidad subsidiaria» a la responsabilidad tributaria, cuando la exigibilidad del pago de la deuda tributaria ajena se encuentra condicionada a la insolvencia del sujeto pasivo o deudor principal y de todos los demás responsables tributarios. La responsabilidad subsidiaria, en sentido técnico-tributario, fuerza a la Administración a agotar las posibilidades de cobro frente al sujeto pasivo y frente a los responsables solidarios y, sólo cuando resulta imposible realizar el crédito tributario frente a aquéllos, permite dirigirse contra el «responsable subsidiario». En este sentido, la responsabilidad subsidiaria parece ser la fórmula más respetuosa con el principio de proporcionalidad o de mínima intervención y, además, con la función de garantía y reforzamiento del crédito tributario principal. Por ello, el artículo 37 de la LGT establece una preferencia por la responsabilidad subsidiaria frente a la

---

responsabilidad solidaria, de manera que si la norma legal que regule un supuesto de responsabilidad tributaria no dice nada al respecto, se presumirá que la responsabilidad tributaria es de carácter subsidiario. De ahí, también, que una parte de la doctrina científica española consideren la responsabilidad subsidiaria como la única solución respetuosa con los principios constitucionales de justicia tributaria<sup>80</sup>. Quizá, fuera más preciso decir que la responsabilidad tributaria es la solución menos perjudicial desde el punto de vista de los principios de justicia tributaria. Aunque la cuestión será abordada posteriormente, entendemos que el pago de la deuda tributaria por el responsable tributario supone una vulneración del principio de capacidad económica, por imponer una obligación de pagar según la capacidad económica ajena. Por eso, el principio de subsidiariedad y, en particular, la «responsabilidad subsidiaria», reducen las posibilidades de que el responsable tributario pague la deuda tributaria. De ahí que, más que ser respetuosa con el principio de capacidad económica, la «responsabilidad subsidiaria» es la menos perjudicial.

Paradójicamente, aunque la responsabilidad tributaria subsidiaria reduce las posibilidades de que el responsable tributario resulte finalmente obligado al pago de la deuda tributaria, lo que parece más lógico y más justo teniendo en cuenta que es un tercero obligado al pago de una deuda tributaria ajena, al mismo tiempo reduce las posibilidades de reembolso del responsable tributario. Por tanto, aunque resulta más difícil perseguir al responsable subsidiario para obtener el pago de la deuda tributaria, si finalmente el sujeto pasivo y los posibles

---

<sup>80</sup> En opinión del profesor Ferreiro Lapatza, «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». *Vid. J.J. FERREIRO LAPATZA, «Reflexiones sobre Derecho tributario y técnica jurídica», ob. cit., pág. 42.*

responsables solidarios son declarados fallidos, al responsable tributario le resultará imposible obtener inmediatamente el reembolso del importe satisfecho por el sujeto pasivo o deudor principal, pues, si le ha sido exigida la deuda tributaria es porque aquél carece de recursos económicos para hacer frente al pago de su deuda. Sin embargo, en la medida en que se obliga a un tercero al pago con medios propios de la deuda tributaria ajena, la imposibilidad de obtener el reembolso del importe satisfecho es un riesgo inherente al propio mecanismo de la responsabilidad tributaria, siendo el reembolso en cualquier caso un acontecimiento futuro e incierto. Considerar la responsabilidad tributaria subsidiaria, ante las dificultades que se plantean para el ejercicio de la acción de reembolso, en alguna medida enfrentada con los principios constitucionales de justicia, tal y como ha planteado el profesor Calvo Ortega<sup>81</sup>, es tanto como dudar de la constitucionalidad de la responsabilidad tributaria, pues, en la misma esencia de esta institución jurídica se encuentra el riesgo de que sea el responsable tributario quien acabe soportando el gravamen. El responsable tributario paga la deuda tributaria ajena, y ello se encuentra en contradicción con el principio de capacidad económica, tanto si la responsabilidad tributaria es subsidiaria, como si no lo es. La única forma de salvar la inconstitucionalidad de la responsabilidad tributaria es encontrar un fundamento jurídico válido, capaz de justificar la excepción de un principio constitucional.

Por otro lado, la LGT denomina «responsabilidad solidaria» a la responsabilidad tributaria que no recibe el calificativo de «responsabilidad

---

<sup>81</sup> En opinión del profesor Calvo Ortega, el principio de capacidad económica «exige que el tributo sea exigido, jurídicamente, al sujeto que exterioriza la capacidad contributiva. Ciertamente que esta exigencia puede ser cumplida a través del mecanismo de regreso. El ejercicio de esta acción permite que en un segundo momento, el sujeto incidido jurídicamente sea precisamente el titular de la capacidad contributiva en cuestión. Esto es cierto en un plano formal y abstracto. En la práctica, hay que tener en cuenta que la declaración de fallido de contribuyente hace imposible el ejercicio de tal acción con carácter inmediato y, no parece improbable, que presente determinadas dificultades en el futuro». *Vid.* R. CALVO ORTEGA, «La responsabilidad tributaria subsidiaria», *H.P.E.*, núm. 10, 1971, pág. 136.

subsidiaria». A diferencia de lo que ocurría con la «responsabilidad subsidiaria», el artículo 37 de la LGT no regulaba hasta la reforma realizada por la Ley 25/1995 el régimen jurídico de la «responsabilidad solidaria» y, concretamente, no establecía, y sigue sin establecer, la existencia de un orden en el llamamiento al pago de la deuda tributaria entre el deudor principal y el responsable solidario. Por eso, partiendo de que existe solidaridad pasiva cuando existe una pluralidad de deudores contra los que el acreedor se puede dirigir, pudiendo éste exigir el cumplimiento de cualquiera de ellos o dirigirse conjuntamente contra todos ellos, algún autor entendió que era posible equiparar la situación del responsable solidario a la de los codeudores solidarios de una misma relación jurídica y, consiguientemente, solidario, sin ningún límite que, *a priori*, determinase una preferencia en la exigencia del pago al deudor principal<sup>82</sup>. De este modo, entre los supuestos de pluralidad de sujetos pasivos y los de responsabilidad tributaria solidaria solamente existirían diferencias en el ámbito de las relaciones internas entre el deudor principal y el responsable solidario, ya que éste siempre dispondría del derecho, en caso de realizar el ingreso, a ser reembolsado íntegramente del importe satisfecho. En definitiva, se pensó que el deudor principal y el responsable solidario se encontraban en una situación de paridad frente al acreedor tributario,

---

<sup>82</sup> El profesor Falcón y Tella ha defendido la reunión de todos los supuestos de solidaridad, tanto los de solidaridad de sujetos pasivos, como los de responsabilidad solidaria, bajo un mismo régimen jurídico, cuyos efectos ha enumerado de la manera siguiente: «a) cada uno de los deudores debe la prestación íntegra, y el acreedor puede dirigirse contra cualquiera de ellos mientras no resulte cobrada la deuda por completo (artículo 1.144 del C.C.). El pago hecho por uno de los deudores solidarios extingue la obligación (artículo 1.145 del C.C.); b) «la solidaridad abarca no sólo la cuota, sino también los restantes elementos enumerados en el artículo 58 de la LGT (recargos exigibles legalmente, interés de demora, recargo de aplazamiento o prórroga, recargo de apremio y sanciones pecuniarias), puesto que todos ellos forman parte de la deuda tributaria y según el artículo 35 la obligación principal de todo sujeto pasivo consiste en el pago de la deuda; c) el acto administrativo o la sentencia dictada frente a un coobligado solidario produce efectos también frente a los restantes». *Vid.* R. FALCON Y TELLA, «La solidaridad tributaria», *C.T.*, núm. 50, 1984, págs. 142 y ss. La Regla 3ª de la Instrucción General de Recaudación y Contabilidad, aprobada por el Decreto 2.260, de 24 de julio de 1969, establecía que «la acción administrativa de cobro se dirigirá contra los contribuyentes, sustitutos y responsables solidarios como deudores principales», aunque después, la Regla 5ª establecía que «el recaudador requerirá de pago en primer lugar al sujeto pasivo, y, de no ser atendido, seguirá el procedimiento contra los responsables solidarios».

puesto que, con independencia del fundamento o causa de su obligación, ambos serían sujetos pasivos de una misma relación jurídica, obligados solidariamente al pago de la misma deuda tributaria, y solamente se encontrarían en situación de desigualdad en el ámbito de las relaciones internas entre dichos deudores solidarios.

En realidad, para poder hablar de solidaridad, bastará con la existencia de varios sujetos obligados frente a un acreedor, y que éste tenga la facultad de hacer valer su crédito reclamando la deuda en su integridad de cualquier obligado. Sin embargo, este modo de obligarse no deberá afectar a la condición de los diferentes obligados y al régimen jurídico que en virtud de dicha condición le deba ser aplicado<sup>83</sup>. No es posible aceptar la aplicación de los efectos de la solidaridad a los supuestos de responsabilidad tributaria solidaria, pues, la posibilidad del acreedor tributario de exigir indistintamente la deuda tributaria al deudor principal o al responsable tributario no puede hacer olvidar que cada uno de ellos está obligado por razones distintas, y que las facultades que la Ley puede otorgar a la Administración en relación con cada uno de ellos debe guardar relación con el propio fundamento jurídico en virtud del que se le ha atribuido la obligación. Por lo tanto, la posibilidad de que el acreedor tributario pueda exigir una misma deuda a varias personas no debe conducir a situarlas en un plano de igualdad frente a aquél. Puede suceder que la deuda tributaria para un deudor sea una deuda propia y para otro deudor sea una deuda ajena y, consiguientemente, el régimen jurídico de la solidaridad se encuentre limitado por las particularidades que impone la diferencia en la causa de la obligación. Lo mismo sucede en la fianza solidaria regulada por el C.C., de modo que la remisión realizada a las normas que regulan las obligaciones solidarias no implica que dejen de aplicarse los preceptos reguladores de la fianza, salvo en lo que resulten incompatibles con la

---

<sup>83</sup> Vid. M.A. PEREZ ALVAREZ, *Solidaridad en la fianza*, Pamplona, Aranzadi, 1985, pág. 114.

solidaridad<sup>84</sup>. Pero, además, si a la fianza civil se le aplica el régimen jurídico de la solidaridad, es porque la propia regulación de la fianza realiza una remisión al mismo, remisión que no existen en la regulación de la responsabilidad tributaria.

Aquella parte de la doctrina que pretende subsumir bajo un mismo concepto y, consiguientemente, bajo un mismo régimen jurídico, la solidaridad de deudores principales y la solidaridad entre el deudor principal y el responsable tributario, parecen haber confundido la solidaridad con una de sus modalidades. Quienes no distinguen entre la solidaridad tributaria y la responsabilidad tributaria solidaria están confundiendo dos formas de estar obligado solidariamente, la solidaridad de deudores y la solidaridad que se puede presentar entre quien es deudor principal y quien es titular de una obligación de pago de una deuda ajena. La solidaridad aparece como un modo de ordenar la pluralidad de obligados. Hay obligación solidaria cuando, concurriendo varios obligados, el acreedor puede exigir de cualquiera de ellos la deuda en su integridad. Tanto desde el punto de vista lógico, como también del Derecho positivo español, es posible distinguir dos clases de solidaridad: por una parte, la solidaridad entre deudores principales, es decir, entre deudores que lo están de un mismo modo; por otra parte, la solidaridad entre deudores principales y deudores no principales o que lo están de un modo distinto<sup>85</sup>. Aquella confusión les lleva a aplicar el régimen jurídico de la solidaridad entre deudores que lo son por un mismo título a los que están obligados solidariamente por títulos distintos. Así, la subsunción de la

---

<sup>84</sup> Vid. M.A. PEREZ ALVAREZ, *Solidaridad en la fianza*, ob. cit., pág. 113 y ss

<sup>85</sup> Según Pérez Alvarez, en la regulación de la solidaridad en el C.C., la idea genérica de la solidaridad procede del artículo 1.137, a tenor del cual, la obligación se constituye como solidaria cuando cada uno de los sujetos pasivos está obligado por la totalidad de la deuda; idea que aparece explicitada *a sensu contrario* por el artículo 1.144 del C.C. al otorgar al acreedor la facultad de exigir indistintamente la deuda de los obligados. Este sería el concepto genérico de solidaridad que sería independiente de la condición de los sujetos obligados. Vid. M.A. PEREZ ALVAREZ, *Solidaridad en la fianza*, ob. cit., págs. 68 y ss.



responsabilidad tributaria solidaria bajo el concepto de solidaridad tributaria lleva a este sector doctrinal a consecuencias inaceptables, tales como: admitir que la Administración puede dirigirse discrecionalmente frente al deudor principal o al responsable tributario; a defender la extensión de la responsabilidad tributaria a todos los componentes de la deuda tributaria, incluidos los recargos de apremio, intereses de demora o sanciones; a entender que el acto administrativo o sentencia dictado frente al deudor principal producirá efectos también frente a los restantes obligados<sup>86</sup>.

Para diferenciar la solidaridad que se produce entre los codeudores de una misma relación jurídica obligatoria, obligados por un mismo título jurídico, y la solidaridad entre personas obligadas por diferente título jurídico distinto, se ha introducido por la doctrina científica la distinción entre la solidaridad propia o paritaria y la solidaridad impropia, dependiente o accesorio<sup>87</sup>. En ambas podría

---

<sup>86</sup> Estamos de acuerdo con el profesor Falcón cuando afirma que existe solidaridad siempre que cada uno de los deudores debe prestar íntegramente las cosas objeto de la prestación, y por lo tanto el acreedor puede exigir el cumplimiento a cualquiera de ellos, con independencia de la *causa obligandi*. Ahora bien, no compartimos la opinión de este profesor cuando, de la anterior afirmación, concluye que a todos los supuestos de solidaridad se les debe de aplicar el mismo régimen jurídico. Vid. R. FALCON Y TELLA, «La solidaridad tributaria», *ob. cit.*, págs. 143 y ss.

<sup>87</sup> La profesora Combarros recurre a la distinción, utilizada por algún autor en el ámbito del Derecho civil, entre «solidaridad paritaria» y «solidaridad dependiente». Según Combarros, la primera se caracteriza por la coordinación o reciprocidad de la conexión de las obligaciones, mientras que la segunda, por la unilateralidad de la solidaridad, es decir, mientras que el deudor accesorio está obligado solidariamente con el principal, no sucede igual a la inversa. Vid. V.E. COMBARROS VILLANUEVA, *Responsabilidad tributaria...*, *ob. cit.*, pág. 382-383. En sentido similar, Romaní había distinguido entre responsables solidarios propios e impropios, refiriéndose con la primera expresión a la pluralidad de sujetos pasivos que han participado en la realización del hecho imponible, y con la segunda expresión a los responsables tributarios o codeudores *in solidum* que no han tenido una sustancial participación en el hecho imponible. Vid. A. ROMANI BIESCAS, *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, *ob. cit.*, pág. 209. En el mismo sentido: Vid. A. MORILLO MENDEZ, «Responsabilidades solidarios y subsidiarias después de la Ley 10/1985 de modificación parcial de la Ley General Tributaria», *C.T.*, núm. 53, 1985, pág. 229. En la doctrina alemana, algunos autores califican también la solidaridad que se produce entre el obligado principal y el responsable tributario como solidaridad impropia (*unechten Gesamtschuld*), en cuanto que los principios de la solidaridad se encuentran limitados por las particularidades introducidas por la accesoriedad y la subsidiariedad de la responsabilidad tributaria. Vid. K. ARENS, «Zum Begriff...», *ob. cit.*, págs. 589-590; K. GOUTIER, *Die Haftung im Steuerrecht*, *ob. cit.*, 1978, pág. 101; J. GÜTH, R. LING, *Steuerrechtliche Haftung*, *ob. cit.*, pág. 60. Asimismo, también la jurisprudencia alemana del Tribunal

exigir el acreedor indistintamente a una pluralidad de personas la realización de una misma prestación, pero, mientras que en la solidaridad propia habría una sola relación jurídica y un mismo régimen jurídico aplicable a todas ellas, correspondiente a la naturaleza del presupuesto de hecho realizado, en la solidaridad impropia habría distintas relaciones jurídicas, una principal y otra accesoria, nacidas de la realización de diferentes presupuestos de hecho, y diferentes regímenes jurídicos, más allá de lo que es común a todos los supuestos de solidaridad. A la primera categoría corresponderían los supuestos de realización conjunta del hecho imponible o realización conjunta de un presupuesto de hecho de responsabilidad tributaria. Como supuesto de solidaridad impropia, en cambio, se encontraría la solidaridad entre los sujetos pasivos y los responsables tributarios. Así, mientras la pluralidad de sujetos pasivos o de responsables tributarios, realizadores de un mismo presupuesto de hecho, estarían sujetos a un mismo régimen jurídico, por el contrario, los responsables solidarios, más allá de su deber de realizar el cumplimiento íntegro de la deuda tributaria a requerimiento del acreedor tributario, estarían sometidos a un régimen jurídico particular, apropiado a las características y principios que deben informar la responsabilidad tributaria, es decir, el régimen jurídico general de las obligaciones solidarias cederá en todo aquello que resulte incompatible con la naturaleza de la responsabilidad tributaria. Consiguientemente, como obligados al pago de una deuda ajena, solamente estarían obligados a falta de pago por el deudor principal, aunque sin necesidad de agotar todo el procedimiento frente al sujeto pasivo, solución que trataría de responder al mismo tiempo, por una parte, al principio de proporcionalidad o de mínima intervención y, por otra parte, a los principios de eficiencia y efectividad.

---

Federal de Hacienda (BFH) ha entendido que la solidaridad entre el deudor principal y el responsable tributario es una solidaridad imperfecta: *BStBl* 1968 II, pág. 376; *BStBl* 1973 II, pág. 572.

Por todo ello, es necesario concluir que la responsabilidad tributaria solidaria y la solidaridad tributaria pueden ser subsumidas en el concepto genérico de solidaridad, puesto que, en ambos casos, hay un acreedor que está facultado para exigir indistintamente la prestación tributaria a varios obligados, el deudor principal y el responsable tributario. Pero esto no puede significar que la llamada solidaridad tributaria, esto es, la que se produce entre cotitulares del hecho imponible, y la responsabilidad tributaria solidaria, están sujetas al mismo régimen jurídico, del mismo modo que tampoco en el Derecho civil la solidaridad entre deudores principales y deudores instrumentales sigue el régimen de la solidaridad entre deudores principales. No se puede desconocer que la obligación del sujeto pasivo y la obligación del responsable tributario nacen de presupuestos de hecho distintos; que esa diferencia en el origen de su obligación es un reflejo de la diferente razón por la que la Ley imputa aquélla a unos y a otros; y que esa diferente causa debería de ser un límite para la Administración en el momento de dirigir la acción de cobro frente a la pluralidad de obligados. En definitiva, la responsabilidad tributaria debe quedar sujeta a un régimen jurídico distinto del que resulta aplicable al sujeto pasivo o deudor principal y, en particular, la Administración debería preferir al sujeto pasivo antes que al responsable tributario.

#### 1.2.4. Prohibición de alcance a prestaciones económicas de naturaleza personalísima.

Encontrándose obligado al pago de una deuda tributaria ajena, el responsable tributario debe de satisfacer el interés material del acreedor tributario en la realización de la prestación tributaria derivada de la realización del hecho imponible. Por eso, lógicamente, el responsable tributario nunca queda obligado a nada más de lo que debe pagar el sujeto pasivo o deudor principal y, en principio, a nada menos. De la misma manera, el responsable tributario responde con todo su

patrimonio del pago de la deuda tributaria, salvo que una disposición legal dispusiera lo contrario<sup>88</sup>. En este sentido, el artículo 37 de la LGT considera al responsable tributario como un obligado al pago de la deuda tributaria, concepto este último que viene definido por el artículo 58 de la LGT. De acuerdo con dicho precepto, la deuda tributaria estará constituida, bien por la cuota tributaria, determinada por la aplicación del tipo de gravamen correspondiente sobre la base liquidable prevista por la Ley de cada tributo<sup>89</sup>, bien por los pagos a cuenta o fraccionados, las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener y los ingresos a cuenta. Con ello tenemos que la deuda tributaria constituye el objeto de la prestación nacida por la realización del hecho imponible, con independencia de que el ingreso realizado sea definitivo o a cuenta de una obligación posterior, o de que quien lo realice sea el titular de la capacidad económica o un intermediario entre éste y la Hacienda pública<sup>90</sup>. Pero, según lo dispuesto por el mismo precepto,

---

<sup>88</sup> La doctrina científica alemana distingue, según la extensión de la responsabilidad, entre responsabilidad ilimitada (*unbeschränkten Haftung*) y responsabilidad limitada (*beschränkten Haftung*). Cuando la responsabilidad es ilimitada, el responsable tributario responde con todo su patrimonio, mientras que, cuando se trata de una responsabilidad limitada, solamente responde con una parte de su patrimonio. Los supuestos de responsabilidad limitada suponen una limitación del principio de accesoria pues, el responsable, estará obligado a pagar el importe equivalente a la deuda tributaria principal subsistente hasta el límite constituido por el valor de unos determinados bienes. Además, la responsabilidad tributaria limitada no debe confundirse con la llamada responsabilidad real (*Sachhaftung*), contrapuesta a la responsabilidad personal (*persönlichen Haftung*), y que se caracteriza por ser una garantía real del crédito tributario nacida por voluntad exclusiva de la Ley. La responsabilidad limitada es una responsabilidad personal porque el acreedor tributario tiene un derecho de crédito frente al responsable, no un derecho real, sólo que limitado por el valor de unos bienes. La responsabilidad limitada (personal) se produce, en el ordenamiento jurídico alemán, en el caso de la responsabilidad del adquirente de una empresa, contemplado en el párrafo 75 AO, en el que se dice expresamente que «la responsabilidad se limitará al patrimonio adquirido». Esto no sucede, sin embargo, en la responsabilidad del adquirente de empresa del artículo 72 de la LGT, que no establece una limitación similar a la recogida por el precepto de la AO. Vid. K. TIPKE, W. KRUSE, *Abgaben Ordnung Kommentar*, ob. cit., consideraciones previas al comentario del párrafo 69; K. GOUTIER, *Die Haftung im Steuerrecht*, ob. cit., pág. 18.

<sup>89</sup> Artículos 54 y 55 de la LGT.

<sup>90</sup> Quizá sea necesario recordar, una vez más, que el hecho imponible es cualquier presupuesto normativo que obliga a pagar, de manera no accesoria, un tributo. El hecho imponible es susceptible de ser realizado, tanto por quien está legalmente obligado a soportar el gravamen, por ser el titular de la capacidad económica detectada por el hecho imponible, como quien es un mero

también formarán parte de la deuda tributaria, en su caso, los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas; los recargos sufridos por las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo, previstos en el artículo 61.3 de la LGT; el interés de demora; el recargo de apremio; y las sanciones pecuniarias<sup>91</sup>.

Según el artículo 37.1 de la LGT, el responsable tributario puede encontrarse obligado al pago de la deuda tributaria correspondiente a los sujetos pasivos o deudores principales. Sin embargo, antes de la reforma de la LGT llevada a cabo por la Ley 25/1995, no se hacía ninguna referencia a los deudores principales. Según la opinión mayoritaria, el responsable no respondía de los pagos a cuenta o

---

intermediario, llamado a realizar el pago del tributo, con derecho a trasladar posteriormente el gravamen a quien la Ley disponga.

<sup>91</sup> En Alemania se ha discutido sobre la posibilidad de extender la responsabilidad tributaria a las prestaciones tributarias accesorias –que comprenden, según el parágrafo 3.3 AO (1977), a los recargos por retraso en la declaración (parágrafo 152), los intereses (parágrafos 233 a 237), los recargos por demora (parágrafo 240), las multas coercitivas (parágrafo 329) y las costas (parágrafos 178 y 337 a 345)– que forman parte de la relación tributaria obligacional (parágrafo 37.1 AO), o tan solo las prestaciones materiales, es decir, el impuesto –definido en el parágrafo 3.1 AO como «prestaciones pecuniarias que no constituyen la contraprestación de una prestación especial, impuestas por un ente público para la obtención de ingresos a todos aquéllos respecto de quienes se realice el supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de prestación». El problema se plantea porque, mientras el parágrafo 191.1 considera como responsable a quien responda de un impuesto, algunos preceptos que regulan supuestos específicos de responsabilidad, como los parágrafos 69 y 72 de la AO, hablan de responsabilidad sobre los créditos derivados de la relación tributaria obligacional, incluso, el parágrafo 71 de la AO incluye a los intereses en el objeto de la responsabilidad. El *Finanzgericht* de Hamburgo (Sentencia de 22 de febrero de 1982) ha negado que el acto de declaración de responsabilidad contemplado en el parágrafo 191 de la AO garantice los recargos por demora (parágrafo 240 AO). La consecuencia de esa interpretación es que la reclamación al responsable de las prestaciones accesorias deberá hacerse a través de un acto de declaración de responsabilidad peculiar y específico para esta clase de prestaciones. Por el contrario, el *Bundesfinanzhof* ha rechazado esa interpretación (BFH BStBl. II1987, pág. 363), entendiendo que el parágrafo 191 de la AO solamente regula los presupuestos procedimentales y la forma de esa declaración, mientras que los presupuestos materiales en los que se basa la pretensión se deducen de los preceptos sobre responsabilidad legal de Derecho tributario o de Derecho privado. La doctrina científica también ha defendido la declaración de responsabilidad sobre las prestaciones accesorias a través del acto de declaración de responsabilidad previsto en el parágrafo 191 de la AO, tanto por analogía con la antigua regulación de la RAO, o la mención a las prestaciones accesorias que hacía el proyecto de Ley. Vid. H. MÖSBAUER, *Die Haftung für die Steuerschuld*, ob. cit., págs. 261-262; E. BAX, *Die Haftung nach allgemeinem Abgabenrecht aus steuer- und verfassungsrechtlicher Sicht*, ob. cit., págs. 151-152.

fraccionados, de las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener y los ingresos a cuenta<sup>92</sup>. Sin embargo, desde 1990, el artículo 10.2 del RGR ya disponía que los responsables tributarios estaban obligados al pago de las deudas tributarias cuando los deudores principales no lo hicieran. Este mismo precepto se ocupaba de aclarar quienes eran deudores principales, aplicando dicho término a los sujetos pasivos de los tributos, lo fueran como contribuyentes o como sustitutos, a los retenedores y a quienes debieran efectuar ingresos a cuenta de cualquier tributo, y a los sujetos infractores, estuvieran o no comprendidos entre los anteriores. Por este motivo, para quienes interpretan los conceptos de sujeto pasivo, contribuyente, sustituto y responsable, de acuerdo con la tesis de la clasificación tripartita, entre la LGT y el RGR se producía una divergencia que la nueva redacción ha venido a superar<sup>93</sup>, pues, mientras la LGT solamente permitía entender que el responsable tributario podría ser obligado a pagar la deuda de contribuyentes y sustitutos, el Reglamento extendía los posibles titulares de la deuda tributaria ajena. En cualquier caso, y esto es ahora lo importante, el responsable tributario ahora puede ser obligado al pago de la deuda tributaria correspondiente al sujeto pasivo-contribuyente, al sustituto *estrictu sensu*, al retenedor a cuenta y a quienes están obligados a efectuar ingresos a cuenta y, finalmente, al sujeto infractor.

---

<sup>92</sup> Tampoco el artículo 58 de la LGT incluía ninguna mención a dichos elementos, por lo que no existía ninguna contradicción entre la referencia a los sujetos pasivos como únicos deudores principales y a la deuda tributaria como objeto de la responsabilidad tributaria.

<sup>93</sup> Vid. F. PEREZ ROYO, A. AGUALLO AVILES, *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, Pamplona, Aranzadi, 1996, pág. 95; F. DE LA HUCHA CELADOR, «Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en el Reglamento General de Recaudación de 1990: I. La responsabilidad solidaria», *C.T.*, págs. 70 y ss.; y del mismo autor, «Reflexiones...(I)», *ob. cit.*, págs. 168 y ss. Por el contrario, según la interpretación que aquí se ha aceptado de la clasificación de los obligados al pago de la deuda tributaria por parte de la LGT, ambos conceptos, el de sujeto pasivo y el de obligado principal, resultan ser idénticos salvo en la imposibilidad de considerar al sujeto infractor como sujeto pasivo.

Ahora bien, al responsable se le obliga al cumplimiento de la deuda tributaria ajena, por eso, no resultaría admisible que el alcance de la responsabilidad se extendiese a aquellas prestaciones patrimoniales integrantes de la deuda tributaria que tienen carácter personalísimo y son, por esa razón, intransmisibles e inextensibles a terceros. Consciente de ello el legislador, tras la reforma parcial de la LGT llevada a cabo por la Ley 25/1995, el tercer apartado del artículo 37 de la LGT establece ahora que la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria, con excepción de las sanciones, y, a continuación, añade que el recargo de apremio sólo será exigible al responsable en el supuesto regulado en el párrafo tercero del apartado siguiente, es decir, cuando transcurra el período voluntario concedido al responsable para el ingreso, sin que éste haya efectuado el pago. Ello supone, en primer lugar, que desaparece la distinción introducida por el RGR entre la responsabilidad tributaria solidaria y subsidiaria, en cuanto al alcance de la responsabilidad<sup>94</sup>. Desaparece así, pues, una de las diferencias que hasta la reforma de la LGT por la Ley 25/1995 separaban a ambos tipos de responsabilidad, no a nivel legal, pero sí reglamentario. En segundo lugar supone, precisamente, que las sanciones y el recargo de apremio correspondientes al deudor principal no podrían ser derivados por la Administración al responsable tributario, en principio, salvo que otro precepto legal le autorizase para ello, lo que, junto a la aproximación de ambos tipos de responsabilidad tributaria, venía siendo una de las reivindicaciones más comunes de la doctrina científica.

---

<sup>94</sup> De acuerdo con el artículo 12.2 del RGR, «la responsabilidad solidaria alcanza a la totalidad del importe exigible al deudor principal por todos los componentes de la deuda tributaria mencionados en el artículo 58 de la Ley General Tributaria y, en su caso, por las costas del procedimiento de apremio». Sin embargo, con respecto a la responsabilidad subsidiaria, el artículo 14.3 del RGR dispone que, «salvo que una norma especial disponga otra cosa, se extiende a la deuda tributaria inicialmente liquidada y notificada al deudor principal en periodo voluntario». La Ley 25/1995 ha unificado el alcance de la responsabilidad tributaria, ya que el artículo 37.3 de la LGT no hace distinciones entre ambos tipos de responsabilidad, solidaria y subsidiaria. Por tanto, el artículo 12.2 y 14.3 del RGR deben de entenderse modificados por la nueva redacción del artículo 37 de la LGT, en cuanto no resulten compatibles con éste. *Vid.* F. PEREZ ROYO, A. AGUALLO AVILES, *Comentarios...*, *ob. cit.*, pág. 97; C. PALAO TABOADA, «Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (III)», *R.C.T.*, núm. 158, 1996, págs. 6 y ss.

#### 1.2.4.1. Alcance de la responsabilidad tributaria a las sanciones.

Las sanciones tributarias, como especie correspondiente al genero de las sanciones administrativas, son equiparables en su estructura y finalidad a las penas impuestas por la comisión de un delito, lo que las convierte en prestaciones de naturaleza personalísima; nadie más que el sujeto sancionado puede ser obligado a pagarlas. Imponer una sanción tributaria a una persona determinada y, después, obligar a otra distinta al pago de la misma, supone una flagrante vulneración de los principios informadores del Derecho administrativo sancionador, particularmente el principio de culpabilidad. Por su misma naturaleza, el pago de las sanciones tributarias no puede ser garantizado personalmente por un tercero. Por esa misma razón, cuando el infractor no realiza el pago de la sanción o se retrasa en el mismo, la Administración no sufre daño patrimonial alguno, por el cual tenga derecho a ser indemnizada; tan sólo queda un ilícito sin sancionar. Por tanto, no es posible obligar al responsable tributario a pagar las sanciones tributarias ajenas o, lo que es lo mismo, nadie podrá ser obligado a pagar una sanción tributaria a título de responsable tributario. La persona designada como responsable tributario puede ser sancionada por la realización culpable de una acción antijurídica tipificada por la Ley, y concretamente, por el incumplimiento de la obligación de pagar la deuda tributaria ajena. Incluso podría pensarse en la posibilidad, admitida por el Tribunal Constitucional en la Sentencia 96/1990, de que la persona designada como responsable tributario y el sujeto pasivo o deudor principal fueran sancionados solidariamente por la realización conjunta de una infracción tributaria. Lo que no es posible es obligar a pagar una sanción tributaria en cuanto responsable tributario, esto es, en cuanto persona obligada a pagar la deuda tributaria ajena.

---



Sin embargo, un sector de la doctrina administrativista ha defendido la posibilidad de hacer responsables de las consecuencias jurídicas de la infracción a personas distintas del sujeto infractor, negando que dicha extensión de responsabilidad constituya realmente la aplicación de una sanción<sup>95</sup>. Para ello se ha trasladado al ámbito penal y administrativo sancionador la ya mencionada disociación entre la deuda y la responsabilidad, propia de la teoría general de las obligaciones, distinguiendo entre autoría de la infracción y responsabilidad sobre la sanción. Según esta postura, el infractor sería el autor de la infracción y la persona en quien debiera concurrir el requisito subjetivo de la culpabilidad. Por el contrario, el responsable sería aquella persona, autor o no de la infracción, a quien la Ley impone el deber de soportar las consecuencias de la infracción, es decir, la sanción y, en su caso, la reparación, sin necesidad de que su comportamiento sea culpable. Además, según este sector doctrinal, la responsabilidad podría ser – cuando le corresponda a una persona distinta del autor– de carácter principal, solidario, subsidiario o mancomunado. Por último, el responsable, cuando no sea autor de la infracción, estaría facultado para el ejercicio de una acción de regreso contra este último. En definitiva, lo que viene a decirse es que la sanción administrativa puede ser garantizada a través de la responsabilidad de un tercero sobre la misma, quien vendría obligado al pago de la sanción ajena y tendría la facultad de exigir al infractor el reembolso del importe por él satisfecho, lo que constituye una aproximación de la naturaleza jurídica de la sanción administrativa a la responsabilidad civil nacida de la causación de un daño patrimonial.

En gran medida, la tesis que distingue entre la autoría de la infracción y la responsabilidad sobre la sanción, fue recogida por el Tribunal Supremo en la Sentencia de 9 de septiembre de 1993 para resolver la cuestión de la extensión de la responsabilidad tributaria sobre las sanciones imputadas al deudor principal. En

---

<sup>95</sup> A. NIETO GARCIA, *Derecho administrativo sancionador*, 2ª ed., Tecnos, Madrid, 1994, págs. 390-397.

esta Sentencia se cuestionaba si los actos de derivación de la acción administrativa tributaria a los responsables subsidiarios tienen naturaleza sancionadora y, consiguientemente, les son aplicables las garantías procedimentales que establece el artículo 24.2 de la C.E. Para responder a la cuestión enunciada, el Tribunal Supremo distinguió entre la responsabilidad tributaria que se extiende sobre el importe de la deuda en sentido estricto, y las cuantías derivadas hacia el responsable tributario que responden al concepto de sanciones. En relación con la responsabilidad tributaria que se extiende al importe de la deuda tributaria, excluidas las sanciones, atribuida a quien tiene «algún tipo de concreta y precisa relación con el crédito impagado por el deudor principal», se negó que tuviera naturaleza sancionadora en sentido estricto. Por el contrario, la Sentencia consideró que se trataba de un gravamen vinculado a la realización de un ilícito civil. En lo que respecta a la responsabilidad tributaria que se extiende sobre las sanciones, la Sentencia entendió que tampoco nos encontramos ante una consecuencia de naturaleza sancionadora en sentido estricto, puesto que el responsable tributario tendrá el derecho de reembolsarse el importe de la sanción con cargo al patrimonio del sujeto infractor.

El Tribunal Supremo, como se acaba de decir, consideró que la responsabilidad tributaria que se extiende sobre las sanciones no tiene naturaleza sancionadora, sin embargo, a diferencia de lo que entendió en relación con la responsabilidad tributaria sobre la deuda tributaria que se extendía a quienes tienen una *concreta y precisa relación con el crédito impagado por el deudor principal*, nada dijo sobre la reconducción de la responsabilidad tributaria sobre la sanción al ámbito del ilícito civil y el resarcimiento de daños patrimoniales. Sin embargo, la postura mantenida por el Tribunal Supremo en la Sentencia de 9 septiembre de 1992 fue matizada después por el Tribunal Económico-Administrativo Central

---

(TEAC)<sup>96</sup>, adaptándola al contenido de la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril de 1990, la cual exige que en la aplicación de la responsabilidad prevista en el artículo 38.1 de la LGT se respete el principio de culpabilidad. El TEAC continuó rechazando que la responsabilidad tributaria extensible a las sanciones tributarias constituyera una sanción en sentido estricto, al considerar que únicamente el sujeto infractor resulta sancionado por realizar un acto contrario a la Ley. No obstante, entendió que la responsabilidad tributaria imputada a quien ha incumplido una obligación de vigilancia que, de haber sido ejercida, hubiera evitado la infracción, tiene finalidad compensatoria del daño patrimonial causado a la Administración. El fundamento de la responsabilidad, según el TEAC, en los casos en los que el responsable ha incumplido un deber de vigilancia dirigido a prevenir la comisión de una infracción, se encuentra en la imputabilidad, por lo que su régimen jurídico debe encontrarse en armonía con los condicionantes que se contienen en los artículos 1902 y 1903 del C.C.

Ahora bien, entendemos que la tesis relativa a la distinción entre autoría y responsabilidad sobre las sanciones no puede ser en ningún caso admisible, ni en su manifestación más extrema, ni en la versión matizada que ha mantenido el TEAC. La naturaleza represiva de la sanción tributaria ha sido reivindicada por la gran mayoría de la doctrina científica y, desde hace algunos años, también por el Tribunal Constitucional español<sup>97</sup>, por ello, la posibilidad de hacer responsable a un tercero de la sanción impuesta a otra persona, con la única condición de que se le concediese el derecho al reembolso del importe de la sanción con cargo al patrimonio del infractor, tal y como se deduce de la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de septiembre de 1993, supondría una inaceptable vulneración del principio de personalidad de las sanciones o de responsabilidad personal por

---

<sup>96</sup> Resoluciones de 12 de febrero de 1998 (JT 1998/488) y de 28 de abril de 1998 (JT 1998/871).

<sup>97</sup> Vid. J.J. ZORNOZA PEREZ, *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, Cívitas, Madrid, 1992, págs. 42 y ss.

hechos propios, amparado por el artículo 25.1 de la C.E.<sup>98</sup>. Pero, igualmente, resulta inadmisibles que el Estado tenga derecho a ser indemnizado por el incumplimiento de la obligación de pago de una sanción, puesto que aquél no busca el lucro con su imposición, ni la reparación de un daño patrimonial, sino la prevención a través de la represión. La sanción solamente se puede exigir como forma de sancionar la realización de una conducta antijurídica y culpable, nunca como garantía personal del pago de la sanción impuesta a otra persona, o para indemnizar al Estado por la colaboración en la lesión del derecho de crédito del Estado a la percepción del importe de la sanción. Los fines perseguidos a través de la imposición de una sanción, que son los que justifican el ejercicio de la potestad sancionadora, solamente se consiguen imponiendo la responsabilidad sobre la sanción a quienes han realizado de manera culpable los hechos tipificados como infracción, pero nunca obligando a un tercero a responder de la misma<sup>99</sup>.

En cualquier caso, después de la reforma del artículo 37 de la LGT por la Ley 25/1995, el apartado tercero de dicho precepto prohíbe que la responsabilidad tributaria alcance a las sanciones. Esto solamente puede significar que no es posible

---

<sup>98</sup> Como ha expuesto De Palma del Teso, «la responsabilidad punitiva no puede hacerse recaer sobre una persona que no ha cometido ni colaborado en la realización de la infracción, so pena de vulnerar el principio de personalidad de las sanciones o de responsabilidad personal por hechos propios que el artículo 25.1 de la Constitución ampara (STC 146/1994, de 12 de mayo, FJ 4). Por otra parte, un indebido traslado de responsabilidad personal a persona ajena al hecho infractor, al modo de una exigencia de responsabilidad objetiva sin intermediación de dolo o culpa, supondría, asimismo, la lesión del derecho fundamental a la presunción de inocencia (STC 219/1988, de 22 de noviembre)». A. DE PALMA DEL TESO, *El principio de culpabilidad en el Derecho administrativo sancionador*, Tecnos, Madrid, 1996, pág. 88.

<sup>99</sup> Según De Palma, «se desvirtuaría por completo la finalidad de prevención que el Derecho Sancionador Administrativo está llamado a cumplir si se hiciera recaer el gravamen que la sanción supone sobre una persona que nada tiene que ver con el hecho infractor y que, como dice Nieto, incluso tenga una vaga relación con el autor. Al hacerse responsable a persona distinta al autor o partícipe, éstos no tendrán demasiados reparos en cometer nuevas infracciones, sabiendo que finalmente recaerá la responsabilidad sobre otro. Y aquel que sea considerado responsable sentirá que ha sido fruto de una tremenda injusticia, no comprenderá por qué tiene que hacer frente a la sanción cuando su conducta ha sido adecuada a la norma. En definitiva, ni la función de

hacer a nadie responsable por la sanción ajena, es decir, nadie puede ser obligado al pago de una sanción ajena, porque la sanción tributaria es la reacción del ordenamiento jurídico frente a la comisión de una infracción del ordenamiento jurídico, similar en su finalidad y estructura a las penas. La prohibición de hacer responsable a un tercero de la sanción ajena es una exigencia de los principios jurídicos informadores del Derecho administrativo sancionador que se encuentran recogidos en la C.E., y de conformidad con ellos debemos también interpretar la prohibición establecida en el artículo 37.3 de la LGT. Por esa razón, debemos entender que la LGT prohíbe la extensión de la responsabilidad tributaria sobre las sanciones, en la medida en que resulta contraria a los principios informadores del Derecho administrativo sancionador.

El artículo 37.3 de la LGT es muy explícito, prohibiendo que alguien resulte obligado, en concepto de responsable tributario, a pagar la sanción impuesta al deudor principal. El legislador es consciente de que la responsabilidad tributaria es un instituto jurídico por el cual un tercero resulta obligado al pago de la deuda tributaria ajena y, puesto que las sanciones integran la deuda tributaria, prohíbe explícitamente a la Administración exigir al responsable tributario el pago de una sanción correspondiente al deudor principal. Ahora bien, el artículo 37.3 de la LGT no prohíbe que el responsable tributario sea sancionado por la realización de un comportamiento antijurídico, o que responda solidariamente con el deudor principal por la realización conjunta de la acción tipificada como infracción tributaria. Este precepto solamente prohíbe que el responsable tributario quede obligado a pagar la sanción ajena, o sea, que una persona venga obligada a pagar una sanción en concepto de responsable tributario, no de sujeto infractor.

---

prevención especial ni la de prevención general se cumple. *Vid.* A. DE PALMA DEL TESO, *El principio de culpabilidad...*, *ob. cit.*, pág. 89.

Aceptando que una persona solamente puede ser obligada a pagar una sanción en concepto de infractor, por haber realizado de forma culpable una acción u omisión antijurídica tipificada por la ley, y no a título de obligado al pago de la deuda tributaria ajena, un importante sector doctrinal defiende la posibilidad de que la responsabilidad tributaria se extienda a las sanciones, siempre que el responsable tributario hubiera participado en la realización de la acción material tipificada como infracción tributaria<sup>100</sup>. En opinión de este sector de la doctrina, cuando el presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria se encuentra configurado por la participación del responsable en la comisión de una infracción tributaria, en relación con la sanción impuesta al deudor principal, no estaríamos ante una obligación de pago de la sanción ajena. Solamente existiría responsabilidad tributaria en sentido técnico respecto de la deuda tributaria propiamente dicha, pero no podría decirse que la responsabilidad tributaria se extiende a las sanciones. Es decir, mientras que en relación con los demás elementos de la deuda tributaria, el responsable tributario vendría obligado a pagar en concepto de responsable tributario; por el contrario, el responsable tributario sería cotitular de la sanción tributaria. Habría una realización conjunta de la infracción tributaria que, por disposición del mismo precepto que ordena la responsabilidad tributaria, derivaría en la cotitularidad solidaria pasiva de la obligación pecuniaria en que se traduce la sanción. Habría una responsabilidad tributaria sobre la deuda tributaria propiamente dicha, y una cotitularidad principal de la sanción<sup>101</sup>. De este modo, la obligación de pagar la sanción tributaria impuesta al deudor principal impuesta al responsable tributario como

---

<sup>100</sup> Vid. F. PEREZ ROYO, *Infracciones y sanciones tributarias*, Madrid, I.E.F., 1972, pág. 147; J. HERRERO MADARIAGA, «El responsable tributario», *ob. cit.*, pág. 197-198; F. DE LA HUCHA CELADOR, «Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho tributario (y II)», *Civitas. R.E.D.F.*, núm. 95, 1997, 333 y ss.; J.A. SANCHEZ GALIANA, «El responsable», *ob. cit.*, págs. 663 y ss.; S. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, *Los responsables tributarios*, *ob. cit.*, pág. 118; C. PALAO TABOADA, «Notas a la Ley 25/1995...(III)», *ob. cit.*, pág. 9.

<sup>101</sup> Vid. F. PEREZ ROYO, *Infracciones y sanciones tributarias*, *ob. cit.*, pág. 147; J. HERRERO MADARIAGA, «El responsable tributario», *ob. cit.*, pág. 197-198.

consecuencia de su participación en la comisión de la infracción tributaria, no supondría una vulneración del principio de personalidad de la pena o sanción, implícito en el artículo 25 de la Constitución<sup>102</sup>.

Partiendo de que la responsabilidad tributaria podría extenderse a las sanciones tributarias, siempre que el responsable tributario hubiera participado materialmente en la comisión de la infracción tributaria por parte del deudor principal, y siempre que en su conducta concurriera el presupuesto de la culpabilidad, una gran parte de la doctrina científica, con anterioridad a la reforma del artículo 37 de la LGT, centró sus esfuerzos en intentar limitar la extensión de la responsabilidad sobre las sanciones únicamente a aquellos supuestos en los que el responsable tributario hubiera participado en la comisión de la infracción o hubiera violado un deber de vigilancia con resultado de infracción, negando dicha posibilidad, al mismo tiempo, cuando el responsable no hubiera participado efectivamente en la comisión de la infracción<sup>103</sup>. Por ello, un gran número de autores admitió la extensión de la responsabilidad tributaria a las sanciones en los supuestos contemplados en los artículos 38.1 y 40.1 (primer inciso) de la LGT. El primero, aun cuando no estuvo exento de críticas, debido a la vaguedad de los términos utilizados por el artículo 38.1 de la LGT para definir la conducta generadora de responsabilidad, permitiría sancionar, de esa manera, a los sujetos distintos del autor que han participado materialmente en la comisión de una

---

<sup>102</sup> El Tribunal Constitucional ha reconocido, tanto la protección constitucional del principio de personalidad de la pena, que se encontraría recogido en el artículo 25.1 de la Constitución, como su aplicación al ámbito del Derecho administrativo sancionador (S.T.C. 219/1988; 254/1988 y 146/1994), por lo que no resulta posible hacer imponer la sanción a quien es ajeno a los hechos constitutivos de la infracción. Vid. A. DE PALMA DEL TESO, *El principio de culpabilidad...*, *ob. cit.*, págs. 66 y ss.

<sup>103</sup> Vid. F. PEREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, I.E.F., Madrid, 1986, pág. 294; F. DE LA HUCHA CELADOR, «Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en el Reglamento General de Recaudación de 1990: I. La responsabilidad solidaria», *ob. cit.*, pág. 77.

infracción, al admitir la extensión de la responsabilidad allí prevista a las sanciones correspondientes al deudor principal en cuya realización hubiera participado el responsable<sup>104</sup>. El segundo precepto, en su primer inciso, esto es, excluyendo la responsabilidad subsidiaria de los administradores de las deudas tributarias pendientes de las personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, según una opinión generalizada, se encontraría en una relación de especialidad con respecto al primero, y también permitiría obligar al pago de las sanciones impuestas a las personas jurídicas a los administradores que integraran sus órganos de administración, puesto que las conductas allí descritas presuponen la participación de manera culpable en la realización de las infracciones que son imputadas a la persona jurídica<sup>105</sup>.

Por su parte, el propio Tribunal Constitucional parece haber aceptado los postulados de este sector mayoritario de la doctrina científica, al conectar la responsabilidad tributaria prevista en el artículo 38.1 de la LGT –responsabilidad tributaria de los causantes y colaboradores en la realización de una infracción tributaria– con el artículo 77.1 de la LGT, condicionando la aplicación de aquel precepto al respeto del principio de culpabilidad. Efectivamente, la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril, declaró que el artículo 38.1 de la LGT –al que consideró en directa conexión con el artículo 77.1 de la LGT– *no consagra una responsabilidad objetiva, sino que la responsabilidad tributaria 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*. En realidad, el Tribunal Constitucional no aclara si la responsabilidad tributaria prevista en el artículo 38.1 de la LGT podía extenderse a las sanciones impuestas al deudor principal. Lo único que decía la Sentencia es que, para exigir la responsabilidad solidaria

---

<sup>104</sup> Vid. F. PEREZ ROYO, *Los delitos...*, ob. cit., págs. 292-294; ; J.J. ZORNOZA PEREZ, *El sistema...*, ob. cit., pág. 192 y ss.

<sup>105</sup> Vid. F. PEREZ ROYO, *Los delitos...*, ob. cit., págs. 296-298.



prevista en ese precepto, es necesaria la concurrencia de una conducta culpable del responsable tributario. De este modo, el Tribunal Constitucional parece exigir el requisito de la culpabilidad en la medida en que la aplicación del artículo 38.1 de la LGT supone la extensión al responsable tributario de la responsabilidad sobre la sanción impuesta al deudor principal-infractor<sup>106</sup>. Así se desprende, en primer lugar, de que la aplicación del artículo 38.1 de la LGT no exige la existencia de una deuda tributaria, en sentido estricto, sino que es suficiente la titularidad de una sanción por el deudor principal. En segundo lugar, por la referencia que hace el Tribunal a la S.T.C. 45/1987, en la que se declararon inconstitucionales los preceptos de la Ley 44/1987, del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas, que establecían la solidaridad en el pago de la deuda tributaria y de las sanciones, aclarando ahora el Tribunal que el artículo 38.1 de la LGT, a diferencia de dichos preceptos, conecta la responsabilidad solidaria a la realización de una infracción tributaria.

Después de la reforma del artículo 37.3 de la LGT por la Ley 25/1995, este sector de la doctrina ha seguido defendiendo la posibilidad de extender la responsabilidad tributaria sobre las sanciones como medio para sancionar la participación en la comisión de una infracción tributaria, al entender que dicho artículo tan sólo prohíbe que la responsabilidad tributaria de quien no ha participado en la infracción tributaria alcance a las sanciones. La prohibición contenida en aquél precepto de la LGT es interpretada como una proyección sobre el ordenamiento jurídico tributario del principio de personalidad de la pena

---

<sup>106</sup> Asimismo, la Audiencia Nacional ha entendido recientemente que los principios informadores de los procedimientos sancionadores, en concreto el derecho de audiencia, debía ser aplicable al procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria (Sentencias de la Audiencia Nacional de 21 de septiembre y de octubre de 1999. De esta forma, la Audiencia Nacional no hace más que extender las consecuencias jurídicas de la tesis de la cotitularidad de la sanción al ámbito procedimental, distanciándose profundamente de la posición mantenida por el T.S. en la Sentencia 23 de septiembre de 1993.

derivado del artículo 25.1 de la Constitución. En la medida en que el alcance de la responsabilidad tributaria a las sanciones, cuando el responsable tributario ha participado en la comisión de la infracción tributaria, no supone una lesión del principio de personalidad de la pena o de la sanción, dicho alcance no vendría prohibido por la nueva redacción del artículo 37.3 de la LGT. Al contrario, se entiende que, puesto que la LGT no regula expresamente la participación en la infracción, de no extender en estos casos la responsabilidad sobre las sanciones, la participación en la comisión de infracciones tributarias quedaría impune en nuestro ordenamiento jurídico. Por esta razón, se ha entendido que el contenido de los artículos 38.1 de la LGT, supuesto paradigmático de extensión de la responsabilidad sobre las sanciones, y 40.1 de la LGT, simple especialidad del anterior, no han quedado derogados después de la mencionada reforma, al tratarse de preceptos que permiten extender la responsabilidad sobre las sanciones únicamente a sujetos que han participado materialmente en la realización de la infracción tributaria<sup>107</sup>.

La introducción del artículo 37.3 de la LGT y el mantenimiento, a la vez, de los artículos 38.1 y 40.1 de la misma Ley, llevan a este sector de la doctrina científica a interpretar el primero como una formulación en el ámbito tributario del principio de personalidad de la sanción, tal y como aparecía incorporado al artículo 14.3 del RGR<sup>108</sup>. De esta forma, el artículo 37.3 de la LGT no prohibiría en cualquier caso la extensión de la responsabilidad sobre las sanciones a quien no es formalmente calificado como infractor, sino que impediría, exclusivamente, que un tercero garantizase el pago de las sanciones impuestas al sujeto infractor; es decir,

---

<sup>107</sup> Vid. C. PALAO TABOADA, «Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio...», *ob. cit.*, págs. 9 y ss.; F. PEREZ ROYO, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 6ª ed., Madrid, Civitas, 1996, pág. 147; F. DE LA HUCHA CELADOR, «Reflexiones...(y II)», *ob. cit.*, págs. 333 y ss.

<sup>108</sup> Reconocido en el ámbito del Derecho administrativo sancionador, con carácter general, en el artículo 130.1 de la Ley 30/1992.

que los efectos jurídicos ligados a la realización de una infracción se extendieran a quienes han participado materialmente en la comisión de la misma. En resumen, 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 artículos 38.1 y 40.1 contemplen 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, ha llevado a estos autores 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 alcanzase a las sanciones en los casos en que el responsable no hubiera participado en la realización de la infracción<sup>109</sup>.

---

<sup>109</sup> C. PALAO TABOADA, «Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio...», *ob. cit.*, págs. 9 y ss.; F. PEREZ ROYO, A. AGUALLO AVILES, *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, *ob. cit.*, pág. 100; M. GUERRA REGUERA, *Garantías personales del crédito tributario*, Granada, Comares, 1997, págs. 109-112. Así fue entendido, por el T.S.J. de Extremadura (Sentencia de 11 de marzo de 1998), el cual se ha manifestado en los siguientes términos: «Es cierto que el artículo 37.3 de la Ley General Tributaria tras la modificación realizada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, excluye, con carácter general, a las sanciones, pero también lo es que el artículo 40.1 de la Ley General Tributaria 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». Por su parte, después de la reforma del artículo 37.3 de la LGT, la Administración tributaria siempre ha defendido la extensión de la responsabilidad tributaria a las sanciones en los supuestos contemplados en los artículos 38.1 y 40.1 de la LGT. En este sentido se expresaba, en primer lugar, la Instrucción del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria relativa a los responsables en el pago de las deudas tributarias, de 2 de noviembre de 1995; y así lo entienden, en segundo lugar, diversas Resoluciones del TEAC, entre las que podrían citarse las de 12 de febrero de 1998, de 28 de abril de 1998 y 3 de diciembre de 1998. Sin embargo, el Tribunal Supremo, en la Sentencia de 30 de enero de 1999, ha entendido que después de la reforma introducida en el artículo 37 de la Ley General Tributaria por la Ley 25/1995, la responsabilidad solidaria prevista en el artículo 38.1 de la LGT no puede extenderse a las sanciones. No obstante, el Tribunal Supremo no considera contraria al principio de personalidad de la pena, protegido en el artículo 25.1 de la C.E., la extensión de la responsabilidad solidaria sobre las sanciones a los partícipes en la realización del hecho tipificado como infracción tributaria, en virtud de la aplicación del artículo 38.1 de la LGT.

Ahora bien, solamente existiría cotitularidad de la sanción tributaria por parte del deudor principal, autor de la infracción, y del responsable tributario que ha participado en la comisión de aquélla, en la medida en que dicha sanción fuera prorrateable entre ambos. No podría decirse que el deudor principal y el responsable tributario son cotitulares de la sanción en la medida en que el primero de ellos, cuando hubiera procedido al pago de la totalidad de la sanción, no tuviera derecho a exigir al responsable tributario el reembolso de una parte de lo ingresado. Lo mismo sucedería cuando el responsable tributario que hubiera ingresado de forma íntegra el importe de la sanción, tuviera derecho a exigir al deudor principal el reembolso del importe al que ascendía la sanción. La cotitularidad solidaria de la sanción se diferenciaría de la obligación de pagar la sanción ajena, precisamente, en la medida en que la sanción fuera prorrateable internamente entre ambos cotitulares. Por tanto, solamente cabría admitir la existencia de una cotitularidad solidaria de la sanción entre el deudor principal y el responsable tributario cuando pudiera practicarse un prorrateo interno de la misma. Esto es, además, lo que parece entender el Tribunal Constitucional en la Sentencia de 76/1990, en la que condicionaba la admisibilidad de la solidaridad en el pago de la sanción, a la posibilidad de un prorrateo interno *a posteriori* del importe de aquélla. En concreto, manifestaba el Alto Tribunal que la interdicción constitucional de la responsabilidad solidaria en el ámbito del Derecho penal no es trasladable al ámbito de las infracciones administrativas, puesto que *no es lo mismo responder solidariamente cuando lo que está en juego es la libertad personal, que hacerlo a través del pago de una cierta suma de dinero en la que se concreta la sanción tributaria, siempre prorrateable a posteriori entre los distintos responsables individuales.*

Sin embargo, la realización de un prorrateo interno entre el deudor principal-infractor y el responsable tributario presenta diversos problemas. En primer lugar, existen obstáculos de naturaleza técnica. La razón es que la LGT, al

no contener una verdadera regulación de la participación en la comisión de la infracción, no ofrece ningún criterio para efectuar dicho prorrateo. Para ello, únicamente cabría recurrir a las reglas sobre la aplicación de la pena que recoge el C.P., imponiendo la misma sanción al autor material, al inductor directo y al cooperador necesario, e imputando la sanción inferior en grado a quien realiza una conducta constitutiva de complicidad, como determina el artículo 63 del C.P.. No obstante, esta solución resulta contraria al principio que prohíbe recurrir a la analogía para integrar las normas sancionadoras. Podría entenderse, sin embargo, que autores y partícipes soportan los efectos de la infracción en la misma cuantía, solución que resulta inadmisibile desde el punto de vista de los principios de culpabilidad y proporcionalidad. Además, el prorrateo se realizaría sobre una cuantía total graduada en función de circunstancias atribuibles únicamente el autor, no al partícipe. Ahora bien, más allá de los problemas de naturaleza técnica, sobre todo, el prorrateo interno plantea problemas de justicia, en la medida en que el autor, por el hecho de haber contado con la participación de un tercero, vería reducido finalmente el importe de la sanción, al asumir el partícipe una parte de la misma. Esto último ha llevado a algún autor a manifestar que la solución constituye un «incentivo para las prácticas asociativas en el terreno de las infracciones administrativas»<sup>110</sup>.

---

<sup>110</sup> Vid. J.J. ZORNOZA PEREZ, *El sistema...*, ob. cit., pág. 192. Por el contrario, De Palma ha señalado que «la finalidad de prevención, sea ésta general o especial, que el Derecho sancionador Administrativo persigue a través de la sanción no queda desvirtuada. La sanción impuesta confirma a los ojos de la generalidad la vigencia de la norma jurídica y cumple su efecto de prevención general. Por otra parte, dado que el sujeto sobre el que ha recaído la sanción pecuniaria puede dirigirse al resto de responsables exigiendo que asuman y hagan frente a su cuota de responsabilidad, tampoco se desvirtúa la finalidad de prevención especial». Según esta autora, «el establecimiento de responsabilidad solidaria es una cuestión de política legislativa, sin que esta clase de responsabilidad suponga *per se* merma de garantías para aquellos frente a los que se dirige el expediente sancionador, ni frente a aquél a quien finalmente se exige el pago de la sanción», vid. A. DE PALMA DEL TESO, *El principio de culpabilidad...*, ob. cit., pág. 97. Por su parte, Herrera Molina ha señalado algunos inconvenientes de la introducción de un prorrateo: «por un lado, la concurrencia de *colaboradores* significaría una reducción de la multa que finalmente soporta el infractor principal; además, podría pensarse que a través del *prorrateo* todos los partícipes soportarían en igual cuantía la sanción con independencia del grado de participación que hayan tenido y de su respectiva culpabilidad; por último, en el caso de que la acción de regreso fracase, podría recaer sobre el partícipe todo el peso de una sanción en la que éste sólo ha colaborado

Sin prorrateo interno del importe de la sanción entre el deudor principal (autor) y el responsable tributario (partícipe) resulta imposible admitir que este último no pague una sanción ajena. Cuando el responsable tributario resulta obligado a pagar la sanción impuesta al deudor principal, sin posibilidad de practicar después un prorrateo interno de la sanción, no es posible afirmar que existe una cotitularidad sobre la sanción. Más bien, lo que hay es una persona obligada a pagar la sanción en concepto de infractor, y otra persona obligada solidariamente a pagar esa misma sanción en concepto de responsable tributario, aun cuando la responsabilidad tributaria haya nacido como consecuencia de la participación material de este último en la realización de la infracción tributaria. Sin prorrateo interno, el responsable tributario no paga la sanción en concepto de infractor, es decir, como cotitular de la sanción, sino de responsable tributario obligado a pagar la sanción ajena; de modo que, si el deudor principal procede al ingreso de la sanción, nada podrá exigir después al responsable tributario y, de la misma manera, si fuera este último el que pagase la sanción, tendría derecho a exigir el reembolso del importe satisfecho. Todavía podría decirse que el responsable tributario que ha participado en la comisión de la infracción, y que realiza el pago de la sanción, carecería de acción de reembolso contra el deudor principal por el importe de la misma<sup>111</sup>. No obstante, esta solución conduciría a

---

indirectamente y a título de culpa leve». Vid. P.M. HERRERA MOLINA, «Coautoría y participación en las infracciones tributarias y responsabilidad tributaria por actos ilícitos», en *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, *ob. cit.*, págs. 701-702.

<sup>111</sup> En opinión del profesor Calvo Ortega, el responsable tributario por actos ilícitos resulta sancionado mediante la imputación de la responsabilidad tributaria. A partir de esta premisa, Calvo Ortega considera que el responsable tributario por actos ilícitos carece de acción de regreso frente al deudor principal, ya que de lo contrario su ilícito quedaría sin sanción. Hay que tener en cuenta que el profesor Calvo Ortega no participa de la tesis de la cotitularidad solidaria de la sanción, sino que defiende la idea de que la misma obligación de pago de la deuda tributaria ajena constituye la sanción impuesta por el ilícito cometido por el responsable tributario. Lógicamente, en opinión de este profesor, no es que el responsable tributario no pueda exigir el reembolso del importe de la sanción, sino que no podría exigir el reembolso de la deuda tributaria en su totalidad. Vid. R. CALVO ORTEGA, «La responsabilidad solidaria...», *ob. cit.*, págs. 51-54.

dejar la propia autoría sin sanción alguna, lo que todavía resulta más injusto que dejar impune la participación en la comisión de la infracción<sup>112</sup>. En definitiva, sin prorrateo interno, la responsabilidad tributaria sobre la sanción impuesta a quien ha participado en la comisión de una infracción tributaria, supone la obligación de pagar la sanción ajena a quien podría ser sancionado por la participación en la infracción.

La participación material en la comisión de una infracción tributaria no justifica la obligación de pagar la sanción ajena. La participación en la infracción justificaría, en su caso, la imposición de una sanción al partícipe. Incluso podría admitirse, porque así lo hace el Tribunal Constitucional, la imposición de una sanción solidaria al autor y al partícipe<sup>113</sup>. La obligación de pagar la sanción ajena, o sea, la obligación de pagar la sanción tributaria en concepto de responsable tributario, aun cuando se imponga a quien podría ser sancionado por la participación en la comisión de la infracción, vulnera los principios jurídicos informadores del Derecho administrativo sancionador. Quizá, el alcance de la responsabilidad a las sanciones, cuando el responsable tributario haya participado en la comisión de la infracción, no infrinja la prohibición constitucional de responsabilidad por el hecho ajeno; pero sí, en cambio, resulta contrario a los principios de tipicidad, culpabilidad y proporcionalidad. El primero, que «se traduce en una imperiosa exigencia de predeterminación normativa de las conductas ilícitas y de las sanciones correspondientes», difícilmente podría entenderse salvado por los preceptos que establecen responsabilidades tributarias;

---

<sup>112</sup> Vid. P.M. HERRERA MOLINA, «Coautoría y participación...», *ob. cit.*, pág. 699.

<sup>113</sup> A pesar de que el Tribunal Constitucional (Sentencia 76/1990) haya admitido la posibilidad de imponer solidariamente una sanción administrativa a varios sujetos infractores, y así venga también establecido por el artículo 130.3 de la Ley 30/1992, lo cierto es que la solidaridad no se acomoda a la naturaleza preventivo-punitiva de la sanción administrativa; más bien, responde a una concepción que la aproxima a la responsabilidad civil-resarcitaria. Vid. J.J. ZORNOZA PEREZ, *El sistema de infracciones y sanciones...*, *ob. cit.*, pág. 193. Así, también, lo ha entendido en diversas ocasiones el Tribunal Supremo (Sentencias de 16 de febrero de 1990 y de 2 de noviembre de 1992).

no sólo por la ambigüedad de algunos de los presupuestos normativos que establecen responsabilidades tributarias –el artículo 38.1 de la LGT sería el ejemplo más claro–, sino por la imposibilidad de concretar normativamente el contenido concreto de la sanción a imponer. También resultaría infringido el principio de culpabilidad, aun cuando se exigiera el dolo como presupuesto necesario para ser obligado al pago de la sanción ajena<sup>114</sup>, porque únicamente se tomarían en consideración las circunstancias personales del deudor principal para la graduación de las sanciones, ignorándose las del responsable<sup>115</sup>. Pero, sobre todo, en ningún caso existiría la debida proporción que debe siempre haber entre la gravedad de la lesión ocasionada por el responsable tributario al bien jurídico protegido, y la entidad del castigo aplicado.

Ciertamente, si se acepta la conclusión a la que hemos llegado, la participación en la comisión de una infracción tributaria quedaría generalmente sin sanción alguna. Sin embargo, la obligación de pagar la sanción ajena tampoco supone una solución a este problema. En realidad, la obligación de pagar una

---

<sup>114</sup> Nos referimos exclusivamente al dolo, y no a la negligencia, porque la participación en la comisión de un delito, y también en la comisión de una infracción administrativa, solamente puede ser sancionado a título de dolo. *Vid.* M. COBO DEL ROSAL, T.S. VIVES ANTON, *Derecho Penal. Parte General, ob. cit.*, pág. 579.

<sup>115</sup> El principio de culpabilidad no viene recogido expresamente por el texto constitucional, sin embargo, reiteradamente, el Tribunal Constitucional ha entendido que se trata de un principio estructural básico del Derecho punitivo del Estado que deriva directamente de la Carta Magna (STC 246/1991). El fundamento de dicho principio se ha buscado en el equilibrio, perseguido por el Estado Social y Democrático de Derecho, entre el interés público y las garantías de las personas, el respeto de la dignidad humana, de la seguridad jurídica, el principio de legalidad y el derecho a la presunción de inocencia. *Vid.* A. DE PALMA DEL TESO, *El principio de culpabilidad...*, *ob. cit.*, págs. 54-55. Por otro lado, su aplicación al Derecho administrativo sancionador, con ciertos matices, también está fuera de toda duda, según lo dispuesto por el TC en sus Sentencias 246/1991 y 76/1990. La aplicación en el Derecho administrativo sancionador del principio de personalidad de las sanciones, componente esencial del contenido del principio de culpabilidad, ha sido reconocido por la S.T.C. 219/1988, de 22 de noviembre. En relación con el principio de culpabilidad, en el ámbito del Derecho tributario, J.J. ZORNOZA PEREZ, *El sistema de infracciones y sanciones tributarias, ob. cit.*, págs. 204 y ss.; F.J. MAGRANER MORENO, F.J. QUILES BODI, «La aplicación del principio de culpabilidad en el derecho tributario sancionador. Análisis jurisprudencial», *J.T.*, 1995, Vol. 1º, págs. 1656-1682.



sanción ajena únicamente sirve para garantizar a la Administración el cobro de las sanciones. Así, si la sanción no es pagada por el deudor principal, podría exigirse su importe a los responsables tributarios que lo fueran por participar en la comisión de la infracción. Ahora bien, cuando el responsable tributario, después de proceder al pago, ejercitara con éxito la acción de regreso frente al responsable tributario, la participación permanecería impune, salvo que se considere castigo suficiente la anticipación del pago de la sanción. En cambio, si el responsable tributario no consiguiera el reembolso, no sólo quedaría impune la autoría, sino que el partícipe habría soportado la sanción impuesta a otra persona, como sanción por su actuación, lo que vulnera los principios constitucionales antes mencionados. Por ello, en la actualidad, ante la ausencia de una regulación de la participación en las infracciones tributarias, únicamente será posible sancionar conductas que constituyan participación material en la comisión de una infracción tributaria, cuando la conducta realizada por el partícipe material sea constitutiva de autoría formal de una infracción distinta<sup>116</sup>. Estos serían los casos, ya señalados por la doctrina científica, de conductas instrumentales respecto de una acción defraudatoria, tipificadas y sancionadas por el ordenamiento tributario de forma autónoma a la infracción principal<sup>117</sup>.

*1.2.4.2. Alcance de la responsabilidad tributaria a las prestaciones accesorias de contenido económico.*

---

<sup>116</sup> Con ello no se pretende negar que, de *lege ferenda*, se regule adecuadamente la participación en la comisión de la infracción tributaria por parte de la LGT, imponiendo de forma autónoma una sanción a quienes han participado en la realización del presupuesto de hecho de la infracción. Para ello sería necesario, ante todo, la previsión de los diferentes grados de participación y, consiguientemente, de la modulación proporcional de la sanción a la gravedad de la conducta realizada. *Vid.* A. NAVARRO FAURE, «Los supuestos de responsabilidad tributaria solidaria en el ordenamiento tributario español (I)», *R.D.F.H.P.*, núm. 225/226, 1993, págs. 623-624; P.M. HERRERA MOLINA, «Coautoría y participación...», *ob. cit.*, págs. 707-708.

<sup>117</sup> *Vid.* P.M. HERRERA MOLINA, «Coautoría y participación...», *ob. cit.*, pág. 706.

Las prestaciones accesorias son obligaciones pecuniarias incorporadas a la deuda tributaria e impuestas al deudor principal por un título distinto de aquél por el que se le fue imputada la prestación principal. Es conveniente aclarar que las sanciones, ni son prestaciones accesorias, puesto que pueden imponerse con independencia de que exista una deuda principal, ni son, en sentido estricto, prestaciones de naturaleza tributaria. De ahí las críticas realizadas por la doctrina científica en orden a su inclusión dentro del concepto de deuda tributaria por parte del artículo 58 de la LGT<sup>118</sup>. Todas las prestaciones accesorias mencionadas en el artículo 58.2 de la LGT, salvo los recargos sobre las bases o cuotas, ya que éstos no se diferenciarían materialmente de la prestación principal, por tanto, los recargos previstos en el apartado tercero del artículo 61 de la LGT, el interés de demora y el recargo de apremio, son consecuencias jurídicas derivadas del incumplimiento por el deudor principal de la prestación principal, ya sea ésta la cuota a que se refiere el artículo 55 de la LGT, los pagos a cuenta o fraccionados, las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener y los ingresos a cuenta<sup>119</sup>. Por esa razón, sobre todo, después de la reforma de la LGT por la Ley 25/1995, que no sólo matiza la exigibilidad al responsable del recargo de apremio, sino que también aproxima la posición del responsable solidario a la del subsidiario, tanto en lo relativo al alcance de la responsabilidad, como al disfrute de un período voluntario para el

---

<sup>118</sup> En opinión de Pérez Royo y Aguillo Avilés, «si se incluye en el artículo 58 LGT con el resto de los componentes accidentales de la deuda tributaria debe ser únicamente para hacer constar que el incumplimiento de las obligaciones tributarias puede llevar aparejado la imposición de sanciones. Pero nada más. No es posible equiparar *sustancialmente* las sanciones con la cuota, los intereses, los pagos anticipados o los recargos que se prevén en la norma, porque los principios que le son de aplicación son diferentes». Vid. F. PEREZ ROYO, A. AGUILLLO AVILES, *Comentarios a la reforma...*, ob. cit., pág. 167.

<sup>119</sup> La reforma de la LGT llevada a cabo por la Ley 25/1995 afectó al artículo 58 de la LGT, añadiendo como elementos principales de la deuda tributaria, junto a la cuota tributaria del artículo 55 de la LGT, que ya aparecía en la anterior redacción, los pagos a cuenta o fraccionados, las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener y los ingresos a cuenta. Por otro lado, en la nueva redacción desaparece la referencia, en relación con las prestaciones accesorias, a los recargos por aplazamiento y prórroga, ambos derogados tácitamente por la Ley 10/1985. Vid. F. PEREZ ROYO, A. AGUILLLO AVILES, *Comentarios a la reforma...*, ob. cit., pág. 166.

pago, existe una opinión generalizada, por parte de la doctrina científica española, contraria a que la responsabilidad tributaria alcance a las prestaciones accesorias.

En este sentido, un importante sector de la doctrina ha entendido que, si las prestaciones accesorias son una consecuencia jurídica derivada del incumplimiento de los plazos ofrecidos al deudor principal para el pago de su obligación principal<sup>120</sup>, no es admisible que la responsabilidad tributaria se extienda a dichos componentes, ya que no ha sido el responsable tributario el que ha incumplido dichos plazos, y ni siquiera habrá tenido la posibilidad de cumplirlos, más aun cuando se trata de procedimientos recaudatorios distintos. Por este motivo, antes de la reforma del artículo 37 de la LGT por la Ley 25/1995, se venía considerando apropiado el contenido del artículo 14.3 del RGR cuando establece 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». Por esta razón, también antes de la reforma de la LGT llevada a cabo por la Ley 25/1995, ante la ausencia de una disposición similar en relación con la responsabilidad solidaria –pues, respecto a ésta, el artículo 12.2 del RGR disponía que «alcanza a la totalidad del importe exigible al deudor principal por todos los componentes de la deuda tributaria mencionados en el artículo 58 de la Ley General Tributaria y, en su caso, por las costas del procedimiento de apremio»– se defendió la idea de otorgar al responsable solidario la oportunidad de realizar el ingreso de la deuda tributaria durante el

---

<sup>120</sup> El adjetivo «principal», cuando acompaña a la palabra «deudor», sirve para establecer la distinción entre aquellos deudores que deben satisfacer la deuda tributaria en primer lugar, y aquellos que lo hacen a falta de pago por los anteriores. En este sentido, también las prestaciones accesorias que acompañan a la cuota tributaria, a los pagos a cuenta o fraccionados, las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener y los ingresos a cuenta, forman parte de la deuda principal. Por el contrario, cuando se encuentra junto al término «obligación», entonces, se trata de diferenciar los componentes de carácter esencial de aquellos otros que son accidentales.

período voluntario ofrecido al deudor principal<sup>121</sup>. Y, por esta misma razón, se defendió que cuando el responsable tributario haya sido cocausante de la morosidad, entonces, también se le podrá exigir el importe de las prestaciones accesorias motivadas por ésta<sup>122</sup>. Después de la reforma del artículo 37 de la LGT, siguiendo con el mismo razonamiento, se ha recibido favorablemente lo dispuesto por la nueva redacción de su apartado tercero, en relación con el recargo de apremio. Así, entiende este sector doctrinal que, puesto que la acción administrativa se dirige frente al responsable tributario a través de un procedimiento de recaudación distinto, otorgando a dicho sujeto un nuevo plazo voluntario de pago, resulta lógico que no se le pueda exigir al responsable el recargo de apremio salvo que haya transcurrido su propio plazo voluntario; y, sobre la misma base argumentativa, se entiende que tampoco se deberían exigir al responsable los intereses de demora<sup>123</sup>, ni los recargos previstos en el artículo 61.3 de la LGT<sup>124</sup>.

Ahora bien, entendemos que la cuestión no ha sido siempre correctamente planteada. Es cierto que los intereses de demora, el recargo de apremio y los recargos por declaración extemporánea no acompañada de ingreso, son una consecuencia jurídica del incumplimiento por el deudor principal dentro del plazo de pago voluntario que se le habrá concedido. Sin embargo, parece olvidarse que

---

<sup>121</sup> Vid. F. PEREZ ROYO, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 4ª ed., Madrid, Civitas, 1994, pág. 149.

<sup>122</sup> R. CALVO ORTEGA, «La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos», *ob. cit.*, pág. 59.

<sup>123</sup> Vid. F. PEREZ ROYO, A. AGUALLO AVILES, *Comentarios a la reforma...*, *ob. cit.*, pág. 100; F. DE LA HUCHA CELADOR, «Reflexiones...(II)», *ob. cit.*, págs. 327-332; Mª.D. ARIAS ABELLAN, «Artículo 37» en *La reforma de la L.G.T.: (Análisis de la Ley 25/1995 de 20 de julio)*, Cedecs, Barcelona, 1995, pág. 67.

<sup>124</sup> Naturalmente, al responsable tributario solamente se le podrán llegar a exigir los recargos contemplados en este artículo cuando su declaración o autoliquidación extemporánea no haya ido acompañada de un ingreso de la deuda tributaria, o el ingreso haya sido únicamente parcial. Vid. M. GUERRA REGUERA, *Garantías personales...*, *ob. cit.*, pág. 116.

también se exige el importe de la obligación principal al responsable tributario porque el deudor principal ha incumplido su deber jurídico. Por tanto, es cierto que si obliga al responsable tributario a pagar las prestaciones accesorias impuestas al deudor principal, se le estará obligando al pago de unas prestaciones que no son una consecuencia de su propia conducta. Ahora bien, no parece tenerse en cuenta que tampoco la obligación principal se ha devengado como consecuencia de la conducta del responsable, sino por la realización del hecho imponible del tributo, el cual habrá sido realizado por el deudor principal. La responsabilidad tributaria constituye una obligación de pagar la deuda tributaria ajena, de ahí que, por su propia naturaleza, obligue a realizar aquellas prestaciones que el deudor principal está obligado a realizar. El responsable tributario no realizó el hecho imponible y, sin embargo, está obligado a pagar la deuda tributaria. Del mismo modo, el responsable tributario no habrá incurrido en mora cuando el deudor principal deje transcurrir el período voluntario sin realizar el ingreso de la deuda tributaria y, sin embargo, puede ser obligado a pagar los intereses ajenos.

Ni siquiera en términos exclusivamente procedimentales puede ser acogida la argumentación arriba expuesta. Efectivamente, la existencia de dos procedimientos diferentes, uno dirigido frente al deudor principal y otro frente al responsable tributario, únicamente puede servir para fundamentar la exigencia al responsable tributario de intereses de demora y del recargo de apremio cuando éste incumple el plazo voluntario que expresamente le reconoce la Ley para que efectúe el ingreso, con independencia del estado en el que se encuentre el procedimiento dirigido frente al deudor principal. El responsable tributario está obligado a pagar la deuda tributaria y dispone de un período voluntario para hacerlo, por lo cual, si finaliza dicho período voluntario sin haber procedido al ingreso de la deuda tributaria, resulta lógico que se devenguen intereses de demora para compensar el daño que ocasiona el retraso. No obstante, por el contrario, la existencia de dos procedimientos distintos no pensamos que pueda

servir como fundamento para excluir la posibilidad de exigir al responsable tributario las prestaciones accesorias impuestas al deudor principal. De ser así, por la misma razón, también debería de negarse la responsabilidad sobre la obligación principal, siendo que ha sido liquidada en un procedimiento recaudatorio independiente del seguido frente al responsable. Al responsable tributario se le ordena que pague una deuda tributaria ajena, liquidada en un procedimiento administrativo dirigido frente al deudor principal. El hecho de que la deuda tributaria no sea liquidada en el procedimiento de declaración de la responsabilidad tributaria no determina que aquélla no sea exigible al responsable tributario, y por la misma razón, el devengo de intereses de demora en un procedimiento administrativo dirigido a otra persona, tampoco es razón suficiente para impedir que puedan ser exigidos al responsable tributario. En definitiva, el alcance objetivo de la responsabilidad tributaria no es una cuestión de Derecho tributario formal, sino de Derecho tributario material.

El alcance de la responsabilidad tributaria sobre las prestaciones accesorias impuestas al deudor principal, más bien guarda relación con la naturaleza jurídica de dichas prestaciones y con el objeto de la propia responsabilidad tributaria. Como acabamos de decir, debe tenerse en cuenta que la responsabilidad tributaria constituye una obligación de pago de una deuda ajena, por lo que nunca podrá servir de argumento, en contra del alcance a las prestaciones accesorias, el hecho que éstas sean, precisamente, deudas ajenas; es decir, que el responsable tributario sea ajeno al título por el que aquéllas se imputaron al deudor principal. Ahora bien, precisamente por ser un mecanismo por el que se obliga al pago de una deuda ajena, la responsabilidad tributaria no podrá alcanzar a las prestaciones que tengan naturaleza personalísima e intransferible. En este sentido, resulta justificada la exclusión de las sanciones, con todas las matizaciones ya realizadas, así como del

recargo de apremio<sup>125</sup>. Los intereses de demora, en cambio, no tienen naturaleza personalísima, por lo que el pago de los mismos es susceptible de ser asumido como obligación propia por un tercero distinto del moroso<sup>126</sup>. Así lo han entendido quienes consideran a la responsabilidad tributaria como una figura de garantía personal de la deuda tributaria, similar en su estructura a la fianza de Derecho privado<sup>127</sup>. Además, el tenor literal del artículo 37.3 de la LGT es claro, al decir que la responsabilidad tributaria alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria, con

---

<sup>125</sup> Tampoco es posible exigir al responsable tributario los recargos establecidos en el artículo 61.3 de la LGT, pero, no tanto por su matiz sancionador, sino porque antes de requerir al responsable tributario la realización del pago, habrá existido un requerimiento al deudor principal, siendo entonces imposible la realización de un ingreso o declaración extemporánea.

<sup>126</sup> Como observa el profesor Palao, también el Derecho privado admite que un tercero pueda obligarse a responder por el deudor principal del pago de los intereses de demora, al señalar dicho autor que la fianza simple o indefinida –cuya naturaleza él cree coincidente sustancialmente con la de la responsabilidad tributaria– comprenderá, según el artículo 1.827 del C.C., no sólo la obligación principal, sino todos sus accesorios, incluso los gastos del juicio. *Vid. C. PALAO TABOADA, «Notas a la Ley 25/1995...(III)», ob. cit., págs. 8-9.*

<sup>127</sup> Según estos autores, de la misma manera que el fiador –por aplicación del artículo 1.827 del C.C.– se hace responsable de los accesorios, incluso los gastos del juicio, que acompañan a la obligación principal, también el responsable tributario responderá de los intereses de demora. *Vid. J. HERRERO MADARIAGA, «El responsable tributario», ob. cit., págs. 118-119; J.A. SANCHEZ GALIANA, «El responsable», ob. cit., pág. 653.* Lógicamente, si se entiende que no existe ningún inconveniente en que la responsabilidad tributaria se extienda a las prestaciones accesorias no personalísimas, después de la reforma de la LGT, en la que se ha equiparado el alcance de la responsabilidad solidaria y subsidiaria, se ha entendido que también esta última alcanzará a los intereses de demora. *Vid. C. PALAO TABOADA, «Notas a la Ley 25/1995...», ob. cit., págs. 8-9; M. GUERRA REGUERA, «Garantías personales...», ob. cit., pág. 114.* En cambio, en opinión de Arias Abellán, «la estructura, fundamento y función de la responsabilidad que constituyen, en definitiva, la legitimación de su existencia deben convertirse en el criterio que permita concretar la posición del responsable con respecto al resto de deudores tributarios, particularmente, los denominados principales, en relación tanto al importe o cuantía de su obligación como al momento en que debe responder de su cumplimiento»; de ahí que esta autora considere que, «si se está de acuerdo en que la figura prevista en ese precepto (se refiere al artículo 37 de la LGT) tiene como función procurar el cumplimiento del deber de contribuir mediante la constitución de una garantía personal parece que la consecuencia no puede ser otra que afirmar la absoluta equiparación entre ambas formas de responsabilidad; debe garantizarse el importe en que se concretan las relaciones jurídicas que consiguen la materialización de ese deber y, desde esta perspectiva, cabe decir que el responsable debe responder, sea solidario o subsidiario, sólo de ese importe porque esa es la función que cumple y, además, sólo entendido así puede legitimarse la existencia de esa relación jurídica de responsabilidad tributaria. Es decir, el responsable nace al mundo de las relaciones jurídicas para garantizar el cumplimiento de la deuda tributaria definida en el artículo 58.1 de la Ley General Tributaria». *Vid. M<sup>a</sup>.D. ARIAS ABELLAN, «Artículo 37», ob. cit., págs. 60 y ss*

excepción de las sanciones y del recargo de apremio correspondiente al deudor principal, por lo que debe entenderse que la responsabilidad tributaria alcanzará siempre a los intereses de demora impuestos a éste.

### **1.3. La responsabilidad tributaria debe ser establecida por la Ley.**

De acuerdo con el artículo 37.1 de la LGT, la Ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria, lo que significa que solamente pueden ser considerados como responsables tributarios, de acuerdo con el concepto que aparece designado en el artículo 37 de la LGT, aquellos sujetos obligados al pago de una deuda tributaria ajena como consecuencia de la realización de un presupuesto de hecho establecido por la Ley. Así pues, la responsabilidad tributaria, tal y como aparece concebida por el artículo 37 de la LGT, se caracteriza por ser un vínculo jurídico accesorio a la relación tributaria principal, cuyo titular pasivo viene obligado a satisfacer el interés material del acreedor tributario en la percepción de la prestación tributaria que viene obligado a proporcionar el sujeto pasivo por la realización del hecho imponible, surgido de forma inmediata de la realización de un presupuesto normativo previsto en la Ley.

#### 1.3.1. Imposibilidad de una responsabilidad tributaria contractual.

Un tercero ajeno al hecho imponible puede quedar obligado al pago de la deuda tributaria ajena, también, a través de un contrato. El Derecho civil y el Derecho mercantil conocen diversas formas contractuales de quedar obligado al pago de una deuda ajena, y el Derecho tributario admite que, bajo determinados presupuestos, un tercero quede obligado frente al acreedor tributario al pago de la deuda tributaria en virtud de un contrato de garantía. En este sentido, el artículo 76 de la LGT dispone que «Cuando se acuerde el fraccionamiento o aplazamiento en el pago de la deuda tributaria conforme autoriza el artículo 61 de esta Ley, el



Estado, las Provincias y los Municipios podrán exigir que se constituya a su favor aval bancario, hipoteca o prenda sin desplazamiento u otra garantía suficiente». Asimismo, también puede garantizarse la deuda tributaria cuando se interponga un recurso de reposición, una reclamación económico-administrativa o un recurso contencioso-administrativo contra un acto administrativo que obligue al pago de aquella<sup>128</sup>. Por tanto, el Derecho tributario permite que un tercero quede obligado al pago de una deuda tributaria ajena en virtud de un contrato de fianza o aval. Ambos contratos permiten constituir a favor del acreedor tributario una garantía personal de un tercero ajeno al hecho imponible. La fianza y el aval, al igual que la responsabilidad tributaria regulada en el artículo 37 de la LGT obligan a un tercero al pago de la deuda tributaria ajena, a realizar una prestación que satisfaga el interés material del acreedor tributario en la realización del pago de la deuda tributaria nacida de la realización del hecho imponible, sin embargo, precisamente por la fuente contractual de la fianza y del aval, la obligación de ese tercero no podrá ser calificada como responsabilidad tributaria. La responsabilidad tributaria, porque así lo dispone el artículo 37.1 de la LGT, debe ser declarada por la Ley<sup>129</sup>.

---

<sup>128</sup> Vid. M. GUERRA REGUERA, *Garantías personales del crédito tributario*, ob. cit., págs. 275 y ss.

<sup>129</sup> El Derecho tributario alemán denomina responsables a las personas obligadas al pago de la deuda tributaria ajena, tanto si el origen de esa obligación se encuentra en la Ley (*Haftung kraft Gesetzes*), o en un contrato (*Haftung kraft Vertrages*). En el primer caso se distingue entre responsabilidad tributaria según preceptos tributarios y responsabilidad tributaria según las disposiciones del Derecho privado (parágrafo 191. IV AO). La existencia de supuestos de responsabilidad legal en virtud de disposiciones de Derecho civil también ha sido reconocida por la jurisprudencia alemana (*BFH BStBL*. 86, 56). En ambos casos es necesario que la Administración declare la responsabilidad tributaria a través de un acto administrativo (parágrafo 191. I AO). También los responsables en virtud de disposiciones del Derecho privado son deudores solidarios junto a los deudores principales (Vid. K. TIPKE, H.W. KRUSE, *Abgaben Ordnung Kommentar*, ob. cit., observaciones previas al parágrafo 69; H. MÖSBAUER, *Die Haftung für die Steuerschuld*, ob. cit., pág. 19 y ss.). Sin embargo, de acuerdo con el parágrafo 192 AO, en los supuestos de responsabilidad contractual, la Administración solamente podrá realizar su derecho a través del proceso civil. No obstante, también hay autores que excluyen del concepto de *Steuerhaftung* los supuestos de responsabilidad contractual sobre la deuda tributaria ajena (Vid. H. PIPER, *Steuerchuld und Steuerhaftung*, ob. cit., pág. 52).

### 1.3.2. La responsabilidad tributaria como materia reservada a la Ley.

El artículo 37.1 de la LGT quiere que sea la Ley y no el Reglamento el que regule los supuestos de responsabilidad tributaria<sup>130</sup>. Desde luego, el artículo 37.1 de la LGT no puede impedir que el legislador delegue en la norma reglamentaria la facultad de establecer supuestos de responsabilidad tributaria, pero sí lo impide el artículo 31.3 de la C.E., en el que se reserva materialmente a las normas con rango de Ley el establecimiento de prestaciones patrimoniales de carácter público. Como ha manifestado el propio Tribunal Constitucional en la Sentencia 185/1995, de 14 de diciembre de 1995, el objeto de la reserva de Ley que recoge el artículo 31.3 de la Constitución no es el tributo, sino la categoría más amplia y genérica de la prestación patrimonial de carácter público, entendida como la obligación de pago establecida unilateralmente por parte del poder público, si el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla<sup>131</sup>. Pues bien, no cabe duda de que al responsable tributario se le impone una prestación patrimonial de carácter público, una obligación de pago establecida unilateralmente por el poder público sin contar con su consentimiento, por lo que la imposición de una responsabilidad tributaria queda comprendida dentro de la reserva material de Ley del artículo 31.3 de la C.E..

---

<sup>130</sup> Así lo ha entendido el T.S. recientemente, en la Sentencia de 25 de enero de 1999 (Vid. el comentario realizado a dicha Sentencia por F. MAGRANER MORENO en *T.F.*, núm. 102, 1999, págs. 56-67).

<sup>131</sup> La identificación del objeto de la reserva de Ley recogida en el artículo 31.3 de la Constitución con el tributo, había llevado a algunos autores a excluir a la responsabilidad tributaria de dicha reserva material, al considerar que la responsabilidad tributaria no constituía un elemento esencial de aquél. Por ello, se había entendido que la responsabilidad tributaria estaba tan sólo formalmente reservada a la Ley, pudiendo derogarse en cualquier momento el artículo 37.1 de la LGT por una Ley ordinaria posterior, deslegalizándose así esta materia. Vid. R. ACOSTA ESPAÑA, «Comentario a los artículos 30 a 40 de la LGT», en *Comentarios a las Leyes Financieras y Tributarias*, Tomo I (Ley General Tributaria, artículos 1 a 89), Edersa, Madrid, 1982, pág. 331; E. SIMON ACOSTA, «Obligados tributarios», *ob. cit.*, pág. 220; S. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, *Los responsables tributarios*, *ob. cit.*, págs. 22-26. También la jurisprudencia parece haber entendido, en ocasiones, la reserva de Ley que afecta a la responsabilidad tributaria como meramente formal: S.T.S. de 22-11-1993.

#### **1.4. Falta de contraposición entre los conceptos de responsable tributario y contribuyente.**

La terminología utilizada por la LGT para designar las diferentes categorías de sujetos que, desde el punto de vista del Derecho tributario material, se encuentran implicados en la percepción del tributo por parte de la Hacienda Pública, se aproxima manifiestamente a aquella que proponía la doctrina científica más próxima a las enseñanzas del profesor Giannini<sup>132</sup>. En este sentido, las tres figuras principales de la clasificación adoptada por el profesor italiano y, después, aceptada entre nosotros por el profesor Sainz de Bujanda<sup>133</sup>, aparecen mencionadas en el capítulo III del referido título II de la LGT, el cuál, como su nombre indica, se encuentra dirigido a definir y configurar la posición jurídica del sujeto pasivo de la obligación tributaria. Sin embargo, la regulación ofrecida por la LGT, no sólo introdujo una nueva figura, el contribuyente, de modo que la clasificación tripartita fue sustituida por un sistema compuesto de cuatro categorías conceptuales: sujeto pasivo, contribuyente, sustituto y responsable tributario, sino que, además, los términos en los que fueron definidos algunos de estos conceptos, especialmente el de contribuyente, se apartaron en gran medida de la manera en la que habían sido concebidos por aquella escuela, puesto que ninguno de dichos sujetos se encuentra definido como el realizador del hecho imponible. Por ello, la interpretación de la clasificación adoptada por la LGT ha conducido a la doctrina científica española a conclusiones diversas, en función de los diferentes presupuestos dogmáticos de los que se parta. El problema que ahora se plantea es el de la posible coincidencia de la condición de contribuyente y responsable tributario sobre una misma persona, lo que dependerá de cómo interpretemos la

---

<sup>132</sup> Vid. A.D. GIANNINI, *Instituciones de Derecho Tributario*, ob. cit., págs. 124 y ss.

<sup>133</sup> Vid. F. SAINZ DE BUJANDA, «Sujetos responsables en el Impuesto del Timbre», ob. cit., págs. 174-178.

definición del contribuyente que contiene el artículo 31 de la LGT. Si la Ley denomina contribuyente al elemento subjetivo del hecho imponible, es evidente que entonces nunca coincidirá la condición de contribuyente y de responsable en una misma persona, pues el responsable se caracteriza por ser ajeno al hecho imponible. Por el contrario, si entendemos que la realización del hecho imponible no es una característica definitoria del concepto de contribuyente, sería posible aceptar teóricamente la responsabilidad tributaria del contribuyente.

#### 1.4.1. El concepto de contribuyente en la LGT.

##### 1.4.1.1. *El contribuyente como sujeto pasivo realizador del hecho imponible (la interpretación correctiva del artículo 31 de la LGT).*

Un importante sector de la doctrina científica española define al contribuyente como el obligado al pago de la deuda tributaria en virtud de la realización del hecho imponible, es decir, entiende que, donde el artículo 31 de la LGT dice «es contribuyente la persona natural o jurídica a quien la Ley impone la carga tributaria derivada del hecho imponible», deberá leerse que «es contribuyente la persona natural o jurídica a quien la Ley impone la obligación tributaria nacida del hecho imponible por ella realizado»<sup>134</sup>, y donde dice «nunca perderá su condición de contribuyente quien, según la Ley, deba soportar la carga tributaria, aunque realice su traslación a otras personas», debe entenderse que se hace referencia a la traslación jurídica o traslación *ex lege* del tributo<sup>135</sup>. De este

---

<sup>134</sup> La definición utilizada pertenece al profesor Ferreiro. Vid. J.J. FERREIRO LAPATZA, *Curso...*, *ob. cit.*, pág. 383. En términos similares se pronuncian muchos otros autores: J. MARTIN QUERALT, C. LOZANO SERRANO, G. CASADO OLLERO, J.M. TEJERIZO LOPEZ, *Curso...*, *ob. cit.*, pág. 347; F. PEREZ ROYO, *Derecho Financiero y Tributario*, *ob. cit.*, pág. 138.

<sup>135</sup> Vid. J.J. FERREIRO LAPATZA, *Curso...*, *ob. cit.*, págs. 383-384; J. MARTIN QUERALT, C. LOZANO SERRANO, G. CASADO OLLERO, J.M. TEJERIZO LOPEZ, *Curso...*, *ob. cit.*, pág. 347; S.

modo, se hace coincidir la definición del concepto designado por la LGT a través del término contribuyente con el concepto que anteriormente venía siendo designado, por parte de los seguidores de la clasificación tripartita de los obligados al pago de la deuda tributaria, con el término «sujeto pasivo» y, a su vez, se considera al contribuyente como una modalidad de dicho concepto más amplio<sup>136</sup>. Sin embargo, según este mismo sector de la doctrina científica, el contribuyente no necesariamente deberá ser el titular de la capacidad económica que pretenda gravarse con la imposición del tributo, sino que también el contribuyente podrá no ser titular de la capacidad económica y tener, por esa razón, el derecho de trasladar la carga tributaria al verdadero contribuyente o contribuyente en sentido material, a través de los mecanismos de la repercusión o de la retención, sin perder por ello la condición de contribuyente<sup>137</sup>. Por tanto, contribuyente es la persona que asume

---

SARTORIO ALBALAT, «El contribuyente (Artículo 31)», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, Madrid, I.E.F., 1991, págs. 545-546.

<sup>136</sup> Entre el sujeto pasivo, de acuerdo con el sentido que le atribuye la LGT, y el contribuyente, se entiende que existe una relación, respectivamente, de género y especie, de modo que, no todo sujeto pasivo es contribuyente, pero todo contribuyente es sujeto pasivo. Todo contribuyente participará de las características del concepto de sujeto pasivo: ser persona natural o jurídica; estar determinado legalmente y estar obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias. La aceptación de una relación de género y especie, respectivamente, entre el sujeto pasivo y el contribuyente, supone necesariamente la exclusión del repercutido de la categoría de contribuyente. En efecto, el contribuyente es el sujeto pasivo que adquiere tal condición por la realización del hecho imponible; todo sujeto pasivo se caracteriza por estar obligado frente a la Hacienda Pública al pago de la deuda tributaria. El repercutido, por el contrario, nunca está obligado frente a un ente público al pago de la deuda tributaria, nunca realiza el presupuesto de hecho que obliga a ello y nunca es titular del hecho imponible. Por tanto, el repercutido no podrá ser considerado sujeto pasivo-contribuyente. Este razonamiento se encuentra presente en quienes defienden el establecimiento de una clasificación tripartita por parte de la LGT. Vid. A. MENENDEZ MORENO, «Los sujetos pasivos de la obligación tributaria», en *Comentarios a la ley general tributaria y líneas para su reforma, Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, Madrid, I.E.F., 1991, págs. 504-505; J. MARTIN QUERALT, C. LOZANO SERRANO, G. CASADO OLLERO, J.M. TEJERIZO LOPEZ, *Curso...*, ob. cit., pág. 347 y ss. J.J. FERREIRO LAPATZA, *Curso...*, ob. cit., págs. 383-384.

<sup>137</sup> Así se manifiesta el profesor Ferreiro: «es necesario señalar que, según nuestro parecer, no es absolutamente necesario que el hecho imponible revele capacidad económica en el contribuyente». Según este profesor, «normalmente el legislador escoge un hecho imponible que revela en quien lo realiza una cierta capacidad económica e impone a esta persona un tributo», pero, «puede escoger un hecho imponible que no señala en el que lo realiza capacidad económica; al menos la capacidad económica que quiere tomar en cuenta para el reparto de la carga tributaria. Impone, en el supuesto posible que nos interesa desarrollar, al contribuyente la obligación de

la condición de sujeto pasivo de la relación obligatoria frente a la Hacienda Pública en virtud de la realización del hecho imponible, aunque dicha persona no pueda ser obligada a contribuir al sostenimiento del gasto público por no haber demostrado tener capacidad económica para ello<sup>138</sup>.

Si el sujeto pasivo en sentido estricto, es decir, el obligado al pago de la deuda tributaria como consecuencia de la realización del hecho imponible, es el designado por la LGT como contribuyente, entonces, debía concluirse que ésta hacía un uso inapropiado de la primera expresión<sup>139</sup>. Sujeto pasivo, de acuerdo con

---

satisfacer la cuota tributaria y la obligación de repercutir el pago sobre un tercero (es el caso ya citado de nuestro IVA)». Vid. J.J. FERREIRO LAPATZA, *Curso...*, *ob. cit.*, pág. 385.

<sup>138</sup> Se acaba distinguiendo entre un contribuyente en sentido técnico y un contribuyente en sentido material. Contribuyente en sentido técnico es la persona que asume la condición de deudor del tributo por la realización del hecho imponible, con independencia de su capacidad económica para contribuir al sostenimiento del gasto público. Contribuyente en sentido material es la persona que, por tener capacidad económica para contribuir al sostenimiento del gasto público es obligada a pagar la deuda tributaria frente a la Hacienda Pública o a soportar la traslación jurídica del gravamen en aplicación de las técnicas de la repercusión o de la retención. En este sentido, el profesor Ferreiro reconoce que, abandonando el punto de vista formal y adoptando el principio de capacidad como punto de mira, es posible distinguir entre el titular de la capacidad económica, que podrá o no estar obligado como sujeto pasivo de la obligación tributaria, y los intermediarios entre el anterior y la Hacienda Pública (Vid. J.J. FERREIRO LAPATZA, «Sujetos pasivos y capacidad económica», *R.E.D.F.*, núm. 71, 1991, pág. 310). Por su parte, el profesor Cortés Domínguez, en la medida en que ha defendido la definición del contribuyente como el realizador del hecho imponible, desde el momento en que admite que este contribuyente no es necesariamente el titular de la capacidad económica, se ve obligado a distinguir un contribuyente, en sentido técnico, que puede ser *una persona utilizada como simple intermediario para gravar a otros sujetos con capacidad económica, del verdadero contribuyente, que es el titular de la capacidad económica* y que, *desde un punto de vista exclusivamente jurídico, aunque abandonando por un momento aquella concepción tributo que considera que el contribuyente tiene que ser sujeto pasivo de la obligación tributaria, y encarándonos con el problema de la obtención de los ingresos tributarios por parte del Estado, no hay duda de que está obligado a contribuir*. Vid. M. CORTES DOMINGUEZ, *Ordenamiento tributario español, ob. cit.*, págs. 320-321. En el mismo sentido, Pérez Royo distingue entre un contribuyente en términos sustanciales, titular de la capacidad económica, y realizador de un hecho imponible «sustancial», que sería el sujeto repercutido, y un contribuyente en términos formales, que sería el obligado frente a la Administración con derecho a repercutir la cuota tributaria frente al primero. F. PEREZ ROYO, *Derecho Financiero...*, *ob. cit.*, pág. 145-146.

<sup>139</sup> Según este sector de la doctrina, aun cuando las calificaciones responden a criterios convencionales, hubiese sido más apropiado que el sujeto designado por la LGT con la expresión *contribuyente* hubiese sido llamado sujeto pasivo. Las razones, por una parte, evitar la confusión entre la terminología propia de la ciencia económica financiera y la propia del lenguaje jurídico: el término contribuyente más bien parece hacer referencia a la persona que aporta recursos

la LGT, sería cualquier persona que según la Ley resultase obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, principalmente al pago de la deuda tributaria, pero no exclusivamente como consecuencia de la realización del hecho imponible, ya que sólo el contribuyente resulta obligado por tal motivo, sino también por razón de otros supuestos de hecho que no pudiesen ser calificados de esa manera, siempre que dieran lugar a una sustitución tributaria<sup>140</sup>. El sujeto pasivo es definido como el deudor del tributo, con independencia de la causa de su obligación, o sea, con independencia de haber realizado el hecho imponible o no haberlo realizado, y con independencia de ser el titular de la capacidad económica que persigue gravar el tributo o ser tan sólo un intermediario entre la Hacienda Pública y el verdadero contribuyente o contribuyente en sentido material. Como resultado de la interpretación ya mencionada del artículo 31 de la LGT, el concepto de sujeto pasivo acaba reducido, en primer término, a una expresión innecesaria, al ser suficiente para designar a los diferentes obligados al cumplimiento de la deuda tributaria con la distinción entre contribuyente, sustituto y responsable; en

---

pecuniarios para la cobertura de los gastos públicos, es decir, a la persona que contribuye al sostenimiento de las cargas públicas, incluidos los que lo hacen sin estar directamente obligados frente a la Hacienda pública, a través de un mecanismo jurídico de traslación de la carga tributaria. Por otra parte, la conveniencia de no alterar la terminología ampliamente arraigada en la ciencia del Derecho tributario. Vid. SEMINARIO DE DERECHO FINANCIERO, *Notas...*, *ob. cit.*, págs. 620-621; F. PEREZ ROYO, *Derecho Financiero...*, *ob. cit.*, pág. 137. De la misma manera, entiende Sánchez Galiana que «en realidad, en un sentido propio y estricto, sólo se podría considerar como sujeto pasivo de la obligación tributaria al actualmente llamado por la LGT *contribuyente*», por lo que, este autor, considera que sería más propio utilizar «los términos *sujetos pasivos de la obligación tributaria*, términos amplios que incluirían tanto al sujeto activo de la obligación tributaria como a *todos los posibles obligados al pago de la misma, y especialmente al sujeto pasivo de la obligación tributaria, que es el verdadero deudor tributario* en el momento de la realización del hecho imponible (...) por lo que un nuevo y más técnico concepto de sujeto pasivo debería asumir el contenido esencial *del sujeto hoy denominado "contribuyente"*». J.A. SANCHEZ GALIANA, «Los sujetos pasivos: concepto y definición legal», en *Sujetos pasivos y responsables tributarios*. Madrid, I.E.F.-Marcial Pons, 1997, pág. 210.

<sup>140</sup> El profesor Menéndez Moreno ha llegado a la conclusión de que «para configurar a los sujetos pasivos, la Ley General Tributaria opta por describir el alcance de su posición como obligados o deudores, alcance que inicialmente recoge el artículo 30 con la expresión «cumplimiento de sus prestaciones tributarias», y que después concreta el artículo 35». Además, según se deduce de las palabras del autor, el sujeto pasivo configurado por la LGT, en cualquiera de sus modalidades, sería un *protagonista* del hecho imponible. Vid. A. MENENDEZ MORENO, «Los sujetos pasivos...», *ob. cit.*, pág. 511.

segundo lugar, a una expresión heterogénea, al ser capaz de designar tanto a quien es realizador del hecho imponible como a quien no lo ha realizado; y, por último, a una expresión inapropiada, al no ser, ni lo suficientemente amplia para acoger a cualquier obligado al pago de la deuda tributaria, ya que deja fuera a los responsables tributarios, ni lo bastante restrictiva para designar exclusivamente al realizador del hecho imponible<sup>141</sup>.

La primera razón por la que este sector doctrinal realiza una lectura correctiva del artículo 31 de la LGT, se encuentra en la pretendida confusión de términos jurídicos y económicos a la que de otra forma conduciría el tenor literal del mismo y en la necesidad de traducir jurídicamente sus términos. En opinión de este sector de la doctrina, una interpretación distinta de la definición ofrecida por la LGT llevaría a una confusión intolerable de conceptos económicos y jurídicos, o sea, del contribuyente *de facto* y del contribuyente *de iure*. Según este sector doctrinal, contribuyente de hecho es la persona que resulta incidida económicamente por el tributo, se encuentre o no obligada directamente frente a un ente público al pago de una deuda tributaria y, de no estar obligado frente a la Hacienda Pública, con independencia de que deba soportar la traslación del tributo a través de un mecanismo jurídico –obligación *ex lege* o negocio jurídico– o como resultado del juego de las fuerzas económicas que actúan en el mercado. Para los defensores de esta postura doctrinal, el contribuyente de facto, tal y como ellos lo

---

<sup>141</sup> Se ha dicho, por ello, que «no se advierte la necesidad, en efecto, la necesidad de que nuestro texto positivo altere una clasificación tripartita de las personas obligadas (sujetos pasivos, responsables y sustitutos), ampliamente arraigada en la ciencia del Derecho tributario, introduciendo un cuarto término (contribuyente) cuya elasticidad hubiera sido preferible mantener por conveniencias del lenguaje usual (que no necesita verse aprisionado por las exigencias técnicas de cada ciencia) y al que, por el contrario, se le ha dado una significación extremadamente restringida. Esta situación es profundamente perturbadora, porque crea un desajuste evidente entre el lenguaje jurídico más técnico y depurado –que considera sujeto pasivo a la persona respecto a la cual se produce el presupuesto de hecho normativo– y el lenguaje de nuestra Ley General Tributaria –que llama contribuyente a la persona a quien la ley impone la «carga tributaria» derivada del hecho imponible–». Vid. SEMINARIO DE DERECHO FINANCIERO, *Notas de Derecho Financiero, ob. cit.*, pág. 621.



definen, únicamente interesa a la ciencia económica, pero no a la ciencia jurídica<sup>142</sup>. Partiendo de esta premisa, y aceptando que no tendría sentido que la Ley definiese como contribuyente a un sujeto que no interesa a la ciencia jurídica, consideran que las palabras «carga tributaria derivada del hecho imponible», en la medida en que responden a una terminología propia de la ciencia económica financiera, necesitan ser traducidas a términos jurídicos, es decir, requieren que se les atribuya un significado jurídico<sup>143</sup>. De ahí que, donde el artículo 31 de la LGT dice *carga*

---

<sup>142</sup> Según Sainz de Bujanda, «en términos económicos, sujetos pasivos de la imposición son, en definitiva, aquellas personas que real y efectivamente procuran, con cargo a sus patrimonios y rentas, los medios pecuniarios destinados a la cobertura de los gastos públicos. En términos jurídicos, en cambio, sujetos pasivos son las personas que asumen una posición deudora en el seno de la obligación tributaria y que, consiguientemente, se ven constreñidas a realizar la prestación en que consiste el objeto de la obligación, sin perjuicio de que por ulteriores procesos de la vida económica, ajenos al ordenamiento jurídico, obtengan el resarcimiento de las sumas satisfechas, poniendo éstas a cargo de otras personas, que son, a su vez, ajenas al *vinculum iuris* en que consiste la obligación tributaria». Vid. F. SAINZ DE BUJANDA, *Lecciones de Derecho Financiero*, 8ª ed., *ob. cit.*, pág. 213. En el mismo sentido, los profesores Martín Queralt, Lozano Serrano, Casado Ollero y Tejerizo López, vienen calificando como *contribuyente de facto* a quien soporte efectiva y económicamente la carga tributaria derivada del hecho imponible en virtud de mecanismos distintos al de su realización, como la traslación o la repercusión, aun en los supuestos previstos normativamente (Vid J. MARTIN QUERALT, C. LOZANO SERRANO, G. CASADO OLLERO, J.M. TEJERIZO LOPEZ, *Curso...*, *ob. cit.*, pág. 347). Para estos autores, quien soporta la carga tributaria como consecuencia de la traslación o la repercusión, no es un *contribuyente de iure*, porque es ajeno a la relación tributaria, establecida únicamente entre la Administración y quien la ley haya configurado como realizador del hecho imponible, que será el contribuyente. Significativas son también las palabras de Lago Montero: «Contribuyente es el realizador del hecho imponible. Que traslade o no la carga tributaria es algo indiferente para su conceptualización como tal. Él es el sujeto pasivo de la prestación tributaria material o principal, y debe proceder a su satisfacción mediante la entrega de dinero a título de tributo al ente público. Cuestión distinta es que, desde el punto de vista extrajurídico, fáctico o económico, sea contribuyente el que soporta la repercusión. Pero no conviene mezclar ambos planos, el jurídico y el económico-fáctico. Ni intercambiar las denominaciones que procedan desde un punto de vista u otro. Jurídicamente, contribuyente es el que repercute. El repercutido es un obligado a soportar la repercusión frente al contribuyente. La relación jurídica del repercutido se entabla con el contribuyente, no con la Administración Tributaria». Vid. J.Mª. LAGO MONTERO, «Los sujetos pasivos de las prestaciones tributarias e inherentes a la aplicación de los tributos», en *Sujetos pasivos y responsables tributarios, XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Madrid, I.E.F.-Marcial Pons, 1997, págs. 85-86. En el mismo sentido, vid. J.A. SANCHEZ GALIANA, «Los sujetos pasivos: concepto y definición legal», *ob. cit.*, *ob. cit.*, pág. 209.

<sup>143</sup> Vid. SEMINARIO DE DERECHO FINANCIERO, *Notas...*, *ob. cit.*, pág. 623; J.J. FERREIRO LAPATZA, *Curso...*, *ob. cit.*, págs. 382-385; S. SARTORIO ALBALAT, «El contribuyente...», *ob. cit.*, págs. 539 y ss.; J.A. SANCHEZ GALIANA, «Los sujetos pasivos: concepto y definición legal», en *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, *ob. cit.*, págs. 207-208.

*tributaria*, entienden que dicho precepto está haciendo referencia a la *obligación tributaria*, y donde aquél dice «derivada del hecho imponible», consideran que debe leerse «derivada de la realización del hecho imponible». De la misma manera, cuando el segundo apartado del artículo 31 de la LGT establece que «nunca perderá su condición de contribuyente quien, según la Ley, deba soportar la carga tributaria, aunque realice su traslación a otras personas», opinan que no se debería interpretar que la Ley se refiere al fenómeno económico de la traslación del impuesto, sino a la traslación jurídica de la cuota tributaria<sup>144</sup>.

Otro de los motivos que ha llevado a la doctrina científica a defender la mencionada interpretación del artículo 31 de la LGT, sustituyendo los términos empleados por el legislador por otros que hicieran posible la clasificación tripartita de los obligados tributarios, reside en una determinada interpretación del tenor literal del artículo 30 de la LGT, en el que se define al sujeto pasivo. Según el artículo 30 de la LGT, «es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que según la Ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto del mismo». La posibilidad de que el sujeto pasivo esté obligado al pago de la deuda tributaria en concepto de contribuyente o de sustituto del contribuyente lleva a pensar que ambos son modalidades de sujeto pasivo; que, además, el concepto de sujeto pasivo se puede manifestar a través de cualquiera de aquellas dos categorías; y que ambas comparten las características del concepto de sujeto pasivo. Dicho de otra forma, si el sujeto pasivo es siempre

---

<sup>144</sup> Según el artículo 31.2 de la LGT, «nunca perderá su condición de contribuyente quien, según la Ley, deba soportar la carga tributaria, aunque realice su traslación a otras personas». En opinión del profesor Ferreiro, «sería absurdo pensar que el número 2 del artículo 31 de la LGT se refiere al fenómeno económico de la traslación del impuesto. La traslación económica del tributo no puede afectar para nada la posición jurídica de los sujetos pasivos de la obligación tributaria fijada por la Ley. Es lógico pensar entonces que tal norma, en la que se ha empleado una perturbadora terminología económica, se refiere a la traslación jurídica de la cuota tributaria, es decir, al supuesto en que la Ley atribuye al contribuyente la facultad o le impone el deber de repetir frente a un tercero la cantidad pagada como tributo». Vid. J.J. FERREIRO LAPATZA, *Curso...*, *ob. cit.*, pág. 383-384.

un obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, principalmente al pago a la Hacienda Pública de la deuda tributaria, entonces, el contribuyente –que es siempre una modalidad de sujeto pasivo– estará también siempre obligado al pago de la deuda tributaria. Por eso, quienes así opinan, entienden que la expresión utilizada por el artículo 31 «imposición de la carga tributaria» puede ser sustituida, trasladando las palabras utilizadas en el artículo 30 de la LGT, por la de «cumplimiento de las prestaciones tributarias»<sup>145</sup>. Si a lo anterior sumamos que, cualquier obligación de pago de la deuda tributaria puede entenderse «derivada del hecho imponible», expresión utilizada por el artículo 31 de la LGT, deberá concluirse que el precepto está pensando, precisamente, en la obligación tributaria derivada inmediatamente de la realización del hecho imponible<sup>146</sup>.

Ahora bien, en nuestra opinión no pueden ser aceptados ninguno de los motivos en los que se basa este sector de la doctrina científica para proceder a la lectura correctiva del artículo 31 de la LGT. Ante todo, no puede aceptarse que la lectura correctiva propuesta por este sector doctrinal sea la única interpretación jurídica del contenido del artículo 31 de la LGT, porque no es posible afirmar que la juridicidad del fenómeno tributario se reduce a los estrechos márgenes de la relación jurídica obligatoria que permite a la Hacienda Pública exigir el pago de la deuda tributaria a un particular, calificando como realidad económica todo aquello que escapa del esquema jurídico de la relación jurídica obligatoria. En particular, no puede decirse que la persona obligada por la Ley a soportar la traslación del importe equivalente a la deuda tributaria, por quien resulta obligado frente a la Hacienda Pública al pago de la misma, no asume una posición jurídica o que es un

---

<sup>145</sup> Vid. A. MENENDEZ MORENO, «Los sujetos pasivos...», *ob. cit.*, págs. 512-513. En el mismo sentido se pronuncian J. MARTIN QUERALT, C. LOZANO SERRANO, G. CASADO OLLERO, J.M. TEJERIZO LOPEZ, *Curso...*, *ob. cit.*, pág. 347. Según estos últimos autores, «la LGT reserva el término *contribuyente* a quien resulta obligado ante la Hacienda Pública (pues es –recuérdese– una modalidad de sujeto pasivo)».

<sup>146</sup> Vid. A. MENENDEZ MORENO, «Los sujetos pasivos...», *ob. cit.*, pág. 513.

mero contribuyente *de facto*, en suma, que es ajena al ordenamiento jurídico y solamente interesa a la ciencia económica. La posición que adopta, por disposición expresa de la Ley, por estar así previsto en el ordenamiento jurídico, el sujeto retenido o el repercutido, quien está obligado a soportar la retención de una parte de sus ingresos o sufrir la repercusión del tributo junto al precio de sus adquisiciones, es tan jurídica como la correspondiente a quien ostenta la condición de deudor frente a la Hacienda Pública. La retención y la repercusión prevista normativamente son una exigencia jurídica del principio constitucional de capacidad económica que obliga al legislador a gravar impositivamente exclusivamente a quien tiene capacidad económica para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, y sólo desde un punto de vista exclusivamente formal podría negarse la juridicidad de las relaciones entre el deudor del tributo y los sujetos retenidos o repercutidos por disposición del ordenamiento jurídico<sup>147</sup>.

---

<sup>147</sup> Frente a aquella concepción formalista se mostró contrario el profesor Albiñana, alegando que «reducir el contenido de las leyes tributarias a los elementos personales que quedan directa e inmediatamente obligados para con la Hacienda pública, implica despojarlas de cuanto es esencia para convertirlas en mero instrumento formal desvinculado –al menos, causalmente– de los postulados de la Justicia tributaria». A ello añadía, que «la Ley Tributaria no puede encerrarse en la fría y desapasionada abstracción de un *hecho imponible* imputable a una determinada persona o entidad jurídica (deudor), ignorando en su formulación y aplicación la capacidad económica que, precisamente, es origen, fuente y causa de la prestación tributaria. Es más, todo principio constitucional exige puntual y suficiente desarrollo en las leyes ordinarias, si ha de superar formales y míticos planteamientos decimonónicos» (Vid. C. ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, «Contribuyentes y sustitutos de contribuyentes en el Derecho Tributario español», en *Problemas Tributarios Actuales*, Madrid, I.E.F., 1972, págs. 172-173). Por esta razón, quienes definen al contribuyente como el realizador del hecho imponible, desde el momento en que admiten que este contribuyente no es necesariamente el titular de la capacidad económica, se ven obligados a distinguir un contribuyente, en sentido técnico, que puede ser una persona utilizada como simple intermediario para gravar a otros sujetos con capacidad económica, del verdadero contribuyente, que es el titular de la capacidad económica y que, desde un punto de vista exclusivamente jurídico, aunque abandonando por un momento aquella concepción del tributo que considera que el contribuyente tiene que ser sujeto pasivo de la obligación tributaria, y encarándonos con el problema de la obtención de los ingresos tributarios por parte del Estado, no hay duda de que está obligado a contribuir (Vid. M. CORTES DOMINGUEZ, *Ordenamiento tributario español, ob. cit.*, págs. 320-321). En el mismo sentido, Pérez Royo distingue entre un contribuyente en términos sustanciales, titular de la capacidad económica, y realizador de un hecho imponible «sustancial», que sería el sujeto repercutido, y un contribuyente en términos formales, que sería el obligado frente a la Administración con derecho a repercutir la cuota tributaria frente al primero (Vid. F. PEREZ ROYO, *Derecho Financiero...*, *ob. cit.*, pág. 145-146). En términos similares, también Ferreiro –

Menos convincente resulta todavía el segundo de los argumentos en los que se apoya este sector de la doctrina para defender que la LGT define como contribuyente al obligado frente a la Hacienda Pública al pago de la deuda tributaria por la realización del hecho imponible. No puede decirse que, en la medida en que la LGT considera al contribuyente como una modalidad de sujeto pasivo, y puesto que todo sujeto pasivo resulta obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias –principalmente, según indica el artículo 35 de la LGT, en el pago de la deuda tributaria–, deberá entenderse que el contribuyente será siempre un obligado al pago de la deuda tributaria frente a la Hacienda Pública<sup>148</sup>. Lo que el artículo 30 de la LGT establece es que el sujeto pasivo lo será como contribuyente o como sustituto del mismo, de modo que el sujeto pasivo deberá serlo siempre a título de contribuyente o a título de sustituto. Los términos utilizados por el artículo 30 de la LGT permiten tan sólo afirmar que no habrá sujeto pasivo que no tenga la condición de contribuyente o la condición de sustituto. Pero, el artículo 30 de la LGT no permite concluir que todo contribuyente es sujeto pasivo, porque el artículo 30 de la LGT no define el significado de la expresión «contribuyente». Dicho de otra forma, el artículo 30 de la LGT permite deducir que el sujeto pasivo puede ser también contribuyente, pero no que el

---

gran defensor de la clasificación tripartita– reconoce que, abandonando el punto de vista formal y adoptando el principio de capacidad económica como punto de mira, es posible distinguir entre el titular de la capacidad económica, que podrá o no estar obligado como sujeto pasivo de la obligación tributaria, y los intermediarios entre el anterior y la Hacienda Pública, entre quienes se encontraría el llamado *contribuyente con derecho a repercusión* (Vid. J.J. FERREIRO LAPATZA, «Sujetos pasivos y capacidad económica», *ob. cit.*, pág. 310).

<sup>148</sup> Este ha sido el razonamiento utilizado, a nuestro entender incorrectamente, por Martín Queralt-Lozano Serrano-Casado Ollero-Tejerizo López. Según estos autores, «la LGT reserva el término *contribuyente* a quien resulta obligado ante la Hacienda Pública (pues es –recuérdese– una modalidad de sujeto pasivo) precisamente por haber realizado el hecho imponible». Vid. J. MARTIN QUERALT, C. LOZANO SERRANO, G. CASADO OLLERO, J.M. TEJERIZO LOPEZ, *Curso...*, *ob. cit.*, pág. 347. En el mismo sentido: J.M<sup>º</sup>. LAGO MONTERO, «Los sujetos pasivos...», *ob. cit.*, págs. 79-80; J.A. SANCHEZ GALIANA, «Los sujetos pasivos: concepto y definición legal», *ob. cit.*, págs. 208-209.

contribuyente es en todo caso sujeto pasivo del tributo. Por tanto, no parece correcto, desde un punto de vista lógico, definir las características que integran el concepto de contribuyente a partir de la definición de sujeto pasivo, precisamente, porque el significado del primer concepto constituye un *prius* a la hora de definir el significado del segundo. Si puede existir un contribuyente que no sea sujeto pasivo solamente podemos saberlo a partir de la definición de contribuyente, no de la definición de sujeto pasivo.

*1.4.1.2. El contribuyente como titular de la capacidad económica gravada por un tributo (destinatario jurídico del tributo).*

El contribuyente, según la definición proporcionada por el sector doctrinal que interpreta correctivamente el artículo 31 de la LGT, no es la persona que deberá concurrir al sostenimiento del gasto público por haber manifestado la posesión de capacidad económica; por eso, en nuestra opinión, dicha definición se encuentra enfrentada a un concepto material de contribuyente, extraído del artículo 31.1 de la C.E. Según este último precepto, «todos contribuirán al sostenimiento del gasto público de acuerdo con su capacidad económica», lo que significa que deben contribuir al sostenimiento del gasto público, deben ser contribuyentes, quienes sean titulares de capacidad económica. De este modo, la interpretación correctiva del artículo 31.1 de la LGT, no sólo está basada en un presupuesto teórico que consideramos superado –la naturaleza extrajurídica y extratributaria de la realidad que permanece fuera de los límites de la relación jurídico-obligatoria; la falta de juridicidad de la posición de quien no está obligado al pago de la deuda tributaria frente a la Hacienda pública, pero sí a soportar la práctica de la repercusión, retención o acción de reembolso–; sino que, además, está enfrentada con un interpretación material del artículo 31 de la LGT, guiada

por las exigencias de los principios tributarios protegidos constitucionalmente<sup>149</sup>. De hecho, desde el sector doctrinal que sostiene la necesidad de realizar dicha interpretación correctiva, también se viene admitiendo que el concepto de contribuyente que se desprende de la misma responde a una concepción jurídico-formal del Derecho tributario, y que el verdadero contribuyente (contribuyente en sentido material), que es aquella persona que está obligada a contribuir al sostenimiento del gasto público según su capacidad económica, puede no encontrarse obligada directamente al pago de la deuda tributaria frente a la Hacienda Pública, produciéndose así una disociación del concepto de contribuyente desde el punto de vista legal y desde el punto de vista constitucional<sup>150</sup>.

Por tanto, teniendo en cuenta que el ámbito de lo jurídico no puede quedar reducido a los estrechos márgenes de la relación jurídica obligatoria de naturaleza tributaria –más aun después de la entrada en vigor de la C.E., en cuyo artículo 31.1 se proclama expresamente el principio de capacidad económica en relación con el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos–, lo que conduce a defender la juridicidad de la posición subjetiva ocupada por aquellas personas que están obligadas legalmente a soportar la retención de una parte de sus ingresos o la repercusión del gravamen en el precio pagado por sus adquisiciones; es posible

---

<sup>149</sup> Como explica el profesor García de Enterría, tras el abandono del positivismo legalista, y la conversión del pensamiento jurídico occidental a una concepción sustancialista y no formal del Derecho, la tarea de interpretación de la Ley ha comenzado a verse como una labor eminentemente valorativa y creadora, dominada en todo momento por los principios generales. Esa es la diferencia, siguiendo a Esser, «entre la interpretación jurídica y una comprensión filológica de un texto, y la justificación del hecho elemental de que la interpretación de la Ley escrita sea un menester técnico y no gramatical, para el cual hay que acudir armados con categorías y principios jurídicos». Esta posición metódica, según García de Enterría, «es la única que acierta a reconocer a la ciencia jurídica su papel efectivo». Vid. E. GARCIA DE ENTERRIA, *Reflexiones sobre la Ley y los principios generales del Derecho*, Madrid, Cuadernos Cívitas, 1984, págs. 17 y ss.

<sup>150</sup> Vid. M. CORTES DOMINGUEZ, *Ordenamiento tributario español*, ob. cit., págs. 320-321; F. PEREZ ROYO, *Derecho Financiero...*, ob. cit., pág. 145-146; J.J. FERREIRO LAPATZA, «Sujetos pasivos y capacidad económica», ob. cit., pág. 310.

definir el concepto de contribuyente de un modo distinto a como lo hacen los partidarios de la interpretación correctiva del artículo 31 de la LGT. Así, de acuerdo con la definición del artículo 31 de la LGT, contribuyente es la persona natural o jurídica a quien la Ley impone el deber de soportar la carga tributaria derivada del hecho imponible, en cuanto titular de la capacidad económica que persigue gravar el tributo, bien por haber realizado dicho presupuesto de hecho y venir obligado como sujeto pasivo al pago de la deuda tributaria frente a la Hacienda Pública, o bien por estar obligado legalmente a soportar la retención o la repercusión del gravamen por parte del sujeto pasivo obligado al pago<sup>151</sup>. El

---

<sup>151</sup> En opinión de Albiñana, «el contribuyente se identifica en cuanto es titular o portador de la capacidad económica o contributiva sometida a gravamen por el tributo de que se trate. Por tanto, el contribuyente no ha de estar determinado, necesariamente, por la Ley, sino que puede configurarse en función de la materia u objeto (capacidad económica) sometido a gravamen por la Ley propia de cada tributo». Albiñana, no sólo no encuentra inconveniente en que la LGT albergue al titular de la capacidad económica, sino que, además, alega diferentes motivos para que así sea. En primer lugar, la necesidad –ya mencionada– de que el principio constitucional de capacidad económica encontrase desarrollo puntual y suficiente en las leyes ordinarias. El segundo motivo lo encontraba Albiñana en el contenido de las normas reguladoras de las impugnaciones contra actos administrativos de liquidación tributaria, tanto en las contenidas en la regulación de la jurisdicción contencioso-administrativa (artículo 28 de la Ley de 27 de diciembre de 1956), como la de el procedimiento de reclamaciones económico-administrativas (artículo 35 del Reglamento de 26 de noviembre de 1959). En virtud de ambos preceptos, según el autor, no era imprudente afirmar que según dichas normas «estaban legitimados para recurrir y reclamar, respectivamente, no sólo las personas físicas y entidades colectivas a cuyo cargo se practicaban las liquidaciones tributarias (deudores en el sentido obligacional de la palabra), sino, también las demás personas o entidades afectadas de modo directo o con interés directo, esto es, siempre a nuestro juicio, las titulares de la capacidad económica sometida a gravamen por el pertinente tributo y, por tanto, llamados a soportar la carga del mismo». En tercer lugar, alegaba Albiñana en apoyo de la recepción por la LGT del titular de la capacidad económica sujeto al tributo, «el establecimiento y la aplicación del régimen de exenciones de carácter subjetivo». El argumento consistía en que «el hecho imponible no siempre es descripción de la capacidad económica (objeto imponible), sino supuesto de hecho que detecta, pero no absorbe o asume, la capacidad económica imponible. Por lo que una exención subjetiva no puede establecerse, ni reconocerse al titular del hecho imponible en cuanto tal, sino en méritos a las circunstancias personales o subjetivas del portador de la capacidad económica». *Vid.* C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, «Contribuyentes y sustitutos...», *ob. cit.*, págs. 172-174. En el mismo sentido se pronuncian Arias Velasco y García Berro, al definir al contribuyente, a partir de la propia formulación legal, como «la persona llamada por la Ley a soportar la carga tributaria que recae sobre la materia imponible», aclarando que «la carga tributaria incidirá sobre el contribuyente, bien directamente –cuando sea al propio tiempo sea sujeto pasivo–, bien indirectamente a través de los mecanismos legales de la retención, repercusión o recobro, según los casos». *Vid.* J. ARIAS VELASCO, E. GARCÍA BERRO, «Relaciones jurídico-privadas derivadas de la relación tributaria: el derecho de traslación entre sustituto y contribuyente», en *Problemas Tributarios Actuales*, Madrid, I.E.F., 1972, pág. 136. Por otra parte, existe una clara correspondencia entre el contribuyente, así definido, y la figura conocida por la doctrina alemana con el nombre de portador



contribuyente no perdería dicha condición por la traslación de la carga tributaria a otras personas, siempre que dicha traslación no viniera impuesta por la Ley<sup>152</sup>. En definitiva, contribuyente es quien está obligado legalmente a contribuir al sostenimiento del gasto público en cuanto titular de capacidad económica para ello, o sea, el *destinatario jurídico del tributo*.

De este modo, mientras que el *contribuyente* constituiría una categoría subjetiva resultante de la proyección del principio de capacidad económica sobre la realidad jurídica tributaria, es decir, formaría parte de una sistematización de las posiciones subjetivas tributarias desde el punto de vista de las exigencias del principio de capacidad económica, como principio jurídico que obliga al legislador; por el contrario, el término *sujeto pasivo*, en el sentido utilizado por la LGT, haría referencia exclusivamente al aspecto jurídico-formal, a una de las formas que pueden envolver las diferentes posiciones subjetivas que pueden ser distinguidas desde el punto de vista de la proyección del principio de capacidad económica. Así, el sujeto pasivo podría definirse como la persona a quien se atribuye la

---

del impuesto (*Steuerträger*), quien, a su vez, se halla perfectamente diferenciado del pagador del impuesto (*Steuerzahlungsschuldner*), categoría, esta última, que comprendería a todas las personas que, desde el punto de vista del Derecho tributario material, son sujetos pasivos de una relación obligatoria frente a un Ente público que les obliga al pago del impuesto. *Vid.* E. BECKER, A. RIEWALD, C. KOCH, *Reichsabgabenordnung Kommentar, ob. cit.*, pág. 278.

<sup>152</sup> Según la opinión de algunos autores, si se entendiese que puede ser considerado contribuyente quien está obligado exclusivamente frente a un particular, habría que interpretar que el párrafo segundo del artículo 31 de la LGT está haciendo referencia al fenómeno económico de traslación del impuesto, lo cual, según las palabras del profesor Ferreiro, conduciría a un absurdo, ya que «la traslación económica del tributo no puede afectar para nada la posición jurídica de los sujetos pasivos de la obligación tributaria fijada por la Ley»<sup>152</sup>. No obstante, debe tenerse en cuenta que la referencia al fenómeno económico de la traslación económica no resultaba absurda en el momento de redacción del precepto en cuestión; en 1963, momento en el que todavía no estaban perfectamente elaborados y asimilados los conceptos básicos del Derecho financiero, y en el que la doctrina española todavía se esforzaba por deslindar los conocimientos jurídico-tributarios de los correspondientes a la ciencia económico financiera, resultaba natural plantearse –y así se hizo, tal y como relata el profesor Albiñana, por parte de la Comisión redactora del anteproyecto de la LGT– si la Ley debía limitarse «a regular las relaciones jurídicas determinadas por las exacciones tributarias, o si, al mismo tiempo, debe reflejar los aspectos económicos del fenómeno tributario». *Vid.* C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, «Contribuyentes y sustitutos...», *ob. cit.*, págs. 169-170.

*condición de deudor principal* frente a la Hacienda pública. También puede decirse que es sujeto pasivo la persona que realiza el hecho imponible, si a continuación se aclara que hecho imponible es aquel presupuesto de hecho que, por detectar la existencia de una capacidad propia o ajena, convierte a quien lo realiza en deudor principal. Será deudor principal y, consiguientemente, podremos calificar como sujeto pasivo, a quien queda obligado al pago de la deuda tributaria en virtud, exclusivamente, de la realización de su presupuesto de hecho; cuando el presupuesto de hecho contiene, en si mismo, todos los elementos necesarios para obligar al pago del tributo, entonces, podemos considerarlo como un hecho imponible, y a quien lo realiza deudor principal, sujeto pasivo u obligado al pago de una deuda propia<sup>153</sup>. El contribuyente (o destinatario jurídico del tributo) será sujeto pasivo cuando la Ley obligue al pago de la deuda tributaria al titular de la capacidad económica; en cambio, el sujeto pasivo no será contribuyente, cuando la ley obligue al pago de la deuda tributaria –como consecuencia de la realización del hecho imponible– a quien no es titular de la capacidad económica y, consiguientemente, no viene configurado normativamente como destinatario jurídico del tributo<sup>154</sup>.

El concepto de contribuyente, como titular de la capacidad económica y como destinatario jurídico del tributo, no sólo tendría apoyo en los antecedentes legislativos y en el tenor literal del artículo 31 de la LGT, sino también en el texto de la Exposición de motivos de la propia LGT. De las palabras de la Exposición de motivos se desprende claramente que contribuyente ha de ser considerado el titular de la capacidad económica, independientemente de que se halle obligado

---

<sup>153</sup> Vid. C. ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, «Contribuyentes y sustitutos...», *ob. cit.*, pág. 180.

<sup>154</sup> El artículo 34 de la LGT, cuando habla de la concurrencia de dos o mas titulares en el hecho imponible, es decir, de la realización conjunta del hecho imponible por más de una persona, lo hace después de haber definido al contribuyente y al sustituto, lo que parece indicar que, tanto uno como otro, alternativa y excluyentemente, pueden ser titulares del hecho imponible.

directamente al pago de la deuda tributaria; con independencia, pues, de que sea sujeto pasivo del tributo, o de que deba soportar exclusivamente la traslación de la carga tributaria a través de alguna técnica jurídica que haya previsto el legislador. Concretamente, la Exposición de motivos señala: «El objeto del tributo se encuentra naturalmente vinculado a una persona. Esta persona, por tanto, no está determinada por la norma, sino por la simple relación que el supuesto de hecho establece, sin alteración de ninguna clase. En su virtud, se trata del contribuyente, ya que es llamado a soportar el tributo por ser titular de la respectiva capacidad económica». A lo anterior añade: «Ahora bien, así como la norma describe con mayor o menor amplitud o literalidad el objeto del tributo y crea el hecho imponible como concepto jurídico, puede o no aceptar que el titulado contribuyente sea sujeto de la relación jurídica que se establezca al producirse aquél». Por último, el texto de la Exposición de motivos hace referencia expresa y clara a la distinción existente entre el concepto jurídico de contribuyente y el de sujeto pasivo: «La Ley ha salvado la duplicación de elementos personales que puede darse en determinadas relaciones tributarias, dando absoluta primacía a quien desde este ángulo jurídico resulta inmediatamente vinculado u obligado ante la Hacienda Pública. Para la Ley, esta persona, y sólo ella, es el sujeto pasivo, sea o no concurrentemente contribuyente. Es inconcuso que ni el Derecho es un puro esquema formal o de artificio ni debe limitarse a facilitar meras técnicas de articulación jurídica».

En cualquier caso, con independencia del valor jurídico que se quiera atribuir al texto de la Exposición de motivos, no compartimos la opinión manifestada por el profesor Cortés Domínguez respecto a la posible contradicción de aquella con el texto contenido en el articulado de la LGT. Este profesor reconoce que, del texto de la exposición de motivos, sería posible entender que el contribuyente no es siempre sujeto pasivo del tributo, es decir, obligado directamente al pago de la deuda tributaria. Sin embargo, según el profesor Cortés,

esto conduciría a una trilogía de sujetos pasivos: «1) el contribuyente, persona a la que podrá trasladarse legalmente la cuota tributaria; 2) el sujeto pasivo, persona obligada frente al ente público; 3) sustituto», lo que, según este profesor, resultaría contrario al articulado, ya que la Ley no concibe más forma de estar obligado al cumplimiento de la obligación tributaria que como contribuyente o sustituto. El profesor Cortés Domínguez se refiere a los casos en los que el sujeto pasivo –el obligado frente a la Hacienda Pública– no pudiese ser considerado contribuyente, por no ser titular de la capacidad económica, pero tampoco sustituto, por haber desplazado al contribuyente de su posición jurídica. En concreto, el autor hace referencia al supuesto que preveía el art. 189 de la Ley de Reforma de 11 de junio de 1964, en el que se decía: «Los contribuyentes por este impuesto (tráfico de empresas) podrán repercutir el importe total del mismo sobre los adquirentes de los bienes, mercancías o productos, sobre los dueños de las obras, arrendatarios de los bienes o servicios y las empresas para quienes se ejecute cualquier operación sometida al impuesto, los cuales quedan obligados a soportar dicha repercusión». De modo que tendríamos un sujeto pasivo-contribuyente, un sujeto pasivo-sustituto y otra clase de sujeto pasivo que no sería contribuyente y tampoco sustituto del mismo<sup>155</sup>.

Ahora bien, frente a esta opinión del profesor Cortés Domínguez, es posible realizar una importante objeción. Cuando llega a la conclusión de que, definir al contribuyente como la persona a quien se impone la carga tributaria, conduciría a una solución trimembre, lo hace a partir de una definición de lo que es sustituto del contribuyente, que él mismo obtiene a partir del propio concepto de contribuyente, que es precisamente lo que trata de definir. Para negar a esos sujetos pasivos la condición de sustituto habría tenido previamente que definir este

---

<sup>155</sup> Vid. M. CORTES DOMINGUEZ, *Ordenamiento tributario español*, *ob. cit.*, págs. 316 y ss. En términos similares se pronuncia J.A. SANCHEZ GALIANA, «Los sujetos pasivos...», *ob. cit.*, pág. 206.

concepto, y esto no es posible sin conocer previamente lo que significa el término contribuyente. Lo que entendamos por sustituto del tributo, puesto que la Ley no es demasiado clara al definirlo, se encuentra en función de cómo hayamos interpretado el artículo 31 de la LGT. En definitiva, lo que viene a decir el profesor Cortés sería que no es posible definir al contribuyente, sin más, como la persona obligada por la Ley a soportar la carga tributaria sin derecho a trasladarla por ser el titular de la capacidad económica, haya o no realizado el hecho imponible, porque, de esa forma, habría determinados sujetos pasivos que no serían contribuyentes, ya que no tendrían el derecho a repercutir el importe del tributo en un tercero; pero, tampoco serían sustitutos del contribuyente, puesto que sustituto es la persona que, sin realizar el hecho imponible –ya que éste habrá sido realizado por el contribuyente (y aquí se encuentra el error, puesto que si entendemos que lo que define al contribuyente es tener el deber jurídico de soportar la carga tributaria, en cuanto titular de la capacidad contributiva, sea o no el realizador del hecho imponible, no siempre el contribuyente será el realizador del mismo)–, es obligada al pago del tributo en el lugar ocupado por el primero, frente al que habrá nacido en un primer momento la deuda tributaria. Siguiendo con el ejemplo propuesto por el profesor Cortés, el sujeto pasivo del IGTE, con derecho a repercutir sobre una persona distinta el importe del tributo satisfecho, no sería contribuyente por tener derecho a repercutir, ni sustituto del contribuyente porque, en este caso, no puede decirse que el repercutido haya realizado previamente el hecho imponible para ser después sustituido por el repercutidor.

Por último, es necesario señalar que el concepto de *sujeto pasivo* adoptado por la LGT se corresponde con el concepto de *deudor principal*, utilizado por el Reglamento General de Recaudación de 1990. En este sentido, el artículo 10 del RGR realiza una enumeración de las personas que están obligadas al pago de las deudas tributarias frente a la Hacienda Pública, distinguiendo entre quienes están obligados al pago de las mismas como deudores principales, y los que están

obligados por falta de pago de los anteriores. El RGR distingue entre los distintos obligados al pago de la deuda tributaria en función del orden previsto para el llamamiento al pago de las deudas tributarias. Según el artículo 11 del RGR, en primer lugar deben satisfacer la deuda tributaria los deudores principales, mientras que los obligados tributarios al pago de las deudas tributarias que no son deudores principales –o sus sucesores– deberán pagar sólo por falta de cumplimiento de los anteriores. Además del orden en el llamamiento al pago, los obligados al pago de las deudas tributarias enumerados en el número 1 del artículo 10 del RGR, se diferencian de los contemplados en el apartado segundo, por estar obligados con independencia de que otras personas se encuentren también obligadas a pagar la deuda tributaria. En el caso de los denominados por el RGR sujetos pasivos, retenedores y demás obligados a efectuar ingresos a cuenta, basta con la realización de un presupuesto que ponga de manifiesto la existencia de capacidad económica, propia o ajena. En cuanto a los sujetos infractores, también bastará con que les sea imputable y reprochable jurídicamente un acto ilícito tipificado como infracción tributaria, para que puedan ser condenados al pago de la correspondiente sanción. Por el contrario, los sujetos enumerados en el número 2 del artículo 10 del RGR –responsables solidarios, subsidiarios y adquirentes de explotaciones y actividades económicas– son obligados al pago de la deuda tributaria porque otra persona está obligada antes a hacerlo, habiendo incumplido con su obligación.

#### 1.4.2. La responsabilidad tributaria del contribuyente.

Cuando se defiende que la LGT denomina contribuyente a quien está obligado al pago de la deuda tributaria en virtud de la realización del hecho imponible, acaba negándose que un contribuyente pueda ser calificado jurídicamente como responsable tributario. Lógicamente, nadie podrá encontrarse obligado al pago de la deuda tributaria a título de responsable tributario si su

obligación ha nacido de la realización del hecho imponible, porque entonces estará obligado al pago de la deuda tributaria a título de sujeto pasivo, aunque solamente se le pueda exigir el pago de la deuda tributaria de forma subsidiaria. El destinatario jurídico del tributo no es considerado por este sector de la doctrina como una categoría jurídica, aunque reconozcan que sí es jurídico el mecanismo normativo en virtud del cual se obliga al sujeto pasivo a trasladar el gravamen al titular de la capacidad económica<sup>156</sup>; y aunque reconozcan que el verdadero contribuyente, quien debe contribuir al sostenimiento del gasto público, puede no encontrarse obligado frente a la Hacienda Pública al pago de la deuda tributaria<sup>157</sup>.

---

<sup>156</sup> Se admite casi unánimemente que los mecanismos o técnicas de repercusión y retención (técnicas de intermediación, según el profesor Ferreiro) son perfectamente jurídicas, y que su objetivo es hacer llegar efectivamente el gravamen al titular de la capacidad económica (*Vid.* J.J. FERREIRO LAPATZA, «Sujetos pasivos y capacidad económica», *ob. cit.*, págs. 309 y ss.; J. MARTIN QUERALT, C. LOZANO SERRANO, G. CASADO OLLERO, J.M. TEJERIZO LOPEZ, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, *ob. cit.*, pág. 349), salvo algún autor, como Sartorio Albalat, que únicamente reconoce el carácter jurídico a la técnica de la retención, pero no a la repercusión (S. SARTORIO ALBALAT, «Traslación económica y obligados tributarios», en *R.D.F.H.P.*, núm. 204, 1989, págs. 1505 y ss.). Según el profesor Cortés Domínguez, refiriéndose al repercutido, afirma que desde un punto de vista exclusivamente jurídico, negar que éste está obligado a contribuir, «significaría aceptar un planteamiento tan excesivamente formalista del Derecho tributario que olvidaría las bases mismas de éste, porque, además, no puede olvidarse que el repercutido está obligado legalmente a reembolsar al sujeto pasivo de la obligación tributaria, no por un puro capricho del legislador, sino que la *ratio legis* de esa norma de repercusión es la misma que la de las normas que establecen los tributos (el principio de capacidad económica)». Incluso, este mismo autor, niega que el repercutido sea un sujeto irrelevante para el Derecho, defendiendo que el repercutido legalmente es el sujeto pasivo de una obligación legal y además típicamente tributaria. *Vid.* M. CORTES DOMINGUEZ, *Ordenamiento tributario español*, *ob. cit.* págs. 321 y 428. Implícita o explícitamente, se está reconociendo que la posición de quien es titular de la capacidad económica que persigue gravar un tributo, en la medida en que es colocado normativamente como un obligado a soportar la repercusión o la retención, es también una posición jurídica, y que puede hablarse de un destinatario jurídico del gravamen sin confundir dicho concepto con el de sujeto pasivo económico.

<sup>157</sup> En este sentido, el profesor Ferreiro reconoce que, abandonando el punto de vista formal y adoptando el principio de capacidad como punto de mira, es posible distinguir entre el titular de la capacidad económica, que podrá o no estar obligado como sujeto pasivo de la obligación tributaria, y los intermediarios entre el anterior y la Hacienda Pública. *Vid.* J.J. FERREIRO LAPATZA, «Sujetos pasivos y capacidad económica», *ob. cit.*, pág. 310. Por su parte, el profesor Cortés Domínguez, en la medida en que ha defendido la definición del contribuyente como el realizador del hecho imponible, desde el momento en que admite que este contribuyente no es necesariamente el titular de la capacidad económica, se ve obligado a distinguir un contribuyente, en sentido técnico, que puede ser *una persona utilizada como simple intermediario para gravar a otros sujetos con capacidad económica*, del *verdadero contribuyente*, que es el titular de la capacidad económica y que, desde un punto de vista exclusivamente jurídico, aunque abandonando por un momento aquella concepción tributo que

Por eso, el punto de partida de este sector doctrinal, como se viene diciendo, se encuentra en la identificación entre contribuyente y titular del hecho imponible; no entre contribuyente y destinatario jurídico del tributo. Este sector doctrinal acepta que el realizador del hecho imponible puede encontrarse obligado al pago de la deuda tributaria de forma subsidiaria, cuando un tercero también obligado al pago de la deuda tributaria no cumpla su obligación. En estos casos, se considera que el contribuyente ha realizado el hecho imponible pero, a continuación, otra persona distinta del contribuyente ha realizado un segundo presupuesto de hecho por el que se le ha obligado al pago de la deuda tributaria en el lugar que correspondía al contribuyente, quedando este último obligado de manera subsidiaria. El contribuyente nunca será responsable tributario, porque el contribuyente ha realizado el hecho imponible, aunque haya sido desplazado a una posición secundaria.

Sin embargo, el punto de partida de estos autores, es decir, la identificación del contribuyente con la persona que es obligada al pago de la deuda tributaria por la realización del hecho imponible, resulta muy discutible. Si se acepta, en primer lugar, que la Ley puede configurar el tributo de forma que el obligado al pago de la deuda tributaria tenga el deber de trasladar el gravamen a un tercero –y, lógicamente, el derecho frente a este tercero a practicar dicha traslación–, considerando perfectamente jurídico ese mecanismo de traslación del gravamen – además de necesario para conseguir el gravamen de quien es titular de la capacidad económica que se persigue gravar con el establecimiento de un tributo–; y si se acepta, en segundo lugar, que ese tercero que debe soportar jurídicamente la

---

*considera que el contribuyente tiene que ser sujeto pasivo de la obligación tributaria, y encarándonos con el problema de la obtención de los ingresos tributarios por parte del Estado, no hay duda de que está obligado a contribuir. Vid. M. CORTES DOMINGUEZ, Ordenamiento tributario español, ob. cit., págs. 320-321. En el mismo sentido, Pérez Royo distingue entre un contribuyente en términos sustanciales, titular de la capacidad económica, y realizador de un hecho imponible «sustancial», que sería el sujeto repercutido, y un contribuyente en términos formales, que sería el obligado frente a la Administración con derecho a repercutir la cuota tributaria frente al primero. F. PEREZ ROYO, Derecho Financiero..., ob. cit., pág. 145-146.*



traslación del gravamen es quien contribuye realmente al sostenimiento del gasto público; sería muy razonable concluir que, cuando el artículo 31 de la LGT define al contribuyente como la persona a quien la Ley impone el deber de soportar la carga tributaria derivada del hecho imponible, aunque realice su traslación a otras personas, está haciendo referencia al destinatario jurídico del tributo, sin introducir por ello ninguna confusión de términos jurídicos y económicos. Además, si como reconoce este sector doctrinal, es perfectamente admisible que el hecho imponible sea realizado por quien no ha manifestado capacidad económica, sino por otra persona que está obligada a pagar la deuda tributaria y a trasladar jurídicamente el gravamen a quien tiene esa capacidad –a quien realmente contribuye al sostenimiento del gasto público–, deja también de ser una exigencia lógica el pensar que, antes de obligar al pago de la deuda tributaria a una persona que no ha manifestado capacidad económica, es necesario considerar que el hecho imponible ha sido realizado por otra persona, distinta de quien efectivamente resulta obligado al pago; y que, si quien ha manifestado capacidad económica es obligado al pago de la deuda tributaria en defecto del primer obligado, no podrá ser calificado como responsable tributario porque será contribuyente.

El responsable tributario es ajeno al hecho imponible y al criterio adoptado por el legislador para distribuir la carga tributaria. Sin embargo, esto no significa que el contribuyente, entendido como destinatario jurídico del tributo, no pueda ser declarado responsable tributario en los casos en los que no ha realizado el hecho imponible y no es sujeto pasivo. La LGT no define al contribuyente como la persona obligada al pago de la deuda tributaria en virtud de la realización del hecho imponible, sino como la persona a quien la Ley impone el deber de soportar la carga tributaria derivada del hecho imponible, aunque realice su traslación económica a otras personas; o sea, contribuyente es la persona a quien la Ley obliga a contribuir al sostenimiento del gasto público, configurándola como destinatario jurídico del tributo. Así, ni todo sujeto pasivo es contribuyente, ni todo

contribuyente obligado al pago de la deuda tributaria debe ser necesariamente considerado como sujeto pasivo. Sujeto pasivo es quien está obligado al pago de la deuda tributaria en virtud de la realización del hecho imponible. El hecho imponible lo puede realizar el contribuyente, cuando el realizador del hecho imponible es configurado como destinatario jurídico del tributo, o lo puede realizar un sujeto distinto del contribuyente, cuando el realizador del hecho imponible no es configurado como destinatario jurídico del tributo. Cuando el hecho imponible es realizado por un sujeto distinto del contribuyente (del destinatario jurídico del tributo en cuanto titular de la capacidad económica), este último puede permanecer en todo momento desvinculado de la Hacienda Pública; pero puede, también, preverse la realización de un segundo hecho imponible, en virtud del cual se obligue al contribuyente al pago de una deuda tributaria complementaria de la anterior; o, también, puede ser obligado al pago de la deuda tributaria ajena, cuando el sujeto pasivo no haya realizado el ingreso de la misma. En este tercer supuesto, coincidiría en una misma persona la condición de contribuyente y de responsable tributario<sup>158</sup>.

La aceptación de la posibilidad de que el titular de la capacidad económica se encuentre obligado a pagar la deuda tributaria únicamente como responsable tributario, plantea la cuestión de la acción de reembolso en los casos en los que dicho responsable tributario, que es a quien se pretende gravar con el tributo, realice el pago. Podría pensarse que, en los casos en los que el sujeto pasivo por contribución ajena no ha pagado la deuda tributaria, y todavía no ha ejercitado su derecho a trasladar el gravamen al titular de la capacidad económica, no existe un enriquecimiento injustificado del primero frente al segundo, cuando fuera este último el que pagara la deuda tributaria. Sin embargo, opinamos que, cuando un sujeto resulta interpuesto entre la Hacienda Pública y el contribuyente, quedando

---

<sup>158</sup> Vid. J. ARIAS VELASCO, E. GARCIA BERRO, «Relaciones jurídico-privadas derivadas de la relación tributaria...», *ob. cit.*, pág. 135.

obligado en nombre propio al pago de la deuda tributaria, igualmente se enriquece injustamente si un tercero, incluso si este tercero es el propio contribuyente, realiza el pago de la obligación que le impone el ordenamiento jurídico. Cuando el sujeto pasivo por contribución ajena es liberado de su obligación con la Hacienda Pública por un tercero, antes de haber trasladado jurídicamente la carga tributaria a la persona identificada por la Ley como destinatario jurídico del tributo, se enriquece injustamente a costa de ese tercero, que puede ser el propio contribuyente, porque no existe ningún título jurídico que legitime el desplazamiento patrimonial. Lo que sucede es que, en estos casos, la obligación de reembolsar al contribuyente que ha realizado el pago de la deuda tributaria ajena quedará compensada con el derecho del sustituto frente al contribuyente a trasladar jurídicamente la carga tributaria.

En este sentido, la Instrucción General de Recaudación y Contabilidad, aprobada por el Decreto 2.260/1969, por la que se desarrollaba el Reglamento General de Recaudación de 1968, contemplaba en la Regla 4ª la aplicación del régimen jurídico relativo a la derivación de responsabilidad tributaria subsidiaria para exigir al contribuyente el pago de las cantidades que debieron retenerse y no se retuvieron, cuando el sustituto resultase insolvente en todo o en parte. Los defensores de la identificación entre contribuyente y titular del hecho imponible, al considerar que siempre que hay sustituto hay también un contribuyente desplazado de la posición jurídica de obligado al pago de la deuda tributaria, entendieron que el contribuyente no era un verdadero responsable tributario, a pesar de que le fuera exigido el pago de la deuda tributaria en aplicación del régimen jurídico de la acción administrativa contra el responsable subsidiario<sup>159</sup>.

---

<sup>159</sup> Aunque, en opinión de Matías Cortés, la aplicación de la Regla 4ª de la Instrucción General de Contabilidad y Recaudación daba lugar a un supuesto de responsabilidad, en el que el responsable principal es el sustituto y el responsable subsidiario es el sujeto pasivo, en realidad, debemos entender que el autor no considera al contribuyente como un verdadero responsable tributario, puesto que lo califica como sujeto pasivo, concepto que es incompatible con el de responsable. Mas bien trata de poner de manifiesto que existe una responsabilidad principal y otra subsidiaria sobre la deuda tributaria, aunque no una responsabilidad tributaria en sentido técnico.

Esta postura encontraba apoyo en el propio RGR de 1968, cuyo artículo 9.3 establecía que «la falta de pago por parte del sustituto no libera al contribuyente del débito para con la Administración, salvo que demuestre haberse realizado retención del tributo por aquél», lo que podía hacer pensar que el contribuyente se encontraba obligado al pago de la deuda tributaria por la realización del hecho imponible y después desplazado a un segundo plano por el sustituto, aunque sin liberarse. Sin embargo, en contra de esta interpretación, resultaba preferible considerar que el contribuyente era obligado al pago de la deuda tributaria a título de responsable tributario y no de sujeto pasivo, porque el presupuesto de hecho realizado por el contribuyente no obligaba al pago de la deuda tributaria, sino a satisfacer el interés jurídico del acreedor en la realización de la prestación que correspondía realizar al sustituto, es decir, obligaba *responder* de una deuda tributaria ajena. El sustituto no quedaba obligado por la asunción como propia de la deuda tributaria nacida de la realización del hecho imponible por el contribuyente, sino porque realiza el presupuesto de hecho al que la Ley vincula el nacimiento de la obligación tributaria, mientras que el contribuyente quedaba obligado a responder del cumplimiento de la obligación impuesta al denominado sustituto del contribuyente.

---

*Vid.* M. CORTES DOMINGUEZ, *Ordenamiento tributario español, ob. cit.*, págs. 419 y ss. Por su parte, el profesor Calvo Ortega ya se había mostrado contrario a considerar que pudiese coincidir la condición de contribuyente y de responsable tributario en aplicación de un precepto muy similar a la Regla 4ª de la Instrucción General de Recaudación y Contabilidad. El artículo 15 del antiguo Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre los rendimientos del trabajo personal (Decreto 512/1967, de 2 de marzo) en el que se disponía lo siguiente: «En los casos de retención indirecta, los perceptores del rendimiento serán subsidiariamente responsables para con la Hacienda de las cuotas debidas, y cuyo ingreso en el Tesoro corresponda a los sujetos pasivos sustitutos del contribuyente, salvo el caso de que aquéllos demostrasen por documentos fehacientes que del rendimiento gravable les fue ya deducido el importe de la cuota correspondiente». Pues bien, en opinión de Calvo Ortega, en estos casos el contribuyente realiza el hecho imponible, sin quedar liberado de la obligación por el sustituto, de modo que el contribuyente sigue siendo considerado como tal. *Vid.* R. CALVO ORTEGA, «La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos», *ob. cit.*, págs. 40-41.

En la actualidad, con carácter general, quien debió ser retenido, y no lo fue, no responde de la deuda tributaria correspondiente a quien debió retener y no retuvo. Por una parte, el RGR de 1990 no contempla la responsabilidad tributaria subsidiaria del sujeto que debió ser retenido y no lo fue, lo que parece apropiado desde el punto de vista del principio de reserva de Ley en materia tributaria, puesto que tampoco la LGT lo hace. Por otra parte, ni el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), aprobado por la Ley 40/1998 contempla, ni tampoco la Ley del IRPF de 1991 ni la de 1978 contemplaban, una responsabilidad tributaria del contribuyente que debió ser retenido y no lo fue. En un primer momento el artículo 36 de la Ley del IRPF de 1978 introdujo una presunción de retención, con el fin de que el contribuyente que fue retenido, para evitar la responsabilidad tributaria subsidiaria contemplado en el RGR de 1968, no fuera quien hubiera de probar que la retención fue practicada, lo que se convirtió después –debido a una interpretación administrativa del precepto– en una ficción de retención, que impedía la prueba en contra de aquella presunción, responsabilizando exclusivamente al retenedor de las cantidades que debieron ser retenidas<sup>160</sup>. Ahora, según el nuevo IRPF, el incumplimiento de la obligación de retener no libera al retenedor de la obligación de ingresar en el Tesoro las cantidades que debieron ser retenidas. Sin embargo, cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por un importe inferior al debido por causa imputable al contribuyente (que debió ser retenido), éste no se deducirá de la deuda tributaria que le corresponde pagar –como complemento de la deuda tributaria a cuenta correspondiente al retenedor– la cantidad que debió ser retenida, previamente tenida en cuenta por el contribuyente para el cálculo de la base imponible del impuesto. Por tanto, el contribuyente no está obligado a pagar frente a la Hacienda Pública, en concepto de responsable tributario, las cantidades

---

<sup>160</sup> Vid. J.A. ROZAS VALDES, «Ficción de retenciones y elevación al íntegro en el Impuesto sobre la Renta», en *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, Madrid, I.E.F.-Marcial Pons, 1997, págs. 565 y ss.

que debieron ser retenidas pero no lo fueron. sólo deberá ingresar dichas cantidades cuando a él sea imputable la causa de la falta de retención, pero no vendrá obligado a dicho ingreso a título de responsabilidad tributaria, sino como sujeto pasivo de una nueva deuda tributaria complementaria de la anterior, de la cual la primera tiene carácter de obligación a cuenta.

### **1.5. Delimitación de la responsabilidad tributaria frente a otros supuestos de pluralidad subjetiva.**

#### 1.5.1. Imposibilidad de considerar como responsables tributarios a quienes son sujetos pasivos del tributo.

Tal y como venimos defendiendo, el ordenamiento jurídico español ha establecido un paralelismo entre las figuras del sujeto pasivo y responsable tributario y las del deudor del impuesto (*Steuerschuldner*) y responsable del impuesto (*Haftungschuldner*) que recogía el parágrafo 79 de la RAO de 1919. De esta manera, la LGT ha dotado de un significado técnico a la expresión «responsabilidad». Responsabilidad tributaria designa la obligación impuesta a un tercero, que no ha realizado el hecho imponible, de pagar la deuda tributaria nacida de la realización de aquél. Por esta razón, de la misma manera que la doctrina científica alemana viene excluyendo la calificación de responsables del impuesto a quienes son deudores del impuesto<sup>161</sup>, en el ordenamiento jurídico español tampoco podremos considerar responsables tributarios a quienes sean, en realidad, sujetos pasivos del tributo. Por tanto, el sujeto pasivo siempre está obligado al pago de una deuda propia, está obligado a pagar una deuda tributaria definida a partir de los elementos que proporciona el presupuesto de hecho realizado por él mismo. La ley establece un presupuesto de hecho para el nacimiento de la deuda tributaria y pretende que la persona que lo realiza quede obligada al pago de la deuda tributaria, sin perjuicio de que se conceda normativamente a esa persona el derecho a trasladar jurídicamente la carga tributaria a quien la Ley configure como destinatario jurídico de la misma, o de que se coloque legalmente a alguien que no ha realizado el hecho imponible junto

---

<sup>161</sup> Vid. H. PIPER, *Steuerchuld und Steuerhaftung*, ob. cit., pág. 50.

al sujeto pasivo, obligándole al pago de la deuda tributaria correspondiente a este último. En cambio, el responsable tributario es un sujeto obligado a pagar la deuda tributaria previamente impuesta al sujeto pasivo o deudor principal.

1.5.1.1. *Supuestos de solidaridad tributaria por cotitularidad del hecho imponible.*

Cuando varias personas realizan conjuntamente el hecho imponible, según dispone el artículo 34 de la LGT, todas ellas quedan obligadas solidariamente frente a la Hacienda Pública, salvo que la Ley propia de cada tributo dispusiere lo contrario. Por tanto, cuando varias personas realizan un mismo hecho imponible, nace una sola relación jurídica con pluralidad de deudores organizados solidariamente frente al acreedor tributario<sup>162</sup>. Al acreedor tributario se le concede la facultad de exigir indistintamente la integridad de la deuda tributaria a cualquiera de los deudores solidariamente obligados. No existe en estos supuestos una responsabilidad tributaria porque, a pesar de existir varias personas obligadas conjunta y solidariamente al pago de la deuda tributaria, todas ellas han realizado el hecho imponible y reciben la calificación de sujetos pasivos. No existen dos

---

<sup>162</sup> Es habitual, en nuestra doctrina, limitar el ámbito subjetivo de aplicación del artículo 34 de la LGT a la concurrencia de varios contribuyentes en la realización del hecho imponible, al entender que la LGT denomina contribuyente –como ya se ha visto– a la persona que realiza el hecho imponible. Vid. R. FALCON Y TELLA, «La solidaridad tributaria», *ob. cit.*, pág. 141; J. MARTIN QUERALT, C. LOZANO SERRANO, G. CASADO OLLERO, J.M. TEJERIZO LOPEZ, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, *ob. cit.*, pág. 365. Ahora bien, como ha se ha dicho, ninguna de las razones alegadas por los autores para *traducir a términos jurídicos* el tenor literal del artículo 31 de la LGT pueden ser aceptadas. El artículo 31 de la LGT, por el contrario, identifica la posición de la persona a quien la Ley impone el deber de soportar la carga tributaria, bien obligándole al pago de la deuda tributaria, o bien obligándole a soportar la repercusión o la retención del gravamen. El contribuyente es la persona a quién podríamos denominar *destinatario jurídico* del tributo, y su posición es igual de jurídica y de interesante para el Derecho tributario, tanto si en el lado activo de la relación jurídica se encuentra la Hacienda Pública o un particular que hace de intermediario entre aquella y el titular de la capacidad económica. Al realizador del hecho imponible, sea o no titular de la capacidad económica, es decir, ya sea contribuyente o sustituto del contribuyente, lo denomina nuestra LGT sujeto pasivo. De ahí que el artículo 34 de la LGT haga referencia a la solidaridad pasiva de quienes son cotitulares del hecho imponible, pero no exclusivamente a la solidaridad entre sujetos pasivos-contribuyentes.



presupuestos de hecho, sino uno sólo, no existen dos obligaciones, una principal y otra accesoria, sino una sola relación jurídica con pluralidad de deudores organizados solidariamente frente al acreedor tributario y, lógicamente, no existen dos regímenes jurídicos, el de la obligación principal y el de la obligación accesoria, sino uno sólo: el de las obligaciones solidarias<sup>163</sup>.

La aplicación de las normas jurídicas de la solidaridad pasiva contenidas en el C.C. ahora es completa, a diferencia de lo que sucede en los supuestos de responsabilidad tributaria, en los que, como sucede con la fianza solidaria, la regulación de la solidaridad pasiva se encuentra matizada por el régimen jurídico particular de la responsabilidad tributaria, en cuanto resulte incompatible con dicha regulación. La solidaridad entre sujetos pasivos es una *solidaridad propia*, una relación jurídica única con pluralidad de deudores a quienes el acreedor puede exigir indistintamente el pago de la totalidad de la deuda, a diferencia de la responsabilidad tributaria, en la que siempre existen dos obligaciones, una principal y otra de refuerzo, teniendo esta última por objeto la satisfacción del interés del acreedor en la obtención de la prestación principal. Mientras en los supuestos de responsabilidad tributaria existe una *solidaridad impropia*, es decir, hay dos obligaciones, sólo que una de ellas tiene por objeto la satisfacción de la otra, en

---

<sup>163</sup> En este sentido ha señalado Pérez Royo que, mientras en la solidaridad regulada en el artículo 34 de la LGT existe una pluralidad de deudores *por un mismo título*, en cambio, en el caso de la responsabilidad solidaria, el responsable tributario es un deudor tributario por un título distinto del obligado principal. Vid. F. PEREZ ROYO, *Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit., pág. 162. Por lo general, como diferencias entre la solidaridad tributaria y la responsabilidad tributaria solidaria suelen señalarse las siguientes: 1) la realización de dos presupuestos de hecho en los supuestos de responsabilidad solidaria, frente a uno sólo en los de solidaridad tributaria; 2) la existencia de dos relaciones jurídicas, la principal y la accesoria, cuando se trata de la responsabilidad tributaria, frente a una sola cuando se trata de la solidaridad tributaria; 3) la acción de regreso es unilateral en los supuestos de responsabilidad tributaria y bilateral en los de solidaridad tributaria. Vid. S. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, *Los responsables tributarios*, ob. cit., págs. 50 y ss; M. GUERRA REGUERA, *Garantías personales del crédito tributario*, ob. cit., págs. 517 y ss.

los supuestos de cotitularidad del hecho imponible existen varios codeudores de una misma relación jurídica<sup>164</sup>.

Los supuestos de cotitularidad del hecho imponible, es decir, de realización conjunta por varias personas del hecho imponible, deben ser diferenciados de los supuestos de declaración y liquidación conjunta de la deuda tributaria por los componentes de la unidad familiar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El IRPF es un impuesto personal cuyo sujeto pasivo, en caso de opción por la tributación conjunta, no es la unidad familiar, sino las diferentes personas físicas que la componen y que hayan obtenido rentas gravadas por el mismo<sup>165</sup>. Cada uno de los miembros que forman la unidad familiar realiza un hecho imponible distinto y se convierte en sujeto pasivo del impuesto con independencia de que los demás miembros de la unidad familiar obtengan rentas o no, sin embargo, la opción por la tributación conjunta determina, según dispone actualmente el artículo 70.6 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, que todos los miembros de la unidad familiar queden conjunta y solidariamente sometidos al impuesto, sin perjuicio del derecho a prorratear entre sí la deuda tributaria, según la parte de

---

<sup>164</sup> Como ya se ha dicho en otro lugar, existen autores que consideran la solidaridad de sujetos pasivos y la responsabilidad tributaria solidaria como dos especies de un mismo género, afirmando que en ambos casos existe solidaridad y, por tanto, existe una pluralidad de deudores de una misma relación jurídica. *Vid.* R. FALCON Y TELLA, «La solidaridad tributaria», *ob. cit.*, págs. 142 y ss. Sin embargo, aunque el autor acierta en la premisa: tanto en un caso como en otro es posible hablar de solidaridad, porque hay solidaridad cuando el acreedor que se encuentra frente a varios sujetos goza de la facultad de hacer valer su crédito reclamando la deuda en su integridad de cualquier obligado, en nuestra opinión, llega a una conclusión errónea: siempre que hay solidaridad existe una única relación jurídica con pluralidad de deudores. Como ha demostrado la doctrina *ius privatista*, «el hecho de estar vinculado cada uno de los sujetos por la totalidad de la deuda, en cuanto simple modo de obligarse, no incide en la condición de los sujetos pasivos, ni afecta, por lo tanto, al régimen jurídico que en virtud de tal condición ha de ser aplicado». *Vid.* M.A. PEREZ ALVAREZ, *ob. cit.*, págs. 113 y ss.

<sup>165</sup> *Vid.* J. MARTIN QUERALT, C. LOZANO SERRANO, G. CASADO OLLERO, J.M. TEJERIZO LOPEZ, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, *ob. cit.*, pág. 365.

renta sujeta que corresponda a cada uno de ellos<sup>166</sup>. La aplicación de esta norma determina que cada uno de los sujetos pasivos del impuesto que haya optado por la tributación conjunta quede solidariamente obligado al pago de la deuda tributaria resultante de la acumulación de las rentas gravables obtenidas por las personas físicas integradas en la unidad familiar, a pesar de la existencia de una pluralidad de hechos imposables<sup>167</sup>. Cada uno de los sujetos pasivos integrantes de la unidad familiar queda obligado a pagar la parte de la deuda tributaria correspondiente a la renta por él obtenida, pero también la parte correspondiente a la renta percibida por los demás sujetos pasivos. Por tanto, los sujetos pasivos que integran la unidad familiar se encuentran obligados al pago de una deuda tributaria en parte propia y en parte ajena.

El sujeto pasivo que opta por la declaración conjunta, en parte, responde solidariamente de la deuda ajena, en la medida en que resulta obligado frente al acreedor tributario al pago de una deuda tributaria que, parcialmente, se encuentra determinada y justificada en virtud de un presupuesto de hecho en el que no ha intervenido. Sin embargo, la posición que adoptan los sujetos pasivos que integran la unidad familiar, habiendo optado por la tributación conjunta, no puede ser considerada como una responsabilidad tributaria<sup>168</sup>. A diferencia de lo que sucede

---

<sup>166</sup> Generalmente, viene entendiéndose que tan sólo quedan obligados solidariamente aquellos miembros de la unidad familiar que son sujetos pasivos del impuesto y no, por el contrario, todos los miembros de la unidad familiar. Vid. J. MARTIN QUERALT, «Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», en *Derecho Tributario, parte especial*, Madrid, Marcial Pons, 1994, pág. 171.

<sup>167</sup> Esta circunstancia sirve para diferenciar la solidaridad tributaria derivada de la cotitularidad del hecho imponible, contemplada en el artículo 34 de la LGT, y la solidaridad entre los miembros de la unidad familiar. Mientras en el primer caso existe un solo hecho imponible realizado por varias personas, en el segundo caso existe una pluralidad de sujetos pasivos en virtud de hechos imposables distintos. Vid. C. PEREZ DE AYALA PELAYO, «Notas sobre la solidaridad tributaria con especial referencia a la unidad familiar», *Civitas, R.E.D.F.*, núm. 49, 1986, pág. 65; M. GUERRA REGUERA, *Garantías personales del crédito tributario*, *ob. cit.*, pág. 565.

<sup>168</sup> En nuestra doctrina, han negado que la responsabilidad solidaria entre los miembros de la unidad familiar pueda ser considerada como una verdadera responsabilidad tributaria: C. PEREZ DE AYALA PELAYO, «Notas sobre la solidaridad tributaria...», *ob. cit.*, págs. 61-65; J. MARTIN FERNANDEZ, «Algunas notas sobre la responsabilidad patrimonial y la solidaridad tributaria de

en la responsabilidad tributaria, la opción por la tributación conjunta determina la adhesión de cada uno de los sujetos pasivos que integran la unidad familiar a la deuda tributaria de los demás sujetos pasivos, a excepción de las sanciones, pues éstas solamente pueden ser impuestas a quienes han infringido el ordenamiento jurídico tributario<sup>169</sup>, de modo que la pluralidad de deudas tributarias nacidas de la realización de diferentes hechos imposables se reconduce a una sola relación jurídica con pluralidad de deudores organizados solidariamente<sup>170</sup>. Los diferentes sujetos pasivos se convierten en obligados solidarios de una misma deuda tributaria, de una sola relación jurídica con pluralidad de deudores organizados solidariamente, aunque no hayan realizado conjuntamente el hecho imponible. Todos se encuentran frente al acreedor tributario en un mismo plano, todos son codeudores principales al pago de la deuda tributaria, sin que sea posible hablar de la existencia de una relación jurídica accesoria de cada sujeto pasivo respecto a la deuda tributaria correspondiente a los demás. Existe una sola obligación con pluralidad de sujetos pasivos, a la que serán aplicables las mismas reglas que se aplican a la solidaridad entre cotitulares del hecho imponible, es decir, resulta aplicable el mismo régimen jurídico que se aplica a los cotitulares del hecho imponible.

---

los miembros de la unidad familiar», en *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, Madrid, I.E.F.-Marcial Pons, 1997, pág. 652. Por su parte, en la doctrina científica alemana: *Vid.* H. PIPER, *Steuerchuld und Steuerhaftung, ob. cit.*, págs. 51-52.

<sup>169</sup> La Sentencia del TC español 146/1994, de 12 de mayo, declaró inconstitucional el artículo 7.2 de la Ley 20/1989, de 28 de julio, en la medida en que incluía las sanciones entre los elementos de la deuda tributaria de la que respondían solidariamente los sujetos pasivos integrantes de la unidad familiar, al resultar contraria al principio de personalidad de la pena o sanción, protegido en el artículo 25.1 de la Constitución.

<sup>170</sup> La profesora Pérez de Ayala también ha admitido que existe una sola obligación tributaria nacida de la realización de varios hechos imposables, pero no considera que esto sea una especialidad de los supuestos de solidaridad entre los miembros de la unidad familiar, sino que parece aceptar la existencia de una única obligación tributaria en todos los supuestos de solidaridad. *Vid.* : C. PEREZ DE AYALA PELAYO, «Notas sobre la solidaridad tributaria...», *ob. cit.*, págs. 70 y ss.

1.5.1.2. *Sujetos pasivos por contribución ajena.*

Algunos defensores de la teoría de la clasificación tripartita de los obligados al pago de la deuda tributaria, han considerado al sustituto como un responsable por deuda ajena<sup>171</sup>. Según este sector de la doctrina, se denomina sustituto a la persona que desplaza al contribuyente de la obligación tributaria por la realización de un segundo presupuesto de hecho, quedando como único obligado al pago de la deuda tributaria. La sustitución es vista como la consecuencia jurídica de una segunda norma, de carácter excepcional, que produce la transmisión al sustituto la obligación de pago del tributo, además de otras obligaciones formales, nacidas todas ellas en un primer momento a cargo del contribuyente, como resultado de la realización del hecho imponible o presupuesto de hecho de la norma primaria. De acuerdo con esta concepción, cuando la Ley quiere obligar al pago de la deuda tributaria a una persona distinta del titular de la capacidad económica, antes deberá configurar como sujeto pasivo y, consiguientemente, obligado en primer lugar al pago de la deuda tributaria, a dicho titular de la capacidad económica, quien recibirá la calificación jurídica de contribuyente, para después ser desplazado por el sustituto, que se pone en el lugar del sujeto realizador del hecho imponible<sup>172</sup>. El titular de la capacidad económica realizará el hecho imponible y

---

<sup>171</sup> Vid. J.J. FERREIRO LAPATZA, «Reflexiones sobre Derecho tributario y técnica jurídica», *ob. cit.*, pág. 35; M. CORTES DOMINGUEZ, *Ordenamiento tributario español, ob. cit.*, pág. 405.

<sup>172</sup> Mientras la mayor parte de la doctrina científica (limitamos la referencia a los autores que integran el sector de la doctrina partidario de la primera lectura del artículo 31 de la LGT) entiende que la sustitución da lugar a una transmisión, total o parcial, de la deuda tributaria del contribuyente al sustituto, quien la asume por mandato de la Ley como propia. Vid. J.J. FERREIRO LAPATZA, *Curso...*, *ob. cit.*, págs. 385-388; J. MARTIN QUERALT, C. LOZANO SERRANO, G. CASADO OLLERO, J.M. TEJERIZO LOPEZ, *Curso...*, *ob. cit.*, pág. 354; F. PEREZ ROYO, *Derecho financiero...*, *ob. cit.*, págs. 140. Por el contrario, el profesor Matías Cortés ha defendido que el sustituto no desplaza al contribuyente de la obligación tributaria, sino que éste continuaría obligado frente a la Hacienda Pública, aunque de forma subsidiaria. De ese modo, según este profesor, la sustitución compartiría algunas de las características de la responsabilidad tributaria, sólo que, en este caso, el sustituto quedaría obligado de forma principal al pago del tributo. Vid. M. CORTES DOMINGUEZ, *Ordenamiento tributario español, ob. cit.*, págs. 416 y ss.

vendrá obligado al pago de la deuda tributaria, sin embargo, no se le podrá exigir nunca el pago de la misma, al menos antes que al sustituto, porque, de forma simultánea a la realización del hecho imponible, otra persona distinta habrá realizado un presupuesto de hecho distinto por el cuál le será transmitida la deuda tributaria imputada en un primer momento al contribuyente. El sustituto quedará obligado en nombre propio al pago de la deuda tributaria, pero quedará obligado al pago de una deuda ajena, al venir su obligación cuantificada y justificada en función del presupuesto de hecho realizado por el contribuyente<sup>173</sup>. De este modo, sustituto y responsable tributario serían dos modalidades de sujetos obligados al pago de una deuda ajena, siendo la responsabilidad del primero de carácter sustitutivo y la segunda de carácter colateral<sup>174</sup>.

Por el contrario, en el seno de este mismo sector doctrinal se ha negado que exista una responsabilidad por deuda ajena en el supuesto del llamado *contribuyente con derecho a repercusión* o la traslación jurídica de la cuota tributaria<sup>175</sup>. Para tratar de encajar en la clasificación tripartita de los obligados al pago de la deuda tributaria –contribuyente, sustituto y responsable tributario– las

---

<sup>173</sup> Vid. J.J. FERREIRO LAPATZA, «Reflexiones sobre Derecho Tributario...», *ob. cit.*, págs. 34 y ss.; M. CORTES DOMINGUEZ, *Curso...*, *ob. cit.*, págs. 404-405.

<sup>174</sup> El profesor Ferreiro, refiriéndose a los «responsables por deuda ajena», como técnica de organización social, entiende que dos concretas técnicas de organización responden fundamentalmente, en el ordenamiento jurídico español, a este título: el sustituto y el responsable. Vid. J.J. FERREIRO LAPATZA, «Reflexiones sobre Derecho tributario...», *ob. cit.*, pág. 33.

<sup>175</sup> La expresión “contribuyente con derecho a repercusión” es preferida por el profesor Ferreiro Lapatza, para designar los supuestos en los que la Ley impone la deuda tributaria a una persona, pero quiere que grave efectivamente a otras personas y por ello faculta u obliga a dicha persona a repercutir el pago realizado por él sobre otra persona situada fuera del círculo de obligados frente a la Hacienda Pública. Vid. J.J. FERREIRO LAPATZA, «Los sujetos pasivos de la obligación tributaria», *R.E.D.F.*, núm. 72, 1991, pág. 466. Otra parte de la doctrina, como el profesor Cortés Domínguez, prefiere hablar de “traslación jurídica de la cuota tributaria” o “repercusión legal de la cuota tributaria”, definiéndola como «el derecho que un sujeto pasivo, que ha cumplido la obligación tributaria, tiene de exigir la suma en que se ha concretado la prestación pecuniaria objeto de la obligación tributaria, a otras personas ajenas a la obligación tributaria, pero determinadas por la Ley». Vid. M. CORTES DOMINGUEZ, *Ordenamiento tributario español*, *ob. cit.*, pág. 424.

posiciones subjetivas resultantes de la aplicación de los impuestos indirectos, en los que la persona obligada al pago de la deuda tributaria frente a la Hacienda Pública no es la titular de la capacidad económica que persigue gravar la Ley tributaria, no se recurre al mecanismo de la sustitución. A diferencia del sustituto, al contribuyente con derecho a repercusión se le considera como realizador del hecho imponible y único obligado al pago de la deuda tributaria, en suma, obligado al pago de una deuda propia, porque se encuentra obligado al pago de una deuda tributaria cuantificada y justificada en virtud del prepuesto de hecho realizado por él mismo<sup>176</sup>. Por lo tanto, los seguidores de la clasificación tripartita de los obligados al pago de la deuda tributaria, admiten que, tanto la técnica de la sustitución, como la técnica de la traslación jurídica de la cuota tributaria, constituyen lo que el profesor Ferreiro Lapatza ha denominado *técnicas de intermediación o interposición*, es decir, dan lugar a la «interposición de un sujeto entre un grupo de personas, a las que se quiere gravar con un impuesto, y la Hacienda Pública»<sup>177</sup>; no obstante, mientras en los supuestos de sustitución se

---

<sup>176</sup> En opinión del profesor Ferreiro, no se puede hablar de responsabilidad por deuda ajena, en puridad, en el supuesto del contribuyente con derecho a repercusión, porque «en estos casos el legislador señala como contribuyente, es decir, como responsable por una deuda propia, a la persona que realiza el hecho imponible, pero quiere que el tributo grave a sus clientes y para ello faculta u obliga al contribuyente a repercutir sobre ellas el tributo». A lo que añade este autor: «También al contribuyente con derecho a repercusión serán aplicables, a pesar de que no se puede hablar respecto a él de responsabilidad por deuda ajena, buena parte de las consideraciones que vamos a hacer en torno al sustituto». Vid. J.J. FERREIRO LAPATZA, «Reflexiones sobre Derecho tributario...», *ob. cit.*, pág. 34. Por tanto, según este sector doctrinal, el contribuyente con derecho a repercusión es un contribuyente, a pesar de ser titular de la capacidad económica, pero no es sustituto, porque difícilmente podría decirse que el consumidor realiza el hecho imponible y es desplazado después por el vendedor. Sin embargo, reconocen la proximidad entre la posición jurídica del contribuyente con derecho a repercusión y la del sustituto. Como vemos, para tratar de encajar el sujeto pasivo de impuestos como el IVA en la clasificación tripartita, la doctrina científica ha procedido a revisar el concepto de contribuyente, teniendo que admitir la existencia de contribuyentes que no contribuyen, es decir, que también son intermediarios entre la Hacienda Pública y el destinatario jurídico del tributo, en lugar de haber revisado el concepto de sustituto, para tratar de englobar tanto al retenedor como al repercutidor, pues, como admite el profesor Ferreiro, buena parte de las consideraciones efectuadas al retenedor le son aplicables al repercutidor.

<sup>177</sup> Vid. J.J. FERREIRO LAPATZA, «Reflexiones sobre Derecho tributario...», *ob. cit.*, pág. 34.

obliga a un tercero que no ha realizado el hecho imponible a pagar la deuda tributaria ajena en lugar del contribuyente, en los supuestos de traslación jurídica de la cuota tributaria se considera que el legislador señala como contribuyente a la persona que realiza el hecho imponible, viendo éste a pagar una deuda tributaria propia, aunque pretendiendo que el tributo grave a quienes se relacionan económicamente con dicho sujeto, para lo que se le concede un derecho a repercutir el tributo<sup>178</sup>.

Ahora bien, la idea del sustituto, como sujeto obligado al pago de la deuda tributaria ajena en lugar del contribuyente, responde a una determinada manera de concebir el hecho imponible. Solamente si entendemos que el hecho imponible es el presupuesto de hecho indicativo de capacidad económica y, consiguientemente, que el titular de la capacidad económica asume siempre la condición de sujeto pasivo de la obligación tributaria por la realización del hecho imponible, llegaremos a la conclusión de que, cuando la Ley obliga a una persona distinta del titular de la capacidad económica al pago de la deuda tributaria, entonces está obligando a un tercero ajeno al hecho imponible, por la realización de un segundo presupuesto de hecho, al pago de la deuda tributaria correspondiente al realizador del hecho imponible en lugar de este último<sup>179</sup>. Por el contrario, si se admite que el

---

<sup>178</sup> Vid. J.J. FERREIRO LAPATZA, «Reflexiones sobre Derecho tributario...», *ob. cit.*, pág. 34; M. CORTES DOMINGUEZ, *Ordenamiento tributario español*, *ob. cit.*, págs. 320-321.

<sup>179</sup> En la base teórica del concepto de sustituto se encuentra la idea de que los hechos imposables son los presupuestos de hecho indicativos de capacidad contributiva, de modo que el deudor de la obligación tributaria, realizador del hecho imponible, es el que manifiesta la capacidad contributiva en la forma concreta elegida por el legislador al configurar el hecho imponible. En palabras de Jarach, «si el principio de capacidad económica es la causa del impuesto, será en primer término obligado al tributo el sujeto que se halla en una relación tal con el hecho imponible, que a él se pueda atribuir en vía principal la capacidad contributiva», y continúa diciendo el autor: «si es contribuyente, deudor del tributo por naturaleza, el sujeto al cual el hecho imponible se atribuye por su causa jurídica, bien puede la ley, sin embargo, determinar que sea responsable, no conjunta o solidariamente, sino en substitución de él, otro sujeto». Vid. D. JARACH, *El hecho imponible*, *ob. cit.*, págs. 167 y ss.; F. SAINZ DE BUJANDA, «Análisis jurídico del hecho imponible», *ob. cit.*, pág. 154; SEMINARIO DE DERECHO FINANCIERO, *Notas...*, Tomo I, Vol. 2º, *ob. cit.*, pág. 615; M. CORTES DOMINGUEZ, *Ordenamiento tributario español*, *ob. cit.*, pág. 405, y del mismo autor, «El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica», *R.D.F.H.P.*, núm. 60, 1965, págs. 1030 y



titular del hecho imponible no debe de ser necesariamente el titular de la capacidad económica que persigue gravar el tributo, entonces, desde el punto de vista lógico, deja de ser necesario considerar al sustituto como el realizador de un segundo presupuesto de hecho distinto del hecho imponible y, por tanto, como un obligado al pago de la deuda tributaria ajena correspondiente al realizador del hecho imponible<sup>180</sup>.

Pues bien, una vez se ha admitido por la generalidad de los autores que existen impuestos que configuran como hecho imponible un presupuesto de hecho que no expresa una capacidad económica de quien lo realiza, viniendo acompañada la obligación de pago de la deuda tributaria, por eso, de la facultad jurídica de trasladar el gravamen a un tercero perfectamente diferenciado por la norma tributaria, ¿qué necesidad hay de recurrir a la idea del segundo presupuesto de hecho para atribuir la obligación tributaria a quien no ha manifestado capacidad económica?; ¿qué impide ahora afirmar que el sujeto retenedor está obligado al pago de la deuda tributaria por la realización del hecho imponible, al igual que el repercutidor también realiza el hecho imponible en un impuesto como

---

ss.; J.A. SANCHEZ GALIANA, «Los sujetos pasivos...», *ob. cit.*, pág. 208. Así, el concepto de sustituto es una exigencia lógica de esa premisa teórica: 1) la ley está vinculada al principio de capacidad económica y debe, por ello, configurar como hecho imponible unos hechos que sea manifestación de capacidad económica; 2) por diferentes razones, la ley puede obligar a una persona distinta del titular de la capacidad económica al pago de la deuda tributaria, concediéndole necesariamente el derecho a trasladar la carga tributaria al titular de aquella, sin embargo, no puede configurar a este sujeto como realizador del hecho imponible porque el hecho imponible debe poner de manifiesto la capacidad económica de su realizador; 3) para conseguir que sea la persona que no es titular de la capacidad económica la que quede obligada al pago de la deuda tributaria, en lugar de venir obligado el titular de la misma y realizador del hecho imponible, es necesario desplazar al realizador del hecho imponible de la obligación tributaria y colocar en su lugar al sustituto.

<sup>180</sup> En este mismo sentido, la profesora Sartorio Albalat ha reconocido que, de admitir la posibilidad apuntada por Albiñana, según la cual, el hecho imponible puede ser realizado por el sustituto del contribuyente, «carecería de sentido la formulación de teorías acerca de la estructura y naturaleza de la sustitución tributaria ya que éste ser vería privada de la compleja estructura que la caracteriza para verse reducida al simple esquema de realizador del hecho imponible = sujeto pasivo = deudor del tributo. *Vid.* S. SARTORIO ALBALAT, «El contribuyente (Artículo 31)», *ob. cit.*, pág. 536.

el IVA?. No es posible afirmar que el sustituto no realiza el hecho imponible, porque el hecho imponible ha de ser realizado por quien manifiesta capacidad económica, y después admitir que el repercutidor en el IVA es quien realiza el hecho imponible. Es necesario reconocer que el titular del hecho imponible no ha de ser necesariamente el titular de la capacidad económica, y que el hecho imponible es realizado por una persona distinta del titular de la capacidad económica, no sólo en los supuestos de sujetos pasivos con derecho a repercutir, sino también en los demás casos en los que el legislador obliga a pagar la deuda tributaria a una persona distinta del titular de aquélla, interponiendo un tercero entre la Hacienda Pública y destinatario jurídico del tributo, a quien podríamos también denominar contribuyente.

Tanto en la imposición sobre la renta, como en la imposición sobre el consumo, la Ley puede obligar al pago de la deuda tributaria, como deudor principal del tributo, a determinados sujetos que no son titulares de capacidad económica, que no deben ser obligados a contribuir al sostenimiento del gasto público, en virtud de su relación con la fuente de ingresos o de los medios de pago del titular de aquella, con tal de que se introduzca un mecanismo jurídico de traslación del gravamen al titular de la capacidad económica al contribuyente. La relación con la capacidad económica ajena puede ser la situación de hecho predeterminada por la Ley para originar el nacimiento de la deuda tributaria y, naturalmente, para atribuir la condición de sujeto pasivo del tributo. La Ley no necesita establecer dos presupuestos de hecho distintos –dos normas jurídicas, una normal y otra excepcional– para atribuir la condición de sujeto pasivo de la obligación tributaria a quien no ha manifestado capacidad económica; es suficiente con vincular el nacimiento de la deuda tributaria a un presupuesto de hecho que, detectando la capacidad económica ajena, obligue a quien se encuentre próximo a dicha riqueza imponible al pago de la deuda tributaria, introduciendo a

---

continuación un mecanismo jurídico de traslación de la carga tributaria al contribuyente<sup>181</sup>.

Esto sucede en la imposición sobre el consumo, tal y como reconoce unánimemente la doctrina científica, pero sucede también en la imposición sobre la renta. La ley puede obligar al pagador de determinadas rentas a retener parte de las mismas e ingresarlas en la Hacienda Pública, sin que el perceptor de dichas rentas quede obligado al pago frente a la Hacienda Pública por la obtención de las mismas, salvo que venga obligado subsidiariamente a responder tributariamente de la obligación impuesta al retenedor (responsabilidad tributaria del contribuyente). El sustituto con retención realizará el hecho imponible, a pesar de no haber obtenido rentas, al igual que lo realiza el empresario en el IVA, a pesar de no haber consumido. De la misma manera, en principio, ni el consumidor ni el retenido quedan obligados frente a la Hacienda Pública, sino que tan sólo vienen obligados a soportar la repercusión o la retención del gravamen, respectivamente. Retenedor y repercutidor son sujetos interpuestos o intermediarios entre la

---

<sup>181</sup> Es necesario superar los dos prejuicios dogmáticos sobre los que se construye el concepto de sustituto que aceptan los seguidores de la clasificación tripartita. Estos dos prejuicios son, por una parte, la idea de que al Derecho tributario solamente le interesa la posición jurídica de los sujetos obligados directamente frente a la Hacienda Pública, y por otra parte, que el hecho imponible es aquel presupuesto de hecho que expresa la capacidad económica de quien lo realiza. Al considerar extratributario todo aquello que no se encuentra integrado en una relación jurídica obligatoria cuyo acreedor es la Hacienda Pública, cuando tratan de proyectar el principio de capacidad económica sobre las posiciones subjetivas del tributo llegan a la conclusión de que el titular de la capacidad económica es quien realiza el hecho imponible, porque el legislador solamente puede configurar como hecho imponible aquellos hechos que reflejen en la generalidad de las ocasiones una capacidad económica de quien lo realiza. Precisamente, cuando Allorio trata de defender que el sustituto es la única persona que queda obligada frente a la Hacienda Pública, el profesor Cortés Domínguez le reprocha que el legislador no puede obligar al pago de la deuda tributaria directamente al sustituto porque entonces obraría en contra del principio de capacidad económica. Por tanto, debe obligar primero a quien es titular de aquella, y después sustituirlo por quien realiza un segundo presupuesto de hecho. *Vid.* M. CORTÉS DOMÍNGUEZ, «El principio de capacidad contributiva...», *ob. cit.*, págs. 1035-1036. Luego, cuando se trata de explicar la imposición indirecta sobre el consumo en un impuesto como el IVA, estos autores deben dar marcha atrás y admitir que en estos impuestos el hecho imponible es realizado por quien no es titular de la capacidad económica, destruyendo las premisas teóricas que permitían sostener la figura del sustituto como realizador de un segundo presupuesto de hecho.

Hacienda Pública y el contribuyente, pero ambos se encuentran obligados al pago de una deuda tributaria propia.

Tampoco el retenedor a cuenta satisface una deuda tributaria ajena, sino que realiza el pago de una deuda tributaria propia, es decir, el retenedor a cuenta tampoco está obligado a la satisfacción del interés del acreedor tributario en la percepción de una prestación que este último tenía o tendrá derecho recibir del contribuyente retenido. Por el contrario, el retenedor a cuenta realiza el pago de una deuda propia, de una deuda tributaria que solamente él se encuentra obligado a realizar, en virtud de la realización de un presupuesto de hecho propio, consistente en la realización de ciertos pagos a terceros. Por tanto, el retenedor a cuenta no paga una deuda tributaria nacida en primer lugar a cargo del perceptor de las rentas que han de ser objeto de retención, como consecuencia de la realización de un segundo presupuesto de hecho que desplaza al primero de su posición jurídica<sup>182</sup>. Por la percepción de rentas que han de ser objeto de retención a cuenta, el perceptor de las mismas no realiza ningún presupuesto de hecho legal, no viene obligado a realizar ningún pago a la Hacienda Pública, ni resulta desplazado por el retenedor de una posición que le hubiere atribuido el

---

<sup>182</sup> Un sector de la doctrina científica española niega la posibilidad de calificar al retenedor a cuenta como sustituto del contribuyente, distinguiendo entre la figura del sustituto y la figura de la retención a cuenta. La razón se encuentra en que, según estos autores, la sustitución implica siempre la realización de un segundo presupuesto de hecho por el que se desplaza al contribuyente de la obligación que le ha sido impuesta por la realización del hecho imponible, y en los supuestos de retención a cuenta no existe tal desplazamiento, ya que en el momento en el que se realiza el presupuesto de hecho que le obliga a la retención y al ingreso de las cantidades retenidas a cuenta de una obligación futura, todavía no se ha realizado el hecho imponible y todavía no ha nacido a cargo del contribuyente una deuda tributaria que pueda ser transmitida al retenedor a cuenta. En la medida en que el ordenamiento jurídico actual, después del 1 de enero de 1979, fecha en la que quedan derogados los artículos 13, 15 y 55 del Texto refundido del I.R.T.P., y 12 del Texto refundido del I.G.R.P.F., ha reemplazado básicamente la técnica de la sustitución del contribuyente por la de la retención a cuenta, se habla de una crisis actual del sustituto. *Vid.* J. MARTIN QUERALT, «Notas en torno a la configuración jurídica de la retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *H.P.E.*, núm. 82, 1983, págs. 136-138; F. PEREZ ROYO, *Derecho Financiero...*, *ob. cit.*, págs. 140 y ss.; C. GARCIA NOVOA, «La crisis del sustituto en el ordenamiento tributario español», en *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, en *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, Madrid, I.E.F.-Marcial pons, 1997, págs. 513 y ss.

ordenamiento jurídico por la percepción de dichas rentas. El contribuyente, en el momento anterior al devengo de la deuda tributaria correspondiente al impuesto sobre la renta de las personas físicas, cuando obtiene rentas objeto de retención a cuenta, tan sólo viene obligado a soportar la práctica de esa retención<sup>183</sup>. Pero tampoco el retenedor a cuenta realiza, a través del ingreso de las cantidades retenidas, el pago de una deuda tributaria futura correspondiente al contribuyente, sino que realiza el pago de su propia deuda tributaria, una deuda tributaria que le impone el ordenamiento tributario por haber demostrado encontrarse próximo a la capacidad económica ajena. El abono de determinadas rentas obliga al retenedor a cuenta al pago de una deuda tributaria de carácter instrumental y la efectuación de dicho pago extingue su obligación con la Hacienda Pública, no una obligación del contribuyente<sup>184</sup>. Lo que sucede es que la Ley considera la obligación impuesta al retenedor a cuenta como un gravamen anticipado sobre la renta global del

---

<sup>183</sup> Por el contrario, el profesor Ferreiro opina que, en estos casos, «la realización parcial del hecho imponible constituye el presupuesto de hecho de una obligación accesoria de la obligación tributaria: la obligación de efectuar un pago anticipado a cargo del contribuyente futuro. La realización de otro presupuesto de hecho que engloba al anterior hace nacer a cargo del sustituto la obligación de efectuar en lugar del contribuyente el pago anticipado y lo faculta para llevar a cabo la correspondiente retención». Por ese motivo, este autor no encuentra ningún inconveniente en calificar al retenedor a cuenta como un sustituto del contribuyente. *Vid.* J.J. FERREIRO LAPATZA, «La figura del sustituto en las nuevas Leyes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades», *C.T.*, núm. 28, 1979, pág. 67. En un sentido muy similar se pronuncia, también, M.A. COLLADO YURRITA, «Configuración jurídica de la retención a cuenta en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 6 de junio de 1991», *C.T.*, núm. 61, 1992, págs. 11-12. También admite la calificación de la retención como supuesto de sustitución, aunque sin abordar expresamente la cuestión de la posible realización parcial del hecho imponible en el momento de la práctica de la retención a cuenta: P. DE ELIZALDE Y AYMERICH, «La retención tributaria como acto económico-administrativo», en *Derechos y garantías del contribuyente*, I.E.F., Madrid, 1983, págs. 51 y ss.

<sup>184</sup> *Vid.* G. CASADO OLLERO, «De la imposición de producto al sistema de retenciones y fraccionamiento de pago en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (I). La retención a cuenta», *R.E.D.F.*, núm. 21, 1979, págs. 78 y ss.; J. MARTIN QUERALT, «Notas en torno a la configuración jurídica de la retención...», *ob. cit.*, págs. 134 y ss.

contribuyente, a través de un sujeto interpuesto entre el contribuyente y la Hacienda Pública<sup>185</sup>.

En definitiva, quien es interpuesto legalmente como intermediario entre la Hacienda Pública y los contribuyentes, podría ser considerado como un sujeto por contribución ajena, pero nunca como un obligado al pago de una deuda ajena. Este intermediario, a quien se podría también denominar *sustituto*<sup>186</sup> –en sentido amplio–, incluyendo además bajo dicha denominación al sujeto pasivo con derecho de repercusión al consumidor y al retenedor a cuenta, es un sujeto pasivo por contribución ajena, ya que se caracteriza por no ser el titular de la capacidad económica que persigue gravar el tributo; pero, en cuanto es configurado como

---

<sup>185</sup> Si definimos al sustituto como el sujeto pasivo por contribución ajena, es decir, como el sujeto pasivo que no es titular de la capacidad económica, podemos calificar al retenedor a cuenta como un sustituto del contribuyente, pues, tal y como venimos defendiendo, para hablar de sustitución del contribuyente no es preciso que exista un desplazamiento de éste por la realización de un segundo presupuesto de hecho, sino que hay sustitución siempre que la Ley obliga al pago de la deuda tributaria a una persona que no es titular de la capacidad económica; o sea, como intermediario entre la Hacienda Pública y el contribuyente, aunque la adquisición definitiva de los ingresos proporcionados por dicho pago se encuentre condicionada a circunstancias futuras. Esto no impide distinguir diferentes formas de ser del sustituto del contribuyente o sujeto pasivo por contribución ajena. Así habría que diferenciar la sustitución con retención de la sustitución con repercusión y, en el caso de la primera, según que el ingreso realizado por el sujeto pasivo-retenedor, tenga carácter complementario de otro gravamen impuesto al titular de la capacidad económica (retenido).

<sup>186</sup> Según Albiñana, «si se llama contribuyente a quien ha de realizar su aportación tributaria en función de su propia capacidad económica, había que denominar con vocablo distinto a quien paga al Tesoro público una deuda tributaria que se ha cifrado o liquidado según la capacidad económica de otra persona. Este último supuesto es el diseñado por la doctrina al construir el “sustituto del contribuyente”. Vid. C. ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, «Contribuyentes y sustitutos...», *ob. cit.*, pág. 171. El artículo 32 de la LGT define al sustituto del contribuyente como «el sujeto pasivo que, por imposición de la Ley y en lugar de aquél está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria». Lo único que se desprende claramente del artículo 32 de la LGT es que el sustituto es sujeto pasivo y que no es contribuyente. El sustituto es un sujeto pasivo y, por lo tanto, está obligado al pago de la deuda tributaria como obligado principal. El sustituto no es contribuyente, porque no es el titular de la capacidad económica y, consiguientemente, no es el destinatario jurídico del tributo. Por tanto, sustituto es todo sujeto pasivo del tributo que no es titular de la capacidad económica, sino intermediario o sujeto interpuesto entre la Hacienda Pública y los contribuyentes. Cuando el precepto dice que el sustituto está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales en lugar de aquél no puede significar que el sustituto ocupa una posición que antes ocupaba el contribuyente, sino que la Ley, en lugar de obligar al contribuyente obliga a un sujeto distinto al pago de la deuda tributaria.

sujeto pasivo, realizador del hecho imponible y deudor principal, se encuentra obligado al pago de una deuda propia, obligado al pago de una deuda tributaria justificada y cuantificada a partir de los elementos proporcionados por el presupuesto de hecho que el mismo ha realizado<sup>187</sup>. Son sujetos pasivos por contribución ajena, puesto que son meros intermediarios; sujetos interpuestos entre la Hacienda Pública y los contribuyentes, cuya obligación está teleológicamente destinada a facilitar la percepción de la riqueza manifestada por una persona distinta. Pero estos sujetos pagan una deuda propia, no la deuda tributaria del contribuyente, porque cuando la Ley interpone un sujeto entre el contribuyente y la Hacienda Pública, en principio, el destinatario jurídico del tributo, o no vendrá nunca obligado frente a la Hacienda Pública, o vendrá obligado en virtud de un segundo hecho imponible del que nazca una deuda tributaria complementaria de la anterior, o vendrá obligado como responsable tributario. Por tanto, solamente el responsable tributario puede ser considerado como un sujeto obligado *ex lege* al pago de la deuda tributaria ajena, es más, puede decirse que el ordenamiento jurídico español denomina en el artículo 37 de la LGT responsabilidad tributaria a la obligación *ex lege* de pago de la deuda tributaria ajena.

1.5.1.3. *La responsabilidad de los miembros de un ente carente de personalidad jurídica.*

Para poder hablar de responsabilidad tributaria, en sentido técnico, deben existir dos obligados al pago de la deuda tributaria, uno como deudor principal y

---

<sup>187</sup> Albiñana denomina “deuda tributaria ajena” a la generada por la capacidad económica de otra persona. *Vid.* C. ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, «Contribuyentes y sustitutos...», *ob. cit.*, pág. 171. Sin embargo, es preferible hablar de sujeto pasivo por contribución ajena, para designar al obligado al pago de la deuda tributaria que no es titular del objeto imponible de un determinado tributo, y distinguirlo así de los obligados al pago de una deuda tributaria ajena, cuyo contenido ha sido determinado en virtud de los elementos proporcionados por el presupuesto de hecho realizado por otra persona. Los términos «sujeto pasivo por contribución propia» y «sujeto pasivo por

otro como responsable tributario u obligado al pago de la deuda tributaria del primero. Ni el deudor principal ha de ser responsable tributario, ni el responsable tributario puede ser a la vez deudor principal, ambos conceptos son excluyentes entre sí. Como se ha dicho, el responsable tributario no es deudor principal, ante todo, porque no realiza el presupuesto de hecho que permite, de forma inmediata, imputar la deuda tributaria. Toda persona que realiza el hecho imponible, entendido como el supuesto de hecho que detecta la existencia de una capacidad económica –propia o ajena– y hace nacer a cargo de quien lo realiza una responsabilidad directa e inmediata sobre la deuda tributaria, es deudor principal o sujeto pasivo; nadie puede realizar el hecho imponible y no convertirse en deudor principal sino en responsable tributario. Por esta razón, se plantea el problema de determinar si existe una verdadera responsabilidad tributaria en los casos en los que el deudor principal es un ente carente de personalidad jurídica y los responsables los componentes de dicho ente, únicos que pueden ser titulares de derechos y obligaciones. Concretamente, el problema se presenta en el supuesto de responsabilidad solidaria contemplado en el artículo 39 de la LGT<sup>188</sup> y en el previsto en el artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS)<sup>189</sup>. Se trata de saber si quien realiza el hecho imponible y, por tanto, es considerado como deudor principal, es el ente carente de personalidad jurídica o, en realidad, sus miembros, pues, de ser así, no estaríamos ante un supuesto de responsabilidad en sentido propio.

---

contribución ajena», corresponden a Hipólito Rossy. *Vid. Instituciones de Derecho Financiero, ob. cit.*, págs. 363-370.

<sup>188</sup> Según el artículo 39 de la LGT: «Los copartícipes o cotitulares de las Entidades jurídicas o económicas a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria responderán solidariamente, y en proporción a sus respectivas participaciones de las obligaciones tributarias de dichas Entidades».

<sup>189</sup> El artículo 80 de la LIS establece: «Las sociedades del grupo responderán solidariamente del pago de la deuda tributaria, excluidas las sanciones».



En cuanto al artículo 39 de la LGT, éste introduce dos ideas distintas: por una parte, señala que los copartícipes o cotitulares de las Entidades jurídicas o económicas a que se refiere el artículo 33 de la LGT responderán de las obligaciones tributarias de dichas Entidades; por otra parte, que la responsabilidad de dichos partícipes será solidaria, y en proporción a sus respectivas participaciones. Lo primero que hay que destacar es que las entidades a las que se refiere el artículo 33 de la LGT son entes colectivos carentes de personalidad jurídica y, consiguientemente, incapaces de ser titulares de derechos y de obligaciones. A este respecto, existe hoy un cierto acuerdo doctrinal al señalar que las comunidades de bienes, herencias yacentes y sociedades irregulares no son deudores del tributo, a pesar de que el ordenamiento tributario les considere ocasionalmente como sujetos pasivos<sup>190</sup>. Discute esencialmente la doctrina si los entes colectivos son en realidad sujetos pasivos del tributo, entendiendo algunos autores que no es necesario tener personalidad jurídica para ostentar dicha condición, sino que es suficiente con que se trate de sujetos de Derecho<sup>191</sup>, o si dichos entes son tratados como si fueran sujetos pasivos, aunque en realidad no lo sean<sup>192</sup>.

En cualquier caso, lo que sí que hay es una pluralidad de deudores de una única obligación tributaria, dotados de cierta organización, capaces de actuar unitariamente a través de sus representantes y, por ello, de ser tratados por el

---

<sup>190</sup> Vid. F. SAINZ DE BUJANDA, «La capacidad jurídica tributaria de los entes colectivos no dotados de personalidad», en *Hacienda y Derecho*, Tomo V, I.E.P. Madrid, 1967, págs. 319 y ss.; M. CORTES DOMINGUEZ, *Ordenamiento tributario español*, ob. cit., págs. 332 y ss.; J.J. FERREIRO LAPATZA, *Curso...*, ob. cit., pág. 394 y ss.

<sup>191</sup> Vid. M. CORTES DOMINGUEZ, *Ordenamiento tributario español*, ob. cit., págs. 332 y ss.; R. FALCON Y TELLA, «Los entes de hecho como sujetos pasivos de la obligación tributaria», en *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, ob. cit., págs. 265 y ss.

<sup>192</sup> Vid. J.J. FERREIRO LAPATZA, *Curso...*, ob. cit., pág. 394 y ss.

ordenamiento jurídico como unidad<sup>193</sup>; no hay, pues, un único deudor, sino una pluralidad de deudores que pueden ser tratados jurídicamente de manera unitaria. Tanto si se considera a los entes colectivos sujetos pasivos del tributo, aunque sin ser deudores del tributo, como si se entiende que los copartícipes son tanto sujetos pasivos en cuanto deudores de aquél, lo cierto es que hay una sola obligación tributaria y no dos, una principal y otra accesoria, como exige el esquema típico de la responsabilidad tributaria. Por ello, es posible afirmar que el artículo 39 de la LGT no regula una auténtico supuesto de responsabilidad tributaria, pues, para ser así, sería necesario que hubieran dos deudas, una principal y otra accesoria, y parece claro que, si el ente colectivo no puede ser deudor, tampoco habrá otra deuda más que la correspondiente conjuntamente a los copartícipes<sup>194</sup>. Igualmente,

---

<sup>193</sup> Según el profesor Falcón y Tella, las entidades a que se refiere el artículo 33 de la LGT tienen en común, la presencia de «una organización que permite una actuación unitaria frente al exterior, lo que permite su consideración unitaria bajo el perfil subjetivo de las normas tributarias y del resto del ordenamiento». Vid. R. FALCON Y TELLA, «La responsabilidad de los copartícipes de las entidades sin personalidad», *Impuestos*, 1985, Vol. II, pág. 83. Tanto este autor, como el profesor Sainz de Bujanda, excluyen la posibilidad de incluir en el ámbito del artículo 33 de la LGT a las comunidades de bienes en sentido estricto, ya que no son una verdadera organización. Vid. F. SAINZ DE BUJANDA, «La capacidad jurídica...», *ob. cit.*, págs. 466 y ss.

<sup>194</sup> Vid. A. NAVARRO FAURE, «Los supuestos de responsabilidad tributaria...(I)», *ob. cit.*, pág. 632; A. ZABALA RODRIGUEZ-FORNOS, F. LLOPIS GINER, I. DAGO ELORZA, *Aspectos sustantivos y procedimentales de la recaudación. Comentarios al Real Decreto 1.684/1990*, Valencia, Ciss, 1991, pág. 124. Parece un contrasentido afirmar, como hacen los profesores Cortés Domínguez y Sánchez Galiana, que los miembros de los entes colectivos son los únicos deudores de la obligación tributaria, y después admitir que el supuesto de responsabilidad tributaria configurado en el artículo 39 es técnicamente correcto, Vid. M. CORTES DOMINGUEZ, *Ordenamiento tributario español*, *ob. cit.*, pág. 397; J.A. SANCHEZ GALIANA, «El responsable», *ob. cit.*, págs. 669 y ss. Estos autores admiten que puede haber sujetos pasivos que no sean deudores del tributo, ya que, si bien el ente colectivo sería sujeto pasivo, el verdadero deudor es el copartícipe. De esta forma, tendríamos a un sujeto pasivo, que nada debe, y a su lado un responsable tributario, que es quien está obligado al pago del tributo. Pero, si nada debe el sujeto pasivo, si el único que debe algo es el responsable, entonces, no tenemos deuda principal y obligación accesoria, sino una sola deuda y, por consiguiente, no hay una responsabilidad tributaria en sentido técnico. Mas lejos llega la profesora Fernández Junquera, puesto que admite que los entes colectivos sean deudores del tributo, Vid. M. FERNANDEZ JUNQUERA, «Reflexiones en torno al responsable solidario y a la solidaridad en Derecho Tributario», *Civitas. R.E.D.F.*, núm. 91, 1996, pág. 432. Por otra parte, tampoco parece posible admitir una solidaridad entre dos patrimonios, el común y el particular, o entre los partícipes considerados como miembros del ente colectivo y los mismos partícipes considerados como personas individuales, como hace el profesor Falcón y Tella, Vid. R. FALCON Y TELLA, «La responsabilidad...», *ob. cit.*, pág. 90, y del mismo autor, «Los entes de hecho como sujetos pasivos de la obligación tributaria», *ob. cit.*, págs. 265 y ss.

si no hay más deudores que los copartícipes, tampoco podrá existir solidaridad entre éstos y el ente colectivo<sup>195</sup>. Por tanto, deberá entenderse que la solidaridad se establece entre la pluralidad de deudores del tributo y que sólo internamente será posible limitar la responsabilidad en proporción a la participación de cada uno en el patrimonio común<sup>196</sup>.

Los copartícipes de las asociaciones o cotitulares de los patrimonios carentes de personalidad jurídica son, pues, los deudores del tributo, sin embargo, la afectación de los bienes comunes a una determinada finalidad y la existencia de una organización permite tratar a esa pluralidad de deudores como unidad. Ahora bien, siendo la organización, los administradores o gestores quienes deben cumplir los deberes tributarios en representación de la pluralidad de deudores<sup>197</sup>, cabría preguntarse por la responsabilidad de éstos representantes ante el incumplimiento

---

<sup>195</sup> Si entre el ente colectivo y los copartícipes no hay solidaridad, puesto que el primero no es deudor del tributo, entonces deberá admitirse que la solidaridad se produce entre los copartícipes. Solidaridad y mancomunidad son incompatibles entre sí. Cuando entre una pluralidad de deudores existe mancomunidad, a la vez no puede haber solidaridad. Pues bien, entre los copartícipes de los entes sin personalidad jurídica existe solidaridad frente a la Hacienda Pública, sin embargo, internamente deberá realizarse un prorrateo de la deuda tributaria en proporción a la participación de cada uno. Quienes, por el contrario, opinan que el artículo 39 de la LGT regula un verdadero supuesto de responsabilidad tributaria, aceptando que la solidaridad se produce entre los copartícipes y el ente colectivo, defienden la existencia de una mancomunidad entre los responsables tributarios. *Vid.* M. FERNANDEZ JUNQUERA, «Reflexiones...», *ob. cit.*, pág. 433; M. GUERRA REGUERA, *Garantías personales...*, *ob. cit.*, pág. 154.

<sup>196</sup> No obstante, la existencia de una separación entre dos patrimonios, el común y el particular de cada uno de los copartícipes, permitiría establecer una limitación de la responsabilidad del patrimonio particular de los copartícipes, de modo que solamente a falta de bienes en el patrimonio común pudiera la Administración dirigirse frente al patrimonio particular de aquellos. Esta parece ser la opinión sostenida por el profesor Falcón y Tella. *Vid.* R. FALCON Y TELLA, «La responsabilidad...», *ob. cit.*, pág. 90.

<sup>197</sup> De acuerdo con el artículo 43.4 de la LGT: «En los supuestos de Entidades, Asociaciones, herencias yacentes y comunidades de bienes que constituyan una unidad económica o un patrimonio separado actuará en su representación el que la ostente, siempre que resulte acreditada en forma fehaciente, y de no haberse designado representante se considerará como tal el que aparentemente ejerza la gestión o dirección y, en su defecto, cualquiera de los miembros o partícipes que integren o compongan la entidad o comunidad».

de dichos deberes. Parece claro que el ordenamiento jurídico toma en consideración la capacidad económica mostrada por los cotitulares para contribuir al sostenimiento del gasto público, debiendo ser éstos quienes soporten el gravamen tributario, sin embargo, también resulta lógico que quienes actuando en nombre de los deudores han incumplido la obligación tributaria asuman alguna clase de responsabilidad. El Derecho tributario español, a diferencia del alemán, no contempla un supuesto particular de responsabilidad tributaria de los administradores de esta clase de entes sin personalidad jurídica<sup>198</sup>. No obstante, les resultará aplicable el supuesto de responsabilidad tributaria sobre la deuda recogido por el artículo 38.1 de la LGT, esto es, por la causación o participación del representante en la realización de una infracción tributaria.

Algo similar, aunque con ciertas diferencias, sucede con la responsabilidad solidaria de las sociedades que integran el grupo en el régimen de declaración consolidada. También aquí nos encontramos ante una unidad económica carente de personalidad jurídica dotada, además, de dirección única o unidad de decisión, a la que la LIS considera como sujeto pasivo del impuesto cuando las sociedades integrantes del grupo opten por dicho régimen especial de tributación. También aquí se designa a un representante, la sociedad dominante, a quien se encarga el cumplimiento de las obligaciones tributarias materiales y formales que se deriven del régimen de los grupos de sociedades. Sin embargo, aquella unidad no viene determinada por la cotitularidad organizada de un patrimonio entre las sociedades

---

<sup>198</sup> El párrafo 69 de la AO establece la llamada responsabilidad del representante (*Haftung der Vertreter*). Según este precepto las personas designadas en los párrafos 34 y 35 de la AO (los representantes legales de las personas físicas y jurídicas, los gestores de las uniones de personas y masas patrimoniales sin capacidad jurídica, los miembros o socios de las uniones sin capacidad jurídica que carezcan de gestores, las personas cuyo patrimonio forme una masa patrimonial sin personalidad jurídica, administradores de patrimonios, y personas legitimadas para disponer) serán responsables de los créditos que integran la relación tributaria obligacional si, como consecuencia del incumplimiento doloso o gravemente culposo de sus deberes, aquellos no son liquidados o no lo son a tiempo, no son satisfechos, o fueran pagados injustificadamente devoluciones o reembolsos de impuestos. *Vid.* K. TIPKE, W. KRUSE, *Abgaben Ordnung Kommentar, ob. cit.*, comentario al párrafo 69.

integrantes del grupo, sino por la titularidad mediata del patrimonio de las sociedades del grupo por parte de la sociedad dominante, a través de la participación en el capital social de las mismas. No nos encontramos ante una pluralidad de sujetos que sean copropietarios de unos mismos bienes, sino un patrimonio que, perteneciendo inmediatamente a cada una de las sociedades dominadas, está representado por acciones que pertenecen a una segunda sociedad, la sociedad dominante, la cual ostenta la propiedad mediata sobre los mismos. La aplicación del régimen especial del grupo de sociedades no convierte al grupo en deudor del tributo, pues, al carecer de personalidad jurídica, no tiene capacidad para ser titular de obligaciones. Deudores del tributo podrían ser, teóricamente, la sociedad matriz, tomando como base la titularidad mediata sobre el beneficio y el patrimonio de las sociedades dominadas, o bien estas últimas, cuando se ponga el acento en la titularidad inmediata del beneficio y del patrimonio social<sup>199</sup>.

Nuestro Derecho positivo considera a las sociedades integrantes del grupo sujetos pasivos del tributo, si definimos como tales a las personas naturales o jurídicas que están obligadas al cumplimiento de las prestaciones tributarias, pues, si bien la sociedad dominante «estará sujeta al cumplimiento de las obligaciones materiales y formales que se deriven del régimen de los grupos de sociedades», tal y como señala el artículo 79.2 de la LIS, parece estarlo como representante del

---

<sup>199</sup> Sobre la cuestión de la subjetividad pasiva en la tributación consolidada de los grupos de sociedades, desde el punto de vista del Derecho comparado, García Frías distingue dos bloques de países: por una parte, aquellos que consideran a la sociedad matriz como sujeto pasivo del tributo y, por otra parte, los que otorgan esa condición a las sociedades individuales, según pongan el acento en la unidad económica del grupo o en la pluralidad jurídica y separación de las sociedades que lo componen. A pesar de que nuestro IS considere como sujeto pasivo al grupo, esta autora niega la posibilidad de el mismo pueda ser considerado contribuyente o deudor del impuesto, por no realizar el grupo el hecho imponible, ni tener un patrimonio propio con el cual hacer frente al pago de la deuda tributaria. *Vid.* A. GARCIA FRIAS, «Problemática de la subjetividad pasiva de los grupos de sociedades. Un análisis comparado», en *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, *ob. cit.*, págs. 251 y ss.

grupo, es decir, de las sociedades que lo componen. La pluralidad de sujetos pasivos aparece reforzada por la sujeción de la sociedad dominante y de las sociedades dependientes a las obligaciones tributarias que se derivan del régimen individual de tributación, a excepción del pago de la deuda tributaria. Por tanto, la aplicación del régimen de los grupos de sociedades no excluye la aplicación de los regímenes individuales de cada una de las sociedades que lo integra, lo que significa que cada una de las sociedades del grupo realiza el hecho imponible del impuesto, sólo que, en lugar de calcular una cuota tributaria por cada una de las sociedades que obtienen renta sujeta al impuesto, se calcula e ingresa una única cuota tributaria, que se determina, básicamente, sumando las bases imponibles correspondientes a todas y cada una de las sociedades integrantes del grupo, practicando las eliminaciones de resultados por operaciones internas, incorporando los resultados eliminados cuando se realicen frente a terceros, y aplicando el tipo de gravamen correspondiente a la sociedad dominante<sup>200</sup>. La solidaridad entre las sociedades del grupo que recoge el artículo 80 de la LGT, sin distinguir entre dominante y dominadas, no es propiamente una responsabilidad tributaria, al no situarse las sociedades junto al sujeto pasivo, pues, las mismas sociedades son sujetos pasivos del impuesto. Al igual que sucede con los partícipes en los entes colectivos del artículo 33 de la LGT, el ordenamiento jurídico toma en consideración la unidad económica y de acción que constituye el grupo de sociedades e imputa una única deuda tributaria a la pluralidad de sujetos pasivos, haciéndoles responder solidariamente de la deuda tributaria única<sup>201</sup>.

#### 1.5.2. La responsabilidad *real* sobre la deuda ajena.

---

<sup>200</sup> Vid. A. GARCIA FRIAS, «Problemática...», *ob. cit.*, pág. 262.

<sup>201</sup> Vid. A. GARCIA FRIAS, «Problemática...», *ob. cit.*, pág. 263.

Entre los preceptos que la LGT reserva para la regulación de los responsables tributarios, es decir, en la sección 2ª del Capítulo III del Título primero, se encuentra el artículo 41 de la LGT. Según el primer apartado de este precepto, «los adquirentes de bienes afectos por Ley a la deuda tributaria responderán con ellos, por derivación de la acción tributaria, si la deuda no se paga»<sup>202</sup>. Como puede observarse, el precepto mencionado no obliga al adquirente de bienes afectos al pago de la deuda tributaria, pues, como el propio apartado segundo prevé, la derivación de la acción administrativa se realiza contra los bienes afectos, y el adquirente, ante la notificación de dicha derivación, podrá hacer el pago, dejar que prosiga la actuación o reclamar contra la liquidación practicada o contra la procedencia de dicha derivación. Así, el adquirente de bienes afectos no se encuentra obligado al pago de la deuda tributaria ajena, pues, aunque tiene la posibilidad de realizar el pago para evitar la ejecución forzosa de determinados bienes que forman parte de su patrimonio y que se encuentran afectos al cumplimiento de una deuda tributaria ajena, por la falta de pago de la deuda ajena no se le impondrá sanción alguna, ni se devengará a su cargo ningún interés de demora o recargo de ninguna clase<sup>203</sup>. La Administración no tiene un derecho de crédito frente al adquirente de los bienes afectos, ni éste tampoco tiene obligación alguna frente a aquélla, lo que resulta esencial para hablar de

---

<sup>202</sup> El artículo 41 de la LGT se completa por lo dispuesto en el artículo 74.1 de la LGT, según el cual, «Los bienes y derechos transmitidos quedarán afectos a la responsabilidad del pago de las cantidades, liquidadas o no, correspondientes a los tributos que graven tales transmisiones, adquisiciones o importaciones, cualquiera que sea su poseedor, salvo que éste resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral o se justifique la adquisición de los bienes con buena fe y justo título o en establecimiento mercantil o industrial, en el caso de bienes muebles no inservibles». El primero regula, de manera general, el régimen jurídico de la acción administrativa frente al titular de bienes afectos al pago de la deuda tributaria ajena; por su parte, el artículo 74.1 de la LGT se encarga de afectar genéricamente determinados bienes al pago de algunas deudas tributarias.

<sup>203</sup> Pocos autores han defendido la calificación del adquirente de bienes afectos como deudor frente a la Hacienda Pública. Entre quienes así lo han hecho se encuentra De la Hucha Celador, para quien no resulta justificado que el RGR de 1990 no mencione a los adquirentes de bienes afectos entre los deudores no principales de la obligación tributaria. *Vid.* F. DE LA HUCHA CELADOR, «Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en el Reglamento General de Recaudación de 1990: I. La responsabilidad solidaria», *ob. cit.*, pág. 69.

responsabilidad tributaria, en el sentido que se desprende del artículo 37 de la LGT, sino que la primera tiene un derecho real de garantía sobre el bien que pertenece al adquirente<sup>204</sup>. Este tiene tan sólo una responsabilidad real, no personal, frente a la Hacienda Pública, es decir, responde patrimonialmente con un bien determinado de la deuda tributaria ajena, aunque sin estar obligado al pago de la misma. Por eso, el adquirente podrá liberarse de dicha responsabilidad *real* transmitiendo a su vez el bien a una tercera persona, quien ostentará, a partir de ese momento, una responsabilidad *real* sobre la deuda tributaria correspondiente al anterior transmitente.

Entre el responsable tributario y el adquirente de bienes afectos al pago de una deuda tributaria existen algunas semejanzas que, incluso, permitirían afirmar que pertenecen a un mismo género. El adquirente de bienes afectos es un tercero que responde patrimonialmente, junto a los sujetos pasivos o deudores principales, de la deuda tributaria ajena. El adquirente de bienes afectos no realiza el hecho imponible, sin embargo, la Administración puede realizar forzosamente la deuda tributaria sobre determinados elementos de su patrimonio. La propia LGT es consciente de la proximidad de dicho sujeto y el responsable tributario, en la medida en que hace referencia al mismo dentro de la Sección 2ª del Capítulo II del Título I. Podría llegar a distinguirse, desde un punto de vista lógico-jurídico, entre una responsabilidad tributaria personal y una responsabilidad tributaria real, según que un tercero quedase obligado a pagar la deuda tributaria ajena o a responder patrimonialmente de la misma<sup>205</sup>. Ahora bien, la responsabilidad

---

<sup>204</sup> Vid. A. RODRIGUEZ BEREJO, «Las garantías del crédito tributario», *R.E.D.F.*, núm. 30, 1981, págs. 205 y ss.; M. CORTES DOMINGUEZ, *Ordenamiento tributario español*, *ob. cit.*, pág. 400.

<sup>205</sup> En el ordenamiento jurídico alemán, entre los supuestos de responsabilidad tributaria previstos por la actual AO de 1977, el parágrafo 76 regula la denominada responsabilidad real. Según dicho parágrafo, «las mercancías sujetas a imposición sobre el consumo y las sujetas a derechos de Aduanas servirán de garantía de los impuestos que recaigan sobre ellas (responsabilidad real) sin consideración a los derechos de terceros». Vid. *Ordenanza Tributaria alemana*, traducción y notas de C. PALAO TABOADA, *ob. cit.*, pág. 91. Responsabilidad tributaria,



tributaria a la que se refiere el artículo 37 de la LGT, es únicamente la responsabilidad tributaria de naturaleza personal, aquella que obliga al pago de una deuda tributaria ajena, pues, el responsable tributario al que se refiere dicho precepto, como pone de manifiesto la lectura del apartado cuarto, se encuentra obligado al pago de la deuda tributaria y contra él, y no contra sus bienes, se dirige la acción administrativa, disponiendo de un período voluntario para realizar el pago y soportando determinadas consecuencias negativas, como la imposición del recargo de apremio, de sanciones o intereses de demora, por la falta de pago en dicho período<sup>206</sup>. En definitiva, responsabilidad tributaria personal y

---

en opinión de Piper, es la obligación de Derecho público, nacida de la realización de un presupuesto de hecho legal, que, orientada al aseguramiento de una prestación tributaria, obliga a requerimiento de la Administración tributaria al pago de la deuda tributaria ajena con recursos propios (Responsabilidad colateral: *Nebenhaftung*); pero responsabilidad tributaria es también la potestad de Derecho público de la Administración tributaria, surgida por la realización de un determinado presupuesto de hecho legal, que le permite realizar una prestación tributaria sobre un objeto determinado (responsabilidad real: *Sachhaftung*). Vid. H. PIPER, *Steuerschuld und Steuerhaftung*, ob. cit., pág. 49. Entre quienes consideran la responsabilidad real como una especie del género responsabilidad tributaria se encuentran: K. GOUTIER, *Die Haftung im Steuerrecht*, ob. cit., pág. 19; R. DORNER, «Die Haftung im Steuerrecht», *StB*, núm. 12, 1997, pág. 472; H. MÖSBAUER, *Die Haftung für die Steuerschuld*, ob. cit., pág. 14; D. BIRK, *Steuerrecht I, Allgemeines Steuerrecht*, 2ª ed., ob. cit., pág. 138. Por el contrario, Bax considera que la denominada responsabilidad real, dada su diferente estructura, no debería encontrarse incluida dentro del capítulo destinado a regular la responsabilidad tributaria, sino que debería regularse entre las denominadas prestaciones de aseguramiento (*Sicherheitsleistung*), es decir, en los párrafos 241 y siguientes de la AO (1977). Vid. E. BAX, *Die Haftung nach allgemeinem Abgabenrecht...*, ob. cit., pág. 144.

<sup>206</sup> La doctrina científica española niega, de forma generalizada, que se pueda denominar responsabilidad tributaria a la responsabilidad real del adquirente de bienes afectos por la Ley a la deuda tributaria. La razón que se aporta para realizar esa exclusión es, sencillamente, que la responsabilidad real no puede ser reconducida al concepto de responsabilidad tributaria que aparece designado en el artículo 37 de la LGT. Es decir, la mayor parte de los autores, tras constatar que la responsabilidad del tercer adquirente no puede ser confundida con la responsabilidad personal que aparece designada en el artículo 37 de la LGT, concluyen que el supuesto de afectación tributaria de bienes no es un supuesto de responsabilidad tributaria. Vid. A. RODRIGUEZ BEREJO, «Las garantías del crédito tributario», ob. cit., págs. 205 y ss.; J. HERRERO MADARIAGA, «El responsable tributario», ob. cit., págs. 193-194; S. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, *Los responsables tributarios*, ob. cit., págs. 70-71. Efectivamente, el adquirente de bienes afectos no está personalmente obligado al pago del tributo, no existe entre él y la Hacienda Pública una relación jurídica obligacional, sino una relación jurídica real; tampoco la derivación de la acción administrativa contra el adquirente de los bienes responde al esquema previsto en el artículo 37 de la LGT. Sin embargo, no es posible afirmar con tanta rotundidad que el concepto de responsabilidad tributaria debe quedar limitado a la responsabilidad personal. Ciertamente no es posible confundir la responsabilidad del tercero prevista en el artículo 37 de la LGT con la

responsabilidad tributaria real son dos especies de un mismo género, pero el concepto de responsable tributario designado en el artículo 37 de la LGT tan sólo comprendería la responsabilidad tributaria de carácter personal.

### 1.5.3. Deber de tolerar la ejecución del patrimonio ajeno.

Aunque la figura no es conocida por el ordenamiento jurídico español, ni por la doctrina científica española, en el Derecho tributario alemán se suele distinguir entre la responsabilidad tributaria (*Steuerechtliche Haftung*) y el deber de soportar la ejecución del patrimonio ajeno (*Duldungspflicht*). Este último se encuentra recogido en el parágrafo 77.1 de la AO de 1977, según el cual, «quien en virtud de la Ley esté obligado a pagar un impuesto con recursos sometidos a su administración estará obligado en la misma medida a soportar la ejecución en ese patrimonio»<sup>207</sup>. El precepto intenta resolver el problema que se presenta en aquellos supuestos en los que el deudor principal del impuesto, lo que nosotros denominaríamos sujeto pasivo, se encuentra jurídicamente impedido para la administración del propio patrimonio y para el pago de sus impuestos, como son los menores de edad, personas sometidas a tutela, personas jurídicas, administración concursal o de herencias, y el administrador autorizado para disponer (parágrafos 34, 35 de la AO), en contra de su obligación legal de realizar

---

responsabilidad del tercero prevista en el artículo 41 de la LGT, sin embargo, ambos sujetos son calificados por la LGT como responsables tributarios y ambos son terceros frente a los que se puede dirigir la Administración tributaria para realizar una deuda tributaria ajena: al responsable del artículo 37 exigiéndole el pago de la deuda tributaria, al responsable del artículo 41 de la LGT ejecutando forzosamente uno o varios bienes integrantes de su patrimonio.

<sup>207</sup> Vid. *Ordenanza Tributaria alemana, ob. cit.*, pág. 92. Por su parte, según el parágrafo 34 AO, «(1) Los representantes legales de las personas físicas y jurídicas y los gestores de las uniones de personas y masas patrimoniales sin capacidad jurídica están obligados a cumplir los deberes tributarios de unas y otras. Deberán cuidar en especial de que se satisfagan los impuestos con cargo a los recursos que administran». Y el parágrafo 35 AO, asimismo establece que «quien aparezca dotado de una facultad de disponer en nombre propio o ajeno asumirá los deberes del representante (parágrafo 34, apartado 1), en la medida en que pueda cumplirlos de hecho y de Derecho». Vid. *Ordenanza Tributaria alemana, ob. cit.*, pág. 75.

el pago (parágrafo 34 I de la AO), se niega a pagar los impuestos por el deudor del impuesto y a autorizar la ejecución forzosa del patrimonio de éste<sup>208</sup>. También el ordenamiento jurídico privado establece determinados deberes de soportar la ejecución del patrimonio ajeno, como puede ser el caso de los usufructuarios (parágrafos 1086 y siguientes del BGB), albaceas ( parágrafo 2213 I del BGB)<sup>209</sup>. Por tanto, el deber de soportar la ejecución del patrimonio ajeno recae sobre aquellas personas que están obligadas a pagar la deuda tributaria ajena con bienes ajenos que tienen bajo su administración. Además, cuando la ejecución contra el patrimonio del administrado no llegue a buen fin, entrará en juego la responsabilidad tributaria de los padres y de otros representantes por disposición del parágrafo 69 de la AO, dirigiéndose entonces la acción administrativa derivada del acto de declaración de responsabilidad hacia la ejecución del patrimonio de los padres o representantes<sup>210</sup>.

---

<sup>208</sup> Vid. M. BOCK, J. BECKER, «Die Haftung für Steuerschulden (Teil I)», *SteuerStud*, núm. 7, 1986, pág. 205. Como explican Güth y Ling, generalmente no será necesario un título jurídico específico para proceder a la ejecución de estos patrimonios administrados por un tercero, solamente será necesario cuando el administrador se oponga a la ejecución forzosa, pues, entonces, la resistencia legal del administrador será superada a través de un acto administrativo que declare el deber de soportar dicha ejecución (*Duldungsbescheid*). Vid. J. GÜTH, R. LING, *Steuerrechtliche Haftung*, *ob. cit.*, págs. 40 y ss.

<sup>209</sup> Vid. M. BOCK, J. BECKER, «Die Haftung...», *ob. cit.*, pág. 205.

<sup>210</sup> Según el parágrafo 69 AO (1977), las personas indicadas en los parágrafos 34 y 35 serán responsables cuando los créditos derivados de la obligación tributaria (parágrafo 37), como consecuencia de una transgresión dolosa o gravemente culposa de sus deberes, no sean liquidados o satisfechos, o no lo sean a su debido tiempo, o como consecuencia de aquellas fueran pagadas injustificadamente devoluciones o reembolsos de impuestos.

## 2. NATURALEZA JURÍDICA DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA.

### **2.1. La responsabilidad tributaria como garantía personal del crédito tributario.**

La responsabilidad tributaria, como obligación de pagar una deuda ajena, proporciona al acreedor tributario mayor seguridad en el cobro de la deuda tributaria. Objetivamente, la existencia de una responsabilidad tributaria refuerza las expectativas de conseguir el cobro de la deuda tributaria. Con independencia de cual sea la finalidad que se considere que el legislador ha pretendido alcanzar con el establecimiento de un supuesto de responsabilidad tributaria o, lo que es lo mismo, de cuál sea el criterio de imputación de la responsabilidad tributaria a una determinada persona, la existencia de un responsable tributario –por la misma estructura jurídica de este instituto jurídico– aumenta las posibilidades reales de hacer efectivo el crédito tributario. Así lo ha entendido siempre la doctrina científica, nacional y extranjera, que ha visto en el instituto jurídico de la responsabilidad tributaria un medio de aseguramiento del crédito tributario frente a las dificultades que pueden presentarse al acreedor tributario para realizar el crédito tributario<sup>211</sup>. Pero la responsabilidad tributaria no es el único instituto

---

<sup>211</sup> En opinión de Hensel, ante las dificultades que pueden aparecer cuando las personas que han realizado el presupuesto de hecho del tributo no pueden o no quieren realizar la prestación tributaria, el Derecho tributario moderno intenta superarlas a través de la ampliación del número de personas obligadas al pago; para ello, ofrece al acreedor tributario la posibilidad de elegir entre varios deudores tributarios (o personas que son tratadas como si fueran deudores del tributo); de esta manera se asegura al acreedor tributario frente a la insolvencia patrimonial o la mala voluntad de quien está llamado a realizar la prestación tributaria en un primer momento. *Vid.* A. HENSEL, *Steuerrecht, ob. cit.*, pág. 69. Según Kruse, puesto que la relación tributaria obligacional, en cuanto obligación *ex lege*, nace de la mera realización del presupuesto de hecho del tributo, no se tiene cuenta la capacidad o la voluntad del deudor en orden al cumplimiento de la pretensión del acreedor tributario. Por ello, el Derecho tributario trata de reforzar el crédito tributario ampliando a otras personas la relación tributaria obligacional. Así, el crédito tributario aparece sostenido sobre más pies y la Administración tributaria, con independencia de la insolvencia patrimonial y de la disposición para el cumplimiento del deudor principal, así como de la falta previsible de éxito de las medidas de ejecución forzosa, puede dirigirse frente a otras personas más idóneas para el

jurídico que otorga al acreedor tributario mayor seguridad en la recaudación del tributo. Existen otras figuras que persiguen de formas distintas la misma finalidad<sup>212</sup>. Sin salir de las situaciones subjetivas que obligan a pagar la deuda tributaria, podría decirse que todas las técnicas de intermediación entre la Hacienda Pública y el titular de la capacidad económica responden a esta finalidad<sup>213</sup>. En la medida en que existe toda una gama de mecanismos jurídicos dirigidos a garantizar o tutelar el crédito tributario, sin ser una garantía de un derecho de crédito en sentido propio, en relación con todas ellas podría hablarse de garantías en sentido amplio del crédito tributario<sup>214</sup>.

---

cumplimiento de la obligación tributaria. Vid. H.W. KRUSE, *Lehrbuch des Steuerrechts*, *ob. cit.*, pág. 151. La doctrina científica española acepta unánimemente que la responsabilidad tributaria proporciona una garantía al acreedor tributario al permitirle dirigirse contra un mayor número de personas de las inicialmente obligadas en virtud de la realización del hecho imponible. Vid. J. HERRERO MADARIAGA, «El responsable tributario», *ob. cit.*, pág. 185; V.E. COMBARROS VILLANUEVA, «La responsabilidad tributaria...», *ob. cit.*, pág. 380; M<sup>a</sup>.D. ARIAS ABELLAN, «El estatuto jurídico del responsable...», *ob. cit.*, pág. 180.

<sup>212</sup> Según el profesor Rodríguez Bereijo, «el ordenamiento jurídico dispone de toda una amplia gama de institutos jurídicos cuya finalidad es reforzar y garantizar el crédito tributario de la Hacienda Pública contra la posible insolvencia o mala voluntad del sujeto pasivo que debe cumplir la prestación pecuniaria en que la obligación tributaria consiste. Y así, podemos encontrar una multiplicidad de medidas de tutela enderezadas a este fin, como son: las formas de extensión de la responsabilidad tributaria, el deber de proporcionar datos e informes a la Administración financiera, el derecho de ésta a recabarlos, la posibilidad de actuar, en el cobro de la deuda tributaria, por la vía de apremio, las sanciones, las liquidaciones cautelares, la retención a cuenta o incluso la anticipación de la prestación del tributo respecto de la realización del hecho imponible, etc.».

<sup>213</sup> En relación con la sustitución, el profesor Cortés Domínguez entiende que dicha institución, aunque generalmente se justifica por razones de comodidad y de agilidad en el momento de recaudación de los impuestos, «sirve también para facilitar, o mejor, para asegurar el cobro de la deuda tributaria, ya que el acreedor encontrará en el sustituto un deudor generalmente más solvente que los sujetos pasivos de los impuestos en los que el sistema de sustitución está vigente». Vid. M. CORTES DOMINGUEZ, *Ordenamiento tributario español*, *ob. cit.*, pág. 462.

<sup>214</sup> Vid. M. CORTES DOMINGUEZ, *Ordenamiento tributario español*, *ob. cit.*, págs. 460-462; J.M<sup>a</sup>. PABON DE ACUÑA, «Las responsabilidades tributarias del sucesor en la titularidad de la empresa», en *Estudios de Derecho Tributario*, Vol. 2º, Madrid, I.E.F., 1979, pág. 947; M. GUERRA REGUERA, *Garantías personales del crédito tributario*, *ob. cit.*, págs. 10 y ss.

Ahora bien, entendiendo por garantía, en sentido técnico, un nuevo derecho subjetivo o una nueva facultad que se yuxtapone al derecho de crédito que se pretende asegurar, añadiendo a este último algo que el crédito por sí mismo no tiene<sup>215</sup>, es posible afirmar que la responsabilidad tributaria constituye una garantía del crédito tributario. En particular, la responsabilidad tributaria responde a las características de las garantías personales de las obligaciones. Según Díez-Picazo «las garantías son de carácter personal en todos aquellos casos en que se confiere al acreedor un derecho de naturaleza personal o una facultad que no se dirige hacia una cosa concreta y determinada, sino hacia la misma persona del deudor o hacia la de un tercero»<sup>216</sup>. Para calificar la responsabilidad tributaria como una garantía personal del crédito tributario debemos atender únicamente a su estructura jurídica, desechando cualquier otro tipo de consideraciones<sup>217</sup>. En relación con la responsabilidad tributaria, ésta proporciona al acreedor tributario un nuevo derecho de naturaleza personal frente a una persona que no estaba obligada a pagar la deuda tributaria mientras no se realizó el presupuesto de hecho específico de la responsabilidad tributaria, por eso, atendiendo exclusivamente a su estructura jurídica, podemos afirmar que nos encontramos ante una garantía personal del crédito tributario<sup>218</sup>. En cualquier supuesto de responsabilidad

---

<sup>215</sup> Vid. L. DIEZ-PICAZO, *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial*, II, *ob. cit.*, págs. 395-397; A. RODRIGUEZ BEREJO, «Las garantías del crédito tributario», *ob. cit.*, págs. 183-185; M. GUERRA REGUERA, *Garantías personales del crédito tributario*, *ob. cit.*, págs. 36 y ss.

<sup>216</sup> Vid. L. DIEZ-PICAZO, *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial*, II, *ob. cit.*, págs. 395-397.

<sup>217</sup> El concepto de garantía hace referencia exclusivamente a la estructura jurídica del instituto jurídico que se califica como tal. Precisamente esto es lo que permite al Derecho civil aglutinar, bajo el concepto de garantía personal, figuras tan distintas como la fianza y la pena convencional o cláusula penal.

<sup>218</sup> Vid. R. CALVO ORTEGA, «La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos», *ob. cit.*, pág. 38; J. HERRERO MADARIAGA, «El responsable tributario», *ob. cit.*, pág. 201; A. RODRIGUEZ BEREJO, «Las garantías del crédito tributario», *ob. cit.*, pág. 188; M<sup>a</sup>.D. ARIAS ABELLAN, «El estatuto jurídico del responsable tributario en el Derecho español», *ob. cit.*, pág. 182; S. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, *Los responsables tributarios*, *ob. cit.*, pág. 90; M. GUERRA REGUERA, *Garantías personales del crédito tributario*, *ob. cit.*, págs. 255 y ss.

tributaria existe un tercero obligado junto al sujeto pasivo a pagar la deuda tributaria, por una razón distinta a la realización del presupuesto de hecho realizado por este último, por tanto, añadiendo un nuevo derecho al que ya tenía el acreedor tributario contra el sujeto pasivo. En virtud de este nuevo derecho, la Hacienda Pública podrá exigir el pago de la deuda tributaria a una persona distinta de la obligada inicialmente, sin perder su derecho contra el deudor principal; pudiendo también realizar forzosamente el crédito tributario sobre el patrimonio del responsable, en caso de que éste no proceda al pago en el período voluntario que se le conceda a tal efecto.

## **2.2. Naturaleza jurídica de la responsabilidad tributaria por actos ilícitos.**

En opinión de un sector de la doctrina española, la responsabilidad tributaria que tiene como presupuesto de hecho un acto de naturaleza ilícita realizado por el responsable tributario, constituye una sanción por la realización de un comportamiento contrario a Derecho<sup>219</sup>. A la responsabilidad tributaria nacida por la realización de actos ilícitos se la considera como una sanción dotada de la

---

<sup>219</sup> Vid. R. CALVO ORTEGA, «La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos», *ob. cit.*, págs. 38-39; J.J. FERREIRO LAPATZA, *Curso...*, *ob. cit.*, pág. 393; J. HERRERO MADARIAGA, «El responsable tributario», *ob. cit.*, pág. 204; M<sup>a</sup>.D. ARIAS ABELLÁN, «Modificaciones a la Ley General Tributaria en la regulación jurídica del responsable», *R.E.D.F.*, núm. 47/48, 1985, pág. 420; D.M<sup>a</sup>. RUFIAN LIZANA, «La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades en las infracciones cometidas por éstas», *Impuestos*, Vol. 1, 1987, págs. 638 y ss.; M<sup>a</sup>.L. OCHOA TREPAT, «La responsabilidad tributaria de los administradores de las personas jurídicas», *G.F.*, núm. 75, 1990, págs. 143 y ss.; J.F. GOMEZ GONZALVO, «Derivación de responsabilidad a los administradores de sociedades mercantiles», en *Adaptación del Sistema Tributario al Estado de Derecho*, Pamplona, Aranzadi, 1994, pág. 557; A. DELGADO, «Los responsables de deudas tributarias en el Derecho español (I)», *CaT*, núm. 41, 1987, pág. 4; J.M. OTERO NOVAS, «La supuesta responsabilidad objetiva de los administradores de sociedades que cesan en su actividad», *Impuestos*, 1997, pág. 17. Esta parece ser también la opinión de J. MARTIN QUERALT, C. LOZANO SERRANO, G. CASADO OLLERO, J.M. TEJERIZO LOPEZ, (*Curso de Derecho Financiero y Tributario*, *ob. cit.*, pág. 92), quienes consideran que «el tributo no constituye nunca la sanción de un ilícito, salvo que, como ha señalado BERLIRI, la sanción consista en la extensión a cargo de un tercero de una obligación tributaria», y a continuación señalan que «no se desnaturaliza el carácter tributario de una obligación cuando ésta es consecuencia del incumplimiento de un deber por parte de un tercero, lo que justifica que éste asuma la carga que en un principio sólo afectaba a otra persona».

estructura de una garantía personal del crédito tributario, lo que lleva a calificarla en ocasiones como una sanción indirecta o como una técnica sancionatoria<sup>220</sup>. Así, el profesor Calvo Ortega denominó a esta clase de sanción como sanción de garantía, caracterizada por ser una sanción potencial, que queda sin efecto en el supuesto de que el deudor cumpla la obligación<sup>221</sup>. Se trataría de la causación de un mal, de la privación o limitación de un derecho del responsable, como es la imposición de una obligación de pago y el consiguiente desplazamiento patrimonial que ello ocasiona, por la realización de un hecho antijurídico e imputable al mismo<sup>222</sup>. Por tanto, ante la realización de una conducta ilícita por parte del responsable tributario, como puede ser la colaboración directa con el sujeto pasivo en la realización de una infracción tributaria, la ley haría nacer la responsabilidad tributaria a cargo del primero para sancionarle y garantizar, al mismo tiempo, el pago de la deuda tributaria. No se trataría de una sanción impuesta conjuntamente al sujeto pasivo y al responsable tributario, de la que ambos responderían solidariamente como deudores principales obligados al pago de la misma. Por el contrario, se trataría de una obligación tributaria impuesta al deudor principal como consecuencia de la realización del hecho imponible, y una obligación de pago de la deuda tributaria ajena impuesta como sanción por la realización de un comportamiento antijurídico.

La consideración de la responsabilidad tributaria por actos ilícitos como una sanción, sanción indirecta o técnica sancionatoria, tendría importantes consecuencias sobre el régimen jurídico aplicable a aquella. La más importante de todas sería la necesidad de adaptar el régimen jurídico de la responsabilidad tributaria a los principios inspiradores del Derecho administrativo sancionador.

---

<sup>220</sup> Vid. D.M<sup>a</sup>. RUFIAN LIZANA, «La responsabilidad tributaria de los administradores...», *ob. cit.*, pág. 640.

<sup>221</sup> Vid. R. CALVO ORTEGA, «La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos», *ob. cit.*, págs. 38-39.



Así, puesto que la responsabilidad tributaria por actos ilícitos es entendida como una sanción, con la estructura de una garantía personal del crédito tributario, desde este sector doctrinal se ha considerado que deberían aplicarse a dicho instituto jurídico los principios de legalidad, de tipicidad, de culpabilidad y, desde el punto de vista procedimental, las garantías previstas por el artículo 24 de la Constitución en relación con el proceso penal, en especial la presunción de inocencia<sup>223</sup>. En segundo lugar, el profesor Calvo Ortega entendió que, puesto que el desplazamiento patrimonial del responsable tributario a la Hacienda Pública se produce para sancionar la conducta ilícita del responsable tributario, el empobrecimiento de este último a costa del enriquecimiento del sujeto pasivo se encontraría justificado; con lo cual, el responsable tributario por actos ilícitos, que realiza el pago de la deuda tributaria por razón de haber infringido el ordenamiento jurídico, carecería de una acción de reembolso contra el sujeto pasivo<sup>224</sup>. Por último, la aceptación de la tesis de la sanción de garantía ha llevado a una parte de la doctrina a defender la inconstitucionalidad de la responsabilidad tributaria por actos ilícitos. Las razón que llevaría a mantener esta

---

<sup>223</sup> Vid. D.M<sup>a</sup>. RUFIAN LIZANA, «La responsabilidad tributaria de los administradores...», *ob. cit.*, págs. 641 y ss.; J.F. GOMEZ GONZALVO, «Derivación de responsabilidad a los administradores...», *ob. cit.*, pág. 557.

<sup>224</sup> En opinión del profesor Calvo Ortega, la realización del acto ilícito constituye la justa causa del desplazamiento patrimonial que se produce. Según el profesor Calvo Ortega, «una conducta de esta naturaleza actúa como «causa» de un desplazamiento patrimonial en el sentido de que impide el restablecimiento de la situación entre dos patrimonios. Tal desplazamiento patrimonial irreversible actúa a la manera de una sanción que incide sobre el sujeto perjudicado. Dicho de otra forma, el enriquecimiento de un sujeto y el correlativo empobrecimiento de otro, no puede ser modificado por el ejercicio de la acción de *in rem verso*, dado que el empobrecimiento deriva de una conducta ilícita del perjudicado. La admisión de una acción de enriquecimiento injusto, en otros casos, sería tanto como dejar un ilícito sin sanción» Vid. R. CALVO ORTEGA, «La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos», *ob. cit.*, págs. 51-54. Sin embargo, esta idea ha sido criticada por el resto de la doctrina, bien por considerar que la sanción es, precisamente, la constitución de una responsabilidad a cargo del responsable tributario (Vid. J.J. FERREIRO LAPATZA, *Curso de Derecho Financiero Español*, *ob. cit.*, pág. 393; M<sup>a</sup>.D. ARIAS ABELLAN, «El estatuto jurídico del responsable tributario...», *ob. cit.*, pág. 204), bien por entender que la responsabilidad tributaria no constituye una sanción por la comisión de una infracción (Vid. C. PALAO TAOBADA, «Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva», en *Estudios jurídicos en Homenaje al profesor Federico de Castro*, Vol. II, Madrid, Tecnos, 1976, págs. 399-400).

opinión, no compartida por todos los seguidores de la tesis de la sanción de garantía, sería la inconstitucionalidad de una sanción impuesta a un inocente. Es decir, si la responsabilidad tributaria constituye una sanción, o produce un efecto sancionatorio, la responsabilidad nacida de la realización de un presupuesto de hecho lícito supone la aplicación de un castigo a quien no ha realizado ningún comportamiento contrario a Derecho<sup>225</sup>.

En nuestra opinión, cuando la responsabilidad tributaria nace de la realización de un presupuesto de hecho de naturaleza ilícita, no se impone al responsable una sanción consistente en la obligación de garantizar personalmente la satisfacción del crédito tributario, sino que se obliga a garantizar a quien podría ser sancionado por la realización de una conducta antijurídica<sup>226</sup>. Es decir, ante un incumplimiento de la deuda tributaria, la Hacienda Pública se conforma con percibir el pago de la deuda tributaria, aunque sea a cargo de un tercero, y con que el deudor principal sea sancionado por dicho incumplimiento. Si el ordenamiento jurídico pretendiera sancionar al responsable tributario, lo haría con independencia de que el deudor principal pagara la deuda tributaria; y lo haría, además,

---

<sup>225</sup> Según Rufián Lizana, «la responsabilidad en general, aun cuando implique solamente la responsabilidad por la deuda y no por la sanción, es una prerrogativa de la Administración de la que deriva un resultado sancionatorio o limitativo de los derechos del administrado por lo que como tal institución debería estar protegida por la presunción de inocencia y no establecerse más que para ilícitos propios e imputables a la persona del responsable». *Vid.* D.M<sup>a</sup>. RUFIAN LIZANA, «La responsabilidad tributaria de los administradores...», *ob. cit.*, pág. 643.

<sup>226</sup> Entendemos que esta es también la opinión del profesor Palao Taboada, manifestada en su conocida crítica a la tesis defendida por Calvo Ortega. En opinión del profesor Palao Taboada, «el hecho ilícito que genera la responsabilidad puede constituir o no *además* una infracción tributaria punible, pero como presupuesto de hecho de la responsabilidad no se lo considera por las normas bajo ese carácter, sino como productor de un efecto distinto (igual que el delito origina también responsabilidad civil). Añádase que cuando las normas tributarias describen unas conductas objetivas que llevan aparejada responsabilidad, carece de relevancia su carácter de lícitas o ilícitas; lo que interesa es el efecto que tales conductas producen. Otra cosa sería si se configurase por las normas como presupuesto genérico de responsabilidad la realización de conductas ilícitas, en cuyo caso la subsunción de esta norma exigiría la previa calificación como ilícito de un terminado comportamiento». *Vid.* C. PALAO TAOBADA, «Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva», *ob. cit.*, págs. 399-400.

imponiendo una sanción proporcionada a la gravedad de la lesión del bien jurídico y en función de las circunstancias que pueden incidir sobre el grado de antijuridicidad, imputabilidad o culpabilidad. Nada impide al ordenamiento jurídico sancionar a quien ha realizado una conducta antijurídica y culpable, merecedora de un reproche jurídico. Es más, puede suceder que el hecho ilícito realizado por el responsable tributario, que da lugar a la aparición de la responsabilidad tributaria, al mismo tiempo haya sido tipificado como infracción tributaria, dando lugar a la imposición de una sanción tributaria<sup>227</sup>. Si la responsabilidad tributaria fuera una sanción, ningún responsable tributario debería ser, a la vez, obligado al pago de una sanción tributaria propia; esto supondría una vulneración del principio *ne bis in idem*. En definitiva, la responsabilidad tributaria surgida de la realización de un presupuesto de hecho ilícito no persigue sancionar al responsable tributario, sino garantizar el cobro de la deuda tributaria. Si la ley suele obligar a responder de la deuda tributaria a quien ha realizado un comportamiento contrario a Derecho, quizá sea porque la responsabilidad tributaria persigue proteger a la Hacienda Pública ante situaciones de riesgo del crédito tributario, considerando razonable obligar a garantizar la deuda tributaria a quien ha provocado o colaborado en la creación de dicha situación de peligro para la deuda tributaria.

### **2.3. Aplicación del régimen jurídico de la fianza a la responsabilidad tributaria.**

---

<sup>227</sup> Por ejemplo, un representante legal de un sujeto pasivo carente de capacidad de obrar, puede realizar la acción tipificada como infracción tributaria y ser sancionado como sujeto infractor. Así lo prevé expresamente el artículo 77.3, letra f), de la LGT. En principio, el representante legal que ha dejado de ingresar, dentro de los plazos reglamentariamente señalados, la totalidad o parte de la deuda tributaria correspondiente a su representado, cometería una infracción grave, pero no sería obligado por ello a pagar la deuda tributaria. Sin embargo, el representante que realiza la conducta mencionada realiza el presupuesto de hecho del artículo 38.1 de la LGT. Por ese motivo, además de ser sancionado, es obligado a responder de la deuda tributaria.

Entre la responsabilidad tributaria y la fianza existen evidentes similitudes, desde el punto de vista de la estructura jurídica de ambos institutos. Tanto la responsabilidad tributaria, como también la fianza, constituyen obligaciones de pago de la deuda ajena, accesorias a la obligación principal, que cumplen una función de garantía de la deuda tributaria. En este sentido, uno de los primeros autores que percibió la proximidad existente entre la responsabilidad tributaria y la fianza fue Karl Arens, quien en 1927 afirmaba que la responsabilidad colateral (*Nebenhaftung*) es la relación jurídica accesoria de garantía del Derecho tributario, de ahí que dentro de la sistematización del Derecho tributario le corresponda un lugar similar al que ocupa la fianza en el Derecho civil<sup>228</sup>. Asimismo, la doctrina científica española ha reconocido de forma generalizada las semejanzas estructurales entre la responsabilidad tributaria y la fianza<sup>229</sup>. Ahora bien, un sector de la doctrina no sólo reconoce la existencia de semejanzas estructurales, sino que, además, considera la responsabilidad tributaria como un supuesto de fianza; en particular, la responsabilidad tributaria fue considerada por el profesor Calvo Ortega como una *fianza legal pura*, es decir, «una obligación de fianza que no sólo tiene su fuente en la Ley, sino que además surge exclusivamente de la realización de un presupuesto de hecho previsto en la misma Ley»<sup>230</sup>. Pues bien, esta consideración de la responsabilidad tributaria, por parte de un sector de la

---

<sup>228</sup> Vid. K. ARENS, «Zum Begriff der Haftung im geltenden Steuerrecht», *ob. cit.*, pág. 589.

<sup>229</sup> Vid. R. CALVO ORTEGA, «La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos», *ob. cit.*, pág. 38; F. PEREZ ROYO, «La sucesión en la deuda por el Impuesto sobre Sociedades ante el artículo 72 de la Ley General Tributaria», *C.T.*, núm. 3, 1972, pág. 159; J. HERRERO MADARIAGA, «El responsable tributario», *ob. cit.*, págs. 201 y ss.; A. RODRIGUEZ BEREJO, «Las garantías del crédito tributario», *ob. cit.*, pág. 187; M<sup>a</sup>.D. ARIAS ABELLAN, «El estatuto jurídico del responsable...», *ob. cit.*, pág. 182; S. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, *Los responsables tributarios*, *ob. cit.*, págs. 90 y ss.; M. GUERRA REGUERA, *Garantías personales del crédito tributario*, *ob. cit.*, págs. 263-265.

<sup>230</sup> Vid. R. CALVO ORTEGA, «La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos», *ob. cit.*, pág. 38, nota 13. Después del profesor Calvo Ortega, un sector importante de la doctrina científica viene aceptando la consideración de la responsabilidad tributaria como una fianza legal pura. Vid. J. HERRERO MADARIAGA, «El responsable tributario», *ob. cit.*, pág. 187; S. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, *Los responsables tributarios*, *ob. cit.*, págs. 94.

doctrina científica, como un supuesto de fianza, ha llevado a defender una aplicación no indiscriminada de las normas contenidas en el C.C. para la fianza a la figura del responsable tributario<sup>231</sup>. Así pues, se acepta la aplicación de la regulación de la fianza a la responsabilidad tributaria, siempre que dicha aplicación no suponga una vulneración de algún principio general del Derecho tributario<sup>232</sup>.

En nuestra opinión, la responsabilidad tributaria goza de autonomía conceptual y jurídica respecto a la fianza. Así, el concepto de responsabilidad tributaria es conceptualmente autónomo frente al concepto estricto de fianza, no por el hecho de que este último haya sido elaborado en el ámbito del Derecho civil –puesto que sería perfectamente admisible la elevación de dicho término a la categoría de supraconcepto, capaz de concretarse de distintas formas en cada rama del ordenamiento jurídico<sup>233</sup>–, sino porque las características propias de la responsabilidad tributaria justifican la distinción conceptual entre ambas figuras. Según Diez-Picazo, «en sentido estricto y técnico, la fianza es un tipo especial de garantía que se produce cuando un tercero se compromete a ejecutar la prestación debida por el deudor al acreedor», a lo que añade: «El fiador garantiza el cumplimiento de la obligación ajena, obligándose personalmente respecto al

---

<sup>231</sup> Vid. J. HERRERO MADARIAGA, «El responsable tributario», *ob. cit.*, págs. 204-206; S. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, *Los responsables tributarios*, *ob. cit.*, págs. 96-97.

<sup>232</sup> Vid. J. HERRERO MADARIAGA, «El responsable tributario», *ob. cit.*, págs. 204-206; S. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, *Los responsables tributarios*, *ob. cit.*, págs. 96-97.

<sup>233</sup> En este sentido, considera el profesor Rodríguez Bereijo que «si bien es cierto que las figuras típicas del Derecho Tributario como es la del responsable de impuesto, no deben ser forzadas en su interpretación para acomodarlas a los esquemas preestablecidos por la doctrina civilista; también lo es que el mundo del Derecho es algo unitario y que el sentido de las categorías y conceptos de la dogmática –como es el caso ahora de los derechos personales de garantía– deben gozar de un sentido unívoco, sin que quepa aludir a una especialidad o tipicidad de las distintas ramas del Derecho para forzar una construcción de conceptos o definiciones que pertenecen al acervo común de la Ciencia jurídica. Vid. A. RODRIGUEZ BEREIJO, «Las garantías del crédito tributario», *ob. cit.*, pág. 188.

acreedor»<sup>234</sup>. El origen convencional forma parte, pues, del concepto estricto de fianza e impide que la responsabilidad tributaria pueda ser considerada como tal. Por tanto, en sentido estricto, la fianza constituye una garantía personal que surge como consecuencia del compromiso de un tercero a ejecutar la prestación debida por el deudor principal al acreedor, a diferencia de la responsabilidad tributaria, que constituye una obligación de pago de la deuda tributaria ajena nacida a cargo de una persona como consecuencia directa de la realización del presupuesto de hecho previsto en la ley. También se podría definir la fianza de un modo algo más amplio, como hace el profesor Guilarte Zapatero, quien la concibe como una garantía personal en la que «el fiador, tercero respecto de la obligación principal, asume otra obligación en sentido técnico, con contenido propio, mediante la cual se vincula personalmente a la satisfacción del interés perseguido por el acreedor de la primera»<sup>235</sup>. En este sentido, nada impediría entonces considerar al responsable tributario como un fiador. No obstante, la existencia de un régimen jurídico propio de la responsabilidad tributaria, distinto del aplicable a la fianza por razón del origen legal de la primera, en nuestra opinión, justifica la autonomía conceptual de ambos institutos jurídicos; reservando el término *fianza* para designar la obligación de pago de la deuda ajena (también de la deuda tributaria ajena) nacida del contrato, y la expresión *responsabilidad tributaria* para referirnos a la obligación de pago de la deuda tributaria ajena nacida directamente de la realización de un presupuesto de hecho contemplado por la ley<sup>236</sup>.

---

<sup>234</sup> Vid. L. DIEZ-PICAZO, *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial*, Tomo II, *ob. cit.*, pág. 414. En el mismo sentido es definida el concepto estricto de fianza por otros miembros de la doctrina civil. Así, según Castán Tobeñas, «en sentido estricto y técnico, fianza es la garantía personal que se constituye asumiendo un tercero el compromiso de responder del cumplimiento de la obligación, sino la cumple el deudor principal». Vid. J. CASTAN TOBEÑAS, *Derecho Civil Español, Común y Foral*, Tomo Cuarto, *ob. cit.*, pág. 765.

<sup>235</sup> Vid. V. GUILARTE ZAPATERO, Comentario al artículo 1.822 del C.C., *ob. cit.*, págs. 8-9.

<sup>236</sup> Según los profesores Bayona de Perogordo y Soler Roch, «la existencia del responsable garantiza la posición del crédito tributario y, en este sentido, puede hablarse de analogía con las garantías de naturaleza personal, pero no creemos necesario reconducirlo a una figura concreta del Derecho privado, ya que la fuente (un mandato legal y no la autonomía de la voluntad), los

La responsabilidad tributaria también goza de autonomía jurídica respecto a las normas que regulan la fianza, esto es, la responsabilidad tributaria tiene su propio régimen jurídico, y las normas de Derecho civil, entre las que podrían encontrarse las de la fianza, solamente tendrán carácter supletorio, tal y como prevé el artículo 9.2 de la LGT<sup>237</sup>. La razón de que exista un régimen jurídico propio de la responsabilidad tributaria, no aplicable a los supuestos de fianza de la deuda tributaria, se encuentra también –como sucedía en relación con la autonomía conceptual de ambas instituciones– en el origen legal de la responsabilidad tributaria, que no es predicable de la fianza. Las principales diferencias entre el régimen jurídico de la fianza y el de la responsabilidad tributaria se centrarían, básicamente, en el carácter indisponible de la obligación del responsable tributario, tanto por parte del acreedor tributario, como del propio responsable, y todo lo que ello implica; y en régimen jurídico de la acción administrativa para la realización del crédito tributario sobre el responsable tributario, que a diferencia del régimen jurídico aplicable a la fianza, contemplaría la obligación de la Administración de declarar expresamente la responsabilidad tributaria, y la emisión de un acto de requerimiento de pago cuyos presupuestos jurídicos serían distintos que los previstos para la reclamación de pago al fiador<sup>238</sup>.

---

supuestos de hecho y el régimen jurídico, desarrollan un mecanismo garantista, a través de una modalidad de subjetividad tributaria pasiva, que puede considerarse como una figura autónoma y específica del Derecho tributario». Vid. J.J. BAYONA DE PEROGORDO, M<sup>a</sup>.T. SOLER ROCH, *Compendio de Derecho Financiero*, ob. cit., pág. 295.

<sup>237</sup> Vid. J. HERRERO MADARIAGA, «El responsable tributario», ob. cit., págs. 205-206; M<sup>a</sup>.D. ARIAS ABELLAN, «El estatuto jurídico del responsable...», ob. cit., págs. 182-183; S. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, *Los responsables tributarios*, ob. cit., págs. 96-97; M. GUERRA REGUERA, *Garantías personales...*, ob. cit., pág. 267.

<sup>238</sup> En este sentido, la Resolución del TEAC de 12-12-1995, señala que para la exigencia de responsabilidad solidaria derivada de la emisión de aval solidario, sólo es necesario que no se haya efectuado el pago por el deudor principal, y que conste en el expediente la notificación al mismo, la providencia de apremio expedida y el impago de la misma, no siendo exigibles los demás requisitos para la exigencia de otro tipo de responsabilidades solidarias.

Por lo demás, no existe ningún inconveniente en integrar los preceptos tributarios con la normativa civil, allí donde no exista una norma tributaria aplicable, como sucede en relación con la acción de regreso del responsable frente al sujeto pasivo<sup>239</sup>. En cualquier caso, lo que debemos rechazar es que la autonomía jurídica de la responsabilidad tributaria frente a la fianza suponga la imposibilidad de considerar a la primera como una forma de garantía en sentido estricto del crédito tributario, pues, los términos de garantía en sentido estricto y de fianza no son sinónimos<sup>240</sup>.

### 3. LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA FRENTE AL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONOMICA.

El principio de capacidad económica vincula al legislador tributario, en la medida en que la C.E. lo ha asumido como principio rector de la imposición, exigiéndole que la contribución al sostenimiento del gasto público, no sólo se realice a través de un sistema tributario justo, que se inspire en los principios de

---

<sup>239</sup> Existe un sector de la doctrina que se opone a la integración del régimen de la responsabilidad tributaria mediante normas de Derecho civil, como pueden ser las que regulan la fianza. Así, según Pérez Royo, la responsabilidad tributaria es una institución típica del Derecho tributario, «que debe basar en este ámbito –bien sea en sus normas expresas o en los principios fundamentales específicos de esta rama del ordenamiento– su propia regulación (Vid. F. PEREZ ROYO, «La sucesión en la deuda por el impuesto de sociedades...», *ob. cit.*, pág. 159). Ahora bien, no vemos ningún motivo para no recurrir a las normas de Derecho civil cuando no existan normas tributarias aplicables y las de Derecho privado no resulten incompatibles con los principios generales del Derecho tributario (Vid. F. SAINZ DE BUJANDA, *Sistema de Derecho Financiero*, *ob. cit.*, págs. 187 y ss.).

<sup>240</sup> El profesor Pérez Royo no considera la responsabilidad tributaria como una garantía en sentido estricto del crédito tributario, a pesar de la analogía estructural, en la medida en que no considera aplicables las normas propias de las obligaciones de garantía, y concretamente las de la fianza. Vid. «La sucesión en la deuda por el impuesto de sociedades...», *ob. cit.*, pág. 159. Por nuestra parte, compartimos las palabras del profesor Rodríguez Bereijo, cuando afirma que «el que la figura del responsable de impuesto sea una institución típica del Derecho tributario (lo que me parece indudable) a la que no quepa aplicar, *sic et simpliciter*, las normas de la fianza del C.C. (como figura característica o modélica de los medios de garantía personal), no puede llevar a la conclusión extrema –como hace Pérez Royo– de que la responsabilidad tributaria no debe encuadrarse entre los derechos de garantía en sentido técnico». Vid. A. RODRIGUEZ BEREIJO, «Las garantías del crédito tributario», *ob. cit.*, pág. 188.



igualdad y progresividad, sino que también se haga de acuerdo con la capacidad económica de cada uno de los llamados a contribuir<sup>241</sup>. Por tanto, el artículo 31.1 de la Constitución nos permitiría discutir sobre si el sistema tributario podría continuar siendo justo sin que los contribuyentes fueran gravados de acuerdo con su capacidad económica, pues, el tenor literal de dicho precepto parece decir que, una cosa es la contribución de acuerdo con la capacidad económica, y otra distinta es la justicia del sistema tributario. Mas bien, el artículo 31.1 de la Constitución parece indicar que, no basta con que todos contribuyan al sostenimiento del gasto público de acuerdo con su capacidad económica para que el sistema tributario sea justo, además de eso, el sistema tributario deberá inspirarse en los principios de igualdad y progresividad, sin olvidar cualquier exigencia de justicia del ordenamiento jurídico, en el que se encuentra como elemento integrante el sistema tributario<sup>242</sup>. En cualquier caso, la Constitución ha decidido que quienes han de

---

<sup>241</sup> España no ha sido el único país que ha incorporado el principio de capacidad económica a una norma de rango constitucional, sino que también lo han hecho otros países, entre los que se encontraría Francia, Grecia, Italia, Turkia o Brasil. En Francia, el artículo 13 de la Declaración de Derechos y Deberes de los hombres y de los ciudadanos de 26 de agosto de 1789 establece que para el mantenimiento de las fuerzas armadas y el coste de la Administración es indispensable la contribución social, y que ésta debe ser distribuida entre todos los ciudadanos del Estado en relación con su capacidad contributiva (“en raison de leurs facultés”). La Constitución francesa de 1984 establece que los franceses, sin diferencias, contribuyen según su capacidad contributiva a las cargas públicas. La Constitución griega de 1975, en su artículo 4.5 dispone que los ciudadanos del Estado griego soportan igualitariamente las cargas públicas en correspondencia a su capacidad. Por su parte, el artículo 53 de la Constitución italiana de 1947 establece que cada uno estará obligado a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la medida de su capacidad tributaria. La Constitución de Turkia de 1961 prevé que para el sostenimiento de los gastos públicos todos están obligados al pago de tributos en correspondencia a su capacidad económica para contribuir. La Constitución brasileña de 1988 establece en su artículo 145 § 1 que siempre que sea posible, los impuestos tendrán carácter personal y serán graduados según la capacidad económica de los obligados tributarios, con lo cual, la Administración tributaria tiene la facultad, en especial para la realización de ese fin, de gravar el patrimonio, la renta y las actividades económicas de los obligados tributarios, respetando las libertades y de acuerdo con la Ley. *Vid.* K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, Vol. I, Köln, Dr. Otto Schmidt Verlag, 1993, págs. 485-487.

<sup>242</sup> En este sentido, cabe recordar las palabras del Tribunal Constitucional plasmadas en la Sentencia 27/1981, de 20 de julio, en cuyo Fundamento jurídico 4º se decía: «A diferencia de otras Constituciones, la española, pues, alude expresamente al principio de capacidad contributiva y, además, lo hace sin agotar en ella –como lo hiciera cierta doctrina– el principio de justicia en materia contributiva. Capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, tanto

contribuir al sostenimiento del gasto público lo hagan de acuerdo con su capacidad económica, y esa decisión vincula al legislador en el momento de hacer contribuir al sostenimiento del gasto público<sup>243</sup>. El propio legislador ha reconocido explícitamente en distintas ocasiones su vinculación al mandato constitucional, proclamando que «la ordenación de los tributos ha de basarse en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad»<sup>244</sup>.

No es posible obviar que el principio de capacidad contributiva aparece dotado de un alto grado de indeterminación. Sin embargo, esa indeterminación se encuentra en la misma naturaleza de todo principio jurídico. El principio de capacidad económica, como ha señalado el profesor Tipke, no es indeterminable, lo que sucede es que la concreción del mismo es una tarea que corresponde realizar al legislador, mientras que a la ciencia jurídica y a los Tribunales, en especial al Tribunal Constitucional, les corresponde dotarlo de un soporte intelectual. Por tanto, el legislador deberá realizarlo jurídicamente, contando para ello con un

---

significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra. Pero el servicio de esta lógica no asegura, por sí solo, “un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad” que pudiera demandar la estimación individualizada de cada caso, con respecto a cada uno de los tributos que integran el sistema tributario y en cualquier supuesto en orden al sistema tributario mismo, como conjunto, atendidas las variantes circunstancias sociales y económicas». J.M<sup>a</sup>. MARTIN DELGADO, «Los principios de capacidad económica e igualdad en la C.E. de 1978», *H.P.E.*, núm. 60, 1979, pág. 65.

<sup>243</sup> Según Tipke, frente al principio de capacidad contributiva se ha objetado que la llamada al mismo constituye una mera profesión subjetiva de fe, doctrina de la gracia, una ideología o especulación subjetiva o un subjetivismo ético. El principio de capacidad contributiva ha sido devaluado a algo subjetivo, entendiendo que no sirve como principio objetivo. Sin embargo, según Tipke, el pretexto de la subjetividad pasa por alto los hechos de que, por una parte, el principio de capacidad contributiva es establecido expresamente en muchas constituciones y puede ser derivado de los derechos fundamentales; y, por otra parte, de que por encima de las fronteras y de los círculos científicos existe un consenso acerca de que el principio de capacidad contributiva ofrece un principio objetivo de justicia. *Vid.* K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, Vol. I, *ob. cit.*, págs. 479-480.

<sup>244</sup> Artículos. 3 de la LGT y 2.1 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

margen de libertad donde puede desarrollarse el pluralismo<sup>245</sup>. Dicho principio excluye, ante todo, un reparto de la carga tributaria que no tome en consideración la capacidad económica de cada persona para contribuir<sup>246</sup>, por tanto, excluye no sólo la imposición por cabeza (*Kopfsteuerprinzip*)<sup>247</sup>, sino también la cuantificación de la medida de la contribución en función del gasto público provocado o

---

<sup>245</sup> Vid. K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, Vol. I, *ob. cit.*, págs. 493 y ss.; K. VOGEL, «Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes», en *Handbuch des Staats-Rechts der Bundesrepublik Deutschland, Band IV, Finanzverfassung-Bundesstaatliche Ordnung*, Heidelberg, C.F. Müller Juristischer Verlag, 1990, pág. 65 y ss. El profesor Rodríguez Bereijo, después de considerar a los principios enumerados en el artículo 31 de la C.E. como un límite para los poderes públicos, pone de manifiesto la diferente estructura y función de los principios frente a las normas *strictu sensu*, destacando que «hay, pues, inevitablemente algo de *indeterminado*, abierto o de contornos imprecisos («fórmula vacía» dicen algunos) en los principios tributarios incorporados a la Constitución, que se refleja en el grado de nivel de eficacia (que no empece en modo alguno su carácter normativo) de la doble función (Larenz) que cumplen en el ordenamiento jurídico como límites al ejercicio de los poderes públicos: a) la *función positiva*, que consiste “en el influjo o predeterminación que ejercen en las sucesivas decisiones y, de este modo, en el contenido de la regulación que tales decisiones crean”: en cuanto fuentes del Derecho y en cuanto informadores del conjunto del ordenamiento jurídico, y b) la *función negativa*, que consiste “en la exclusión de los valores contrapuestos y de las normas que descansan sobre estos valores”». Vid. A. RODRIGUEZ BEREIJO, «El sistema tributario en la Constitución (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)», *R.E.D.C.*, núm. 36, 1992, págs. 21-23. El Tribunal Constitucional español se ha pronunciado en diversas ocasiones sobre el principio de capacidad económica, reconociendo su función de límite al poder legislativo en materia tributaria, pero, rechazando que constituya un axioma del que puedan extraerse, por simple deducción lógica, consecuencias positivas, precisas y correctas sobre la particular regulación de cada figura tributaria (Sentencia del TC 221/1992, de 11 de diciembre de 1992).

<sup>246</sup> Vid. El rechazo de criterios de imposición opuestos a la capacidad económica, como primer nivel de exigencias del mismo, ha sido apuntado por la doctrina científica española. Vid. J.M<sup>a</sup>. MARTIN DELGADO, «Los principios de capacidad económica...», *ob. cit.*, págs. 67 y 70; G. CASADO OLLERO, «El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica», *R.E.D.F.*, núm. 34, 1982, págs. 223 y ss.

<sup>247</sup> Según Tipke, como ejemplos actuales de impuestos por cabeza se encontrarían, por un lado, en la reforma *Thatcher* de la imposición municipal llevada a cabo en Gran Bretaña en los años 1989/90 (*Poll Tax*). En dicha reforma se introdujo un impuesto que gravaba por igual a todos los vecinos de un municipio mayores de 18 años, sin atender a la cuantía de sus ingresos o de su patrimonio. Según cuenta este autor, el impuesto municipal por cabeza británico obtuvo intensas protestas por no tomar en consideración la capacidad económica de los contribuyentes. Así, el millonario pagaba la misma cantidad de impuesto que el pensionista. Por otra lado, también existen hoy impuestos por cabeza en algunos cantones suizos. En opinión de Tipke, un impuesto que, sin atender al mínimo existencial, grave a todos por la misma cuantía, independientemente de la medida de los ingresos o del patrimonio, a modo de impuesto mínimo, a penas puede tener justificación en un Estado social. Vid. K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, Vol. I, *ob. cit.*, págs. 473-474.

principio de equivalencia (*Äquivalenzprinzip*)<sup>248</sup>. La imposición de una prestación patrimonial pública a quien carece de capacidad económica, entendida en primer lugar como capacidad objetiva de pago –que constituiría el presupuesto mínimo para ser obligado al pago de un tributo– y capacidad de contribuir solidariamente al sostenimiento del gasto público –lo que dependerá de la existencia de renta disponible, una vez cubiertas las necesidades existenciales y sociales<sup>249</sup>, y de que el gravamen no alcance a producir efectos confiscatorios–, no resulta posible en un Estado democrático de Derecho; por otro lado, el reparto de la cargas públicas sin atender a la medida de la capacidad de contribuir de cada uno –segundo aspecto del principio de capacidad económica, que obliga a contribuir más que proporcionalmente, es decir, progresivamente, en función del nivel de ingresos de una persona– no resulta apropiado con el carácter social del Estado de Derecho,

---

<sup>248</sup> Según Tipke, la utilización del principio de equivalencia como criterio de cuantificación o base imponible de los impuestos generales de carácter personal carece de justificación; dicho principio es socialmente injusto, pero, además, resulta impracticable. Sin embargo, la opinión que le merece a dicho autor la utilización particular del principio de equivalencia por las tasas (*Gebühren*) y contribuciones especiales (*Beiträgen*). En opinión de Tipke, la utilización del principio de equivalencia, en la medida en que las prestaciones son individualizables, no estando dirigidas a todos los ciudadanos, no sólo está justificado, sino que también resulta conveniente. Este autor encuentra también justificado imponer tributos de acuerdo con el principio de equivalencia, cuando ciudadanos individuales o grupos de ciudadanos causan gastos al Estado o demás entes territoriales a través de una conducta socialmente inadecuada, con la que otros ciudadanos no tienen nada que ver. Por ejemplo, según el autor, podría gravarse a los organizadores de partidos de fútbol por los gastos ocasionados por la conducta de los espectadores, tales como los gastos de policía). Vid. K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, Vol. I, *ob. cit.*, págs. 475-478. Por su parte, el profesor Casado Ollero deja fuera del deber de contribuir de acuerdo con la capacidad económica a las tasas y contribuciones especiales. Ambas categorías tributarias formarían parte del concepto unitario de tributo y deberán respetar el principio de capacidad económica en cuanto *fuerza de la imposición*, pero no como *criterio de contribución*, por afectar este último significado del principio de capacidad económica a las figuras impositivas de estructura contributiva, es decir, a los impuestos. Vid. G. CASADO OLLERO, «El principio de capacidad económica y el control de la imposición indirecta (II)...», *ob. cit.*, págs. 129 y ss.

<sup>249</sup> En este sentido, señala el profesor Casado Ollero que «la capacidad contributiva requiere “no sólo que exista, a juicio del legislador, en el sujeto o en la situación considerada una fuerza económica suficiente para pagar el impuesto, sino también la posibilidad de pagarlo sin provocar efectos económicos, sociales y políticos no queridos por el legislador”. De donde se concluye que la determinación de la capacidad susceptible de imposición, esto es, la capacidad contributiva, incluye junto a la *fuerza económica* “una serie de juicios sobre los efectos económicos, sociales y políticos de los tributos”. Vid. G. CASADO OLLERO, «El principio de capacidad...», *ob. cit.*, pág. 195.

preocupado por la consecución de la igualdad real mediante la redistribución en forma de gasto público de los recursos aportados por las economías particulares<sup>250</sup>. En definitiva, el principio de capacidad económica exige que, para ser obligado a contribuir al sostenimiento del gasto público, se posea capacidad económica, y que se mida la contribución individual en relación con aquélla<sup>251</sup>.

---

<sup>250</sup> Si el conjunto de prestaciones sociales del Estado debiera ser sufragado por quienes necesitan de aquellas prestaciones –lógicamente, quienes menos capacidad de contribuir tienen– aquellas perderían su carácter social y, consecuentemente, se incumpliría el mandato de asignación equitativa de los recursos públicos. El mandato de contribución según la capacidad económica y el asignación equitativa de los recursos públicos asignan a la Hacienda Pública una función redistributiva. Según Rodríguez Bereijo, «el Estado asume también una función social de redistribución de la renta y de la riqueza, que está en la esencia misma de la cláusula del Estado social y democrático de Derecho que la Constitución proclama en el artículo 1.1, que no puede entenderse como un simple calificativo retórico sin consecuencias jurídico-constitucionales, sino, por el contrario, ha de considerarse como un auténtico principio constitucional de inmediata y directa aplicación y también como un principio estructural del orden jurídico y criterio hermenéutico fundamental del orden político y social establecido en la Constitución». Digamos que la Ley debe discriminar a la hora de distribuir las cargas públicas entre los contribuyentes, y debe discriminar después en el momento de asignar los recursos públicos, para la realización del principio redistributivo. Debe discriminar a los contribuyentes, obligando a pagar más a quien más tiene; debe discriminar a los beneficiarios del gasto público, dando más a quien mayores necesidades asistenciales tiene. Cada una de estas discriminaciones, además, adquiere sentido en función de la otra, porque solamente a través de tales discriminaciones se cierra el ciclo de redistribución de la riqueza. De este modo, el principio de capacidad económica se presenta como una regla de articulación técnica del principio redistributivo en la fase contributiva del ciclo redistributivo. En este sentido, según Rodríguez Bereijo, «porque en el Estado social y democrático de Derecho resulta cada vez más claro que la función de los tributos no es únicamente la de financiar los servicios públicos o el aparato estatal, sino también distribuir la riqueza en el ámbito de la comunidad. Ello implica que entre los impuestos y los gastos públicos ha de existir una íntima conexión. Es precisamente esta interconexión o interdependencia lo que confiere al Derecho financiero y tributario su carácter de Derecho redistributivo, es decir, un derecho en el cual la rama del Derecho tributario debe concebirse como un derecho contra los que tienen más, y la rama del Derecho de los gastos públicos debe ser un derecho en favor de los que menos tienen, de las clases sociales desposeídas. Sólo de esta manera, a través de una función redistributiva de la Hacienda Pública que funcione de manera desigual en sus dos brazos, en el brazo del tributo y en el brazo del gasto público, puede cumplirse la exigencia constitucional de un orden más igualitarios y más justo, proporcionando a los ciudadanos un marco social y económico en el que puedan realizarse como hombres mediante el disfrute de unos bienes que por su naturaleza, su función social y económica el Estado debe garantizar». *Vid.* A. RODRIGUEZ BEREIJO, «El sistema tributario en la Constitución...», *ob. cit.*, pág. 13 y ss.

<sup>251</sup> En opinión de un amplio sector doctrinal, el principio de capacidad económica constituye, por una parte, el presupuesto lógico del deber de contribuir y, por otra parte, proporciona el criterio de contribución al sostenimiento del gasto público. *Vid.* G. CASADO OLLERO, «El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II)...», *ob. cit.*, págs. 185-235. En palabras de Rodríguez Bereijo, «se debe porque se tiene capacidad económica para soportar el gravamen tributario», siendo la capacidad económica en este sentido, por tanto, «la aptitud para

En fin, diversos motivos justifican la adopción del principio de capacidad económica o contributiva como principio constitucional sobre el reparto de la carga fiscal entre los ciudadanos. En primer lugar, el principio de capacidad contributiva hunde sus raíces en la conciencia jurídica común, al menos, más profundamente que el principio de tributación por cabeza y el principio de equivalencia, pues, tanto uno como otro pueden conducir a que deba pagar el impuesto quien carece de capacidad para hacerlo, lo que los convierte en principios impracticables. Además, esta aceptación generalizada del principio de capacidad contributiva como principio implícito en la conciencia jurídica común, es precisamente el presupuesto de la cooperación de los obligados tributarios con la Administración tributaria<sup>252</sup>. En segundo lugar, es posible considerar el principio de capacidad contributiva como una regla de carácter ético, una regla de solidaridad o una regla del Estado social, mientras que la tributación por cabeza o el principio de equivalencia no se encuentran justificados en el Estado social<sup>253</sup>. Esta conexión entre el principio de capacidad contributiva con el Estado social, posiblemente, sea

---

contribuir», y, por otro lado, según este mismo profesor, «es la medida, razón o proporción de cada contribución individual de los sujetos obligados al sostenimiento de los gastos públicos. Se debe según la capacidad económica que se tiene». Vid. A. RODRIGUEZ BEREIJO, «El sistema tributario en la Constitución...», *ob. cit.*, pág. 43. Según el profesor Tipke, de acuerdo con el principio de capacidad contributiva (*Leistungsfähigkeitsprinzip*), la carga impositiva de cada individuo es medida según la capacidad de poder realizar las prestaciones tributarias con la renta y en relación con las rentas. En opinión del autor alemán, puesto que los impuestos solamente pueden ser pagados con las rentas, la capacidad de poder realizar las prestaciones tributarias depende de la obtención de rentas, creciendo dicha capacidad crece con la cuantía de las rentas disponibles. Por ello, en opinión de Tipke, según el principio de capacidad contributiva, el impuesto debe corresponderse con la cuantía de las rentas, cuantificándose en proporción a la renta. Vid. K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, Vol. I., *ob. cit.*, pág. 478.

<sup>252</sup> Vid. K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, Vol. I, *ob. cit.*, págs. 480-481. También el profesor Rodríguez Bereijo ha destacado la importancia de que la recaudación de los impuestos se haga «de modo que consiga la mayor aceptación, tolerancia o aquiescencia social de los contribuyentes y que evite situaciones de conflicto social (resistencias o revueltas fiscales) como consecuencia del reparto de la carga tributaria o del volumen que alcance la presión fiscal, y satisfaga así la creciente necesidad de legitimación del Estado». Vid. A. RODRIGUEZ BEREIJO, «El sistema tributario en la Constitución...», *ob. cit.*, pág. 19.

<sup>253</sup> Vid. K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, Vol. I, *ob. cit.*, págs. 481.

el principal motivo que fundamente la incorporación del principio de capacidad económica a nuestro texto constitucional, como límite material al legislador en materia tributaria. Efectivamente, la cláusula del Estado social incorporada al artículo 1 de la C.E., puesta en conexión con la función promocional que asigna el artículo 9.2 del texto constitucional a los poderes públicos, en orden a que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas, atribuyen a la Hacienda Pública una función social de redistribución de la renta, lo que únicamente podría conseguirse, dada la importancia relativa de los ingresos tributarios sobre el presupuesto del Estado, exigiendo la contribución al sostenimiento del gasto público en la medida de la capacidad económica para contribuir<sup>254</sup>. En tercer lugar, el principio de capacidad contributiva no ha podido ser sustituido por ningún otro, pues, incluso quienes más críticos se muestran frente a dicho principio no han sido capaces de ofrecer una alternativa al mismo que impida caer en la arbitrariedad del legislador y en el oportunismo político<sup>255</sup>. Por último, el principio de capacidad contributiva puede ser considerado como una regla razonable o de sensatez<sup>256</sup>, pues la regla “debes, a pesar de que no puedes” no resulta realizable de manera práctica.

### **3.1. La responsabilidad tributaria vulnera las exigencias del principio de capacidad económica.**

---

<sup>254</sup> En Alemania, donde el principio de capacidad contributiva no ha sido recogido expresamente por el texto constitucional, precisamente, dicho principio resulta deducido, en opinión de Tipke, del principio del Estado social, sin olvidar, además, que solamente el principio de capacidad contributiva posibilita que el mínimo existencial no sea gravado tributariamente, lo que resulta exigido por el Artículo 1 de la Ley Fundamental al proteger la dignidad humana. *Vid.* K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, Vol. I, pág. 490.

<sup>255</sup> *Vid.* K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, Vol. I, *ob. cit.*, pág. 481.

<sup>256</sup> *Vid.* K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, Vol. I, *ob. cit.*, pág. 482.

Un sistema tributario respetuoso con el principio de capacidad económica es aquél en el que se obliga a contribuir al sostenimiento del gasto público a quien es titular de capacidad económica y en la medida de dicha capacidad, y cada una de las excepciones a dicho principio de justicia se encuentran justificadas por la consecución de otros fines constitucionales, siempre que para la consecución de estos últimos sea necesario establecer excepciones al principio de capacidad económica y las que se prevean sean las estrictamente necesarias. A partir de aquí, debemos plantearnos si la responsabilidad tributaria es un mecanismo adecuado a las exigencias del principio de capacidad económica o, por el contrario, obliga a una persona a contribuir al sostenimiento del gasto público sin tener en cuenta la titularidad de capacidad económica, ni la medida en que aquélla puede contribuir al sostenimiento del gasto público. No se trata de comprobar si el responsable tributario es obligado al pago de la deuda tributaria como una exigencia del principio de capacidad económica, porque el hecho de encontrarse obligado al pago de una deuda tributaria ajena impide entenderlo así, sino de analizar si existe una negación del principio de capacidad económica cuando el responsable tributario es obligado al pago de la deuda tributaria ajena.

El principio de capacidad económica no impide al legislador obligar al pago de la deuda tributaria a personas distintas del titular de la capacidad económica que se persigue someter a gravamen. Tal y como ha señalado el profesor Ferreiro Lapatza, «una interpretación primaria, quizás demasiado simple y rígida del principio de capacidad, exigiría que el legislador escogiese únicamente como hechos imponibles de los distintos tributos hechos que revelasen en quien los realizara una cierta capacidad y que señalara únicamente como sujetos pasivos contribuyentes a estas personas». Sin embargo, como indica el profesor Ferreiro, «esta técnica tan simple, que señala, repito, los hechos que revelan capacidad y obliga a quienes los realizan a pagar el tributo y que constituye, sin duda, el paradigma jurídico del tributo, no garantiza siempre con la fuerza suficiente la



eficacia real de un reparto basado en los principios de capacidad y generalidad»<sup>257</sup>. Ahora bien, principio de capacidad económica sería quebrantado cuando se obligase a pagar el tributo con recursos propios a una persona que no posee capacidad de pago, lesionando su derecho fundamental a llevar una vida digna, pero también cuando determinadas personas vinieran obligadas a contribuir al sostenimiento del gasto público en virtud de un criterio distinto al de la medida de su capacidad para contribuir.

En general, podemos señalar dos categorías de personas obligadas a pagar la deuda tributaria, sin ser titulares de la capacidad económica que la ley pretende someter a gravamen; se trata de los sujetos pasivos por contribución ajena y los responsables tributarios. Ninguno de estos sujetos aparecen configurados por la ley como destinatarios jurídicos del tributo, teniendo reconocido ambas categorías de obligados tributarios el derecho a trasladar jurídicamente al titular de la capacidad económica el importe satisfecho a la Hacienda Pública. Unas veces, dicha traslación se realizará mediante el mecanismo jurídico de la repercusión tributaria o de la retención, y otras veces por la vía del ejercicio de una acción de reembolso. Pero, en cualquier caso, en la medida en que estos obligados al pago – sujetos pasivos por contribución ajena y responsables tributarios– trasladen efectivamente al contribuyente el gravamen satisfecho, no verán disminuido finalmente su patrimonio; llegando, como máximo, a anticipar durante algún tiempo el gravamen con recursos propios.

Así, precisamente por no ser destinatarios jurídicos del tributo, ni el devengo del tributo del tributo dependerá de la manifestación de capacidad económica por dichos sujetos, ni la medida de la deuda tributaria guardará relación alguna con la cuantía de los ingresos de estas personas o con el importe de

---

<sup>257</sup> Vid. J.J. FERREIRO LAPATZA, «Sujetos pasivos y capacidad económica», *ob. cit.*, pág. 310.

su patrimonio, sino con los ingresos y el patrimonio del *destinatario jurídico* del tributo. Si el tributo representa la contribución al sostenimiento del gasto público, es lógico que la deuda tributaria venga determinada en función de la capacidad económica de la persona obligada legalmente a soportar el gravamen, aunque el pago frente a la Hacienda Pública corresponda realizarlo a un intermediario, o aunque se prevea la obligación de un tercero de pagar la deuda tributaria ajena en caso de que el deudor principal, contribuyente o no, no la satisfaga. En la medida en que se prevé la existencia de personas obligadas al pago de la deuda tributaria con derecho a trasladar el gravamen a un sujeto distinto a través del mecanismo jurídico que el propio legislador ha dispuesto, la capacidad económica de este último es la que justificará la exacción del tributo y la cuantía a recaudar, al mismo tiempo que el mismo derecho a retener, repercutir o a exigir el reembolso.

Sin embargo, entre ambas categorías de obligados al pago de la deuda tributarias, sujetos pasivos por contribución ajena y responsables tributarios, existen profundas diferencias estructurales que se traducen en un insalvable distanciamiento desde el punto de vista de las exigencias del principio de capacidad económica. Así, normalmente, en los supuestos de sustitución con retención –ya sea sustitución sin pago a cuenta o retención a cuenta– y en los de sujetos pasivos por contribución ajena con derecho a repercusión, el legislador trata de garantizar la neutralidad sobre las personas interpuestas entre el contribuyente y la Hacienda Pública. Por lo general, salvo en casos excepcionales de sustitución sin retención, a las personas interpuestas entre la Hacienda Pública y el contribuyente, configuradas como sujetos pasivos del tributo, se les da la oportunidad de realizar el pago de la deuda tributaria con recursos del contribuyente o, mejor dicho, de obtener del contribuyente el equivalente a la cuota tributaria con anterioridad a la exigibilidad del pago a la Hacienda Pública o, al menos, hacer depender la obtención definitiva del importe satisfecho de la

efectiva traslación jurídica del gravamen<sup>258</sup>. Sin embargo, en los supuestos de responsabilidad tributaria, al igual que en los de sustitución sin retención, el responsable tributario que realiza el pago de la deuda tributaria, en cualquier caso debe hacerlo con recursos propios y, eventualmente, en el supuesto de que fracase la acción de reembolso contra el sujeto pasivo o deudor principal, deberá soportar definitivamente la carga tributaria.

---

<sup>258</sup> Según el profesor Casado Ollero, «se puede concluir que el instituto de la retención a cuenta gira sobre una atribución patrimonial al Estado, efectuada por un sujeto (retenedor) que la realiza en nombre propio, pero por cuenta y con medios propios del sujeto retenido». Vid. G. CASADO OLLERO, «De la imposición de producto al sistema de retenciones...», *ob. cit.*, pág. 79. Refiriéndose a los supuestos de sustitución con retención, Alonso González describe la neutralidad económica sobre el retenedor del siguiente modo: «si el reembolso que pretende el sustituto tiene lugar antes de pagar la obligación tributaria mediante la detracción que éste efectúa sobre las cantidades de las que es deudor respecto del contribuyente nos hallamos ante el sustituto con retención. Se procede de esta forma a una provisión de fondos forzosa e inevitable para el contribuyente», destacando el autor también que, por el contrario, el sustituto sin retención paga la deuda con dinero propio, debiendo ejercitar después la acción de regreso. Vid. L.M. ALONSO GONZALEZ, «El sustituto del contribuyente», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, Vol. I, Madrid, I.E.F., 1991, pág. 559. La falta de incidencia patrimonial del tributo sobre el sustituto-retenedor, en la medida en que la retención autoriza jurídicamente al retenedor a trasladar el gravamen al contribuyente antes que la Hacienda Pública le pueda exigir el pago de la deuda tributaria, no se produce de forma tan perfecta en los supuestos de sustitución con repercusión. Si nos fijamos en el esquema aplicativo del IVA comprobamos que el sujeto pasivo puede llegar a anticipar durante algún tiempo el importe del tributo, pues, aunque el sujeto pasivo nunca deberá ingresar más de lo que ha repercutido, en los casos en los que soporte más IVA con derecho a deducción del que ha a su vez ha repercutido, obtendrá un crédito frente al Estado que, de no poder compensar en trimestres posteriores del mismo año natural con cuotas positivas a ingresar, no podrá hacer efectivo hasta el 31 de diciembre de ese mismo año (artículo 115 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido). Esta incidencia patrimonial del impuesto sobre el sujeto pasivo no contribuyente por aplicación del IVA, se ha intentado justificar distinguiendo entre una capacidad económica ético-económica y una capacidad económica técnica o técnico-económica. Mientras la primera sería la «aptitud económica del sujeto para soportar, o ser destinatario del impuesto», siendo la capacidad contributiva que «justifica el gravamen», la capacidad técnica consiste en una «manifestación objetiva de riqueza», predicable de aquellos sujetos en los que concurren las siguientes características: «a) Constituir unidades económicas de posesión y empleo de recursos productivos, o de riqueza. b) Ser fácilmente identificables y valorables por la Hacienda Pública como susceptibles de imposición. c) Estar en situación de tesorería o solvencia presuntamente suficiente para hacer efectivo sobre ellos el tributo». La distinción, formulada por el profesor Pérez de Ayala (J.L. PEREZ DE AYALA, *Explicación de la técnica de los impuestos*, Madrid, Edersa, 1978, págs. 45 y ss. y 166 y ss.), ha sido recogida por la profesora Sartorio Albalat para justificar la posibilidad de pago del sujeto pasivo del IVA. Vid. S. SARTORIO ALBALAT, *La repercusión de las cuotas tributarias en el ordenamiento jurídico español*, Madrid, I.E.F.-Marcial Pons, 1992, págs. 248-249.

### 3.1.1. Proyección sobre la responsabilidad tributaria del principio de capacidad económica como sustrato de la imposición.

La imposición de cualquier obligación de pago de una deuda tributaria, establecida con la finalidad de obtener recursos que permitan sostener el gasto público, ya sea a cargo de quien resulta ser destinatario jurídico del tributo, ya sea a cargo de un sujeto interpuesto entre la Hacienda Pública y el contribuyente, es decir, un sujeto pasivo sustituto, según la interpretación que hemos realizado de las categorías subjetivas utilizadas por la LGT, o, finalmente, ya sea a cargo del responsable tributario, deberá presuponer la capacidad para realizar dicho pago<sup>259</sup>. Lo contrario, obligar al pago de la deuda tributaria a quien no tiene recursos suficientes para ello, no sólo resultaría inútil, sino también injusto. Si el responsable tributario fuera obligado al pago de la deuda tributaria, careciendo de recursos disponibles, una vez cubiertas sus necesidades existenciales y sociales, así como las de su familia, se estaría vulnerando el principio de respeto a la dignidad humana y al libre desarrollo de la personalidad. En este sentido, las exigencias del principio de capacidad económica se proyectan sobre la posición jurídica del

---

<sup>259</sup> Aunque habitualmente se piense en el contribuyente al exponer el contenido del principio de capacidad económica, en cuanto fuente o sustrato de la imposición, condicionando la imposición a la titularidad de una riqueza, dicha exigencia deberá hacerse extensible a los responsables tributarios. La idea expresada por algunos autores, aunque con distintas palabras, según la cual, «si el tributo es por definición una detracción coactiva de riqueza, mal puede devengarse un tributo allí donde riqueza no hay» (Vid. G. CASADO OLLERO, «El principio de capacidad y el control de la imposición indirecta (II)...», *ob. cit.*, pág. 191), lógicamente, también resulta aplicable al responsable tributario. Así, si el legislador impone al responsable tributario la obligación de pagar la deuda tributaria ajena con la finalidad de poder hacer frente al gasto público, aunque dicho responsable tenga derecho a exigir al deudor principal el reembolso del importe satisfecho, en la medida en que tiene que realizar el pago de la deuda tributaria con recursos propios, en cuanto se le está trayendo coactivamente una riqueza, *mal puede devengarse una responsabilidad tributaria allí donde riqueza no hay*. Y esto es así, en contra de la opinión del profesor Casado Ollero, no sólo por razones de lógica, sino también de justicia. El pago de la deuda tributaria por el responsable, igual que el pago de la deuda tributaria por el sujeto pasivo-contribuyente, debe de hacerse con la renta disponible, una vez cubiertas las necesidades vitales del obligado, ya sea como una exigencia del principio de capacidad económica o, como se afirma en Alemania, como una exigencia del derecho a una vida digna de todos los ciudadanos. Sobre la protección constitucional del mínimo existencial, *vid.* D. MARIN-BARNUEVO FABO, *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF*, Madrid, Colex, 1996.

responsable tributario, condicionando la exigibilidad de esa responsabilidad a la titularidad de una riqueza que le permita satisfacer la deuda tributaria ajena sin causar un perjuicio a sus derechos fundamentales. Es evidente que aquel sujeto a quien se imputa una responsabilidad tributaria, es decir, la obligación de pagar una deuda tributaria ajena, de satisfacer el interés material del acreedor tributario a ver satisfecho el crédito tributario nacido de la realización del hecho imponible, también tiene derechos individuales reconocidos constitucionalmente, los cuales podrían fácilmente ser vulnerados a través de la imputación de la responsabilidad tributaria, puesto que, del mismo modo que la obligación principal de pago correspondiente al sujeto pasivo, la responsabilidad tributaria constituye un gravamen económico impuesto de forma coactiva al responsable tributario o, lo que es lo mismo, constituye una prestación patrimonial pública. Es lógico que, si el legislador debe tomar las correspondientes cautelas para impedir que los derechos y garantías individuales de los deudores principales se vean limitadas, más allá de lo legítimamente admisible desde el punto de vista constitucional, observe el mismo cuidado al extender la responsabilidad tributaria.

El legislador tributario se ha preocupado de garantizar la capacidad de pago de los contribuyentes y la neutralidad de los efectos del tributo sobre los retenedores a cuenta, en el ámbito del IRPF e IS, y sobre los sujetos pasivos del IVA. Cabría destacar el importante avance que realizado, en el ámbito de la imposición sobre la renta de las personas físicas, la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, en orden a un correcto gravamen de la renta disponible por el contribuyente. Frente a la anterior Ley del impuesto sobre la renta de 1991, el nuevo impuesto «gravará la capacidad económica del contribuyente, entendida ésta como su renta disponible, que será el resultado de disminuir la renta en la cuantía del mínimo personal y familiar». En este sentido, el tratamiento tributario de aquellos gastos forzosos de los contribuyentes dirigidos a garantizar su mínimo existencial y el de su familia se traslada, desde el régimen jurídico de la cuota a la regulación de la base imponible.

Con ello, se trata de garantizar que el contribuyente solamente pagará el impuesto cuando disponga de ingresos para hacerlo, una vez cubiertas las necesidades existenciales de ellos y de su familia, pero, además, que en ningún caso serán gravadas aquellas rentas que el contribuyente ha de destinar forzosamente a dicho fin<sup>260</sup>. Ahora bien, no parece suficiente garantizar el respeto del mínimo existencial del contribuyente, si después se puede exigir a un responsable tributario el pago de la deuda tributaria nacida de la realización del hecho imponible. El responsable tributario deberá realizar con sus propios recursos económicos el pago de la deuda tributaria correspondiente al contribuyente o sustituto del contribuyente – entendido en sentido amplio, como persona interpuesta entre la Hacienda Pública y el contribuyente–, por ello, aunque el nacimiento de la deuda tributaria principal se hubiera encontrado condicionado a la existencia de renta disponible por el contribuyente, o a la neutralidad económica sobre el retenedor a cuenta o el sujeto pasivo con deber de repercutir, el responsable tributario puede carecer de renta disponible para satisfacer la deuda tributaria ajena.

---

<sup>260</sup> En opinión de Tipke, el principio de contribución según la capacidad económica, en el ámbito específico de la imposición sobre la renta, exige la tributación exclusivamente por la renta disponible, es decir, por la renta neta; la imposición justa sobre la renta solamente es posible en la medida en que la tarifa o tipo impositivo lo apliquemos sobre una base imponible integrada únicamente por la renta disponible. Para ello, es necesario excluir de la base imponible, primero, aquellos gastos de los obligados tributarios que se producen con motivo del ejercicio de una profesión o en relación con una determinada fuente de ingresos, recayendo la decisión sobre su necesidad y conveniencia de determinados gastos sobre el propio obligado tributario. Aquellos ingresos que los obligados tributarios que destinan a finalidades empresariales o profesionales, al mismo tiempo, no resultan disponibles para la satisfacción de necesidades privadas. En este sentido, se habla de un «principio del neto objetivo» (*objektives Nettoprinzip*). Pero, además de los gastos empresariales, se deben de excluir también los ingresos que el obligado tributario necesita para su subsistencia, la de su familia, o la de aquéllos que tienen derecho a ser mantenidos por él, así como los demás gastos que forzosamente debe atender. Esta segunda exigencia del principio de capacidad económica se conoce como «principio del neto subjetivo» (*subjektives Nettoprinzip*). La renta disponible es, por tanto, aquella parte de los ingresos de la que disponen los obligados tributarios una vez descontados los gastos empresariales y aquellos gastos personales que no son prescindibles, y que les permite mejorar su calidad de vida. *Vid.* K. TIPKE, «Neueordnung der Familienbesteuerung», *StbKongrRep*, 1983, págs. 47-48.

Por la propia configuración de la responsabilidad tributaria como una obligación de pago de una deuda tributaria ajena, no es posible garantizar la neutralidad económica de la imposición de una responsabilidad tributaria, como sucede en los supuestos de sujetos pasivos por contribución ajena con derecho a practicar una retención o una repercusión del gravamen. El responsable tributario, en la medida en que se encuentra obligado al pago de una deuda tributaria ajena, por razones de lógica y de justicia, solamente es llamado al pago en defecto del deudor principal. Lógicamente, la traslación jurídica del gravamen desde el responsable tributario al deudor principal no puede producirse antes de que el responsable tributario haya realizado el pago, pues, por una parte, el obligado principal necesita los recursos para realizar el pago; pero, por otra parte, es posible que la realización del mismo presupuesto de la responsabilidad tributaria sea posterior a la exigibilidad de la deuda tributaria al deudor principal o simultánea al incumplimiento por este último. Ello imposibilita, por tanto, garantizar la neutralidad de la responsabilidad tributaria sobre el patrimonio del responsable tributario, de modo que éste siempre anticipa el pago de la deuda tributaria ajena con recursos propios. Teniendo en cuenta que la responsabilidad tributaria siempre obliga a pagar con recursos propios la deuda tributaria, cuando el responsable tributario carezca de recursos suficientes para hacer frente al pago, se estará infringiendo el principio de capacidad económica, como sustrato de la imposición. De nada servirá conceder al responsable el derecho a exigir el reembolso al deudor principal, pues, cuando lo obtuviera –lo que dependerá de la solvencia del deudor principal, de ahí que difícilmente suceda en los supuestos de responsabilidad subsidiaria– la lesión de sus derechos fundamentales ya se habría consumado.

Para evitar un perjuicio de los derechos fundamentales del responsable tributario, como consecuencia de la imposición de la obligación de pago de una deuda tributaria ajena, bastará con no declarar administrativamente la

responsabilidad tributaria cuando el responsable tributario acredite carecer de recursos disponibles para realizar el pago de la deuda ajena. En nuestra opinión, se debe dar al responsable tributario la oportunidad de alegar la falta de recursos para realizar el pago de la deuda tributaria en el trámite de audiencia que, después de la reforma del artículo 37.4 de la LGT por la Ley 25/1995, la Administración está obligada a conceder antes de dictar el acto de declaración de responsabilidad tributaria. Todo ello unido al deber de la Administración de exigir el pago, en los supuestos de pluralidad de responsables tributarios, a aquellos que posean mayor capacidad de pago. Podría decirse que, cuando exista más de un responsable tributario, a cada uno se le debe exigir el pago de la deuda tributaria ajena de acuerdo con su capacidad económica. Pensemos que puede existir una pluralidad de responsables tributarios sobre una misma deuda tributaria, obligados al pago de la deuda tributaria ajena por diferentes motivos, con capacidades de pago muy diversas. Así, por ejemplo, podrían resultar responsables de una misma deuda tributaria una entidad de seguros, por aplicación del artículo 8 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y un modesto asesor fiscal, como consecuencia de su colaboración de la realización de la infracción tributaria, por disposición del artículo 38.1 de la LGT. Parece, además de razonable y lógico, también más justo exigir el pago de la deuda tributaria ajena a la entidad aseguradora antes que al asesor fiscal, por tener aquella, en la normalidad de los casos, mayor capacidad económica que este último.



3.1.2. Proyección sobre la responsabilidad tributaria del principio de capacidad económica como criterio de contribución al sostenimiento del gasto público.

El legislador tributario se encuentra limitado por el principio de capacidad económica, en primer lugar, en el momento de configurar los presupuestos normativos que dan lugar al nacimiento de la deuda tributaria, debiendo escoger aquellos hechos que ponen de manifiesto una capacidad económica apta para ser sometida a gravamen, propia de quien es obligado al pago del tributo o de un tercero con el que el sujeto pasivo se relaciona económicamente. Pero, también, y en segundo lugar, se encuentra limitado por dicho principio al establecer la cuantía a ingresar, que deberá encontrarse en relación directa con la mayor o menor capacidad económica del contribuyente. Por tanto, el principio de capacidad económica persigue que la persona que ha demostrado tener capacidad económica para contribuir solidariamente al sostenimiento del gasto público lo haga, cuando la Ley le obligue a ello, en la medida de su capacidad contributiva<sup>261</sup>. Esto fuerza al legislador, o bien a configurar como único obligado tributario al titular de la capacidad económica que justifica la exacción del tributo, o bien, en caso de obligar al pago de la deuda tributaria a quien no es el titular de la capacidad económica detectada con la realización del hecho imponible, a conceder a este último un derecho de regreso frente al titular de aquella. Al mismo tiempo, el derecho de regreso frente al titular de la capacidad económica cumple con la función de restablecer el equilibrio deseado por el constituyente al recoger el principio de

---

<sup>261</sup> Según el profesor Casado Ollero, «si del artículo 31, 1 no fuera posible extraer más consecuencias que las ya inducidas de la capacidad económica como fuente, la mención constitucional de este criterio resultaría inoperante y ociosa. Creemos, en cambio, que dicho precepto se está refiriendo a la capacidad no sólo como el *modo* de distribución de la carga tributaria, sino además como la razón determinante y justificativa de la sujeción al tributo y del *quantum* de *contribución* fiscal». Vid. G. CASADO OLLERO, «El principio de capacidad...», *ob. cit.*, pág. 126.

capacidad económica, entre la necesidad de recaudar y la justicia tributaria. La deuda tributaria habrá sido pagada por un sujeto distinto de quien es titular de la capacidad económica que justifica la percepción del tributo, sin embargo, a través del mecanismo de regreso ideado por el legislador, ya se trate de la retención, la repercusión o la acción de reembolso, se terminará por dar cumplimiento a las exigencias del principio de capacidad económica<sup>262</sup>.

En relación con este segundo aspecto del principio de capacidad económica, también existe una profunda diferencia entre los supuestos de subjetividad pasiva por contribución ajena, a excepción de la sustitución sin retención, y la responsabilidad tributaria. Las diferencias estructurales anteriormente entre ambas categorías de sujetos permiten afirmar que, mientras en el primer caso nos encontramos ante posiciones subjetivas que persiguen garantizar el gravamen del titular de la capacidad económica, la responsabilidad tributaria únicamente asegura la percepción por la Hacienda Pública del importe correspondiente a la deuda tributaria nacida y justificada por la manifestación de capacidad económica por parte del contribuyente. Por tanto, las técnicas de interposición no plantean, por lo general, demasiados problemas desde el punto de vista del principio de capacidad económica, lo que permite al profesor Ferreiro afirmar que «el sustituto y las demás técnicas de intermediación sirven, así, y encuentran su justificación constitucional en el derecho del Estado a aplicar eficaz y efectivamente los tributos de acuerdo con los criterios de reparto consagrados en la Constitución, de acuerdo,

---

<sup>262</sup> Según Matías Cortés, «cuando el legislador, por razones de “técnica tributaria” (comodidad, facilidad, bajo coste, seguridad, etc., en la recaudación), obliga al pago del tributo a quien no ha realizado un hecho imponible, estableciendo las cosas de tal modo que el pago realizado por este tercero libera al realizador del hecho imponible de la deuda tributaria, crea una figura de deudor, cuya especialidad radica en que siendo deudor en nombre propio, no hay título que justifique esa deuda, o más exactamente, el *título* (...) no tiene un contenido suficiente, de tal manera que se puede considerar la *ratio legis* como rechazable desde el punto de vista jurídico. De ahí que, aunque formalmente sea deudor en nombre propio, el Ordenamiento tiene que disponer la existencia de un derecho de regreso o de un sistema de retención que restablezca la situación de equilibrio». Vid. M. CORTES DOMINGUEZ, *Ordenamiento tributario español*, ob. cit., pág. 405.

esencialmente, con el principio de capacidad»<sup>263</sup>. En cambio, la responsabilidad tributaria no asegura el gravamen sobre el titular de la capacidad económica, sino, tan sólo, la recaudación del tributo. La responsabilidad tributaria no se crea para asegurar que el titular de la capacidad económica contribuirá al sostenimiento del gasto público, sino para ofrecer a la Hacienda Pública la oportunidad de cobrar la deuda tributaria cuando el sujeto pasivo no quiera o no pueda realizar el pago. De ahí que, el profesor Ferreiro haya concluido, siguiendo con el razonamiento anterior, que «el responsable no puede entenderse como una figura o institución directa e inmediatamente colocada al servicio de la general y eficaz aplicación de este principio»<sup>264</sup>.

De esta manera, mientras el sujeto pasivo por contribución ajena no está obligado a contribuir al sostenimiento del gasto público, sino a ser un intermediario entre la Hacienda Pública y el titular de la capacidad económica, el responsable tributario está obligado a contribuir al sostenimiento del gasto público según la capacidad ajena, si bien con derecho a exigir del sujeto pasivo el reembolso del importe satisfecho. El responsable tributario es un contribuyente al sostenimiento del gasto público porque no es un mero intermediario entre la Hacienda Pública y el titular de la capacidad económica, y es un contribuyente según la capacidad económica ajena porque su contribución está en función de la mostrada por otra persona. El responsable tributario sería un mero intermediario, solamente, si hiciera frente al pago de la deuda tributaria con recursos económicos del propio contribuyente, como sucede con el sujeto pasivo con derecho a retener; o, al menos, si se reconociese al responsable tributario el derecho a la devolución de la suma anticipada con recursos propios, que no ha resultado finalmente reembolsada por el contribuyente. Pero, por el contrario, el responsable tributario

---

<sup>263</sup> Vid. J.J. FERREIRO LAPATZA, «Reflexiones sobre Derecho tributario...», *ob. cit.*, págs. 35-36.

<sup>264</sup> Vid. J.J. FERREIRO LAPATZA, «Reflexiones sobre Derecho tributario...», *ob. cit.*, pág. 41.

paga la deuda tributaria con recursos propios y sin garantía de obtener el reembolso del importe satisfecho. Es más, el responsable tributario paga la deuda tributaria en un momento en el que el deudor principal ha hecho patente su mala disposición o la imposibilidad de pagar la deuda tributaria; el reembolso es un acontecimiento futuro e incierto, y, además, improbable. Por tanto, el responsable tributario está obligado a contribuir al sostenimiento del gasto público, pero, lo está en función de la capacidad económica ajena; a salvo, claro está, de los supuestos en los que se haga responsable tributario al contribuyente. A excepción del contribuyente obligado subsidiariamente al pago de la deuda tributaria, el responsable tributario contribuye al sostenimiento del gasto público porque otra persona ha manifestado poseer capacidad económica y, además, el responsable tributario contribuye en la medida de la capacidad económica de dicha persona.

Es evidente, pues, que la responsabilidad tributaria vulnera directamente las exigencias del principio constitucional de capacidad económica, como criterio de contribución al sostenimiento del gasto público. Así lo ha manifestado también el profesor Moschetti, al considerar que no resulta admisible obligar al sustituto y al responsable a algo distinto de la realización de una transferencia de riqueza ajena, en la medida en que el sustituto y el responsable no pagan en razón de su capacidad contributiva, sino en razón de una capacidad contributiva ajena. Según Moschetti, «si están obligados a anticipar el pago con riqueza propia, se configura una hipótesis de concurso a los gastos públicos no correspondiente a la capacidad contributiva». También afirma el citado autor que no es conforme al espíritu del principio constitucional de capacidad económica «permitir cualquier extensión de la obligación tributaria por el solo hecho de que al mismo tiempo se permita un reembolso de dudosa eficacia». Refiriéndose a la figura del responsable, Moschetti defiende que «cuando el responsable ha de anticipar el impuesto y, por tanto, ha de contribuir a los gastos públicos, la institución es ilegítima siempre, y no sólo cuando falte una relación jurídico-económica con el sujeto pasivo o una conexión

indirecta con el hecho imponible del tributo; tales relaciones y conexiones, en efecto, no eliminan la realidad esencial de que el responsable no es el *titular* de la capacidad contributiva manifestada por el hecho imponible. Si un sujeto contribuye a los gastos públicos, debe contribuir en razón a una capacidad contributiva propia y no en razón a una capacidad contributiva de otro sujeto, aunque esté en conexión con él»<sup>265</sup>.

### **3.2. Posible fundamento material de la obligación de contribuir según la capacidad económica ajena.**

Como ya hemos expresado, la responsabilidad tributaria se encuentra en directa contradicción con las exigencias del principio de capacidad económica. Por un lado, la responsabilidad tributaria podría obligar a pagar la deuda tributaria a quien carece de medios económicos para hacerlo, sin poner en peligro su derecho fundamental a llevar una vida digna. En este sentido, la Administración nunca debería declarar responsable tributario a quien no tiene recursos para realizar el pago de la deuda tributaria, y el acto administrativo que declarase en estos casos la responsabilidad vulneraría la Constitución, porque así lo exige una interpretación de la ley acorde con los valores de justicia incorporados a los principios constitucionales. Por otro lado, la responsabilidad tributaria es siempre contraria al principio de capacidad económica, como criterio de contribución al sostenimiento del gasto público, porque obliga al responsable tributario a contribuir según la capacidad ajena. Ahora bien, la infracción del principio de capacidad económica en

---

<sup>265</sup> Vid. F. MOSCHETTI, *El principio de capacidad contributiva*, Estudio y notas de Juan M. Calero Gallego y Rafael Navas Vázquez, Madrid, I.E.F., 1980, págs. 249 y ss. La postura de Moschetti ha sido criticada expresamente por el profesor Palao Taboada, al considerar que estas apreciaciones del autor italiano responden a una concepción del principio de capacidad contributiva que intenta erigirlo en criterio exclusivo de justicia tributaria, lo que «choca con la complejidad de los fenómenos sociales y en particular de la realidad fiscal». Según Palao, el error se encontraría en «tomar como realidad lo que no es sino una simplificación teórica: que los tributos representan el reparto del coste de los servicios públicos». Vid. C. PALAO TABOADA, «Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva», *ob. cit.*, págs. 393 y ss.

este segundo aspecto podría encontrarse materialmente justificada, siempre que el establecimiento de la responsabilidad tributaria persiguiese la consecución de un fin constitucional y, además, que la negación del principio de capacidad económica fuera necesaria para alcanzar dicho fin<sup>266</sup>.

### 3.2.1. El aseguramiento del crédito tributario como fundamento de la responsabilidad tributaria.

Una buena parte de la doctrina científica parece encontrar la justificación de la obligación de pago de una deuda tributaria ajena por el responsable tributario, la contribución al sostenimiento del gasto público de acuerdo con la capacidad económica ajena, en la misma función de garantía de la responsabilidad tributaria<sup>267</sup>. Para un gran importante sector doctrinal, la responsabilidad tributaria

---

<sup>266</sup> No es frecuente encontrar una reflexión profunda, por parte de la doctrina científica, así como de jurisprudencia ordinaria y constitucional, acerca de la legitimidad del instituto jurídico de la responsabilidad tributaria desde la perspectiva del Derecho constitucional. La misma apreciación realiza Bax en relación con la doctrina y jurisprudencia alemana. Este autor cree encontrar la explicación a la falta de crítica en el hecho de que la responsabilidad tributaria constituye un instituto jurídico típico e inherente al Derecho tributario. *Vid. E. BAX, Die Haftung nach allgemeinem Abgaberecht aus steuer- und verfassungsrechtlicher Sicht, ob. cit., págs. 56 y ss.*

<sup>267</sup> *Vid. R. CALVO ORTEGA, «La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos», ob. cit., págs. 38-39; J. HERRERO MADARIAGA, «El responsable tributario», ob. cit., pág. 185; J.A. SACHEZ GALIANA, «El responsable», ob. cit., pág. 636; S. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, Los responsables tributarios, ob. cit., págs. 42-43.* La misma observación realiza Bax en relación con la doctrina científica alemana. *Vid. E. BAX, Die Haftung nach allgemeinem Abgaberecht..., ob. cit., págs. 83-84.* Como ejemplos de esta línea de pensamiento en el ámbito de la doctrina científica alemana, pueden servir de ejemplo las palabras de Hensel y de Kruse. En opinión de Hensel, ante las dificultades que pueden aparecer cuando las personas que han realizado el presupuesto de hecho del tributo no pueden o no quieren realizar la prestación tributaria, el Derecho tributario moderno intenta superarlas a través de la ampliación del número de personas obligadas al pago; para ello, ofrece al acreedor tributario la posibilidad de elegir entre varios deudores tributarios (o personas que son tratadas como si fueran deudores del tributo); de esta manera se asegura al acreedor tributario frente a la insolvencia patrimonial o la mala voluntad de quien está llamado a realizar la prestación tributaria en un primer momento. *Vid. A. HENSEL, Steuerrecht, ob. cit., pág. 69.* Según Kruse, puesto que la relación tributaria obligacional, en cuanto obligación *ex lege*, nace de la mera realización del presupuesto de hecho del tributo, no se tiene cuenta la capacidad o la voluntad del deudor en orden al cumplimiento de la pretensión del acreedor tributario. Por ello, el Derecho tributario trata de reforzar el crédito tributario ampliando a otras personas la relación tributaria

se encuentra justificada en cuanto que garantiza la realización del crédito tributario, protegiendo a la Hacienda Pública frente a la posible insolvencia o mala voluntad de los deudores principales. Así pues, se parte de la idea de que la misión básica del ordenamiento tributario es la obtención del cobro de los tributos, en definitiva, la recaudación, de modo que la norma tributaria deberá prever los mecanismos adecuados para lograr la efectividad del crédito tributario, incluso, cuando el deudor principal, como consecuencia de su insolvencia o de su mala voluntad, incumple con su obligación<sup>268</sup>. Por tanto, se entiende que el Estado debe recaudar para obtener recursos suficientes con los que hacer frente a los diversos gastos que la Constitución y la sociedad le exigen, obligando a contribuir al sostenimiento del gasto público a quienes manifiesten capacidad económica, pero, también, asegurando el crédito tributario frente a un eventual incumplimiento por el deudor principal. Se parte, en definitiva, de que la recaudación se encuentra por encima de la justicia, y que, aunque obligar a contribuir de acuerdo con la capacidad económica ajena no responde a ningún principio de justicia, pudiendo, incluso, entrar en conflicto con los principios de justicia tributaria, ello viene exigido por un principio de prudencia política y social<sup>269</sup>. Los principios de justicia tributaria, limitarían su eficacia directa a la configuración de la obligación principal, pues, dichos principios no carecerían de significado a la hora de definir

---

obligacional. Así, el crédito tributario aparece sostenido sobre más pies y la Administración tributaria, con independencia de la insolvencia patrimonial y de la disposición para el cumplimiento del deudor principal, así como de la falta previsible de éxito de las medidas de ejecución forzosa, puede dirigirse frente a otras personas más idóneas para el cumplimiento de la obligación tributaria. Vid. H.W. KRUSE, *Lehrbuch des Steuerrechts*, Band I, *ob. cit.*, pág. 151.

<sup>268</sup> Vid. S. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, *Los responsables tributarios*, *ob. cit.*, pág. 42.

<sup>269</sup> En opinión de Calvo Ortega, «normalmente, el fundamento de un precepto jurídico es un principio de justicia y entonces el fundamento es también jurídico. En otras ocasiones, no. El fundamento es sólo un principio de prudencia política o social, es algo que pertenece más que al campo de lo justo, al campo de lo conveniente. El aumentar la seguridad del cobro de la deuda tributaria vinculando el patrimonio de un sujeto no contribuyente es, desde luego, conveniente, muy conveniente, dada la naturaleza pública de la obligación. Pero no se basa en un principio de Justicia y hasta es probable que entre en conflicto con un principio de Justicia tributaria concreto...». Vid. R. CALVO ORTEGA, «La responsabilidad tributaria solidaria...», *ob. cit.*, pág. 39.

los presupuestos de hecho de la responsabilidad tributaria<sup>270</sup>. En relación con el responsable tributario, el principio de capacidad económica únicamente determinará que, la deuda ajena a que se le obliga a pagar, responda a una manifestación de capacidad económica ajena y, que solamente se exija el pago al responsable tributario cuando el titular de la capacidad económica no cumpla con su obligación<sup>271</sup>.

---

<sup>270</sup> En opinión de Navarro Faure, debido al fundamento garantista de la responsabilidad tributaria, en el momento de configurar los presupuestos de hecho de la responsabilidad tributaria, no existirían límites jurídicos en la elección por parte del legislador, debiendo excluirse, tan sólo, cualquier presupuesto de hecho generador de responsabilidad que no fuera eficaz con el fin que persigue: garantizar el crédito tributario. *Vid.* A. NAVARRO FAURE, «Los supuestos de responsabilidad tributaria solidaria en el ordenamiento tributario español (II)», *R.D.F.H.P.*, núm. 227, 1993, pág. 868. También se ha dicho que, como exigencia del sentido común, «el presupuesto de hecho de la obligación del responsable guardará siempre una relación con el presupuesto de hecho de la obligación que garantiza, normalmente, la derivada de la realización del hecho imponible», considerando esta relación como un requisito de legitimidad de la norma que imponga la obligación al responsable. Por ello, dice Manuel Guerra, «no sería admisible una Ley que, alegremente, impusiese esta obligación a unos sujetos, sin que exista relación alguna con el hecho que ha generado la obligación tributaria. De hecho, el responsable tributario corre el riesgo, cuando el deudor principal sea insolvente, de soportar definitivamente la carga tributaria: esta consecuencia –aunque sea eventual– se justifica sólo en presencia de un vínculo entre la capacidad económica y la situación del responsable». *Vid.* M. GUERRA REGUERA, *Garantías personales...*, *ob. cit.*, págs. 48-49, nota nº 2. La idea del vínculo razonable entre el responsable tributario y el hecho imponible expresivo de capacidad económica fue recogida, como apunta Moschetti, por la Sentencia de la Corte Constitucional italiana de 6 de julio de 1972, en la cuál se consideró que el vínculo necesario con la capacidad económica no excluye que la Ley establezca prestaciones tributarias a cargo, solidariamente, de otras personas distintas al deudor principal, aunque estos otros sujetos no participen en el hecho asumido como índice de capacidad contributiva. En este caso, según la tribunal italiano, semejante imposición resulta legitimada cuando exista una relación jurídico-económica entre los dos hechos y los sujetos mencionados. *Vid.* F. MOSCHETTI, *El principio de capacidad contributiva*, *ob. cit.*, pág. 250, nota nº 74.

<sup>271</sup> Lógicamente, si el legislador aparece vinculado por el principio de capacidad económica, antes de requerir el pago al responsable tributario parece necesario agotar las posibilidades de realizar el crédito tributario sobre el titular de aquélla. Si lo que legitima a la responsabilidad tributaria es proteger al acreedor tributario frente a la eventual insolvencia del deudor principal, lo lógico, sería condicionar la exigibilidad de la responsabilidad tributaria a la insolvencia del deudor principal. En este sentido, entiende Ferreiro Lapatza 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». *Vid.* J.J. FERREIRO LAPATZA, «Reflexiones sobre Derecho tributario...», *ob. cit.*, pág. 42.



Recientemente se ha intentado legitimar la responsabilidad tributaria poniéndola en relación indirecta, en unos casos, o directa, en otros, con el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Por una parte, algunos autores han defendido que lo que legitima la existencia de la relación jurídica de responsabilidad tributaria es que, a través de la misma, se procura el cumplimiento del deber de contribuir mediante la constitución de una garantía personal sobre aquellos importes en los que se concretan las relaciones jurídicas que consiguen la materialización del deber de contribuir<sup>272</sup>. Parece encontrarse, de esta manera, el motivo de legitimación de la responsabilidad tributaria en la existencia de una relación indirecta con el deber de contribuir. Lo que estos autores parecen querer decir es que la legitimidad de la responsabilidad tributaria se encuentra en la garantía de una obligación contributiva, formulada de conformidad con el principio de capacidad económica, es decir, que la obligación de pago de la deuda tributaria ajena es una obligación legítima porque garantiza al Estado la obtención de una prestación fundamentada, a su vez, en el deber de contribuir al sostenimiento del gasto público de acuerdo con la capacidad económica. Pero, a decir verdad, la responsabilidad tributaria no procura el cumplimiento del deber de contribuir de acuerdo con la capacidad económica, sino que obliga a contribuir al sostenimiento del gasto público de acuerdo con la capacidad económica ajena. En realidad, esta tesis continua justificando la responsabilidad tributaria en la función de garantía la obligación tributaria, consiguientemente, en la tutela del interés recaudatorio. Por otra parte, algún autor ha defendido que el mismo fundamento jurídico del responsable tributario «hay que buscarlo en el deber del

---

<sup>272</sup> Vid. M<sup>a</sup>.D. ARIAS ABELLAN, «Artículo 37», *ob. cit.*, pág. 60. En el mismo sentido se pronunciaba también Navarro Faure, al entender que, «si la responsabilidad tributaria encontraba su fundamento en la garantía del crédito tributario, garantizar el crédito tributario a la luz de los principios constitucionales reflejados en el artículo 31.1 significa asegurar el deber de contribuir y asegurarlo de acuerdo con la capacidad económica». A. NAVARRO FAURE, «Los supuestos... (II)», *ob. cit.*, pág. 868.

ciudadano de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos; pues, si este deber constitucional se convierte en la razón de ser de cualquier tributo, también ha de servir para fundamentar cualquier supuesto de responsabilidad tributaria»<sup>273</sup>. Ahora bien, parece olvidarse que el artículo 31.1 de la C.E. obliga a que todos contribuyan al sostenimiento del gasto público de acuerdo con su capacidad económica, por lo que sigue sin justificarse el hecho de que el responsable tributario contribuya de acuerdo con la capacidad económica ajena. Con dicha tesis parece entenderse que todos están obligados a asegurar el nivel recaudatorio de la Hacienda Pública, contribuyendo unos según su capacidad económica, pero, pudiendo ser también obligado a contribuir según la capacidad económica ajena, cuando el mantenimiento de dicho nivel recaudatorio lo exija. Evidentemente, continua justificándose la responsabilidad tributaria en la garantía del crédito tributario y en la tutela del interés recaudatorio o fiscal.

La garantía del crédito tributario o, mejor, la tutela del interés recaudatorio, como motivo de legitimidad de la obligación de pago de una deuda tributaria ajena, solamente resulta aceptable en la medida en que se conciba el interés recaudatorio como interés jurídico constitucionalmente protegido y finalidad esencial del ordenamiento tributario. En cualquier caso, dicho interés recaudatorio desaparece en los denominados tributos con finalidad extrafiscal, de modo que, en esta clase de tributos, con los que no se persigue fundamentalmente recaudar, deberá excluirse la posibilidad de establecer supuestos de responsabilidad tributaria. Así, cuando una norma jurídica imponga la realización de una prestación patrimonial pública con una finalidad extrafiscal, y no fundamentalmente para recaudar, dicha finalidad solamente podrá realizarse en la

---

<sup>273</sup> Las palabras, que corresponden a Ernesto Eserverri («Los responsables del tributo y la reforma de la Ley General Tributaria», ponencia presentada al curso organizado por la Universidad Internacional Menéndez y Pelayo sobre «La necesaria reforma de la Ley General Tributaria», Sevilla, 1990), han sido recogidas por J. LOPEZ MARTINEZ en «Los responsables de las deudas tributarias y el procedimiento de gestión», *R.E.D.F.*, núm. 74, 1992, pág. 255.

medida en que se grave impositivamente a quien realiza la conducta que se pretende desincentivar, pero nunca obligando a un tercero al pago de la deuda ajena<sup>274</sup>. Sin embargo, tampoco en los tributos que persiguen un fin *fiscal* es posible concluir que la imposición de la obligación tributaria se encuentre justificada en la tutela del interés en la recaudación, pues, el fin fiscal, en un Estado social de Derecho, no puede identificarse con la recaudación<sup>275</sup>. La finalidad fiscal que justifica la imposición de un tributo, dentro de nuestro actual marco constitucional, y en armonía con la función redistributiva asignada constitucionalmente a la Hacienda Pública, aparece constituida por la contribución al sostenimiento del gasto público de acuerdo con la capacidad económica de cada ciudadano, esto es, solidariamente, aportando más quienes más tienen. Por todo ello, porque en la actualidad no puede decirse que la misión básica del ordenamiento tributario sea la recaudación, sino la recaudación orientada a la redistribución de la riqueza mediante una asignación equitativa del gasto, no es posible justificar la responsabilidad tributaria únicamente en la garantía del nivel recaudatorio de la Hacienda Pública. La necesidad de recaudar no puede legitimar, por si sola, la imposición de una obligación que obligue a contribuir al sostenimiento del gasto público de acuerdo con la capacidad económica ajena, debiendo considerar arbitrarias e inconstitucionales aquellos supuestos de responsabilidad tributaria que únicamente se justifiquen en la tutela del interés recaudatorio<sup>276</sup>.

---

<sup>274</sup> Vid. E. BAX, *Die Haftung nach allgemeinem Abgabenrecht...*, *ob. cit.*, págs. 84-85.

<sup>275</sup> Vid. A. AGUALLO AVILES, «Interés fiscal y Estatuto del contribuyente», *R.E.D.F.*, núm. 80, 1993, págs. 593 y ss.

<sup>276</sup> Vid. E. BAX, *Die Haftung nach allgemeinem Abgabenrecht...*, *ob. cit.*, pár. 85. En este mismo sentido, entiende Moschetti que «puesto que el sustitutivo y el responsable pagan no en razón de su capacidad contributiva, sino en razón de una capacidad contributiva ajena, su obligación debe limitarse a una transferencia de riqueza ajena. Si, en cambio, están obligados a anticipar el pago con riqueza propia, se configura una hipótesis de concurso a los gastos públicos no correspondiente a la capacidad contributiva. Vid. F. MOSCHETTI, *El principio de capacidad contributiva*, *ob. cit.*, pág. 251.

### 3.2.2. El resarcimiento de un daño patrimonial causado a la Hacienda Pública por el responsable tributario.

Un sector de la doctrina ha intentado explicar la responsabilidad tributaria sobre la deuda tributaria, en los supuestos de responsabilidad tributaria que toman como presupuesto de hecho la participación del responsable tributario en la infracción tributaria realizada por el sujeto pasivo o deudor principal, como una responsabilidad civil derivada del daño patrimonial causado a la Hacienda Pública<sup>277</sup>. El responsable tributario, de esta manera, estaría obligado a pagar la

---

<sup>277</sup> La idea resulta apuntada por el profesor Ferreiro Lapatza cuando, al preguntarse por los títulos de imputación de la responsabilidad tributaria, entiende que tales títulos pueden reconducirse a dos categorías, la responsabilidad por actos ilícitos –pues, como ya ha quedado dicho, este autor se encuentra entre los defensores de la tesis de la responsabilidad tributaria como sanción de garantía–, y la responsabilidad por daños o enriquecimiento injusto derivados de un acto lícito. *Vid.* J.J. FERREIRO LAPATZA, «Reflexiones sobre Derecho tributario y técnica jurídica», *ob. cit.*, págs. 42-43. Por su parte, Zabala-Dago-Llopis, consideraban como posible causa originadora de responsabilidad tributaria «una acción u omisión ilícita del responsable, que incida sobre cualquiera de las fases o elementos de la mencionada relación y constituya a éste en la obligación de reparar el daño causado por el incumplimiento o cumplimiento defectuoso –incluso por morosidad– del deudor principal, con arreglo a criterios de responsabilidad extracontractual (art. 1.902 CC) o “ex delicto” (art. 19 CP)». Según estos autores, «la tesis civilista tradicional que, partiendo de concebir la relación obligatoria como “res inter alios acta”, no admitía que el acreedor pudiera dirigirse contra el tercero cuya actuación maliciosa o negligente incide sobre la voluntad del deudor, ha quedado superada en la actualidad, al entenderse que existe un deber general de respeto del derecho de crédito por parte de los terceros, que les obliga a asumir una responsabilidad de resarcimiento cuando violan dolosa o negligentemente tal deber, siempre que se de un nexo de causalidad directa entre dicha actitud y el daño. *Vid.* A. ZABALA RODRIGUEZ-FORNOS, I. DAGO ELORZA, F. LLOPIS GINER, *Aspectos sustantivos y procedimentales de la recaudación*, *ob. cit.*, págs. 122-123. En tercer lugar, la tesis ha sido defendida por de la Hucha Celador, para quien «cuando la LGT tipifica supuestos de responsabilidad por infracciones graves está, bajo una expresión unitaria, recogiendo dos géneros diferentes de responsabilidad. De un lado, la responsabilidad punitiva o criminal (cuya consecuencia es la sanción) y, de otro, la responsabilidad civil (utilizando, instrumentalmente, los esquemas de la responsabilidad tributaria y cuya consecuencia es que el responsable por infracciones graves responde de las obligaciones tributarias del autor de la infracción, ya que el incumplimiento de éstas constituye el perjuicio que debe reparar. Sólo en el segundo sentido (que hemos denominado –por mimetismo con la terminología penal– responsabilidad civil) puede el intérprete y el aplicador del Derecho acudir a los esquemas de la responsabilidad tributaria contenidos en la LGT; porque, en este caso, el legislador tributario resuelve la reparación de los daños y perjuicios producidos por la comisión de una infracción grave a través de la utilización instrumental de la figura de la responsabilidad tributaria *strictu sensu*. *Vid.* F. DE LA HUCHA CELADOR, «Reflexiones para una redefinición dogmática...(y II)», *ob. cit.*, pág. 343-345.

deuda tributaria ajena porque ha causado un daño patrimonial al acreedor tributario que debe resarcir. La responsabilidad tributaria sería el instrumento formal utilizado por el legislador tributario para obtener el resarcimiento de los daños y perjuicios ocasionados, como consecuencia de la participación en la comisión de una infracción grave, por quien no es deudor principal, ni tampoco sujeto infractor en los términos del artículo 77 de la LGT<sup>278</sup>. Por tanto, la responsabilidad tributaria no sería la consecuencia impuesta por el ordenamiento jurídico con la finalidad de sancionar la realización de un ilícito, sino la obligación impuesta a quien ha violado un derecho subjetivo de contenido patrimonial correspondiente a la Hacienda Pública. Esta remisión del legislador tributario a la figura de la responsabilidad tributaria, con el fin de resarcir los daños causados por la participación en la comisión de una infracción grave, sería una remisión instrumental y no sustantiva, es decir, que la responsabilidad no se establecería para garantizar el crédito tributario, sino para reparar los daños producidos por la comisión de determinadas infracción graves<sup>279</sup>, por lo que sería necesario que dicha responsabilidad tributaria reuniera todos los requisitos, y respetara los límites dentro de los cuales el ordenamiento jurídico considera admisible la obligación de

---

<sup>278</sup> En primer lugar, la responsabilidad tributaria serviría para obtener el resarcimiento del daño patrimonial causado a la Hacienda Pública por quien no es deudor principal ni infractor en los términos del artículo 77 de la LGT. En segundo lugar, la responsabilidad tributaria instrumentalizada al servicio de la reparación del daño o perjuicio al acreedor tributario exige la participación del responsable tributario en la comisión de una infracción grave por el deudor principal. Para que exista responsabilidad civil de carácter resarcitorio es necesario que se le ocasione un daño patrimonial a la Hacienda Pública, por tanto, que se deje de ingresar una deuda tributaria o que se disfrute u obtenga indebidamente beneficios fiscales, exenciones, desgravaciones o devoluciones. Ambos supuestos se encuentran recogidos como infracciones graves por el artículo 79 de la LGT y, a la vez, solamente pueden ser realizados por quienes tienen la consideración de deudores principales del tributo. El responsable será siempre un sujeto distinto del deudor principal que, por participar en la comisión de la infracción grave, causa un daño patrimonial a la Hacienda Pública.

<sup>279</sup> *Vid.* F. DE LA HUCHA CELADOR, «Reflexiones para una redefinición dogmática...(y II)», *ob. cit.*, pág. 345.

reparar el perjuicio patrimonial causado a un tercero con el que no existe una previa relación jurídica<sup>280</sup>.

El que por acción u omisión causa daño a otro, interviniendo culpa o negligencia, está obligado a reparar el daño causado, según dispone el artículo 1902 del C.C., y más concretamente, el tercero, extraño a la relación jurídica obligatoria que vincula a un acreedor y a un deudor cualquiera, que lesiona el derecho de crédito del primero, debe indemnizar los daños y perjuicios que como consecuencia de su conducta se produzcan al titular de aquél<sup>281</sup>. Naturalmente, la indemnización se concretará en la satisfacción del interés jurídico del acreedor en la obtención de la prestación que ha dejado de recibir del deudor principal por causa imputable únicamente al tercero o conjuntamente a éste y al deudor

---

<sup>280</sup> Refiriéndose a la responsabilidad tributaria imputada en virtud del daño causado, el profesor Ferreiro afirma que esta clase de responsabilidad «llama a los principios y normas propios de la responsabilidad aquiliana y entre ellos, esencialmente, el de su estricta finalidad retributiva y no sancionadora y, en consecuencia, su proporcionalidad con el daño causado». *Vid.* J.J. FERREIRO LAPATZA, «Reflexiones sobre Derecho tributario y técnica jurídica», *ob. cit.*, pág. 43.

<sup>281</sup> Según Diez-Picazo, «La tesis dogmática de la absoluta irrelevancia de la relación obligatoria para los terceros y de la total separación entre la relación obligatoria y la esfera jurídica de los terceros, se encuentra hoy en gran medida superada en la doctrina. En general, se propende a admitir la existencia de un deber de respeto del derecho de crédito por parte de los terceros que no es nada más que una consecuencia del deber general de respeto de todos los derechos subjetivos y de todas las situaciones jurídicas que forman la esfera jurídica ajena. Por ello, se ha pensado que el tercero que viola, dolosa o negligentemente, un derecho ajeno, asume por este solo hecho una determinada responsabilidad y debe resarcir al titular del derecho los daños que como consecuencia de ello se le siguen. Ahora bien, la responsabilidad del tercero tendrá que ser una responsabilidad extracontractual, encontrando su fundamento en las normas del daño aquiliano del art. 1.902 y rigiéndose en consecuencia por los principios generales del Derecho de Daños» (*Vid.* L. DIEZ-PICAZO, *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial II, Las relaciones obligatorias*, *ob. cit.*, págs. 604-605). En opinión de Zabala, «se acentúa modernamente el deber de respeto que la relación de crédito proyecta sobre terceros –al menos por necesaria observancia del ordenamiento jurídico y del principio de buena fe– y se tiende a objetivizar la responsabilidad de éstos mediante la consideración dominante del daño causado sobre la intención de su agente –apreciada a su vez con arreglo a la situación, obligaciones asumidas o profesionalidad de éste: en general sobre la base del art. 1.104 C.C. No es de extrañar, pues, el refuerzo de las potestades administrativas contra quienes entorpecen o impiden la efectividad de los créditos jurídico públicos, dada la cualificada protección acordada al interés público fiscal y la generalidad del deber de contribuir» (*Vid.* A. ZABALA RODRIGUEZ-FORNOS, «La responsabilidad tributaria solidaria por conductas obstativas del embargo en el apremio administrativo», *T.F.*, núm. 109, 1999, pág. 62).

principal. Tenemos, pues, que cuando una persona lesiona el derecho de crédito de un tercero, con el que no encontraba anteriormente obligado, resulta justificado obligarle al pago de la deuda ajena. Partiendo de esta premisa, entendemos que la responsabilidad tributaria, que consiste en una obligación de pago de la deuda tributaria ajena, podría estar materialmente justificada cuando sirviese como medio para resarcir a la Administración por la lesión del crédito tributario por un tercero. Entendemos que la responsabilidad tributaria puede servir perfectamente como instrumento formal al servicio del deber de indemnizar los daños y perjuicios causados al acreedor tributario por quien no es parte de la relación jurídica tributaria. Tan sólo hace falta reinterpretar los preceptos de la responsabilidad tributaria de acuerdo con los principios jurídicos propios de la responsabilidad aquiliana, reconduciendo, así, el régimen jurídico de aquélla a los esquemas de esta última<sup>282</sup>.

Como en cualquier supuesto de responsabilidad civil extracontractual, el nacimiento del deber de indemnizar los daños y perjuicios exigirá la existencia de

---

<sup>282</sup> Vid. J.J. FERREIRO LAPATZA, «Reflexiones sobre Derecho tributario...», *ob. cit.*, pág. 43; A. ZABALA RODRIGUEZ-FORNOS, I. DAGO ELORZA, F. LLOPIS GINER, *Aspectos sustantivos y procedimentales de la recaudación*, *ob. cit.*, págs. 122-123. En cambio, no pensamos que la responsabilidad civil del tercero que lesiona el crédito tributario deba reconducirse al marco de la responsabilidad civil derivada del delito, tal y como defiende de la Hucha Celador. Vid. F. DE LA HUCHA CELADOR, «Reflexiones para una redefinición...(y II)», *ob. cit.* págs. 342 y ss. No creemos que la responsabilidad tributaria constituya una consecuencia accesoria a la imposición de una sanción tributaria a la persona que participe en la realización de una infracción tributaria grave, precisamente, porque en nuestro Derecho tributario no se encuentra sancionada la participación en la infracción tributaria. La tesis de Fernando de la Hucha parte de la premisa de que la participación en la infracción se encuentra sancionada, en nuestro ordenamiento tributario, mediante la extensión de la responsabilidad tributaria sobre la sanción tributaria. Sin embargo, por nuestra parte, no creemos posible extender una responsabilidad sobre la sanción como sanción del partícipe, puesto que, como ya se dijo, una cosa es que la participación en la comisión de una infracción merezca ser sancionada, y otra es que se obligue a responder de la sanción ajena. No debe olvidarse que la sanción se impone al deudor principal, único que puede ser considerado infractor en los términos del artículo 77 de la LGT, por lo que, en primer lugar, la sanción será graduada en función de las circunstancias referibles exclusivamente al deudor principal, pero, además, difícilmente podrá negarse al responsable tributario el derecho al reembolso del importe ingresado en concepto de sanción, pues, el deudor principal tendrá la consideración formal de infractor, mientras que el responsable tributario será siempre un obligado al pago de una deuda ajena.

determinados presupuestos. Será necesario un comportamiento de un tercero, ya sea activo u omisivo; la existencia de un daño patrimonial; y, lógicamente, un nexo causal entre el comportamiento y el daño, sin olvidar el criterio subjetivo de imputación, que no es otro que la culpabilidad. Por tanto, en principio, creemos que la obligación de pago de la deuda tributaria ajena se encuentra jurídicamente justificada cuando la responsabilidad tributaria aparezca unida a la realización de un comportamiento, activo u omisivo, por una persona extraña a la relación tributaria obligacional, que lesione el derecho de crédito del acreedor tributario, siempre que en la conducta del responsable tributario se aprecie la existencia de dolo o negligencia. Esto sucederá, normalmente, cuando el responsable tributario incumpla un deber de prevención del incumplimiento por parte del deudor principal, es decir, cuando se coloque a un tercero en la posición de garante del cumplimiento de la deuda tributaria ajena atendiendo a su relación con el deudor principal o con el objeto gravado<sup>283</sup>. Así, quien pudiendo evitar el incumplimiento de la deuda tributaria por parte del sujeto pasivo o deudor principal, no lo evita, deberá resarcir a la Hacienda Pública del daño patrimonial que podía haber evitado<sup>284</sup>. Pero también sucederá cuando, sin estar particularmente obligado a

---

<sup>283</sup> La relación entre el comportamiento contemplado para dar lugar al nacimiento de la responsabilidad tributaria y la capacidad de ese mismo responsable para evitar el incumplimiento de la obligación tributaria por el deudor principal, fue advertida tempranamente por Karl Arens. Según Arens, junto a una primera finalidad de garantía de la deuda tributaria, la responsabilidad tributaria se exige, en la mayor parte de los casos, a determinadas personas que tienen alguna influencia sobre el deudor principal en orden al cumplimiento de la deuda tributaria. Frecuentemente, según este autor, la responsabilidad nace cuando el responsable causa o agrava de manera culpable un peligro o una lesión del crédito tributario, o bien no lo impide. Por eso, según Arens, la responsabilidad tributaria no sirve inmediatamente, tan sólo, al aseguramiento del crédito tributario, sino que sobre todo lo hace de forma mediata: la responsabilidad tributaria no debe sólo compensar al acreedor tributario por una lesión ya producida, sino que también previene, en la mayor parte de las ocasiones, que se produzca dicha lesión. De ahí que Arens pusiera de manifiesto la paradoja de que la responsabilidad tributaria es tanto más eficaz cuanto menos necesario resulta exigir el pago de la deuda tributaria al responsable. *Vid.* K. ARENS, «Zum Begriff der Haftung im geltenden Steuerrecht», *ob. cit.*, págs. 582-583.

<sup>284</sup> El artículo 130.3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las Administraciones públicas y del procedimiento administrativo común, en su segundo párrafo establece: «Serán responsables subsidiarios o solidarios por el incumplimiento de las obligaciones



evitar el perjuicio a la Hacienda Pública, colabore activamente con el deudor principal en la lesión del crédito tributario<sup>285</sup>.

Ahora bien, la obligación de indemnizar los daños y perjuicios ocasionados a la Hacienda Pública por el tercero que lesiona el crédito tributario, por lo general, no elimina la responsabilidad del deudor principal que, como cualquier deudor, responde con la totalidad de sus bienes, presentes y futuros, del cumplimiento de sus obligaciones. El hecho de que un tercero no evite el incumplimiento de la deuda tributaria por el sujeto pasivo, cuando podía haberlo evitado, o el hecho de que ese tercero colabore con el deudor principal en la realización del hecho lesivo para los intereses de la Hacienda Pública, no elimina la responsabilidad del sujeto pasivo en el cumplimiento de sus obligaciones. Solamente en el caso de que la conducta del sujeto extraño a la relación tributaria hiciera imposible el posterior cumplimiento de la deuda tributaria por el sujeto pasivo, sería admisible la responsabilidad exclusiva del tercero y la desaparición de la responsabilidad del deudor principal.

Ante esta concurrencia de responsabilidades, pensamos que la responsabilidad del deudor principal deberá ser preferida en todo caso a la responsabilidad del tercero, y ello con independencia de que exista o no concurso del deudor principal en la realización del hecho lesivo. Las deudas tributarias

---

impuestas por la Ley que conlleven el deber de prevenir la infracción administrativa cometida por otros, las personas físicas y jurídicas sobre las que tal deber recaiga, cuando así lo determinen las leyes reguladoras de los distintos regímenes sancionadores».

<sup>285</sup> Refiriéndose a la extensión del daño en los supuestos de lesión del crédito por un tercero, el profesor Díez-Picazo distingue según éste haya obrado con dolo o con simple negligencia. En el primer supuesto, el tercero deberá responder de todas las consecuencias dañosas de su acción, mientras que el que obra por pura negligencia sólo responde de las consecuencias previstas o imprevisibles. Combinando ambas ideas, el autor concluye que «puede sostenerse que hay una responsabilidad del tercero causante del daño cuando aquél ha actuado dolosamente, pero que en cambio tal responsabilidad no aparece cuando el daño es causado por el tercero al acreedor en forma indirecta y por simple negligencia». Vid. L. DIEZ-PICAZO, *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial II*, ob. cit., pág. 605.

deben ser pagadas por los deudores principales, que son quienes han manifestado la titularidad de capacidad para contribuir al sostenimiento del gasto público o encontrarse próximos a la capacidad económica ajena, y solamente cuando resulte imposible realizar el crédito tributario sobre éstos podrá aceptarse una reclamación frente a los terceros que hayan participado directa o indirectamente en la lesión del crédito tributario. Por tanto, pensamos que la responsabilidad tributaria –la cual, únicamente consideramos justificada como medio de resarcir a la Hacienda Pública por un tercero de la lesión del crédito tributario– debe ser, en cualquier caso, una responsabilidad subsidiaria, pues, mientras exista la posibilidad de realizar el crédito tributario frente al deudor principal, no podrá hablarse de un daño actual a los intereses de la Hacienda Pública. Por tanto, creemos que únicamente en caso de insolvencia del deudor principal podrá la Hacienda Pública dirigirse contra el responsable tributario para que éste le resarza del daño patrimonial que deriva, directa o indirectamente, de su comportamiento.

## CAPITULO TERCERO

### **SUPUESTOS DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA REGULADOS EN EL ORDENAMIENTO JURIDICO ESPAÑOL**

Una vez delimitado el concepto técnico de responsable tributario, es posible exponer los diferentes supuestos de responsabilidad tributaria que existen en nuestro ordenamiento jurídico. Así pues, partiendo de un concepto de responsable tributario que lo identifica como aquella persona obligada a pagar una deuda tributaria ajena, a continuación se expondrán aquellos presupuestos normativos que obligan a una persona, que no tiene la condición de sujeto pasivo o deudor principal, a pagar una deuda tributaria ajena. Para realizar esa exposición se ha diferenciado entre los supuestos de responsabilidad recogidos en la propia Ley General Tributaria, que no guardan relación con ningún tributo en particular, y los supuestos de responsabilidad tributaria previstos en las leyes reguladoras de los diferentes tributos.

#### 1. SUPUESTOS DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA REGULADOS EN LA LGT.

##### **1.1. Responsabilidad tributaria de los colaboradores o causantes en la infracción tributaria.**

Dentro de la sección destinada a los «responsables del tributo», y después del artículo 37 de la LGT, precepto del que hemos extraído los caracteres definitorios del concepto técnico de responsable tributario en el ordenamiento jurídico español, el artículo 38.1 de la LGT declara responsables solidarios de las obligaciones tributarias a todas las personas que sean causantes o colaboren en la

realización de una infracción tributaria. La redacción actual de este precepto tiene su origen en la Ley 10/1985, de 26 de abril, de Reforma de la Ley General Tributaria, pues, con anterioridad, el artículo 38 de la LGT obligaba a responder solidariamente de las obligaciones tributarias a todas las personas que dolosamente fueran causantes o de igual modo colaboraren de manera directa y principal con el sujeto pasivo en las infracciones tributarias calificadas de defraudación aun cuando no les afectaren directamente las respectivas obligaciones.

El actual enunciado continua haciendo responsables a quienes causan o colaboran en la realización de una infracción tributaria, sin hacer referencia a una categoría determinada de personas. Sin embargo, ha desaparecido la referencia al carácter doloso del comportamiento del sujeto a quien se responsabiliza de las obligaciones tributarias; a la clase de infracción tributaria cuya causación o por cuya colaboración nace la responsabilidad; a que dicha causación o colaboración sea directa y principal; y ha desaparecido, por último, la aclaración acerca de la posibilidad de que la responsabilidad pueda extenderse a personas a las que no afecte directamente las respectivas obligaciones. Por tanto, ahora, el actual tenor literal del artículo 38.1 de la LGT declara responsables de las obligaciones tributarias a todas las personas que causen o colaboren en la realización de una infracción tributaria, sin precisar, como hacia el anterior enunciado, la clase de infracción, la relación entre la infracción y las obligaciones tributarias de las que se responde, si se exige algún grado de culpabilidad para ello, si la causación o colaboración debe ser directa y principal, o si la responsabilidad se extiende también a personas a las que no afectaren directamente las respectivas obligaciones.

El enunciado del artículo 38.1 de la LGT es tan impreciso, que resulta complicado determinar con exactitud cuál es el alcance del precepto. Es evidente

que nos encontramos ante un supuesto de responsabilidad tributaria, es decir, que el artículo 38.1 de la LGT obliga a quien no es sujeto pasivo o deudor principal al pago de la deuda tributaria ajena y, por tanto, que la persona que causa o colabora en la realización de una infracción tributaria estará obligada al pago de la deuda tributaria ajena. Lo anterior es indicativo de que se trata de un supuesto de responsabilidad tributaria por hechos ilícitos que, precisamente, consistirán en la causación o colaboración en la realización de una infracción tributaria. Ahora bien, el artículo 38.1 de la LGT, ni define con claridad los presupuestos objetivos que hacen surgir la responsabilidad tributaria, ni tampoco establece claramente cuál es el alcance objetivo de dicha responsabilidad.

En relación con los presupuestos objetivos, básicamente, el artículo 38.1 plantea dos cuestiones. La primera consiste en conocer el significado exacto de los términos *causación o colaboración en la realización de una infracción tributaria* y, por tanto, si el responsable tributario es, al mismo tiempo, infractor en los términos del artículo 77.3 de la LGT; o, por el contrario, un partícipe al que la Ley no considera formalmente como infractor. Mientras que la segunda consistiría en la necesidad o no de condicionar el nacimiento de la responsabilidad tributaria a la culpabilidad del responsable tributario, de forma que solamente respondieran *las personas que dolosamente sean causantes o de igual modo colaboren* en la realización de una infracción tributaria, o al menos lo hagan debido a su negligencia.

En relación con el alcance objetivo de la responsabilidad, también son dos las cuestiones que se suscitan en orden a la interpretación del artículo 38.1. La primera, es la posible extensión de la responsabilidad sobre las sanciones ajenas, siempre, claro está, que el responsable tributario no sea quien realice, en el sentido del artículo 77.3 de la LGT, la infracción tributaria, o sea, siempre que por el importe de la sanción deudor principal a título de infractor. La segunda, si la responsabilidad tributaria nace de la causación o colaboración en la realización de

cualquier clase de infracción tributaria, pues, mientras las infracciones graves presuponen la existencia de una obligación tributaria incumplida, a la cual podría lógicamente quedar limitada la responsabilidad tributaria, *aun cuando no afectaren directamente las respectivas obligaciones* a los responsables tributarios, por el contrario, las infracciones simples no se encuentran relacionadas directamente con deuda tributaria alguna.

La respuesta doctrinal al problema de la delimitación del círculo de personas afectadas por esta responsabilidad tributaria, de la exigencia de culpabilidad como presupuesto para el nacimiento de aquélla, de la extensión de la responsabilidad tributaria sobre las sanciones tributarias ajenas o de la relación entre la infracción y la deuda tributaria de la que se responde tributariamente, siempre ha estado estrechamente unida a la concepción del intérprete acerca del tratamiento que recibe, en nuestro ordenamiento tributario, la autoría y la participación en la comisión de una infracción tributaria. Básicamente, la doctrina científica se ha alineado en dos grandes frentes, con matizaciones, algunas veces importantes, dentro de cada uno de ellos.

En primer lugar, se encuentra un importante sector doctrinal que atribuye al artículo 38.1 de la LGT una función esencialmente sancionadora, lo que les obliga a responder a los diferentes interrogantes planteados por el artículo 38.1 de la LGT de forma respetuosa con los principios informadores del Derecho administrativo sancionador que, como ha declarado en diferentes ocasiones el Tribunal Constitucional, coinciden matizadamente con los principios del Derecho penal.

En segundo lugar, un reducido número de autores niega naturaleza sancionadora al artículo 38.1 de la LGT y lo considera como un supuesto de garantía de la deuda tributaria ajena, cuya interpretación se encontraría

determinada por el respeto de los principios informadores del Derecho administrativo sancionador.

A continuación expondremos cada una de estas corrientes doctrinales, sin olvidar las diferencias que separan a los autores que integran cada una de ellas, intentando poner de manifiesto los defectos que apreciamos en las distintas argumentaciones, y proponiendo, por último, una interpretación del artículo 38.1 de la LGT que reconduzca la responsabilidad tributaria allí prevista a los márgenes dentro de los que consideramos legítimo la obligación de pago de una deuda tributaria ajena.

1.1.1. El artículo 38.1 como norma con finalidad esencialmente sancionadora: *teoría de la solidaridad en la sanción y teoría de la sanción de garantía.*

Para un extenso sector de la doctrina científica, el artículo 38.1 de la LGT persigue sancionar la realización de un hecho ilícito, como es la participación en la realización de una infracción<sup>286</sup>. Así, mientras el artículo 77.3 de la LGT permitiría sancionar en calidad de *infractores* a las personas que realizasen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las Leyes, de modo que la determinación del sujeto activo de la infracción debería ser realizada a partir de la descripción típica de cada una de las infracciones, siendo infractor aquel cuya conducta pueda ser considerada como directa realización del tipo<sup>287</sup>, de otro lado,

---

<sup>286</sup> Vid. F. PEREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones...*, *ob. cit.*, págs. 292 y ss.; J.J. ZORNOZA PEREZ, *El sistema de infracciones y sanciones...*, *ob. cit.*, págs. 192 y ss.; C. PALAO TABOADA, «Notas a la Ley 25/1995...(III)», *ob. cit.*, pág. 10; F. DE LA HUCHA CELADOR, «Reflexiones para una redefinición...(y II)», *ob. cit.*, págs. 341 y ss.

<sup>287</sup> Como ha observado Herrera Molina, «la Ley General Tributaria parece optar por un concepto restrictivo de autor, semejante al que sostiene la teoría objetivo-formal de la doctrina penalista. De acuerdo con ella “es autor quien realiza (total o parcialmente) la acción descrita en los tipos de la parte especial”. Esto nos obliga a definir al autor de las infracciones tributarias en relación con los tipos descritos en la Ley General Tributaria. Así, por ejemplo, en las infracciones

el artículo 38.1 de la LGT sancionaría la participación en la realización de una infracción tributaria.

El responsable tributario, según este sector doctrinal, no realiza directamente la acción típica y, consiguientemente, su conducta no puede ser sancionada por una aplicación inmediata de los diferentes preceptos que contienen los tipos de las infracciones tributarias. Siendo esto así, el comportamiento de quien participa materialmente en la realización de la infracción tributaria, sin realizar directamente la acción típica, en principio, quedaría impune en el ordenamiento tributario<sup>288</sup>. Para evitar dicha impunidad, se ha entendido que la sanción de la participación en la infracción se encuentra regulada en el artículo 38.1 de la LGT. Este precepto es, por tanto, una norma jurídica con finalidad esencialmente sancionadora, dirigida a punir la participación en la infracción, a la que, como es lógico, le resultarán aplicables los principios informadores del Derecho administrativo sancionador. Estos principios, precisamente, serán los que guíen al intérprete en el momento de determinar los presupuestos objetivos que hacen nacer la responsabilidad tributaria, así como el alcance objetivo de dicha responsabilidad<sup>289</sup>.

---

graves sería sujeto infractor quien “deje de ingresar, dentro de los plazos reglamentariamente señalados...”, quien disfrute “improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos de impuesto, a deducir o compensar en la base o en la cuota, en declaraciones-liquidaciones propias o de terceros”. Vid. P.M. HERRERA MOLINA, «Coautoría y participación...», *ob. cit.*, pág. 697.

<sup>288</sup> Vid. F. PEREZ ROYO, A. AGUALLO AVILES, *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, *ob. cit.*, pág. 98.

<sup>289</sup> En este sentido se pronuncia Zornoza Pérez, pues, para este autor, «pese a la falta de correspondencia entre la norma contenida en el citado artículo 38.1 de la LGT y los principios inspiradores del ordenamiento punitivo del Estado, éstos no pueden quedar en el olvido, por lo que habrán de ser empleados para delimitar el contenido y alcance de la responsabilidad solidaria que en él se establece para los causantes o colaboradores en la realización de infracciones tributarias». Vid. J.J ZORNOZA PEREZ, *El sistema de infracciones y sanciones...*, *ob. cit.*, pág. 193.



Al entender que la responsabilidad tributaria contemplada en el artículo 38.1 de la LGT persigue imponer una sanción al partícipe en la comisión de una infracción tributaria, cuya participación no resulta sancionada directamente a través de los diferentes preceptos que describen las conductas típicas, se ha pretendido delimitar el presupuesto objetivo sobre el que reposa esta clase de responsabilidad a partir de la participación punible en el Derecho penal<sup>290</sup>. Es decir, se ha defendido la posibilidad de extender la responsabilidad tributaria sobre las sanciones a las personas cuya conducta, de acuerdo con los criterios establecidos en el C.P., fuera constitutiva de participación material en la infracción tributaria<sup>291</sup> o, al menos, no exigir la responsabilidad allí prevista a personas cuya participación en el delito no fuera punible; lo que resulta coherente con la finalidad que se atribuye al precepto –a saber, evitar la impunidad de la participación en la comisión de las infracciones tributarias– y respetuoso con el principio de proporcionalidad<sup>292</sup>. De esta forma, se ha defendido que la responsabilidad

---

<sup>290</sup> El Código Penal considera como personas criminalmente responsables de los delitos y faltas a los autores y los cómplices (artículo 27 C.P.). El concepto formal del autor que adopta el C.P (artículo 28) aparece integrado, en primer lugar, por *quienes realizan el hecho por sí solos, conjuntamente o por medio de otro del que se sirven como instrumento*, es decir, autores en sentido material; en segundo lugar, *también serán considerados autores los que inducen directamente a otro u otros a ejecutarlo y los que cooperan a su ejecución con un acto sin el cual no se habría efectuado*. Por su parte, según el artículo 29, *son cómplices los que, no hallándose comprendidos en el artículo anterior, cooperan a la ejecución del hecho con actos anteriores o simultáneos*.

<sup>291</sup> Vid. F. PEREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones...*, *ob. cit.*, pág. 293; A. ZABALA RODRIGUEZ-FORNOS, F. LLOPIS GINER, I. DAGO ELORZA, *Aspectos sustantivos y procedimentales de la recaudación*, *ob. cit.*, pág. 139; F. DE LA HUCHA CELADOR, «Reflexiones para una redefinición dogmática...(y II)», *ob. cit.*, pág. 342; C. PALAO TABOADA, «Notas a la Ley 25/1995...(III)», *ob. cit.*, págs. 9 y ss.; M. GUERRA REGUERA, «Consideraciones en torno al artículo 38 de la Ley General Tributaria», *T.F.*, núm. 105, 1999, págs. 46 y ss. En opinión de Zornoza, la extensión de la responsabilidad prevista en el artículo 38.1 de la LGT debía limitarse a las formas de colaboración que la antigua redacción de dicho precepto calificaba de «directas». Vid. J.J. ZORNOZA PEREZ, *El sistema de infracciones y sanciones...*, *ob. cit.*, pág. 195.

<sup>292</sup> Como advierte Arias Abellán, «posiblemente, el legislador tributario intenta sancionar a través de la extensión de la responsabilidad en el pago de las deudas tributarias a todas aquellas personas que, de alguna manera, influyen en las decisiones que el sujeto pasivo pueda adoptar en orden al cumplimiento o no de sus obligaciones tributarias». Vid. M<sup>a</sup>.D. ARIAS ABELLAN, «Modificaciones a la Ley General Tributaria...», *ob. cit.*, pág. 421. Frente a esta intención del legislador, los principios de proporcionalidad y de personalidad de la sanción, aplicables a esta materia en la medida en que se atribuya al artículo 38.1 de la LGT una finalidad sancionadora,

contemplada en el artículo 38.1 de la LGT debería quedar limitada a los supuestos de inducción; a los de cooperación necesaria, o sea, la cooperación a la ejecución con un acto sin el cuál no se habría ejecutado y, según algunos autores, a los de simple complicidad<sup>293</sup> –consistente en la participación de una persona con un hecho que, sin ser imprescindible, lo facilita– y a los de encubrimiento<sup>294</sup>. De esta forma, por vía doctrinal se acaba aproximando el presupuesto objetivo de la responsabilidad tributaria contemplada en el artículo 38.1 de la LGT a la redacción anterior a la Ley 10/1985, que se refería a que la causación o colaboración en la infracción fuera directa y principal.

La misma consideración del artículo 38.1 de la LGT como un precepto sancionador, al llevar aparejada la aplicación de los principios informadores del Derecho administrativo sancionador, ha conducido a entender aplicables a la responsabilidad tributaria prevista en dicho precepto las exigencias del principio de culpabilidad. Consiguientemente, se ha entendido que, a pesar de que la redacción actual del artículo 38.1 suprime la referencia al elemento subjetivo de la conducta del responsable, frente a la mención que la anterior redacción del precepto hacía a que la causación o colaboración fuesen dolosas, no existirá

---

exigirían limitar la extensión de la responsabilidad prevista en este precepto. Vid. J.J. ZORNOZA PEREZ, *El sistema de infracciones y sanciones...*, *ob. cit.*, pág. 195.

<sup>293</sup> Vid. F. PEREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones...*, *ob. cit.*, pág. 293; M. GUERRA REGUERA, «Consideraciones en torno al artículo 38 de la Ley General Tributaria», *ob. cit.*, pág. 47.

<sup>294</sup> En opinión de Alonso Fernández, «del tenor literal del precepto resulta que éste sólo incluye bajo su presupuesto de hecho la denominada participación previa por cuanto alude a quienes sean causantes o colaboren en la comisión de una infracción tributaria. Quedaría fuera del artículo 38.1 el encubrimiento, que supone la intervención en el hecho ajeno, a posteriori, cuando el hecho ya se ha perpetrado». Vid. F. ALONSO FERNANDEZ, «La interpretación del Derecho sancionador a la luz de la doctrina del Tribunal Constitucional», *T.F.* núm. 3, suplemento especial, 1991, pág. 12. En el mismo sentido, A. ZABALA RODRIGUEZ-FORNOS, F. LLOPIS GINER, I. DAGO ELORZA, *Aspectos sustantivos y procedimentales de la recaudación*, *ob. cit.*, pág. 139. Sin embargo, en opinión de Guerra Reguera, el encubrimiento debe ser entendido como una de las conductas reconducibles al artículo 38 de la Ley General Tributaria, «porque, en efecto, de alguna manera, durante el período de prescripción la infracción se está realizando, no ha concluido». Vid. M. GUERRA REGUERA, «Consideraciones en torno al artículo 38 de la Ley General Tributaria», *ob. cit.*, pág. 47.

responsabilidad cuando la participación no haya sido dolosa o, al menos, por simple negligencia<sup>295</sup>. Así lo ha confirmado el Tribunal Constitucional en la Sentencia 76/1990. Según este Tribunal, «el artículo 38.1 de la LGT se encuentra en muy directa conexión con el art. 77.1, de modo que sólo puede ser correctamente entendido mediante una interpretación conjunta de este último», a lo que añade a continuación que «el precepto no consagra 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 art. 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». Sin embargo, es necesario advertir que la participación sancionable únicamente podría ser la participación dolosa, nunca la participación imprudente, tal y como establecía la anterior redacción del artículo 38 de la LGT, antes de la reforma llevada a cabo por la Ley 10/1985, pues, la sanción de la participación requiere, como elemento subjetivo, que la voluntad del partícipe se dirija a contribuir a la realización del hecho principal<sup>296</sup>.

---

<sup>295</sup> Vid. Vid. F. PEREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones...*, ob. cit., pág. 293; A. ZABALA RODRIGUEZ-FORNOS, F. LLOPIS GINER, I. DAGO ELORZA, *Aspectos sustantivos y procedimentales de la recaudación*, ob. cit., pág. 139; J.J. ZORNOZA PEREZ, *El sistema de infracciones y sanciones...*, ob. cit., pág. 195; J.J. FERREIRO LAPATZA, «Reflexiones sobre Derecho tributario...», ob. cit., pág. 43; F. DE LA HUCHA CELADOR, «Reflexiones para redefinición dogmática...(y II)», ob. cit., pág. 343.

<sup>296</sup> Vid. M. COBO DEL ROSAL, T.S. VIVES ANTON, *Derecho Penal. Parte General*, ob. cit., pág. 579. La *inducción*, por definición, en cuanto implica influencia persuasiva e instigación sobre el autor material, convirtiendo al partícipe en autor intelectual de la infracción, exige naturalmente dolo. El Tribunal Supremo, en la Sentencia de 12 de abril de 1986, ha considerado que «el inductor ha de haber procedido dolosamente a la determinación del autor material, consciente de la antijuridicidad del hecho, presidiéndole el ánimo de consecución por este medio de su criminal proyecto, suponiendo un mismo grado de concreción en el dolo del instigador y en la decisión provocada en el inducido; lo que justifica las exigencias doctrinales de que la inducción ha de ser directa, recayente sobre persona determinada y encaminada a la perpetración de un hecho igualmente determinado». En relación con el *cooperador* el Tribunal Supremo ha declarado (STS de 18 de diciembre de 1997): «la cooperación necesaria existe en aquellos casos en los que concurre un previo acuerdo para delinquir, o «pactum scaeleris», como requisito subjetivo que ciertamente

Ahora bien, dentro de este sector doctrinal que atribuye naturaleza fundamentalmente sancionadora al artículo 38.1 de la LGT, no todos los autores se muestran de acuerdo sobre lo que constituye la sanción de la participación en la infracción. Existe una corriente de opinión, según la cual, la sanción a imponer a quien participa materialmente en la realización de la infracción viene constituida por la extensión al partícipe de los efectos jurídicos de la infracción, es decir, por la responsabilidad solidaria sobre la sanción que se impuso al sujeto formalmente infractor; siendo, entonces, la responsabilidad sobre la deuda tributaria –en sentido estricto– una consecuencia jurídica accesoria, aunque de naturaleza no sancionadora<sup>297</sup>. Esta interpretación ha sido denominada como *teoría de solidaridad*

---

también debe darse en la mera complicidad». También el Tribunal Supremo exige la concurrencia de dolo en el *cómplice*. Así, la Sentencia de 2 de octubre de 1998 declara: «cómplice no es ni más ni menos que un auxiliar eficaz y consciente de los planes y actos del ejecutor material, del inductor o del cooperador esencial que contribuye a la producción del fenómeno punitivo mediante el empleo anterior o simultáneo de medios conducentes a la realización del propósito que a aquéllos anima, y del que participa prestando su colaboración voluntaria para el éxito de la empresa criminal en el que todos están interesados (v. SS. 25 junio 1946 y 29 enero 1947). Se trata, no obstante, de una participación accidental y de carácter secundario (v. SS. 31 octubre 1973, 25 septiembre 1974, 8 febrero 1984 y 8 noviembre 1986. El dolo del cómplice radica en la conciencia y voluntad de coadyuvar a la ejecución del hecho punible (v. S. 15 julio 1982). Quiere ello decir, por tanto, que para que exista complicidad han de concurrir dos elementos: uno objetivo, consistente en la realización de unos actos relacionados con los ejecutados por el autor del hecho delictivo, que reúnan los caracteres ya expuestos; y otro subjetivo, consistente en el necesario conocimiento del propósito criminal del autor y en la voluntad de contribuir con sus hechos de un modo consciente y eficaz a la realización de aquél (cfr. Sentencias de 9 mayo 1972 y 16 marzo y 12 mayo 1998)». Esta circunstancia ha sido ignorada muchas veces por la doctrina científica, la cual ha trasladado las construcciones científicas y legales de la participación en el ámbito penal al tributario, sin caer en la cuenta de que la participación sólo puede ser a título de dolo: *vid.* A. MORILLO MENDEZ, «Responsabilidades solidarias y subsidiarias después de la Ley 10/1985 de modificación parcial de la Ley General Tributaria», *ob. cit.*, pág. 235.

<sup>297</sup> J. HERRERO MADARIAGA, «El responsable tributario», *ob. cit.*, pág. 198; F. PEREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones...*, *ob. cit.*, págs. 292-294; R. ACOSTA ESPAÑA, «Comentario a los artículos 30 a 40 de la LGT», *ob. cit.*, págs. 338-344; J.A. SANCHEZ GALIANA, «El responsable», *ob. cit.*, págs. 663-664; J.J. ZORNOZA PEREZ, *El sistema de infracciones y sanciones...*, *ob. cit.*, págs. 192 y ss.; S. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, *Los responsables tributarios*, *ob. cit.*, págs. 118, 161-162; C. PALAO TABOADA, *Notas a la Ley 25/1995...*, *ob. cit.*, págs. 9-10; F. DE LA HUCHA CELADOR, «Reflexiones para una redefinición dogmática...(y II)», *ob. cit.*, págs. 341 y ss.

en la sanción<sup>298</sup>, y parte de la necesidad de distinguir entre la *responsabilidad sobre la deuda tributaria en sentido estricto* y la *responsabilidad sobre la sanción*, considerando como responsabilidad en sentido técnico la que alcanza a la deuda tributaria, pero no en relación con las sanciones. Respecto de estas últimas, se piensa que «no hay tal responsabilidad, sino una titularidad común en la comisión de la infracción que provoca una cotitularidad solidaria pasiva en la obligación pecuniaria en que se traduce la sanción»<sup>299</sup>. En definitiva, los partícipes en la realización de la infracción, que no fueran al mismo tiempo sujetos pasivos del tributo, serían «responsables solidarios respecto de la obligación tributaria de la obligación tributaria, pero obligados principales o titulares solidarios respecto de la sanción»<sup>300</sup>. Por tanto, la sanción de la autoría en la comisión de una infracción tributaria se encontraría sancionada por el artículo 77.3 de la LGT en relación con la descripción típica de las distintas infracciones tributarias, mientras que la sanción de la participación en la infracción sería sancionada, con carácter general, por el artículo 38.1 de la LGT en relación con el tipo de la infracción<sup>301</sup>.

---

<sup>298</sup> Vid. P.M. HERRERA MOLINA, «Coautoría y participación...», *ob. cit.*, pág. 700.

<sup>299</sup> Vid. J. HERRERO MADARIAGA, «El responsable tributario», *ob. cit.*, pág. 198.

<sup>300</sup> Vid. J. HERRERO MADARIAGA, «El responsable tributario», *ob. cit.*, pág. 198.

<sup>301</sup> Como ha señalado Guerra Reguera, según esta interpretación del artículo 38.1 de la LGT, en dicho artículo «se darían cita, de una parte, una norma de responsabilidad en sentido estricto y, de otra, una especie de precepto tipificador de una conducta infractora que impone la obligación de asumir solidariamente el importe de la sanción». Vid. M. GUERRA REGUERA, «Consideraciones en torno al artículo 38 de la Ley General Tributaria», *ob. cit.*, pág. 53. Distintos autores han puesto de manifiesto la dislocación sistemática del artículo 38.1 de la LGT respecto del capítulo de las infracciones y sanciones tributarias. Efectivamente, al considerar el artículo 38.1 de la LGT un precepto dirigido esencialmente a regular el círculo de personas afectadas por la responsabilidad derivada de la infracción tributaria, la colocación sistemática del artículo 38.1 de la LGT no sería la más apropiada, y estaría mezclando problemas de responsabilidad en la deuda tributaria en sentido estricto y de responsabilidad en las sanciones derivadas de infracción. Vid. F. PEREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones...*, *ob. cit.*, págs. 291-292. Según Zornoza, «la diversa naturaleza de tales problemas debería haber llevado a su regulación en otro lugar de la LGT, no tanto por un prurito sistemático sino por una razón más de fondo, por una exigencia de claridad respecto de los principios que han de inspirar su concreta disciplina; porque la regulación conjunta de problemas de tan diversa naturaleza acaba produciendo una confusión de los principios –también diversos– que han de inspirar su solución. Vid. J.J. ZORNOZA PEREZ, *El sistema de infracciones y sanciones...*, *ob. cit.*, págs. 191-192.

Por otro lado, los defensores de esta teoría apuntan que la extensión de las consecuencias jurídicas de la infracción al partícipe en el hecho tipificado como tal no supondría una vulneración del principio de personalidad de la pena, derivado del artículo 25.1 de la C.E., puesto que el partícipe no es un sujeto extraño al hecho constitutivo de infracción tributaria (el partícipe no interviene en el hecho ajeno), y, por tanto, la responsabilidad en la sanción constituye una consecuencia jurídica directa de la realización de la infracción tributaria sancionada a través de aquélla<sup>302</sup>. Como ya se expuso, así pareció aceptarlo el Tribunal Constitucional en la Sentencia 76/1990, de 26 de abril, cuando, al pronunciarse sobre la constitucionalidad de la solidaridad en el pago de las sanciones administrativas, indirectamente reconocía la solidaridad entre el responsable tributario contemplado en el artículo 38.1 de la LGT y el sujeto infractor en orden al pago de la sanción. Incluso después de la reforma del artículo 37 de la LGT por la Ley 25/1995, cuyo apartado tercero prohíbe ahora que la responsabilidad tributaria alcance a las sanciones, se ha continuado defendiendo la sanción de la participación en las infracciones tributarias mediante la extensión de la titularidad solidaria de la sanción impuesta al infractor, realizador inmediato de la conducta típica, por aplicación del artículo 38.1 de la LGT<sup>303</sup>. Las razones ya se han expuesto en otro lugar, consistiendo resumidamente en que no tiene sentido una limitación a la posible extensión de la responsabilidad sobre las sanciones por disposición del

---

<sup>302</sup> En opinión de Pérez Royo, el respeto al principio de personalidad de la responsabilidad justificaba que la responsabilidad contemplada en el artículo 38.1 de la LGT se extendiera a las sanciones, advirtiendo que «en los restantes casos en que el responsable tributario adquiere esta condición por la realización de hechos que no impliquen participación en la comisión de infracciones, su responsabilidad quedará reducida a la deuda tributaria en sentido estricto, sin extenderse a las sanciones». Vid. F. PEREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones...*, ob. cit., pág. 294. Según el profesor Palao, no parece lógico que cuando la responsabilidad tributaria tenga su origen en la participación en la infracción aquélla no alcance a la sanción, que es la consecuencia jurídica directa de ésta. Vid. C. PALAO TABOADA, «Notas a la Ley 25/1995...», ob. cit., págs. 9-10.

<sup>303</sup> Vid. C. PALAO TABOADA, «Notas a la Ley 25/1995...», ob. cit., págs. 9-10.

artículo 38.1 de la LGT, pues, teniendo en cuenta que la extensión de la responsabilidad en la sanción a quien ha participado en la realización de una infracción tributaria no constituye una infracción del principio de personalidad de la pena, no resulta conveniente dejar sin sanción en nuestro ordenamiento tributario la participación en la infracción tributaria, lo que parece haber llevado al legislador tributario a dejar intacta la redacción del artículo 38.1 de la LGT y ha modificar exclusivamente el artículo 37.3 de la LGT<sup>304</sup>.

Además de la extensión de la titularidad sobre la sanción impuesta al infractor, la aplicación del artículo 38.1 de la LGT, según los defensores de la teoría de la solidaridad en la sanción, llevaría aparejada una consecuencia jurídica accesoria, que consistiría en la responsabilidad tributaria en sentido estricto, esto es, en la obligación de pagar la deuda tributaria ajena. A la responsabilidad tributaria contemplada en el artículo 38.1 de la LGT, al ser una consecuencia jurídica accesoria a la imposición de una sanción tributaria al partícipe, le serían aplicables por extensión los principios del Derecho administrativo sancionador. Así, por ejemplo, el responsable tributario debería ser culpable para quedar obligado al pago de la deuda tributaria ajena, no porque el nacimiento de la responsabilidad tributaria exija una conducta culpable, sino porque, en el supuesto contemplado en el artículo 38.1 de la LGT, la responsabilidad tributaria solamente se exigiría a quien resulta sancionado por su participación en una infracción. Digamos que la responsabilidad tributaria prevista en el artículo 38.1 de la LGT sería una obligación accesoria en tres sentidos distintos. En primer lugar, como en todo supuesto de responsabilidad tributaria, ésta sería accesoria en relación con la deuda tributaria de la que se responde: no habrá responsabilidad tributaria sin

---

<sup>304</sup> Como ya se dijo, la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 1999, se pronunciado en contra de la posible extensión de la responsabilidad a las sanciones por aplicación del artículo 38.1 de la LGT, después de la reforma del artículo 37.3 de la LGT por la Ley 25/1995, con independencia de que dicha extensión de la responsabilidad a las sanciones no constituyera una vulneración del principio de personalidad de la pena.

deuda tributaria de la que responder. En segundo lugar, la responsabilidad tributaria será accesoria en relación con la sanción de la participación, tal y como ya se ha dicho<sup>305</sup>. Y, en tercer lugar, en la medida en que la sanción de la participación es accesoria a la sanción de la autoría, la responsabilidad tributaria del partícipe, en definitiva, dependería de que otra persona realizase una infracción tributaria y fuera sancionada como infractor<sup>306</sup>.

Los defensores de la teoría de la solidaridad en la sanción, de forma unánime, han considerado que la responsabilidad tributaria en sentido estricto, es decir, la obligación de pago de la deuda tributaria ajena, cuya titularidad corresponda exclusivamente al infractor sancionado como autor directo de la conducta típica, sólo se extenderá a las deudas tributarias cuyo incumplimiento, tipificado como infracción, haya justificado la imposición de la sanción. El responsable tributario, cuando lo sea por causar o colaborar en la realización de una infracción tributaria, responderá exclusivamente de las deudas tributarias en cuyo incumplimiento, en cuanto conducta tipificada como infracción tributaria, haya participado. Esto significa que la responsabilidad tributaria, en sentido estricto, solamente nacería cuando el responsable hubiera participado en la comisión de infracciones graves, y no por la realización de cualquier tipo de infracción, como podría pensarse después de la supresión de cualquier clase de referencia al tipo de infracción en la redacción que la Ley 10/1985 dio al artículo

---

<sup>305</sup> Como ha señalado de la Hucha Celador, «para el responsable, la ausencia de infracción implica una doble consecuencia, puesto que no respondería de la sanción (aquí su posición sería idéntica a la del deudor principal) pero, además, y éste es el dato diferencial, no respondería de las obligaciones tributarias del deudor principal, es decir, no habría responsabilidad ni en sentido criminal ni en sentido civil-tributario. *Vid.* F. DE LA HUCHA CELADOR, «Reflexiones para redefinición dogmática...(y II)», *ob. cit.*, pág. 346.

<sup>306</sup> El fenómeno de la accesoriadad de la participación, en otra época expresado a través del viejo aforismo de que “no hay cómplice sin reo principal”, consiste en que «el injusto típico no puede imputarse al partícipe si no se imputa previamente al autor», y ello porque «la conducta del partícipe solamente constituye realización del delito a través y por medio de la conducta del autor». *Vid.* M. COBO DEL ROSAL, T.S. VIVES ANTON, *ob. cit.*, pág. 565.



38.1 de la LGT<sup>307</sup>. Las infracciones graves son las únicas que se encuentran conectadas con el incumplimiento de obligaciones sustanciales, mientras que, por el contrario, el presupuesto de las infracciones simples es independiente de la existencia de cualquier deuda tributaria. Exigir al responsable tributario el pago de una deuda tributaria cuya existencia no guarda relación con la infracción tributaria en la que ha participado, según los autores que se han ocupado de la cuestión, no resultaría lógico, puesto que ni siquiera tienen por qué existir deudas tributarias pendientes de pago a cargo del infractor. Pero, sobre todo, resultaría contrario al principio de proporcionalidad, pues, por imperativo de dicho principio, «el objeto de la responsabilidad solidaria que proclama el artículo 38.1 de la LGT ha de encontrarse lógicamente conectado con el presupuesto del que trae causa, de modo que sólo en el caso de coautoría o colaboración en las infracciones graves, conectadas con el incumplimiento de obligaciones sustanciales, tiene sentido su extensión a la totalidad de la deuda tributaria»<sup>308</sup>. La participación en la realización de una infracción simple, por tanto, únicamente daría lugar a la responsabilidad sobre las sanciones correspondientes a la misma, nunca a obligaciones tributarias que no guardarán relación con la infracción tributaria<sup>309</sup>.

Junto a los defensores de la teoría de la solidaridad en la sanción se encuentran aquellos autores que, compartiendo con los anteriores la idea de que la responsabilidad prevista en el artículo 38.1 de la LGT para los causantes o

---

<sup>307</sup> En opinión de Pérez Royo, «la responsabilidad tributaria en sentido estricto – responsabilidad en el pago de la obligación tributaria– queda restringida a los casos de participación en la comisión de infracciones graves con perjuicio directo para la recaudación tributaria». Vid. F. PEREZ ROYO, *Infracciones y sanciones...*, ob. cit., pág. 293. En el mismo sentido, F. DE LA HUCHA CELADOR, ««Reflexiones para redefinición dogmática...(y II)», ob. cit., págs. 342 y ss.

<sup>308</sup> J.J. ZORNOZA PEREZ, *El sistema de infracciones y sanciones...*, ob. cit., págs. 193-194.

<sup>309</sup> Vid. F. PEREZ ROYO, *Infracciones y sanciones...*, ob. cit., pág. 293; J.J. ZORNOZA PEREZ, *El sistema de infracciones y sanciones...*, ob. cit., págs. 193-194; F. DE LA HUCHA CELADOR, ««Reflexiones para redefinición dogmática...(y II)», ob. cit., pág. 343.

colaboradores en la realización de una infracción persigue una finalidad esencialmente sancionadora, entienden que la sanción consiste en la misma extensión de responsabilidad tributaria sobre la deuda tributaria ajena<sup>310</sup>. Se trata, ahora, de los defensores de la *teoría de la sanción de garantía*, quienes consideran que la misma extensión de responsabilidad tributaria castiga un ilícito del responsable. Coherentemente con el carácter sancionador o represivo que se atribuye a esta clase de responsabilidad tributaria –y aquí no deberían existir diferencias con la teoría de la solidaridad en la sanción– se impone el respeto de los principios informadores del Derecho administrativo sancionador, lo que significa que el nacimiento de la responsabilidad tributaria estará condicionado al respeto de los mismos principios jurídicos exigidos para la imposición de una sanción administrativa, y el procedimiento administrativo por el que se declare habrá de respetar las garantías constitucionales que se proyectan sobre el procedimiento administrativo sancionador<sup>311</sup>. Por otra parte, de acuerdo con la teoría de la sanción de garantía, en la medida en que la participación en la comisión de la infracción resulta sancionada a través de la necesidad de atender el pago exigido por la Administración, la falta de responsabilidad sobre la sanción no supondrá

---

<sup>310</sup> Esta sería la tesis defendida por Arias Abellán cuando, al comentar la modificación del artículo 38 de la LGT por la Ley 10/1985, entendía que «es la extensión de la responsabilidad la sanción que se impone al responsable por la comisión o participación en la comisión de la infracción tributaria». Según esta autora, «esto no signifique que quede desvirtuada la función de garantía que acompaña a cualquier caso de responsabilidad tributaria y ello es así porque si el legislador hubiera querido sancionar, exclusivamente, la conducta ilícita del responsable, lo hubiera hecho imponiendo la sanción correspondiente según lo previsto en los artículos 77 y siguientes de esta Ley». Vid. M<sup>a</sup>.D. ARIAS ABELLAN, «Modificaciones a la Ley General Tributaria en la regulación jurídica del responsable», *ob. cit.*, págs. 419-421.

<sup>311</sup> Según el profesor Ferreiro, «la responsabilidad por actos ilícitos llama inmediatamente, en su regulación, a los principios y normas generales del ordenamiento sancionador, y, entre ellos, la necesidad de una conducta al menos culposa en el responsable, la personalidad de la pena que impide su transmisión y la proporcionalidad de la sanción. Vid. J.J. FERREIRO LAPATZA, «Reflexiones sobre Derecho tributario y técnica jurídica», *ob. cit.*, pág. 43. En el mismo sentido, entiende Rufián Lizana que «el estudio de la responsabilidad cuando ésta es prevista como castigo a un ilícito propio debe ser integrada no solamente en el Derecho tributario material, sino también en el denominado Derecho tributario sancionador». Vid. D.M<sup>a</sup>. RUFIAN LIZANA, «La responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades en las infracciones cometidas por éstas», *ob. cit.*, pág. 641.

dejar impune la conducta ilícita del partícipe. Por ello, entre los seguidores de la teoría de la sanción de garantía se pueden encontrar opiniones contrarias a la extensión de la responsabilidad a las sanciones, sobre todo, después de la reforma del artículo 37.3 de la LGT por la Ley 25/1995<sup>312</sup>, pero también opiniones favorables a dicha extensión de la responsabilidad sobre las sanciones<sup>313</sup>; si bien, en ningún caso, se hagan diferencias entre responsabilidad sobre la deuda tributaria y responsabilidad sobre la sanción, ni se considere la responsabilidad sobre la deuda como una consecuencia jurídica accesoria a la responsabilidad sobre la sanción.

Por nuestra parte, en primer lugar, pensamos que el artículo 38.1 de la LGT presenta importantes deficiencias desde el punto de vista del principio de legalidad que impide considerarlo como una norma sancionadora de la participación en la comisión de infracciones tributarias. Una de las manifestaciones más importantes de dicho principio se encuentra en el principio de tipicidad, que «se traduce en la imperiosa exigencia de predeterminación normativa de las conductas ilícitas y de las sanciones correspondientes»<sup>314</sup>. Pues bien, no es posible sancionar a través del artículo 38.1 de la LGT la participación material en la comisión de una infracción tributaria, cuando el partícipe no pueda ser considerado sujeto infractor en los términos del artículo 77.3 de la LGT, es decir, no

---

<sup>312</sup> Vid. J.J. FERREIRO LAPATZA, *Curso de Derecho Financiero Español*, *ob. cit.*, pág. 393.

<sup>313</sup> Vid. D.M<sup>a</sup>. RUFIAN LIZANA, «La responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades...», *ob. cit.*, pág. 640. Por su parte, el profesor Calvo Ortega, si bien mantuvo, con carácter general, la opinión de que la infracción cometida por el responsable «se sanciona desde luego e independientemente del juego de la responsabilidad, es decir, aun en el supuesto de que el contribuyente pague la deuda tributaria», considera que «los únicos supuestos de responsabilidad tributaria por actos ilícitos que podrían quedar fuera de esta afirmación general, serían los contenidos en el artículo 38 de la Ley General Tributaria». Vid. R. CALVO ORTEGA, «La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos», *ob. cit.*, pág. 59.

<sup>314</sup> STC 42/1987, de 7 de abril, reiterada después en las SSTC: 3/1988, de 21 de enero; 101/1988, de 8 de junio; 29/1989, de 6 de febrero; 69/1989, de 20 de abril; y 136/1989, de 19 de julio. Vid. J.J. ZORNOZA PEREZ, *El sistema de infracciones y sanciones...*, *ob. cit.*, págs. 85 y ss.

es posible sancionar por la vía del artículo 38.1 de la LGT a quienes no realizan las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las Leyes, porque se estaría imponiendo una sanción sin la suficiente predeterminación normativa de las conductas ilícitas y de las sanciones correspondientes. En este sentido, el artículo 38.1 de la LGT no determina suficientemente y con claridad la participación punible, lo que lleva a la doctrina científica a interpretar que dicho precepto sanciona aquellos comportamientos que el C.P. sanciona como participación en el delito. Sin embargo, el artículo 38.1 de la LGT no dice que serán responsables de la infracción quienes inducen a otros a ejecutar el hecho, los que cooperan a su ejecución con un acto sin el cuál no se habría efectuado o los que cooperan a la ejecución del hecho con actos anteriores o simultáneos. Sólo una extensión analógica de las normas penales, determinada por la necesidad de no dejar impune la participación en la infracción, permite precisar los términos utilizados por el artículo 38.1 de la LGT; procedimiento analógico cuya utilización se encuentra prohibida, por imperativo del principio de legalidad, en la aplicación de las normas que definen las infracciones y sanciones tributarias. Pero igualmente indeterminada se encontraría la sanción a imponer al partícipe, si se piensa que aquella consistirá en la misma obligación de responder de la deuda tributaria ajena. La sanción a imponer variaría en cada supuesto concreto, en función de la cuantía de la deuda tributaria principal y de la cantidad que resulte impagada.

En segundo lugar, no nos parece correcta la sanción de la participación en la infracción tributaria mediante la extensión de una responsabilidad solidaria sobre la sanción, pues, si la solidaridad entre una pluralidad de infractores resulta poco respetuosa con el principio de personalidad de las sanciones, la solidaridad entre personas cuya aportación a la ejecución del ilícito tiene entidad distinta resulta, si cabe, todavía más incorrecta, mientras no exista una regulación expresa del

prorratio interno entre la pluralidad de sujetos infractores<sup>315</sup>. Y esto, aun entendiendo que el artículo 38.1 de la LGT permitiera imputar al partícipe una responsabilidad solidaria sobre la sanción de carácter principal. Pero, ni siquiera el artículo 38.1 de la LGT permite llegar a la conclusión de que al partícipe se le hace cotitular o se le convierte en deudor principal del importe de la sanción, tal y como parece entender un sector de la doctrina científica. Más bien, el artículo 38.1 imputaría al partícipe una responsabilidad tributaria sobre la sanción impuesta al sujeto infractor, es decir, obligaría al partícipe a pagar una sanción ajena. Ello es así porque dicho precepto, no sólo se encuentra ubicado sistemáticamente en una sección dirigida a regular la responsabilidad tributaria, que el artículo 37 de la LGT nos permite definirla como obligación de pagar una deuda ajena, sino que, además, el artículo 38.1 no distingue entre responsabilidad sobre la sanción y responsabilidad sobre los demás elementos de la deuda tributaria, refiriéndose por el contrario de manera genérica a las obligaciones tributarias<sup>316</sup>. Por ello, lo

---

<sup>315</sup> Para realizar un prorratio interno entre la pluralidad de sujetos responsables de la infracción sería necesario recurrir a una interpretación analógica, aplicando al prorratio interno las normas que regulan la graduación de las penas en el Código Penal, lo que supondría una violación de la prohibición de interpretación analógica en materia sancionadora. Téngase en cuenta que, incluso el artículo 130.3 de la Ley 30/1992, de Régimen jurídico de las Administraciones públicas y del procedimiento administrativo común, sólo permite sancionar de manera solidaria a los coautores en la infracción (*Vid. R. PARADA VAZQUEZ, Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común*, Madrid, Marcial Pons, 1993, pág. 392), o, como algún autor ha entendido (*Vid. A. DE PALMA DEL TESO, El principio de culpabilidad...*, *ob. cit.*, pág. 102), a una agrupación o ente sin personalidad jurídica al que se impone una obligación jurídica, al disponer que «cuando el incumplimiento de las obligaciones previstas en una disposición legal corresponda a varias personas conjuntamente, responderá de forma solidaria de las infracciones que, en su caso, se cometan y de las sanciones que se impongan».

<sup>316</sup> En opinión de Guerra Reguera, existen diferentes motivos para rechazar la doble consideración del artículo 38.1 de la LGT, por una parte, como norma de responsabilidad en sentido estricto, y por otra parte, una especie de precepto tipificador de una conducta infractora que impone la obligación de asumir solidariamente el importe de la sanción: en primer lugar, y siguiendo a Martín Queralt, Lozano Serrano, Casado Ollero y Tejerizo López (J. MARTÍN QUERALT, C. LOZANO SERRANO, G. CASADO OLLERO Y J.M. TEJERIZO LÓPEZ, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, *ob. cit.*, pág. 369), por la misma ubicación sistemática del artículo 38.1; en segundo lugar, porque en la enumeración de los posibles sujetos infractores que realiza el artículo 77.3 de la LGT no se encuentran los responsables del tributo; en tercer lugar, por la dificultad técnica de graduar la sanción en estos casos, debido a la existencia de una pluralidad de partícipes; en cuarto lugar, por la reducción de la capacidad represiva de una sanción colectiva; y, en quinto lugar, porque se otorgaría el mismo trato a personas que han llevado a cabo un

máximo que podría entenderse es que el artículo 38.1 de la LGT extiende la responsabilidad tributaria sobre las sanciones, es decir, obliga al pago de la sanción ajena, como sanción por la participación en la comisión de la infracción. No obstante, como hemos dicho en otro lugar, obligar a pagar la sanción ajena, aunque se obligue a una persona que podría ser también sancionada por su participación en la infracción, no sólo conduce a que la participación quede sin sanción cuando el infractor realice el pago de la misma, o cuando el responsable tenga éxito en el ejercicio de la acción de regreso, sino que es contraria a los principios informadores del Derecho administrativo sancionador, al no respetarse la necesaria proporcionalidad que ha de existir entre la aportación personal a la ejecución del hecho ilícito y la sanción, así como entre ésta y las circunstancias personales del partícipe.

Por último, además de la crítica general que hemos realizado a la posibilidad de sancionar la participación en la infracción a partir de la aplicación del artículo 38.1 de la LGT, en la medida en que supondría una vulneración del principio de tipicidad, también resulta rechazable, en particular, la tesis de la sanción de garantía. Como ya vimos en otro lugar, la realización de una conducta merecedora de una sanción no es razón suficiente que justifique la imposición de

---

comportamiento dispar. *Vid.* M. GUERRA REGUERA, «Consideraciones en torno al artículo 38...», *ob. cit.*, págs. 53-55. En nuestra opinión, el hecho de que el responsable no se encuentre mencionado en la enumeración que contiene el artículo 77.3 de la LGT, no es una razón para rechazar la tesis de la solidaridad en la sanción. Ello es así porque dicha exclusión, en todo caso, lo que impediría es sancionar al responsable tributario por el incumplimiento de la propia responsabilidad tributaria. Sin embargo, la sanción a la que se refieren los defensores de dicha teoría es a la que le correspondería por la participación en una infracción tributaria, lo que los convertiría en responsables del tributo. En todo caso, lo que podría decirse es que entre los sujetos mencionados en el artículo 77.3 de la LGT no se encuentran las personas que induzcan, cooperen con un acto necesario o con actos anteriores o simultáneos a la ejecución, pero, precisamente esa omisión es la que los defensores de la teoría de la solidaridad en la sanción tratan de suplir a través del artículo 38.1 de la LGT. Por otro lado, algunos de los motivos expuestos por Guerra Reguera no sirven, exactamente, para rechazar la naturaleza tipificadora del artículo 38.1 de la LGT, sino para poner de manifiesto los inconvenientes que presenta la solidaridad en el pago de la sanción de varios sujetos cuya aportación a la realización del ilícito es distinta, así como la merma de eficacia preventiva de la solidaridad en la responsabilidad derivada de la infracción.

una obligación de pagar la deuda tributaria ajena, aun cuando ésta no incluya las sanciones tributarias. Aceptar la teoría de la sanción de garantía supondría sancionar la participación en la comisión de una infracción tributaria a costa de la realización efectiva del principio de capacidad económica. Creemos que la contribución al sostenimiento del gasto público debe hacerse por quien manifiesta capacidad económica y de acuerdo con la capacidad que se ha manifestado, mientras que la sanción de aquellos comportamientos que lesionan o ponen en peligro el interés público en la contribución de todos según su capacidad económica deberá hacerse de manera independiente. No es aceptable que la sanción de la participación en la comisión de una infracción suponga una desviación de la tributación hacia el partícipe, ni que la contribución al sostenimiento del gasto público según la capacidad económica suponga dejar impune la participación en la comisión de la infracción. Pero, además, sancionar la participación en la infracción mediante la imputación de una responsabilidad tributaria, significa desconocer la proporcionalidad entre la gravedad del ilícito o el grado de culpabilidad en la realización del mismo, y el importe de la sanción correspondiente. La sanción a imponer vendría determinada por el importe alcanzado por la deuda tributaria principal, es decir, en función de la capacidad económica reflejada por la realización del hecho imponible.

1.1.2. La responsabilidad tributaria *ex* artículo 38.1 como consecuencia jurídica accesoria por la realización de una infracción tributaria.

Frente a quienes consideran el artículo 38.1 de la LGT como una norma con una finalidad esencialmente sancionadora, de forma minoritaria se ha entendido que dicho precepto solamente pretende «garantizar el cumplimiento de la obligación tributaria independientemente de la sanción que a cada sujeto corresponda por su conducta, y la garantiza declarando responsable solidario a quien ha colaborado o ha causado el incumplimiento de esta obligación tributaria

en que la infracción consiste»<sup>317</sup>. Los presupuestos a los que se encontraría condicionado el nacimiento de dicha responsabilidad tributaria serían, en primer lugar, la realización de una infracción tributaria por el sujeto pasivo, debiendo tratarse de una infracción que guardase alguna relación con la obligación tributaria de la que se responde, descartándose todas las infracciones consistentes en el incumplimiento de deberes formales. En segundo lugar, con tal de reducir el campo de aplicación del artículo 38.1 de la LGT y de superar la indeterminación de los conceptos utilizados por éste para describir la conducta del responsable originadora de la responsabilidad, se cree necesario reconducirlos al ámbito de las infracciones tributarias. Así, deberá entenderse que «la conducta del responsable consiste en una infracción que es causa de otra cometida por el sujeto pasivo respecto de las obligaciones tributarias de éste último. Y en esta conducta del responsable sí que cabrían los supuestos de incumplimiento de deberes exigidos a cualquier persona que no fuera sujeto pasivo de la obligación tributaria infringida»<sup>318</sup>. Ahora bien, la responsabilidad tributaria no sería una sanción, porque la conducta del responsable ya tendría su propia sanción, «sino que es una medida de garantía del cumplimiento de la obligación tributaria»<sup>319</sup>. Lógicamente, en la medida en que el artículo 38.1 de la LGT no estaría imponiendo una sanción al partícipe, tampoco la extensión de la responsabilidad debería estar condicionada a la concurrencia de dolo o negligencia en el comportamiento del responsable, si no fuera porque el nacimiento de la responsabilidad tributaria presupone la comisión de una infracción distinta por el responsable tributario, cuya sanción sí exigiría la concurrencia de dolo o simple negligencia.

---

<sup>317</sup> Vid. A. NAVARRO FAURE, «Los supuestos de responsabilidad tributaria solidaria en el ordenamiento tributario español (I)», *ob. cit.*, pág. 621.

<sup>318</sup> Vid. A. NAVARRO FAURE, «Los supuestos de responsabilidad tributaria solidaria...(I)», *ob. cit.*, pág. 623.

<sup>319</sup> Vid. A. NAVARRO FAURE, «Los supuestos de responsabilidad tributaria solidaria...(I)», *ob. cit.*, pág. 623-624.



Efectivamente, el artículo 38.1 de la LGT exige la realización o participación en una infracción tributaria por el responsable tributario como presupuesto necesario para el nacimiento de esa responsabilidad. Sin embargo, este precepto no habla de dos infracciones, sino de una sola. Por eso, debemos entender que la responsabilidad tributaria prevista en el artículo 38.1 nace cuando una persona, que no es el sujeto pasivo del tributo, realiza una infracción tributaria relacionada con una obligación tributaria de la que no es anteriormente titular. El sentido del artículo 38.1 de la LGT solamente puede ser el de imputar, a quien realiza una infracción tributaria que supone para la Administración una disminución de sus ingresos tributarios, la obligación de ingresar el importe del tributo que aquélla ha dejado de percibir; claro está, siempre que dicho infractor no fuera antes deudor del impuesto. A nadie se le ha escapado que el artículo 38.1 conecta la realización de una infracción tributaria grave, cuyo resultado es un perjuicio económico para la Hacienda Pública, con la obligación de pagar la deuda tributaria cuyo impago es tipificado como infracción tributaria. Lo que sucede es que, en la medida en que la LGT no sanciona la participación en la comisión de una infracción, los esfuerzos doctrinales se han dirigido fundamentalmente a intentar explicar el artículo 38.1 de la LGT como sanción a dicha participación, con tal de que ésta no quede impune. Probablemente, si el artículo 77.3 de la LGT no sólo considerase infractores a las personas físicas o jurídicas que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las Leyes, sino, también, a quienes participen en la realización de éstas, entonces, se habría entendido mejor el significado del artículo 38.1 de la LGT. Si el artículo 77 de la LGT hubiera regulado la sanción de la participación en la infracción tributaria, no se hubiera forzado la interpretación del artículo 38.1 buscando una sanción que la Ley expresamente no impone. Nuestro ordenamiento tributario no sanciona la participación en la realización de una infracción y esto es un problema que se debe resolver mediante una reforma del artículo 77.3 de la LGT, regulando expresamente la participación en la infracción o remitiéndose a la regulación recogida en el C.P. El artículo 38.1 de la LGT debe entenderse, tan sólo,

como la obligación de pagar la deuda tributaria ajena como consecuencia de la causación de un daño patrimonial a la Hacienda Pública, cuando la causación de ese daño está tipificado como infracción tributaria, y siempre que el infractor no se encuentre anteriormente obligado a realizar ese pago. Lógicamente, el ámbito subjetivo de aplicación del artículo 38.1 de la LGT será más amplio conforme se extienda, también, el círculo de personas que son consideradas como infractores.

En realidad, la Ley General Tributaria no hizo más que trasladar a nuestro ordenamiento jurídico el supuesto de responsabilidad tributaria contemplado en el párrafo 92 a) de la RAO de 1919, introducido el 1 de enero de 1929, y después convertido en el párrafo 112 de la RAO de 1931. Según este precepto, «quien realiza una defraudación tributaria (*Steuerhinterziehung*) o un encubrimiento tributario (*Steuerhehlerei*), aun cuando no fuera deudor del impuesto, responde del importe que alcance la reducción de los ingresos tributarios o los beneficios fiscales injustamente otorgados». Este precepto, a su vez, tenía su origen en al ámbito de los impuestos aduaneros y sobre el consumo, justificándose su introducción en que, si bien, por regla general, las defraudaciones tributarias eran realizadas por los mismos obligados tributarios, aquéllas también podían ser realizadas por quienes se encontraban junto a los deudores del impuesto, en sentido propio, tales como representantes, mandatarios o ayudantes del deudor principal. Hasta la introducción del párrafo 92 a) de la RAO de 1919, dichos defraudadores tributarios podían ser castigados penalmente por su actuación contraria a Derecho, pero faltaba un precepto por el cual pudiera obligarse a estos sujetos al pago de los tributos defraudados, ausencia que, en un primer momento, fue suplida por la jurisprudencia del RFH (*Reichsfinanzhofs*) o Tribunal Imperial de Hacienda, en el ámbito de los tributos sobre el consumo<sup>320</sup>, y por la práctica de las autoridades

---

<sup>320</sup> Antes de la introducción del párrafo 92 a RAO (1919), en el ámbito de la imposición sobre el consumo, el RFH estableció el principio, según el cual, la defraudación culpable del impuesto sobre el tabaco (*Tabaksteuer*) servía de fundamento jurídico a la imputación del impuesto a la persona que es autor de la misma, siempre que no existiera ya dicho fundamento jurídico

aduaneras en el ámbito del Derecho aduanero<sup>321</sup>. En cualquier caso, ambos preceptos encontraban su razón de ser en la idea de que la causación de un daño a través de un comportamiento lesivo por una tercera persona fundamenta un resarcimiento patrimonial. A través de dicho precepto el legislador introdujo en el Derecho tributario el principio jurídico-privado, según el cual, quien realiza una conducta ilícita, está obligado a indemnizar el daño causado. Por tanto, la aplicación de los parágrafos 92 a) de la RAO de 1919 y 112 RAO de 1931, dependía de la concurrencia de dos presupuestos: por un lado, la causación de un perjuicio tributario, y, por otro lado, la existencia de una relación causal entre el comportamiento ilícito de un defraudador tributario y el daño patrimonial a la Hacienda Pública<sup>322</sup>.

Consiguientemente, consideramos que la responsabilidad tributaria contemplada en el artículo 38.1 de la LGT debe ser reconducida a los márgenes de las obligaciones tributarias nacidas de la realización de un delito o infracción administrativa; lo que la doctrina científica alemana conoce como *Deliktshaftung*. Esta clase de responsabilidad presupone siempre la existencia de un daño, ya que su función principal es indemnizar íntegramente la causación del mismo por el autor del comportamiento ilícito. Con ella se persigue alcanzar la completa reparación del perjuicio patrimonial, mediante la reposición de la situación del perjudicado a la que existiría si no se hubiera producido el acontecimiento dañoso.

---

(Sentencias de 31-5-1922 IV a A 48/22 – Tomo 9, págs. 299 y ss.). Vid. H. BUß, *Die Haftung des Steuerhinterziehers nach § 71 AO*, Inaugural-Dissertation, Kiel, 1991, pág. 94.

<sup>321</sup> En el ámbito del Derecho aduanero, el parágrafo 135 del texto refundido de legislación aduanera (VZG) ya permitía, con anterioridad a la introducción del parágrafo 92 a RAO (1919), exigir el pago del tributo al autor de una defraudación tributaria, sin embargo, autor de la defraudación tributaria no podía ser otra persona más que el deudor del impuesto. No obstante, mucho antes de la introducción del parágrafo 92 a RAO (1919), la práctica de las autoridades aduaneras consagró el principio de que la defraudación tributaria era un fundamento jurídico autónomo para imputar personalmente la deuda impositiva a los defraudadores, cuando no fueran antes ya deudores de la misma. Vid. H. BUß, *Die Haftung des Steuerhinterziehers...*, *ob. cit.*, pág. 95.

<sup>322</sup> Vid. H. BUß, *Die Haftung des Steuerhinterziehers...*, *ob. cit.*, págs. 96-97.

Eso lleva a entender, por otra parte, que la responsabilidad del defraudador debe quedar limitada a los impuestos efectivamente evadidos. Pero, además, exige la existencia de una relación causal entre aquel daño patrimonial y la realización de una infracción tributaria relacionada con el anterior, y no por la realización de cualquier infracción tributaria. Lógicamente, el nacimiento de la responsabilidad tributaria solamente deberá producirse a cargo de aquel infractor que no se encuentre anteriormente obligado al pago del tributo, pues, de lo contrario, el fundamento jurídico para exigir el pago del mismo al infractor seguiría siendo la realización del hecho imponible, nunca la realización de la infracción tributaria. En principio, dicha responsabilidad tributaria podría nacer a cargo de otras personas distintas del autor, al igual que sucede en Alemania, tales como el inductor o el cómplice. El problema que existe en nuestro ordenamiento jurídico es que, mientras no se regule expresamente la sanción de la participación en la infracción – lo que viene siendo exigido por la doctrina científica<sup>323</sup>– o, al menos, la jurisprudencia considere como realizadores de una infracción tributaria también a los partícipes, la responsabilidad tributaria del artículo 38.1 de la LGT únicamente deberá aplicarse a quienes, sin ser deudores principales, realizan directamente una infracción tributaria que causa un perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública.

En cambio, no resulta conveniente ampliar el presupuesto objetivo de aplicación del artículo 38.1 de la LGT a la realización de infracciones tributarias simples, aun cuando se tipifique como tales el incumplimiento de deberes puestos a cargo de terceros, que ayuden a prevenir la lesión del crédito tributario<sup>324</sup>. El

---

<sup>323</sup> Vid. A. NAVARRO FAURE, «Los supuestos de responsabilidad...(I)», *ob. cit.*, págs. 623-624; P.M. HERRERA MOLINA, «Coautoría y participación...», *ob. cit.*, pág. 707; M. GUERRA REGUERA, «Consideraciones en torno al artículo 38...», *ob. cit.*, pág. 56.

<sup>324</sup> En la actualidad, la AO (1977) establece en el párrafo 71: «Quien cometa una defraudación tributaria o una receptación tributaria, o participe en un hecho de esta naturaleza, responderá de los impuestos no pagados y de los beneficios fiscales ilegítimamente concedidos, así como de los intereses a que se refiere el § 235». *Vid. Ordenanza Tributaria Alemana*, Traducción y notas por C.

cumplimiento de determinados deberes de información a cargo de terceros puede evitar que, por desconocimiento de la realización del hecho imponible, de determinados aspectos de éste o de otros datos relevantes para determinar el impuesto a pagar, resulten lesionados los intereses de la Hacienda Pública. Sin embargo, el cumplimiento de esta clase de deberes no evitará que el sujeto pasivo de un tributo deje de satisfacer su obligación tributaria. El incumplimiento de un deber de información puesto a cargo de un tercero, difícilmente se podría relacionar causalmente con el daño patrimonial que padece la Administración cuando el sujeto pasivo no paga el tributo y, a causa de su insolvencia, resulta imposible realizar finalmente el crédito tributario. Dicha conducta es merecedora de una sanción, pero no justifica la obligación de pagar la deuda tributaria ajena. Una responsabilidad tributaria puesta a cargo de un tercero que infringiese el deber de suministrar a la Administración información de trascendencia tributaria escaparía de los límites de la responsabilidad aquiliana, ya que faltaría la relación de causalidad entre la conducta del responsable y el daño patrimonial sufrido por la Hacienda Pública. Por ello, es preferible reservar el nacimiento de la

---

PALAO TABOADA, *ob. cit.*, págs. 89-90. Según Buß, al contrario de la jurisprudencia del RFH, la responsabilidad tributaria de los defraudadores tributarios se considera, ahora, independiente de la presencia de un daño patrimonial efectivo e independiente, también, de la existencia de una relación de causalidad entre la defraudación tributaria y el déficit recaudatorio. En la jurisprudencia actual del BFH (*Bundesfinanzhof*) o Tribunal Federal de Hacienda ya no se encuentra la idea de indemnización de un daño. La causación de un daño ya no es determinante del nacimiento de esta clase de responsabilidad tributaria. El BFH únicamente requiere la existencia de dolo para el nacimiento de la responsabilidad tributaria a cargo de quien realiza una defraudación tributaria, pero no un daño patrimonial, debido a la finalidad que actualmente atribuye dicho tribunal al parágrafo 71 AO (1977). Según el BFH –BStBl. II 1981, 627 (628); UR 1984, 186 (187)– la responsabilidad tributaria del defraudador no persigue, ni imponer una pena accesoria ni una obligación de indemnizar un daño, sino únicamente garantizar la deuda tributaria en la cantidad defraudada. Por esa vía, según Buß, la jurisprudencia del BFH podría haber otorgado al parágrafo 71 AO (1977) un carácter sancionador, convirtiendo la responsabilidad tributaria surgida del mismo en una sanción colateral. *Vid.* H. BUß, *Die Haftung des Steuerhinterziehers...*, *ob. cit.*, págs. 103 y ss. Por el contrario, Tipke y Kruse entienden, de acuerdo con determinadas Sentencias del BFH (BStBl. 95, 198; 95, 230) que la responsabilidad tributaria prevista en el parágrafo 71 AO se fundamenta en la causación dolosa de un daño patrimonial a la Hacienda Pública que el responsable debe indemnizar. Por ello, según estos autores, el parágrafo 71 AO no se aplicará cuando el daño se hubiera producido, incluso sin el comportamiento ilícito del responsable. *Vid.* K. TIPKE, K. KRUSE, *Abgaben Ordnung Kommentar, ob. cit.*, Comentario al parágrafo 71.

responsabilidad tributaria a la realización de infracciones tributarias graves por personas distintas del sujeto pasivo o deudor principal, quedando configurada esa responsabilidad como una consecuencia jurídica accesoria a la imposición de una sanción, reconducible a los esquemas de la responsabilidad civil por daños y perjuicios.

En particular, la responsabilidad tributaria prevista en el artículo 38.1 de la LGT, mientras no se encuentre prevista la sanción de la participación en la infracción tributaria, debe de aplicarse a los representantes legales de personas físicas, representantes voluntarios y demás personas con facultad para disponer sobre la esfera jurídica ajena, cuando directamente realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones tributarias graves por la Ley. Aun cuando únicamente los representantes legales de los sujetos obligados que carezcan de capacidad de obrar se encuentran contemplados en el artículo 77.3 de la LGT como posibles infractores tributarios<sup>325</sup>, es necesario admitir que los representantes voluntarios también pueden realizar las acciones y omisiones tipificadas como infracciones tributarias, especialmente, en aquellos casos en los que la Ley obligue a designar un representante obligado a cumplir las obligaciones tributarias del representado<sup>326</sup>. En cambio, no serán sujetos infractores y, consiguientemente,

---

<sup>325</sup> La consideración del representante legal como sujeto infractor es considerada como una exigencia del principio de personalidad de la sanción, de modo que, incluso antes de la reforma llevada a cabo por la Ley 10/1985, momento en el que se incluye la definición actual de sujeto infractor, la doctrina científica así lo venía entendiendo. Vid. F. PEREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones...*, ob. cit., págs. 289-290; J.J. ZORNOZA PEREZ, *El sistema de infracciones y sanciones...*, ob. cit., pág. 188; J. ALVAREZ MARTINEZ, *La representación en el ordenamiento tributario*, Madrid, Marcial Pons, 1995, págs. 296 y ss.

<sup>326</sup> La doctrina científica también considera al representante voluntario como un sujeto capaz de realizar las acciones y omisiones tipificadas como infracción tributaria, e imponerle, en cuanto sujeto infractor, la correspondiente sanción, sin perjuicio de la posible participación del representado en la realización de aquella infracción. En especial, se ha entendido que es infractor el representante de los sujetos pasivos no residentes del IRPF que, según el artículo 46.1 de la Ley 18/1991 y artículo 9 de la actual Ley 41/1998, del Impuesto sobre la Renta de no residentes, aquellos están obligados a designar en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas de este impuesto. Vid. F. PEREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones...*, ob. cit., págs. 290-291; J.J. ZORNOZA PEREZ, *El sistema de infracciones y sanciones...*, ob. cit., págs. 189 y ss.; J.

responsables de la deuda tributaria, los representantes de entidades sin personalidad jurídica, pues, en este caso, será el ente sin personalidad jurídica, y no el representante, a quien la Ley considere como sujeto infractor, tal y como se desprende del tenor literal del artículo 77.3 de la LGT. Tanto el representante legal, como también el representante voluntario del sujeto pasivo, pueden realizar la conducta tipificada como infracción tributaria, aun sin ser sujetos pasivos del tributo, respondiendo del pago de la deuda tributaria no satisfecha con fundamento en el daño patrimonial ocasionado a la Hacienda Pública. No obstante, esta responsabilidad debería ser subsidiaria y no solidaria. La razón es que, mientras el sujeto pasivo tenga bienes suficientes para hacer frente al pago, no existe verdaderamente un daño patrimonial que deba ser indemnizado. El crédito tributario debe hacerse efectivo, mientras sea posible, sobre el patrimonio del deudor principal y, sólo después, cuando aquél resulte ser insolvente, estará justificado exigir una indemnización de ese daño patrimonial a quien lo ha causado.

Por último, señalar que en la legislación alemana la responsabilidad tributaria de los representantes siempre ha recibido un tratamiento separado de la responsabilidad tributaria por realización o participación en una infracción tributaria o delito tributario, sin perjuicio de que aquella responsabilidad tributaria se superponga, en muchas ocasiones, con esta última. El párrafo 69 de la AO de 1977 establece que las personas designadas en los párrafos 34 y 35 serán

---

ALVAREZ MARTINEZ, *La representación...*, *ob. cit.*, págs. 258 y ss. No pensamos, a diferencia de los autores anteriormente mencionados, que el representado deba responder solidariamente de la deuda tributaria junto al representante voluntario, en virtud del artículo 38.1 de la LGT, cuando haya participado junto a este último en la realización de la infracción. La razón se encuentra en que el representado, en cuanto sujeto pasivo del tributo, no puede ser considerado como sujeto obligado al pago de una deuda tributaria ajena. El representado viene obligado al pago de la deuda tributaria, con independencia de la posible infracción cometida por el representante, como sujeto pasivo o deudor principal, nunca como responsable tributario. En su caso, cuando pueda entenderse que ha realizado las acciones u omisiones tipificadas como infracción tributaria, junto al representante voluntario, será sancionado como sujeto infractor.

responsables cuando los créditos derivados de la obligación tributaria (parágrafo 37) no sean liquidados o satisfechos, o no lo sean a su debido tiempo, como consecuencia de una transgresión dolosa o gravemente culposa de sus deberes, o bien, por los mismos motivos, se cobrasen injustamente devoluciones o reembolsos de impuestos<sup>327</sup>. Las personas designadas en los párrafos 34 y 35 AO son, precisamente, los representantes legales de las personas físicas y jurídicas y los gestores de las uniones de personas y masas patrimoniales sin capacidad jurídica; los miembros o socios de las uniones de personas sin capacidad jurídica, cuando éstas carezcan de representantes; y, por último, quienes se encuentren facultados para disponer en nombre propio o ajeno. Esta responsabilidad tributaria, anteriormente prevista por el parágrafo 109 RAO, también había tenido su origen en el ámbito de los impuestos aduaneros y sobre el consumo y, según Tipke y Kruse, se trata de una responsabilidad por daños causados a la Hacienda Pública como consecuencia del incumplimiento, doloso o por negligencia grave, de los deberes tributarios impuestos a esas personas en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias. En este caso, los presupuestos sobre los que nacería dicha responsabilidad serían, en opinión de los autores citados, en primer lugar, la pertenencia del responsable al círculo de personas designadas en los párrafos 34 y 35; en segundo lugar, el incumplimiento de los deberes que le imponen dichos párrafos; en tercer lugar, el incumplimiento de alguno de esos deberes debe de conducir a la causación de un perjuicio tributario; además, la responsabilidad necesita de una relación causal entre aquel incumplimiento y el daño sufrido por la Hacienda Pública; y, por último, el responsable deberá haber actuado de manera culpable<sup>328</sup>.

---

<sup>327</sup> Vid. *Ordenanza Tributaria Alemana*, Traducción y notas por C. PALAO TABOADA, *ob. cit.*, págs. 74, 75 y 88.

<sup>328</sup> Vid. K. TIPKE, W. KRUSE, *Abgaben Ordnung Kommentar*, *ob. cit.*, Comentario al parágrafo 69; H. MÖSBAUER, *Die Haftung für die Steuerschuld*, *ob. cit.*, págs. 39 y ss.; R. DORNER, «Die Haftung im Steuerrecht», *ob. cit.*, págs. 472- 474.



## **1.2. Responsabilidad tributaria de las sociedades integrantes del grupo en régimen de declaración consolidada.**

Los grupos de sociedades, tal y como aparecen definidos a estos efectos en el artículo 81 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades (LIS)<sup>329</sup>, pueden optar por el régimen tributario previsto en los artículos 78 a 96 de la misma, lo que determina que cada una de las sociedades que integran el grupo dejen de estar individualmente obligadas al pago de una deuda tributaria propia y, en lugar de eso, deba calcularse una deuda tributaria conjunta del grupo de sociedades<sup>330</sup>. Si el grupo de sociedades opta por la tributación de acuerdo con ese régimen tributario particular, la sociedad dominante pasará a ostentar la representación grupo y estará sujeta al cumplimiento de las obligaciones tributarias materiales y formales que se deriven de la aplicación de dicho régimen tributario<sup>331</sup>. Al mismo tiempo, la sociedad dominante y las sociedades

---

<sup>329</sup> Los apartados 1, 2 y 3 del artículo 81 de la LIS establecen qué es lo que se entiende por grupo de sociedades, sociedad dominante y sociedad dominada: 1. Se entenderá por grupo de sociedades el conjunto de sociedades anónimas, limitadas y comanditarias por acciones residentes en territorio español formado por una sociedad dominante y todas las sociedades dependientes de la misma. También serán consideradas como sociedades dominantes aquellas entidades que tengan personalidad jurídica y estén sujetas y no exentas al Impuesto sobre Sociedades. 2. Se entenderá por sociedad dominante aquella que cumpla los requisitos siguientes: a) Que tenga una participación, directa o indirecta, al menos, del 90 % del capital social de otra u otras sociedades el primer día del período impositivo en que sea de aplicación este régimen de tributación; b) Que dicha participación se haya mantenido de modo ininterrumpido al menos con un año de antelación al día citado en la letra anterior y se mantenga también durante todo el período impositivo. El requisito de mantenimiento de la participación durante todo el período impositivo no será exigible en el supuesto de disolución de la entidad participada; c) Que no sea dependiente de ninguna otra residente en territorio español, que reúna los requisitos para ser considerada como dominante; d) Que no esté sometida al régimen de transparencia fiscal. 3. Se entenderá por sociedad dependiente aquella sobre la que la sociedad dominante posea una participación que reúna los requisitos contenidos en las letras a) y b) del apartado anterior.

<sup>330</sup> Según el artículo 78.1 de la LIS, «los grupos de sociedades podrán optar por el régimen tributario previsto en el presente capítulo. En tal caso las sociedades que en ellos se integran no tributarán en régimen individual».

<sup>331</sup> Según el artículo 79.1 de la LIS, «el grupo de sociedades tendrá la consideración de sujeto pasivo». Por su parte, el segundo apartado de este precepto dispone: «la sociedad dominante

dependientes estarán igualmente sujetas a las obligaciones tributarias que se derivan del régimen individual de tributación que correspondería a cada sociedad en caso de no ser de aplicación el régimen de los grupos de sociedades, a excepción del pago de la deuda tributaria<sup>332</sup>. Aparecen así claramente diferenciadas dos categorías de obligaciones tributarias correspondientes a las sociedades integrantes del grupo, las que derivan de la aplicación del régimen especial de los grupos de sociedades, y las que derivan del régimen individual de tributación que correspondería a cada sociedad en caso de no ser de aplicación el régimen del grupo de sociedades.

En relación con el primer tipo de obligaciones, las derivadas de la aplicación del régimen especial de los grupos de sociedades, su incumplimiento, cuando al mismo tiempo supone la realización de alguna de las conductas tipificadas como infracción en los artículos 78 y siguientes de la LGT, legitima a la Administración para imponer una sanción a la sociedad dominante. En este sentido, el artículo 77.3 de la LGT considera como infractor a la sociedad dominante en el régimen de declaración consolidada. Así pues, el incumplimiento de las obligaciones materiales o formales derivadas de la aplicación del régimen especial de los grupos de sociedades nunca dará lugar a una responsabilidad directa de las sociedades dominadas sobre el importe de la sanción. Como señala Pérez Royo, «es lógico que la ley considere que las infracciones que, eventualmente se produzcan en relación a la aplicación del mencionado régimen de tributación consolidada sean imputables a la sociedad dominante, a través de la cual se expresa la voluntad del grupo»<sup>333</sup>. Efectivamente, si la sociedad dominante actúa como representante del grupo, o

---

tendrá la representación del grupo de sociedades y estará sujeta al cumplimiento de las obligaciones tributarias materiales y formales que se deriven del régimen de los grupos de sociedades»

<sup>332</sup> Artículo 79.3 LIS.

<sup>333</sup> Vid. F. PEREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones...*, *ob. cit.*, pág. 288.

sea, de las demás sociedades que integran un ente sin personalidad jurídica propia, de los mencionados en el artículo 33 de la LGT, es lógico que sea el representante, y no los representados, quien sea sancionado por el incumplimiento de las obligaciones tributarias que el primero debió cumplir en representación de los segundos. Las sociedades dominadas, por su parte, podrán ser consideradas como sujetos infractores exclusivamente por el incumplimiento de las obligaciones de la segunda categoría, es decir, las que derivan del régimen individual de cada una de ellas, nunca de las obligaciones de la primera categoría. Ahora bien, el artículo 38.2 de la LGT declara que «en los supuestos de declaración consolidada, todas las sociedades integrantes del grupo serán responsables solidarias de las infracciones cometidas en este régimen de tributación»<sup>334</sup>.

Así, tenemos que en virtud de la aplicación del régimen especial de los grupos de sociedades, la sociedad dominante queda obligada a comunicar determinados datos a la Administración. En particular, ante la inclusión o exclusión de sociedades del grupo, deberá comunicar la identidad de dichas sociedades; comunicará, también, los acuerdos por los que las sociedades decidan aplicar el régimen de los grupos de sociedades; además, la sociedad dominante deberá formular, a efectos fiscales, el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias consolidados; a la sociedad dominante le corresponde, por último, liquidar la deuda tributaria correspondiente al grupo, presentar la declaración e ingresarla en el lugar, forma y plazos que se determine reglamentariamente; e idéntica obligación le corresponde respecto del pago fraccionado. El incumplimiento de los

---

<sup>334</sup> Este precepto fue creado por la Ley 10/1985, de 26 de abril, al igual que el artículo 77.3 c) de la LGT, de modo que, como ha señalado Navarro Faure, ambos vinieron a fijar el régimen de responsabilidad en las infracciones cometidas en este sistema de tributación. Según esta misma autora, «llama la atención, en primer lugar, que un supuesto tan específico como el del régimen de declaración consolidada en el Impuesto sobre Sociedades aparezca en la Ley General Tributaria e incluido en el mismo artículo donde se contempla el supuesto anteriormente analizado (se refiere al artículo 38.1 de la LGT) que, aparentemente, nada tiene en común con este régimen de tributación». Vid. A. NAVARRO FAURE, «Los supuestos de responsabilidad tributaria solidaria en el ordenamiento tributario español (I)», *ob. cit.*, pág. 625.

mencionados deberes de comunicación e información permitirá la imposición de una sanción simple, tipificada genéricamente en el artículo 78 de la LGT, a la sociedad dominante. Por su parte, cuando la dominante deje de ingresar, dentro de los plazos reglamentariamente señalados, la totalidad o parte de la deuda tributaria, salvo que se regularice con arreglo al artículo 61 de la LGT o proceda aplicación de lo previsto en el artículo 127 de la misma, se le impondrá una sanción grave. De esas sanciones, de acuerdo con lo previsto en el artículo 38.2 de la LGT, deberán responder solidariamente, junto a la sociedad dominante, como responsables tributarios, las sociedades que integren el grupo. Por tanto, de acuerdo con este precepto, a las sociedades dominadas, sin estar sujetas al cumplimiento de las obligaciones del régimen especial, ni ser consideradas sujetos infractores, se les impone legalmente una responsabilidad tributaria sobre el importe de la sanción imputada a la sociedad dominante. Pero, además, en virtud de este mismo precepto de la Ley General Tributaria, cuando una sociedad integrante del grupo, ya sea la dominante o una dominada, cometa alguna infracción por incumplimiento de las obligaciones que se derivan del régimen individual de tributación –a las cuales, a excepción del pago de la deuda tributaria, se encuentran sujetas en virtud del artículo 79.3 de la LIS– las demás también serían responsables tributarias de las sanciones y, accesoriamente, de los demás elementos de la deuda tributaria relacionada con la infracción correspondiente<sup>335</sup>.

Evidentemente, nos encontramos ante una responsabilidad tributaria instrumentalizada al servicio de un interés sancionador<sup>336</sup>. El artículo 38.2 sólo

---

<sup>335</sup> En cambio, por lo general, la doctrina ha entendido que este precepto únicamente obliga a las sociedades dominadas a responder de las sanciones impuestas a la sociedad dominante por incumplimiento de las obligaciones derivadas del régimen de los grupos de sociedades. *Vid.* A. NAVARRO FAURE, «Los supuestos de responsabilidad tributaria solidaria en el ordenamiento tributario español (I)», *ob. cit.*, pág. 628.

<sup>336</sup> La naturaleza esencialmente sancionadora ha sido apreciada, en particular, por F. PEREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones...*, *ob. cit.*, pág. 295. Algunos autores, incluso, han defendido que

prevé que el nacimiento de la responsabilidad tributaria de las sociedades dominadas cuando la dominante o las demás sociedades del grupo hayan cometido una infracción –en relación con las obligaciones tributarias derivadas del régimen de los grupos de sociedades o de las que se derivan del régimen individual, la primera, y en relación sólo con estas últimas, las segundas– y, además, que alcance principalmente a las sanciones, y sólo accesoriamente a los demás elementos de la deuda tributaria cuando se trate de infracciones graves. Ahora bien, el artículo 80 de la actual LIS, establece que las sociedades del grupo responderán solidariamente del pago de la deuda tributaria, excluidas las

---

no estamos ante un verdadero supuesto de responsabilidad tributaria, o responsabilidad tributaria en sentido técnico, sino ante una norma que sanciona la participación de las sociedades del grupo en la comisión de una infracción tributaria. En particular, Arias Abellán ha negado que estemos ante un verdadero supuesto de responsabilidad tributaria, partiendo de la idea de que el grupo de sociedades que se encuentra en régimen de declaración consolidada no es sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades al carecer de personalidad jurídica. Según esta autora, «no se pueden individualizar los dos presupuestos de hecho que requiere la ley para que se pueda hablar de responsable del tributo, sólo hay unas sociedades que tengan personalidad jurídica y que, consiguientemente pueden ser sujetos pasivos del tributo. No se puede ser al mismo tiempo sujeto pasivo de una obligación tributaria y responsable de la misma tal y como se configura en el artículo 37 de la LGT». Finalmente, Arias Abellán concluye que «se está utilizando el mismo mecanismo jurídico que se utiliza para sancionar la responsabilidad tributaria pero aplicado exclusivamente a las infracciones tributarias». Vid. M<sup>a</sup>.D. ARIAS ABELLAN, «Modificaciones a la Ley General Tributaria...», *ob. cit.*, págs. 422-423. Por las mismas razones, opina Sánchez Galiana que «no hay responsabilidad tributaria, en sentido técnico, sino una simple cotitularidad en las sanciones que corresponde imponer y por tanto una solidaridad en relación a uno de los elementos que, según el artículo 58 de la L.G.T. forman parte de la deuda tributaria». Vid. J.A. SANCHEZ GALIANA, «El responsable», *ob. cit.*, págs. 667-669. Y, en términos muy parecidos, F. DE LA HUCHA CELADOR, «Reflexiones para una redefinición dogmática...(y II)», *ob. cit.*, pág. 341. Por nuestra parte, pensamos que sí nos encontramos ante un supuesto de responsabilidad tributaria, pues existe una persona que está obligada a pagar la deuda tributaria ajena. La sanción impuesta a la sociedad dominante por el incumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas del régimen de grupos de sociedades, en relación con la dominadas, es una sanción ajena; el presupuesto para imponer la sanción es también distinto del presupuesto del que surge la responsabilidad tributaria; a la sociedad dominada se le obliga a pagar, en virtud de la realización de un determinado presupuesto normativo, la deuda nacida de la realización de un presupuesto normativo distinto. La responsabilidad tributaria obligaría aquí a una sociedad a pagar la sanción impuesta a otra sociedad del grupo. La circunstancia de que la sociedad-responsable tributario hubiera participado materialmente en la realización del presupuesto de hecho de la infracción, en la medida en que no lo realizara directamente, no impediría continuar hablando de una obligación de pagar la sanción ajena, pues solamente la sociedad que realizó directamente la infracción tributaria es considerada como infractor. Así parece entenderlo también A. NAVARRO FAURE, «Los supuestos de responsabilidad tributaria solidaria en el ordenamiento tributario español (I)», *ob. cit.*, págs. 626-627.

sanciones. La LIS, quizá influida por el contenido de la Sentencia del Tribunal Constitucional 146/1994, de 12 de mayo, que declaró inconstitucional la responsabilidad solidaria sobre las sanciones de los miembros de la unidad familiar que no sean responsables de los hechos constitutivos de infracción, ha venido a derogar este supuesto de responsabilidad tributaria contemplado en la Ley General Tributaria, que, precisamente, permitía extender la responsabilidad tributaria sobre las sanciones a quienes no habían participado en la comisión de la infracción<sup>337</sup>. Por tanto, tras la entrada en vigor de la Ley 43/1995, y por exigencias del principio de personalidad de la sanción, ni las sociedades dominadas responderán de las sanciones impuestas a la sociedad dominante que, actuando en representación de las demás sociedades integrantes del grupo, ha incumplido las obligaciones tributarias materiales y formales que se deriven del régimen de los grupos de sociedades, ni tampoco sociedad alguna perteneciente al grupo, ya sea dominante o dominada, responderán de las sanciones impuestas a cualquiera de las sociedades integrantes del mismo grupo por incumplir las obligaciones tributarias que se derivan del régimen individual de tributación<sup>338</sup>.

### **1.3. Responsabilidad tributaria de los administradores de personas jurídicas.**

---

<sup>337</sup> La derogación de este supuesto de responsabilidad tributaria por el artículo 80 de la LIS, ha sido defendida por C. PALAO TABOADA, «Notas a la Ley 25/1995...(III)», *ob. cit.*, pág. 10; M. GUERRA REGUERA, *Garantías personales...*, *ob. cit.*, págs. 149-151.

<sup>338</sup> Sin embargo, Zornoza parece considerar respetuosa con el principio de responsabilidad por hechos propios, la responsabilidad sobre las sanciones impuestas a la sociedad dominante por el incumplimiento de obligaciones derivadas del régimen de los grupos de sociedades, cuando dice que «la extensión de responsabilidad del artículo 38.2 de la LGT sólo parece posible respecto de las infracciones relativas a tales operaciones intergrupo y, naturalmente, respecto de las sociedades involucradas en su realización pues, de lo contrario, se produciría una suerte de responsabilidad por hecho de otro difícilmente admisible a la vista de los principios rectores del ordenamiento sancionador tributario». *Vid.* J.J. ZORNOZA PEREZ, *El sistema de infracciones y sanciones...*, *ob. cit.*, pág. 196. Por el contrario, con buen criterio, el profesor Palao Taboada considera la responsabilidad tributaria prevista en el artículo 38.2 de la LGT como una responsabilidad objetiva, «que no requiere la participación de la sociedad miembro del grupo en la infracción». *Vid.* C. PALAO TABOADA, «Notas a la Ley 25/1995...(III)», *ob. cit.*, pág. 10.

1.3.1. La responsabilidad de los administradores por las infracciones cometidas por las personas jurídicas.

Según el artículo 40.1 de la LGT, de acuerdo con la redacción que la Ley 10/1985, de 26 de abril, «serán responsables subsidiariamente de las infracciones tributarias simples y de la totalidad de la deuda tributaria en los casos de infracciones graves cometidas por las personas jurídicas, los administradores de las mismas que no realizaren los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, consintieren el incumplimiento por quienes de ellos dependan o adopten acuerdos que hicieran posibles tales infracciones». La primera redacción de la Ley General Tributaria, introducida por la Ley de 28 de diciembre de 1963, no recogía ningún supuesto de responsabilidad tributaria de los administradores de personas jurídicas, limitándose el artículo 40 a establecer la responsabilidad de «los síndicos, interventores o liquidadores de quiebras, concursos, sociedades y entidades en general, cuando por negligencia o mala fe no realicen las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones y que sean imputables a los respectivos sujetos pasivos». Posteriormente, la Ley 60/1969, de 30 de junio, reformó el artículo 40 de la LGT, introduciendo la redacción que se mantuvo vigente hasta 1985. Según el primer apartado de la redacción introducida en 1969, eran responsables subsidiariamente de las infracciones simples de omisión y de defraudación cometidas por las personas jurídicas, los administradores de las mismas que por mala fe o negligencia grave no realizasen los actos necesarios que fueran de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, consintiesen el incumplimiento por quienes de ellos dependan o adoptasen acuerdos que hicieran posibles tales infracciones. El precepto añadía que en ningún caso podría ser exigida la indicada responsabilidad a los administradores que no

asistieran a la reunión o que salvaran expresamente su voto en los acuerdos de que se trate.

La redacción dada al artículo 40.1 por la Ley 10/1985, en relación con la responsabilidad tributaria de los administradores de personas jurídicas por las infracciones cometidas por éstas, introduce dos tipos de cambios respecto a la redacción de 1969. El primer cambio se debe a la búsqueda de coherencia interna dentro de la propia Ley General Tributaria. Así, desaparecida la distinción que realizaba anteriormente el artículo 77 de la LGT entre infracciones de omisión e infracciones de defraudación, era necesario reformar también el tenor literal del artículo 40.1 de la LGT y adaptarlo a la nueva clasificación de las infracciones tributarias ofrecida, después de la reforma parcial de 1985, por la Ley General Tributaria. En cuanto la Ley solamente va distinguir, ahora, entre infracciones simples e infracciones graves, el artículo 40.1 también se referirá, a partir de 1985, a la responsabilidad tributaria de los administradores en los casos de infracciones simples e infracciones graves que cometan las personas jurídicas que administran<sup>339</sup>. El segundo tipo de alteraciones que se producen en la redacción del precepto son aquellas dirigidas a objetivar el nacimiento de la responsabilidad tributaria a cargo de los administradores, de acuerdo con la generalizada tendencia de la reforma nacida del Proyecto de represión del fraude fiscal<sup>340</sup>. En este sentido, por una parte, se suprime la referencia que hacía el artículo 40.1 de la LGT a la «mala fe o negligencia grave» de los administradores y, por otra parte, también se suprime la exclusión de responsabilidad tributaria de «los administradores que no

---

<sup>339</sup> Vid. M<sup>a</sup>.D. ARIAS ABELLAN, «Modificaciones a la Ley General Tributaria en la regulación jurídica del responsable», *ob. cit.*, págs. 426-427.

<sup>340</sup> Con palabras de Garreta Such, «el epicentro de la reforma de la LGT fue la lucha contra el fraude fiscal, y ello deja traslucirse en todo su articulado, en especial en la modificación del tema de la responsabilidad». Vid. J.M<sup>a</sup>. GARRETA SUCH, *La responsabilidad civil, fiscal y penal de los administradores de las sociedades*, 3<sup>a</sup> ed., Madrid, Marcial Pons, 1996, pág. 294.



asistieran a la reunión o que salvarán expresamente su voto en los acuerdos de que se trate».

*1.3.1.1. Presupuesto de hecho y alcance de la responsabilidad tributaria según el tenor literal del artículo 40.1 de la LGT.*

A) La comisión de una infracción tributaria por una persona jurídica.

En primer lugar, el nacimiento de la responsabilidad tributaria prevista a cargo de los administradores de personas jurídicas en el primer inciso del artículo 40.1 de la LGT, exige la comisión de una infracción por estas últimas<sup>341</sup>. Ello, a su vez, presupone el reconocimiento jurídico a las personas jurídicas de la capacidad de infringir el ordenamiento jurídico de manera culpable y de sufrir la imposición de una sanción. Ese reconocimiento se encuentra en el artículo 77.3 de la LGT, según el cual, «serán sujetos infractores las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el artículo 33 de esta Ley que realicen las acciones u

---

<sup>341</sup> En relación con el concepto de persona jurídica, el artículo 35 del Código Civil dice que son personas jurídicas, «las corporaciones, asociaciones y fundaciones de interés público reconocidas por la ley», pero también lo serán «las asociaciones de interés particular, sean civiles, mercantiles o industriales, a las que la ley conceda responsabilidad propia, independiente de la de cada uno de los asociados». A su vez, dentro de estas últimas, el C.C. incluye a las sociedades mercantiles, entre las que se encontrarían las sociedades limitadas, sociedades comanditarias por acciones, sociedades colectivas y sociedades cooperativas. Ahora bien, entiende Garreta Such que, cuando el artículo 40.1 habla de personas jurídicas, no se refiere «a los administradores de los entes públicos en que se organiza el Estado, ni a los administradores de todas las corporaciones de Derecho público, pertenezcan al Estado o no (colegios profesionales, academias, organismos autónomos, etc.)». La opinión de Garreta Such se basa en la apreciación personal del autor sobre la finalidad del artículo 40.1 de la LGT, que sería la de «regular en el campo tributario la figura del administrador de las personas jurídicas, singularmente de las compañías mercantiles». *Vid. J.M<sup>a</sup>. GARRETA SUCH, La responsabilidad civil, fiscal y penal de los administradores de las sociedades, ob. cit., págs. 296-297.* Ahora bien, puesto que el artículo 40.1 de la LGT no hace ninguna distinción sobre la clase de persona jurídica, debemos pensar que la responsabilidad tributaria prevista en este precepto se aplicará a todos los administradores de personas jurídicas, cualquiera que sea su naturaleza, a las que se pueda imputar la realización de una infracción tributaria, siempre que aquellos se encuentren en alguna de las situaciones contempladas en este mismo precepto.

omisiones tipificadas como infracciones en las Leyes...»<sup>342</sup>. Por tanto, no cabe duda de que, en nuestro ordenamiento jurídico-tributario, las sanciones que deban imponerse por el incumplimiento de las obligaciones y deberes que hayan sido tipificados como infracción tributaria, cuando el cumplimiento de dichas obligaciones o deberes se exija a una persona jurídica, se impondrán a ésta, y no a las personas físicas que actúen como administradores<sup>343</sup>. Ese reconocimiento de la capacidad de las personas jurídicas para infringir el ordenamiento tributario parte, lógicamente, de la consideración de que la voluntad y acción de sus administradores es, a todos los efectos, la voluntad y acción de la persona jurídica. En definitiva, la Ley General Tributaria considera que las personas jurídicas han realizado una infracción tributaria cuando los administradores de las mismas realizan directamente las acciones u omisiones tipificadas como infracción tributaria, o no evitan, dolosa o negligente, el incumplimiento de los deberes u obligaciones impuestos a la persona jurídica por las personas encargadas de ello. Esta responsabilidad de las personas jurídicas por las infracciones tributarias cometidas a través de la actuación de sus órganos rectores se ha erigido, no sólo en el presupuesto de la imposición a aquéllas de la correspondiente sanción, sino también en presupuesto de la responsabilidad tributaria de sus administradores.

Esta posibilidad de imponer sanciones a las personas jurídicas se encuentra admitida de forma generalizada, a nivel legal y jurisprudencial, en el ámbito del Derecho administrativo sancionador<sup>344</sup>, frente al principio de irresponsabilidad de

---

<sup>342</sup> Vid. D.M<sup>a</sup>. RUFIAN LIZANA, «La responsabilidad tributaria de los administradores...», *ob. cit.*, págs. 643-644.

<sup>343</sup> Vid. F. PEREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones...*, *ob. cit.*, págs. 280-284.

<sup>344</sup> Vid. B. LOZANO, *La extinción de las sanciones administrativas y tributarias*, Madrid, Marcial Pons, 1990, págs. 168 y ss. Con carácter general, el artículo 130.1 de la Ley 30/1992, de Régimen jurídico de las Administraciones públicas y del procedimiento administrativo común, establece que «Sólo podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción administrativa las personas físicas y jurídicas que resulten responsables de los mismos aun a título de simple inobservancia».

las personas jurídicas en el ámbito del Derecho penal, en el que rige la regla tradicional *societas delinquere non potest*<sup>345</sup>. Desde este sector del ordenamiento jurídico, la irresponsabilidad penal de las personas jurídicas, se fundamenta dogmáticamente en su incapacidad de acción, culpabilidad y de sufrir la imposición de una pena<sup>346</sup>. De todos los argumentos clásicos, los más relevantes son el de la incapacidad de acción de las personas jurídicas y el de su incapacidad de culpabilidad. Ambos argumentos, en realidad, se basan en la constatación de que las personas jurídicas carecen de conciencia y voluntad en sentido psicológico, debiendo tomar prestadas dichas facultades de las personas físicas que componen sus órganos o que las representan<sup>347</sup>. Como ha señalado Gracia Martín que «la

---

<sup>345</sup> Observa Blanca Lozano que «la interdicción de una responsabilidad penal *strictu sensu* de las personas morales en los países de la Europa continental no se deriva –salvo en el caso de Italia–, de normas constitucionales, sino que se obtiene por vía estrictamente dogmática o bien se deriva indirectamente de la legislación penal ordinaria», y que, «algunos países, como Holanda, han erigido en principio general de su ordenamiento la responsabilidad penal de las personas jurídicas». Vid. B. LOZANO, *La extinción de las sanciones administrativas y tributarias*, ob. cit., págs. 162 y ss. El Código Penal francés de 22 de julio de 1994 proclama en su artículo 121.2 la responsabilidad criminal de las personas jurídicas. El Código Penal no proclama dicho principio, sino que, más bien, parece reconocer la capacidad delictiva de las personas jurídicas cuando establece el principio de la *actuación en nombre de otro*. Efectivamente, cuando nos encontramos ante delitos especiales propios, es decir, cuando la comisión del delito requiere la concurrencia de determinadas cualidades, relaciones o circunstancias particulares que sólo concurren en la persona jurídica, el Derecho recurre a la ficción jurídica de que dichas condiciones concurren en la persona que actúa como directivo u órgano de la persona jurídica. Sin embargo, la irresponsabilidad criminal de las personas jurídicas deriva indirectamente de las leyes penales, en la medida en que el Código penal parece escrito pensando en que el individuo es el único sujeto capaz de delinquir. Vid. M REBOLLO PUIG, *Potestad sancionadora, alimentación y salud pública*, INAP, Madrid, 1989, págs. 607 y ss.; M. BAJO FERNANDEZ, *Derecho Penal Económico*, Civitas, Madrid, 1978, págs. 119 y ss.

<sup>346</sup> Vid. M. BAJO FERNANDEZ, *Derecho penal económico*, ob. cit., págs. 110 y ss.; L GRACIA MARTIN, «La cuestión de la responsabilidad penal de las propias personas jurídicas», en *Responsabilidad penal de las empresas y sus órganos y responsabilidad por e producto*, Barcelona, J.M. Bosch, 1996, págs. 36 y ss.

<sup>347</sup> Alguno autor, como Bajo Fernández, reconoce que la persona jurídica puede realizar actos que pueden constituir la conducta típica, pese a ello, según este autor, aun cuando se mantuviera que hay acción en sentido jurídico-penal, «ha de negarse igualmente la existencia de delito, porque la persona jurídica no es capaz de culpabilidad ni de pena». Según Bajo Fernández, «concebida la culpabilidad como un reproche jurídico-penal, éste sólo puede dirigirse a una persona individual». Vid. M. BAJO FERNANDEZ, *Derecho penal económico*, ob. cit., págs. 111-112. Como puede comprobarse, aun cuando no se diera relevancia al elemento psicológico al definir la acción penalmente relevante, la falta de conciencia y voluntad en sentido psicológico aparecería en el momento de fundamentar el juicio de culpabilidad sobre la persona jurídica.

actividad real de las personas jurídicas no puede ser más que una actividad *jurídicamente imputada*», es decir, que la persona jurídica no es «sujeto de la acción», sino «sujeto de la imputación»; las personas jurídicas actúan a través de sus órganos y representantes, que son personas físicas, siendo después imputados a las primeras los efectos jurídicos producidos por la acción de los segundos<sup>348</sup>. Pero, el fenómeno de la representación –señala Rodríguez Mourullo– «no tiene cabida en cuanto a los sujetos activos del delito. Para que alguien cometa el delito es necesario que haya realizado *personalmente* la acción conminada con pena»<sup>349</sup>. Concluyendo Gracia Martín que «no parece posible integrar en el supuesto de hecho de la imputación a la persona jurídica nada más que *los efectos*, es decir, la situación de hecho objetiva, resultantes de la *acción* de la persona individual (órgano, representante). La *voluntad de la acción*, en cambio, no parece posible imputarla a la persona jurídica, sino que queda (...) exclusivamente en la esfera jurídica del representante actual»<sup>350</sup>.

La doctrina científica española, por lo general, viene fundamentando dogmáticamente la imposición de sanciones administrativas a las personas jurídicas a partir de la teoría de la ficción jurídica. Así, se entiende que, si el ordenamiento jurídico, sirviéndose de una ficción jurídica, atribuye a las personas jurídicas el cumplimiento de determinados deberes u obligaciones, es más lógico mantener la ficción general –según la cual, la voluntad y acción de las personas físicas que integran los órganos de las personas jurídicas es la de la entidad–

---

<sup>348</sup> L. GRACIA MARTIN, «La cuestión de la responsabilidad penal...», *ob. cit.*, pág. 40.

<sup>349</sup> G. RODRIGUEZ MOURULLO, *Derecho Penal. Parte General*, Madrid, Cívitas, 1978, págs. 228 y ss.

<sup>350</sup> L. GRACIA MARTIN, «La cuestión de la responsabilidad penal...», *ob. cit.*, pág. 42.

también en el momento de sancionar dicho incumplimiento<sup>351</sup>. Además, aunque la imposición de una sanción a una persona jurídica se fundamentará en una ficción jurídica, también el Derecho penal, en el que rige el principio «societas delinquere non potest», necesita recurrir a una ficción para sancionar a las personas físicas que actúan como órganos de aquélla. Concretamente, es necesario fingir que en la persona física que actúe como administrador de la persona jurídica concurren determinadas condiciones o cualidades, exigidas por el tipo penal, que solamente corresponden a la persona jurídica<sup>352</sup>. Si a lo anterior añadimos que las sanciones administrativas, normalmente consistentes en multas, pueden ser sufridas por las personas jurídicas, y más aún, que, en ocasiones, la sanción solamente puede recaer sobre la persona jurídica, como sucede cuando el Derecho administrativo sanciona el incumplimiento de determinados deberes con el cierre de los establecimientos donde se desarrolla una actividad, se acaba concluyendo que en el Derecho administrativo sancionador las personas jurídicas pueden ser sujetos activos de las infracciones y, sobre todo, que lo anterior no altera la exigencia de una acción en sentido jurídico penal y de culpabilidad, sin perjuicio de que las

---

<sup>351</sup> En palabras de Rebollo Puig, «en realidad ésta es la solución más lógica, y no la del Derecho Penal, cuando se trata de reprimir el incumplimiento de deberes y limitaciones que el ordenamiento refiere a la realización de actividades que son desarrolladas por personas jurídicas; con ellas se relaciona la Administración según una ficción jurídica y a ellas ha de imputarse el posible incumplimiento porque lo que resulta verdaderamente forzado es entender que, en el momento de sancionar, se produzca una extraña subrogación personal en virtud de la cual comete la infracción quien no estaba obligado a nada o, por mejor decir, quien sólo estaba obligado para con la persona jurídica a la que prestaba servicios». Vid. M. REBOLLO PUIG, *Potestad sancionadora...*, ob. cit., pág. 609. En el mismo sentido, Vid. A. DE PALMA DEL TESO, *El principio de culpabilidad...*, ob. cit., pág. 198.

<sup>352</sup> En particular, el actual Código Penal, contenido en la Ley Orgánica 10/1995, recoge dicha ficción en el artículo 31, según el cual, «El que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito o falta requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre».

personas físicas que integran sus órganos puedan ser sancionadas independientemente por el incumplimiento de sus propios deberes<sup>353</sup>.

El Tribunal Constitucional, en la Sentencia 246/1991, de 19 de diciembre, se ha pronunciado sobre la constitucionalidad del establecimiento de esa responsabilidad directa de las personas jurídicas, desde el punto de vista del respeto de esta medida al principio de culpabilidad e interdicción de un sistema de responsabilidad objetiva. El Tribunal considera que el principio de culpabilidad, efectivamente, constituye un principio estructural básico del Derecho Penal, y que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al Derecho administrativo sancionador, de modo que «este principio de culpabilidad rige también en materia de infracciones administrativas, pues en la medida en que la sanción de dicha infracción es una de las manifestaciones del *ius puniendi* del Estado resulta inadmisibles en nuestro ordenamiento un régimen de responsabilidad objetiva o sin culpa». Pero, según el Tribunal, después de advertir que «la consagración de este principio no implica en modo alguno que la

---

<sup>353</sup> Así lo ha entendido Rebollo Puig, quien opina, además, «que el verdadero fundamento del principio “*societas delinquere non potest*” está en la incapacidad de las personas morales para sufrir los castigos que impone el Derecho penal (normalmente consistentes en privaciones de libertad) y no en la incapacidad de acción o en la incapacidad de culpa que son únicamente argumentos dogmáticos para evitar afirmar que determinadas personas físicas responden por los hechos de la entidad, es decir, por hechos que jurídicamente hay que considerar ajenos». Vid. M. REBOLLO PUIG, *Potestad sancionadora...*, ob. cit., págs. 610 y ss. En este mismo sentido, explica Nieto que «la historia nos enseña que la irresponsabilidad de las personas jurídicas se ha debido inicialmente a la imposibilidad física de que pudieran hacerse efectivas las penas impuestas cuando éstas, como sucedía de ordinario, eran de índole personal (pérdida de la vida, privación de libertad, castigos corporales); pero, en cambio, cuando se trataba de penas de otra índole, que podían ser físicamente satisfechas por una persona jurídica, nunca se han puesto obstáculos a su responsabilidad». Vid. A. NIETO, *Derecho administrativo sancionador*, ob. cit., pág. 359.

No obstante, también la doctrina científica ha puesto de manifiesto los graves problemas que plantea la responsabilidad directa y autónoma de las personas jurídicas en el ámbito administrativo, pues, «la multa es una sanción poco eficaz frente a la persona jurídica, dado que el montante de la misma no siempre es superior al beneficio directa o indirectamente obtenido con el ilícito, por lo que resulta integrable en sus costes de producción, con el consiguiente menoscabo del fin de prevención general propio de toda medida punitiva. Vid. B. LOZANO, *La extinción...*, ob. cit., pág. 169.

Constitución haya convertido en norma un determinado modo de entenderlo»<sup>354</sup>, añade que «todo ello, sin embargo, no impide que nuestro Derecho administrativo admita la responsabilidad la responsabilidad directa de las personas jurídicas, reconociéndoles, pues, capacidad infractora. Esto no significa, en absoluto, que para el caso de las infracciones administrativas cometidas por personas jurídicas se haya suprimido el elemento subjetivo de la culpa, sino simplemente que ese principio se ha de aplicar necesariamente de forma distinta a como se hace respecto a las personas físicas». La Sentencia considera que «esta construcción distinta de la imputabilidad de la autoría de la infracción a la persona jurídica nace de la propia naturaleza de ficción jurídica a la que responden estos sujetos. Falta en ellos el elemento volitivo en sentido estricto, pero no la capacidad de infringir las normas a las que están sometidos. Capacidad de infracción y, por ende, reprochabilidad directa que deriva del bien jurídico protegido por la norma que se infringe y la necesidad de que dicha protección sea realmente eficaz y por el riesgo que, en consecuencia, debe asumir la persona jurídica, que está sujeta al cumplimiento de dicha norma»<sup>355</sup>.

---

<sup>354</sup> El razonamiento del Tribunal Constitucional es coherente con la idea de que el Derecho penal y el Derecho administrativo sancionador son dos manifestaciones de un concepto más general: el *ius puniendi* del Estado. Como ha explicado Alejandro Nieto, la equiparación entre el ilícito penal y administrativo, que originariamente pretendía justificar la aplicación del régimen legal del primero al segundo, se ha producido en un nivel superior, no en el nivel de lo específico, es decir, elaborando un supraconcepto. Vid. A. NIETO, *Derecho administrativo sancionador*, ob. cit., págs. 148 y ss. Al elaborar un supraconcepto, en lugar de identificar sencillamente el ilícito administrativo con el ilícito penal, se está justificando la existencia de especialidades en el régimen jurídico de los primeros en relación con el Derecho penal, lo que sería incongruente con una identificación ontológica de ambos conceptos en el plano de lo particular.

<sup>355</sup> Por otra parte, también la doctrina del TS es favorable a la imputación a la persona jurídica de la sanción correspondiente a conductas realizadas por sus empleados o por los administradores. Vid. A. DE PALMA DEL TESO, *El principio de culpabilidad...*, ob. cit., págs. 206 y ss.; P. MAYOR MENENDEZ, «Sobre la responsabilidad conjunta de las personas jurídicas y sus administradores en el Derecho administrativo sancionador (especial referencia al Mercado de Valores)», *R.E.D.A.*, núm. 87, 1995, págs. 347 y ss. En el ámbito tributario, la STS de 5-11-1998, ha recogido la jurisprudencia del T.C. en los siguientes términos: «La culpabilidad de tales directivos es ostensible y evidente, bien a título de dolo o de grave negligencia, pero la misma ha de ser trasladada a la propia empresa mercantil en la que prestaban sus servicios. Aunque la responsabilidad penal de las personas jurídicas ha sido tradicionalmente cuestionada, se ha venido admitiendo, sin embargo, su responsabilidad en el ámbito del Derecho Administrativo sancionador (y así se ha plasmado en el

El razonamiento del Tribunal Constitucional es sencillo: puesto que la persona jurídica responde a una ficción del Derecho, también el ordenamiento jurídico puede fingir que la persona jurídica es culpable. Es decir, lo que el Tribunal vendría a decir es que se respeta el principio de culpabilidad en la medida en que se finge jurídicamente que la persona jurídica es culpable. Expresamente, dice la Sentencia que en la persona jurídica falta el elemento volitivo en sentido estricto, sin embargo, entiende que la admisibilidad de la responsabilidad directa de las personas jurídicas no implica que se haya suprimido el elemento subjetivo de la culpa. En opinión del Tribunal, falta en la persona jurídica el elemento volitivo pero, a la vez, entiende que no se suprime el elemento *subjetivo* de la culpa. Lo que en principio pueden parecer dos ideas contradictorias –reconocer que la persona jurídica no tiene voluntad en sentido estricto, y por otro lado, exigir el elemento subjetivo de la culpabilidad que, precisamente por su naturaleza subjetiva, parte de la conciencia del injusto por el autor material– no tienen por qué serlo, pues basta con aplicar el principio de culpabilidad de forma distinta a las personas jurídicas. Así, en lugar de exigir la culpabilidad de la persona que resultará sancionada, se puede fingir que la voluntad de los empleados, en el caso planteado ante el Tribunal, o los administradores de la entidad, es la voluntad de la persona jurídica. De esta forma, si los empleados o sus administradores han actuado con dolo o negligencia se fingirá que la persona jurídica es culpable, porque lo son esas personas físicas. El Tribunal explica así la posibilidad de admitir la responsabilidad directa de las personas jurídicas sin vulnerar el principio de culpabilidad<sup>356</sup>. Pero, además, la Sentencia nos dice la

---

artículo 77.3 de la Ley General Tributaria, cuando exista, como mínimo, algún título o motivo de imputación, basado, al menos, en las teorías de la “culpa in eligendo” o “in vigilando”. Por tanto, haciendo abstracción de las acciones que competen a la empresa contra sus directivos, aquella, como obligada a la declaración y al pago de las cantidades repercutidas del IVA o retenidas del IRPF, resulta responsable de la infracción cometida».

<sup>356</sup> No compartimos la opinión, expresada por algún autor, según la cual, en la argumentación del TC falta «un juicio razonado sobre el fundamento de la imputación de la responsabilidad a la



razón por la que debe llevarse a cabo esa ficción, en lugar de imputar la responsabilidad a quien verdaderamente –sin ficciones– es responsable. La razón es, según el Tribunal, la necesidad de que la protección del bien jurídico por la norma a la que las personas jurídicas están sometidas sea realmente eficaz y, además, por el riesgo que, en consecuencia, debe asumir la persona jurídica que está sujeta al cumplimiento de dicha norma.

Como puede observarse, un sector de la doctrina científica, así como el Tribunal Constitucional español, admiten la responsabilidad de las personas jurídicas por las actuaciones de las personas físicas que integran sus órganos rectores, sobre la base de la ficción en que consiste, según ellos, la propia capacidad jurídica de aquellas. Es decir, que si la persona jurídica tiene capacidad de acción, aunque sea sobre la base de una ficción jurídica, es lógico entender que la persona jurídica tiene capacidad para infringir las normas jurídicas. El mismo fundamento de su capacidad de acción, la misma ficción que les permite actuar jurídicamente, se considera fundamento suficiente para admitir su capacidad de cometer infracciones. No obstante, el mantenimiento de la ficción general sobre la capacidad de acción de las personas jurídicas no ha sido el único fundamento sobre el que se ha legitimado la responsabilidad directa de aquéllas por las sanciones correspondientes al incumplimiento de los deberes que les impone el ordenamiento jurídico. A parte de aquellos autores que no creen necesario buscar una explicación a la excepción al principio de culpabilidad que supone el reconocimiento de que la posibilidad de sancionar a las personas jurídicas<sup>357</sup>,

---

persona jurídica». *Vid.* B. LOZANO, «La responsabilidad de la persona jurídica en el ámbito sancionador administrativo (A propósito de la STC 246/1991, de 19 de diciembre)», *R.A.P.*, núm. 129, 1992, pág. 224; P. MAYOR MENENDEZ, «Sobre la responsabilidad conjunta...», *ob. cit.*, pág. 349. Por el contrario, creemos que el TC expresa con suficiente claridad cuál es el fundamento de la imputación de responsabilidad a las personas jurídicas: el mantenimiento de la ficción general de que la voluntad y acción de determinados sujetos es la voluntad de la persona jurídica.

<sup>357</sup> En opinión de Nieto, «*la culpabilidad sólo puede ser exigida a los seres capaces de ser culpables. Es un absurdo jurídico –aparte de real– pretender exigirla a quien no puede tenerla, pues la única*

también se ha dicho que el otorgamiento de personalidad jurídica a las asociaciones de personas o a determinados patrimonios no constituye una ficción jurídica, considerando necesario imputar la sanción a las personas jurídicas, y no a las personas físicas a través de las que aquéllas actúan, pues son aquellas y no éstas las que infringen la legalidad. Se entiende, pues, que la voluntad social del ente colectivo, expresada a través de sus órganos sociales, es distinta de la voluntad de las personas físicas que forman parte de éstos, porque dichos órganos sociales no representan al ente colectivo, no existen dos sujetos de Derecho –representante y representado–, ni actúan en vez de la persona jurídica, sino que exteriorizan la voluntad propia de esta última<sup>358</sup>.

En cualquier caso, la teoría de la realidad de las personas jurídicas, que distingue entre la voluntad social y la voluntad individual de sus componentes, resulta matizada o complementada con la doctrina del levantamiento del velo de la persona jurídica, allí donde esta última es tan sólo una forma jurídica al servicio de los intereses individuales de determinadas personas físicas. En este sentido, tal y como ha señalado el profesor De Castro, la idea de persona jurídica, en su

---

consecuencia es la impunidad. *De la evidente incapacidad de las personas jurídicas para ser culpables en sentido estricto no debe deducirse su impunidad sino algo muy diferente: que no hay que exigirles tal culpabilidad*». Según este autor, «de lo que se trata, en definitiva, es de llegar a la responsabilidad, no a través de la culpabilidad como es lo ordinario, sino a través de la capacidad de soportar la sanción. Vid. A. NIETO, *Derecho administrativo sancionador*, ob. cit., págs. 359-361.

<sup>358</sup> Vid. F. SAINZ DE BUJANDA, «La responsabilidad de las personas jurídicas y de sus órganos por los ilícitos tributarios», en *Hacienda y Derecho*, Vól. V, Madrid, I.E.P. 1967, págs. 605 y ss. En este mismo sentido parece pronunciarse de Palma, cuando dice que «es innegable que las decisiones fruto de la voluntad de la persona jurídica sólo pueden materializarse a través de las acciones de las personas físicas que integran sus órganos; sin embargo, estas acciones son plenamente imputables a las persona jurídica ya que son producto de su voluntad, los órganos o representantes actúan en estos casos como simples instrumentos de la persona jurídica. Por lo tanto, el que la persona jurídica sólo pueda realizar sus acciones a través de sus órganos o representantes, no impide que se le impute un hecho sólo formalmente ajeno, siendo posible hablar de autoría de la propia agrupación». Vid. A. DE PALMA DEL TESO, *El principio de culpabilidad...*, ob. cit., pág. 202. En el ámbito del Derecho penal son de esta opinión, entre otros, K. TIEDEMANN, *Lecciones de Derecho Penal Económico (comunitario, español, alemán)*, Barcelona, PPU, 1993, pág. 234; J.M. ZUGALDIA ESPINAR, «Conveniencia Político-Criminal e imposibilidad dogmática de revisar la fórmula tradicional *societas delinquere non potest*», *C.P.C.*, núm. 22, 1980, pág. 78.

significado originario, tiene su raíz en la «existencia de realidades sociales, organizaciones, que tienen propia e interna unidad, que se distinguen de los hombres que las constituyen o las rigen; su nota característica y diferencial está en que existen en torno a un fin distinto y superior, al que asociados y administradores deben servir. La ciudad, las asociaciones religiosas, políticas y culturales, las fundaciones benéficas han reclamado y obtenido, por ello, la condición de miembros en la organización jurídica, al lado de las personas físicas»<sup>359</sup>. En opinión de este autor, el Derecho actual ha confundido bajo el concepto de persona jurídica lo que los textos romanos llamaban *universitas bonorum* y *universitas personarum*, es decir, entre lo que hoy se llamaría patrimonio independiente o separado y la persona jurídica tipo asociación. La atribución de personalidad jurídica al patrimonio separado surgido del contrato de sociedad, que no se independiza nunca completamente de la voluntad ni del patrimonio de sus socios, supone otorgar personalidad jurídica a una realidad que no tiene vida independiente de la de sus miembros. En la Sociedad Anónima, no se produce la independencia definitiva entre la organización jurídica y las personas físicas que le sirven de órganos. En la Sociedad Anónima no se puede decir que la finalidad de la organización y su subsistencia no dependen de la voluntad de los asociados y administradores, ni que sus intereses son diferentes a los de éstos. En la Sociedad Anónima hay, pues, sólo una incomunicación artificial y temporal, cuya naturaleza de tal no se altera por la limitación de responsabilidad<sup>360</sup>. Pues bien, sólo cuando se reconoce personalidad jurídica sin un sustrato social que lo justifique, cuando la voluntad de la sociedad es en realidad la voluntad de sus miembros, resultaría artificial imputar las sanciones a la persona jurídica<sup>361</sup>.

---

<sup>359</sup> Vid. F. DE CASTRO Y BRAVO, *La persona jurídica*, 2ª ed., Madrid, Cívitas, 1991, pág. 34.

<sup>360</sup> Vid. F. DE CASTRO Y BRAVO, *La persona jurídica*, *ob. cit.*, págs. 21 y ss., así como 137 y ss.

<sup>361</sup> La teoría que concibe a la persona jurídica como una realidad social distinta de las personas físicas que la integran, suelen admitir, el levantamiento del velo de la personalidad jurídica. De este modo, allí donde no exista una verdadera voluntad social distinta de la voluntad de sus miembros,

Ahora bien, con fundamento dogmático o sin él, la Ley General Tributaria sanciona a las personas jurídicas por el incumplimiento de los deberes y obligaciones tributarias que el ordenamiento tributario les impone. Para ello, una vez se ha constatado el incumplimiento de los deberes u obligaciones que la Ley impone a la persona jurídica, se comprueba la existencia de dolo o negligencia en la actuación de las personas físicas que actúan como representantes orgánicos o voluntarios de la primera. Si éstos, actuando en nombre de la sociedad, han incumplido dolosa o negligentemente las obligaciones tributarias correspondientes a la misma, la Ley General Tributaria considera que la persona jurídica ha infringido culpablemente el ordenamiento tributario y debe ser por ello sancionada. Como ha señalado la jurisprudencia, la culpabilidad de los directivos de la persona jurídica deberá ser trasladada a la propia persona jurídica, siendo ésta, en cuanto obligada al pago de la deuda tributaria, quien resulte sancionada. La sanción contra la persona jurídica, por lo que aquí y ahora interesa, se convierte en presupuesto de la responsabilidad tributaria de los administradores contemplada en el artículo 40.1 de la LGT, de modo que los administradores son declarados responsables tributarios, en virtud del primer inciso de dicho precepto, cuando anteriormente se ha impuesto una sanción tributaria a la persona jurídica que administran. No habiéndose impuesto sanción alguna a la persona jurídica que representan, los administradores no responderán tributariamente. En definitiva, la responsabilidad tributaria de los administradores prevista en el

---

de modo que el incumplimiento de los deberes de gestión propios de los administradores sea, más bien, una infracción de los deberes y obligaciones impuestas a la persona jurídica, deberá *levantarse el velo* de la personalidad jurídica e imponer una sanción a los autores reales de la infracción. Sin embargo, cuando los administradores no fueran dueños del patrimonio social o meros testaferros de esos dueños, cuando no existiera identificación entre los intereses de los administradores y los intereses que persigue la persona jurídica, en suma, cuando la actuación que motivó la infracción no repercute en beneficio particular del administrador, entonces, se podría imponer la sanción a la persona jurídica, pues la conducta típica habría sido realizada por uno de sus órganos, no por la persona física que ocupa ese cargo.

primer inciso del artículo 40.1 de la LGT es una obligación accesoria a la sanción impuesta a la persona jurídica que aquéllos administran.

B) Relación del administrador con la infracción tributaria.

En segundo lugar, el artículo 40.1 de la LGT exige que exista una determinada relación entre el administrador y la infracción tributaria realizada por la persona jurídica, como segundo presupuesto del nacimiento de la responsabilidad tributaria de los administradores prevista en el primer inciso de dicho precepto. La relación entre el administrador y la infracción tributaria realizada por la persona jurídica, a su vez, puede ser de varios tipos. Primero, el artículo 40.1 de la LGT señala que serán responsables los administradores que no realizaren los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas. Segundo, los administradores que consintieren el incumplimiento de las obligaciones tributarias tipificado como infracción por quienes de ellos dependan. Tercero, los administradores que adoptaren acuerdos que hicieran posibles tales infracciones. Por tanto, el mero hecho de ser administrador de una persona jurídica no es condición suficiente, aunque sí necesaria, para el nacimiento de la responsabilidad tributaria por infracciones cometidas por una persona jurídica, será necesario, además, que exista una relación directa e inmediata entre la conducta del administrador y la realización de la infracción por la persona jurídica. En definitiva, tal y como se desprende del tenor literal del artículo 40.1 de la LGT, serán responsables tributarios aquellos administradores de una persona jurídica que, por acción u omisión, y en calidad de administradores de aquélla, hayan incumplido las obligaciones o deberes que el ordenamiento tributario impone a la persona jurídica, bien directamente o a través de terceros<sup>362</sup>.

---

<sup>362</sup> Así lo entiende también Pérez Royo, cuando afirma que «se trata del comportamiento de los administradores que determine (por acción u omisión) la comisión de la infracción. La ley se refiere

La primera conducta que, según el artículo 40.1 de la LGT, puede dar lugar al nacimiento de la responsabilidad tributaria de los administradores por infracciones cometidas por la persona jurídica, consiste en la falta de realización de los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas. De este modo, responderán tributariamente aquellas personas a las que incumbe el cumplimiento de los deberes y obligaciones que el ordenamiento tributario impone a las personas jurídicas, cuando aquellas no realicen los actos que el cumplimiento de dichos deberes u obligaciones exige necesariamente realizar. Se trata, pues, de la omisión de un acto necesario para cumplir los deberes tributarios de la persona jurídica, de la omisión de un acto cuya ausencia determina la falta de cumplimiento por la persona jurídica, en suma, la omisión de la prestación personal o pecuniaria exigida a la persona jurídica, actos, sin los cuales el deber tributario resulta absolutamente incumplido. Lógicamente, siempre que exista una infracción tributaria de la persona jurídica cometida mediante una conducta omisiva, habrá una o varias personas físicas que no hayan realizado los actos de su incumbencia necesarios para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas. La omisión del administrador que presupone el nacimiento de la responsabilidad tributaria es, al mismo tiempo, la

---

tanto a la causación directa de la dicha infracción como a la omisión del deber de cuidado, o *culpa in vigilando*, respecto de los subordinados». Vid. F. PEREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones...*, *ob. cit.*, pág. 297. Esto mismo vienen a decir quienes consideran que la amplitud de la descripción realizada por el artículo 40.1 de la LGT permite afirmar que, «siempre que una persona jurídica cometa una infracción tributaria será aplicable el precepto». Vid. D.M<sup>a</sup>. RUFIAN LIZANA, «La responsabilidad tributaria de los administradores...», *ob. cit.*, pág. 646; M<sup>a</sup>.L. OCHOA TREPAT, «La responsabilidad tributaria de los administradores de las personas jurídicas», *ob. cit.*, pág. 151. Con palabras de Guerra Reguera, «son, obligación de la sociedad de una parte y responsabilidad del administrador de otra, haz y envés, dos caras de una misma realidad que se muestran indesligablemente unidas». Vid. M. GUERRA REGUERA, *Garantías personales...*, *ob. cit.*, pág. 160. No compartimos, por tanto, la opinión de Garreta Such cuando entiende que «la responsabilidad del administrador nace como consecuencia de la infracción de un deber jurídico, cual es el de actuar con exquisita diligencia al gestionar las relaciones de la persona jurídica que administra con la Hacienda Pública» (J.M<sup>a</sup>. GARRETA SUCH, *La responsabilidad civil, fiscal y penal...*, *ob. cit.* pág. 299), pues, no es la infracción de un deber propio del administrador, sino la infracción en nombre de la persona jurídica de un deber impuesto a ésta, lo que hace nacer la responsabilidad del administrador.

misma omisión que materialmente realiza el tipo de la correspondiente infracción tributaria imputada a la persona jurídica. Por tanto, el primer motivo de imputación de la responsabilidad tributaria a los administradores de personas jurídicas, consiste en omitir la realización de los actos necesarios para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas por la persona jurídica.

Según el artículo 40.1 de la LGT, también serán responsables los administradores de personas jurídicas, si consintieran el incumplimiento por quienes de ellos dependan. Lo anterior significa que, la omisión de los actos necesarios para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, podrá realizarse directamente por los administradores de las personas jurídicas o por quienes sean sus dependientes. En este segundo supuesto, cuando son personas subordinadas a los administradores a quienes incumbe la realización de los actos necesarios para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, la falta de cumplimiento por los primeros, si el administrador consintió dicho incumplimiento, hará nacer la responsabilidad tributaria de este último. El consentimiento al que se refiere el artículo 40.1 de la LGT no debe entenderse, necesariamente, como consentimiento expreso posterior. Más bien, concurrirá el presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria cuando la omisión de los subordinados, empleados o auxiliares desde el punto de vista de la persona jurídica, haya permitido imputar a ésta, con fundamento en la *culpa in vigilando* de los administradores, la comisión de la infracción tributaria<sup>363</sup>. El administrador ocupa una posición de garante en relación con el cumplimiento de los deberes y obligaciones impuestas por el ordenamiento jurídico a la sociedad, que permite responsabilizarle de las

---

<sup>363</sup> Vid. F. PEREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones...*, *ob. cit.*, pág. 297; D.M<sup>a</sup>. RUFIAN LIZANA, «La responsabilidad tributaria de los administradores...», *ob. cit.*, págs. 647-648; A. ZABALA RODRIGUEZ-FORNOS, I. DAGO ELORZA, F. LLOPIS GINER, *Aspectos sustantivos y procedimentales de la recaudación*, *ob. cit.*, pág. 144; J. ALVAREZ MARTINEZ «Las responsabilidades tributarias del artículo 40 LGT. Examen de los diferentes supuestos y crítica de la normativa vigente», *Impuestos*, 1996, Vol. I., pág. 179; M. GUERRA REGUERA, *Garantías personales...*, *ob. cit.*, pág. 158.

consecuencias jurídicas de la infracción realizada materialmente por sus subordinados. Es decir, el administrador debe cuidar de que sus dependientes, en quienes haya delegado la realización de determinadas actividades, cumplan correctamente su cometido. En suma, la LGT declara responsables tributarios a los administradores de personas jurídicas cuando no realizan los actos de su incumbencia necesarios para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, tanto si ellos mismos son quienes dejan de realizar el cumplimiento, como si no evitan, pudiendo y siéndoles exigible hacerlo, que los dependientes dejen de realizar los actos necesarios para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

La tercera conducta que permite la imputación de la responsabilidad tributaria a los administradores de personas jurídicas por la infracción tributaria cometida por las personas jurídicas que administran es, según el artículo 40.1 de la LGT, la adopción de acuerdos que hicieran posibles tales infracciones. En este caso, la imputación de la responsabilidad tributaria al administrador exige, en primer lugar, la adopción de un acuerdo y, en segundo lugar, que dicho acuerdo haga posible la comisión de la infracción. La expresión «acuerdo» no debe ser entendida como acuerdo por parte de un órgano colegiado, sino que debe ser entendida en el sentido más amplio de decisión adoptada por la persona o personas a quienes corresponde la administración de la persona jurídica, pues, si el artículo 40.1 de la LGT no distingue entre las diversas clases de personas jurídicas que existen, carece de sentido acabar reduciendo el ámbito objetivo de aplicación del mismo a los supuestos de personas jurídicas cuya gestión se encuentre encomendada a un órgano colegiado. El precepto dice que el acuerdo debe de hacer posible la comisión de la infracción tributaria imputada a la persona jurídica. Lógicamente, lo anterior debería significar algo distinto de la no realización de los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas o el consentimiento del incumplimiento por quienes de ellos dependan. Cuando el artículo 40.1 de la LGT se refiere a que los acuerdos «hicieran posibles



tales infracciones», parece referirse a que, si bien el propio acuerdo no infringe directamente el ordenamiento jurídico, lo hace, en cambio, activamente a través de la actuación de un tercero, teniendo las infracciones tributarias su causa en él, de modo que, el acuerdo adoptado y la infracción cometida se encuentran en una relación de causa y efecto. Debe tratarse, bien de instrucciones dadas a otras personas para que actúen de modo determinado, o que sirvan para preparar la adopción de un acuerdo social por un órgano distinto de la persona jurídica<sup>364</sup>.

Naturalmente, cuando exista una pluralidad de personas encargadas de la administración de una persona jurídica, solamente podrán ser declaradas responsables tributarios las que se encuentren en alguna de las situaciones contempladas en el artículo 40.1 de la LGT. Por tanto, entre todos los administradores de una persona jurídica, solamente serán responsables tributarios aquéllos que, incumbiéndole el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, no realizaren los actos necesarios para el cumplimiento de las mismas, consintieren el incumplimiento por quienes de ellos dependan, o adoptaren acuerdos que hicieran posibles tales infracciones. En definitiva, solamente podrán ser declarados responsables tributarios aquellos administradores que, en el caso de

---

<sup>364</sup> En este sentido interpreta Morillo Méndez la dicción del artículo 40.1 de la LGT, al decir que «lo más probable es que la ley se refiera a actos preparatorios, pero causalmente necesarios para la comisión de la infracción». Vid. A. MORILLO MENDEZ, «Responsabilidades solidarias y subsidiarias después de la Ley 10/1985 de modificación parcial de la Ley General Tributaria», *ob. cit.*, pág. 232. Téngase en cuenta, y esto es importante, que, como ha expresado Garreta Such, «al menos en el actuar de las compañías mercantiles, pueden existir otros órganos en donde expresar su voluntad social y ser estos órganos en donde expresar su voluntad social y ser estos órganos los causantes de las infracciones tributarias». Este autor pone el ejemplo de la confección y aprobación de los balances y cuentas de resultados de la compañía, que es tarea de los administradores según la LSA, siendo competencia de los accionistas su aprobación. Vid. J.M<sup>a</sup>. GARRETA SUCH, *La responsabilidad civil, fiscal y penal...*, *ob. cit.*, pág. 300. Por esta razón, no compartimos la opinión de quienes consideran que el precepto se refiere a una declaración de voluntad que posibilite de forma expresa y manifiesta la infracción (Vid. C. PALAO, «Responsabilidad tributaria. Los administradores de las sociedades», *Impuestos*, 1990, Vol. II, pág. 475), pero tampoco entendemos bien a que se refieren aquellos autores que, como Rufián Linaza, opinan que la LGT se refiere, no a la «adopción expresa de un acuerdo defraudador, sino un acuerdo que por negligencia pueda llevar a una infracción» (Vid. D.M<sup>a</sup>, RUFIAN LIZANA, «La responsabilidad tributaria de los administradores...», *ob. cit.*, pág. 648).

que el incumplimiento de la persona jurídica fuera constitutivo de delito, podrían ser considerados como realizadores del hecho típico. Dicho con otras palabras, responderán tributariamente quienes, actuando como administradores de una persona jurídica, realicen materialmente las conductas tipificadas como infracción tributaria<sup>365</sup>. Esto excluye, lógicamente, cuando se trate de una decisión colectiva, la posibilidad de hacer responsables tributarios a aquellos administradores que hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se tomó la misma, tal y como señalaba expresamente la redacción anterior a la reforma realizada por la Ley 10/1985. Así se desprende, además, de lo dispuesto en el artículo 77.4 c) de la LGT, en el que se establece que no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria las acciones u omisiones tipificadas como infracción tributaria, derivadas de una decisión colectiva, «para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se tomó la misma»<sup>366</sup>. Aunque podría pensarse que este último precepto únicamente regula una causa de exclusión de la imposición de una sanción tributaria, en realidad, la expresión utilizada –responsabilidad por infracción tributaria– permite excluir la imposición de cualquier obligación que tenga su causa en una decisión colectiva.

### C) Alcance objetivo de la responsabilidad tributaria.

---

<sup>365</sup> Por eso, en opinión de Zornoza, «no puede prescindirse de la investigación del reparto interno de funciones en el ámbito de la empresa, con el fin de delimitar a cuál o cuáles de las personas que pueden ser consideradas administradores incumbía la realización de las actividades descritas en la norma de la que deriva esta particular forma de responsabilidad por infracciones». Vid. J.J. ZORNOZA PEREZ, *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, ob. cit., pág. 197.

<sup>366</sup> Vid. M<sup>a</sup>.D. ARIAS ABELLAN, «Modificaciones a la Ley General Tributaria...», ob. cit., pág. 427; D.M<sup>a</sup>. RUFIAN LIZANA, «La responsabilidad tributaria de los administradores...», ob. cit., pág. 648; J.V. NAVARRO ALCAZAR, «La responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades mercantiles», *T.F.*, núm. 75, 1997, pág. 82. En este sentido, Clavija Fernández, considera que este artículo «debería ser completado con un nuevo apartado en el que expresamente se excluyese de esta responsabilidad subsidiaria a los administradores ausentes o que hubiesen salvado su voto». Vid. F. CLAVIJO HERNANDEZ, *Proyecto de Ley de Represión del Fraude Fiscal*, Informes, Madrid, Instituto de Estudios Económicos, 1984, pág. 16.

Según el artículo 40.1 de la LGT, los administradores responderán subsidiariamente de las infracciones tributaria simples y de la totalidad de la deuda tributaria en los casos de infracciones graves cometidas por personas jurídicas. A pesar de la falta de claridad del precepto, que habla al mismo tiempo de responder de la infracción y de responder de la deuda<sup>367</sup>, se viene entendiendo que, por aplicación del artículo 40.1 de la LGT, los administradores que guarden la relación definida por este precepto con la infracción tributaria simple imputada a la persona jurídica, responderán únicamente de la sanción tributaria correspondiente a la misma, mientras que la existencia de esa misma relación con una infracción tributaria grave imputada a la persona jurídica conllevará la obligación de pagar la correspondiente sanción y la deuda tributaria cuyo incumplimiento haya permitido la imposición de aquella sanción. De esta manera, el artículo 40.1 pone en relación el alcance objetivo de la responsabilidad tributaria de los administradores con la clase de infracción tributaria cuya imputación a la persona jurídica han provocado, ya sea dejando de cumplir las obligaciones tributarias en nombre de la persona jurídica, no impidiendo que otros las incumplan o, finalmente, realizando materialmente la acción típica a través de la conducta de terceros. Efectivamente, al no estar relacionadas directamente las infracciones simples con evasión de deuda tributaria alguna, falta la conexión del presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria con cualquier deuda tributaria de la persona jurídica, lo que impide extender dicha responsabilidad más allá de la propia sanción<sup>368</sup>. Por el contrario, al estar las infracciones graves, y en la

---

<sup>367</sup> Según Pérez Royo, «la ley dice, impropiaemente, “serán responsables de las infracciones tributarias simples”, cuando debería decir de las sanciones pronunciadas por la comisión de dichas infracciones». *Vid.* F. PEREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones...*, *ob. cit.*, pág. 297.

<sup>368</sup> En opinión de Zornoza, «el objeto de la responsabilidad subsidiaria que proclama el artículo 40.1 de dicho texto legal ha de encontrarse lógicamente conectado –por imperativo del principio de proporcionalidad– con el presupuesto del que trae causa, de modo que sólo en el caso de coautoría o colaboración en las infracciones graves, conectadas con el incumplimiento de obligaciones

medida en que lo estén, relacionadas directamente con el incumplimiento de una obligación tributaria, la Ley obliga al administrador a pagar la deuda tributaria cuyo incumplimiento constituye al mismo tiempo la acción típicamente antijurídica<sup>369</sup>.

No cabe duda de que el tenor literal del artículo 40.1 de la LGT hace extensible la responsabilidad tributaria de los administradores a las sanciones impuestas a la persona jurídica, siendo dicha sanción, cuando corresponda a infracciones tributarias simples, la única deuda de la que aquéllos respondan. Con anterioridad a la reforma de la Ley General Tributaria realizada por la Ley 25/1995, se cuestionó que pudiese hablarse de responsabilidad tributaria, en el sentido que a dicha expresión le atribuía el artículo 37 de la LGT, cuando el responsable se encuentra situado junto a un sujeto que no es sujeto pasivo, como sucede cuando debe responder exclusivamente del importe de una sanción. La razón se encontraba en que, según el artículo 37.1 de la LGT, eran responsables del tributo a quienes la Ley declaraba responsables de la deuda tributaria, junto a los sujetos pasivos, solidaria o subsidiariamente<sup>370</sup>. Después de la mencionada reforma

---

sustanciales, tiene sentido su extensión a la totalidad de la deuda tributaria». *Vid.* J.J. ZORNOZA PEREZ, *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, *ob. cit.*, pág. 199.

<sup>369</sup> Por ello, se ha entendido que, a pesar de lo dispuesto por el artículo 40.1 de la LGT, «en aquellos tipos de infracciones graves que no den lugar a perjuicio económico directo no cabe hablar de responsabilidad en la deuda (que no existe), sino solamente en la sanción». *Vid.* F. PEREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones...*, *ob. cit.*, pág. 298. El profesor Pérez Royo es seguido, entre otros, por: D.M<sup>a</sup>. RUFIAN LIZANA, «La responsabilidad de los administradores...», *ob. cit.*, pág. 648; J.J. ZORNOZA PEREZ, *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, *ob. cit.*, pág. 199; J. ALVAREZ MARTINEZ, «Las responsabilidades tributarias del artículo 40 de la LGT...», *ob. cit.*, págs. 181-182; M. GUERRA REGUERA, *Garantías personales...*, *ob. cit.*, págs. 169-170.

<sup>370</sup> Ante la constatación de esa misma discrepancia, De la Hucha concluía que no era defendible «seguir manteniendo que el responsable es un deudor de la obligación tributaria que la ley coloca, exclusivamente, junto al sujeto pasivo», de ahí que el autor considerase entonces insuficiente el concepto de responsable construido a partir de las características inferibles del artículo 37 de la LGT, por lo que el autor proponía intentar «aprehender los caracteres de la responsabilidad tributaria a través de un método inductivo, es decir, en base al estudio de los distintos supuestos que en nuestra LGT y en las leyes propias de nuestro sistema tributario se tipifican como supuestos de responsabilidad». *Vid.* F. DE LA HUCHA CELADOR, «Algunas consideraciones sobre la

parcial de la Ley General Tributaria llevada a cabo 1995, el artículo 37.1 de la LGT ya no habla de personas que responden de la deuda tributaria junto a los sujetos pasivos, sino de responsables de la deuda tributaria junto a los sujetos pasivos o deudores principales, concepto este último que, según el artículo 10 del RGR, comprende también a los sujetos infractores, se encuentren o no, al mismo tiempo, obligados al pago de una deuda tributaria distinta de la sanción. Sin embargo, aunque se resuelve ese problema, al mismo tiempo se plantea otro distinto, pues, si bien el apartado tercero del artículo 37 de la LGT, después de su última reforma, prohíbe expresamente que la responsabilidad tributaria alcance a las sanciones, se deja intacta la redacción del artículo 40.1 de la LGT. Ahora bien, como ya hemos dicho en otro lugar, no parece que legislador pretendiera impedir que la responsabilidad tributaria prevista en el artículo 40.1 de la LGT se extendiera a las sanciones, en todo caso, esa posibilidad debemos valorarla desde la proyección de los principios informadores del Derecho administrativo sancionador sobre la obligación del administrador de pagar la sanción impuesta a la persona jurídica que administran.

*1.3.1.2. Diferentes interpretaciones doctrinales del artículo 40.1 de la LGT.*

- A) El artículo 40.1 de la LGT como precepto dirigido a sancionar la autoría material de la infracción tributaria.

---

responsabilidad tributaria en el Reglamento General de Recaudación de 1990: I. La responsabilidad solidaria», *ob. cit.*, págs. 71-72. En el mismo sentido, Navarro Faure ponía el artículo 40.1 de la LGT como ejemplo de la discrepancia entre el concepto de responsable tributario que se deduce del artículo 37 de la LGT y de los diversos supuestos de responsabilidad, lo que lleva a la autora a tratar de extraer el concepto de responsable tributario, no del mencionado artículo 37, sino de las características comunes a los diferentes supuestos de responsabilidad tributaria. *Vid. A. NAVARRO FAURE, «Los supuestos de responsabilidad tributaria... (I)», ob. cit.*, págs. 614 y ss.

El artículo 40.1 de la LGT supone, según Pérez Royo, la reaparición del «principio de imputabilidad personal de la infracción al autor de la misma». Así, aunque el legislador, en un primer momento, «renuncia por razones de eficacia a la consideración como autor de la persona física de cuyo comportamiento depende la comisión de la infracción, toma en cuenta este hecho a la hora de establecer la extensión de la responsabilidad»<sup>371</sup>. De este modo, se parte de la idea de que los administradores son los autores materiales de la infracción, y que por exigencias del «principio de imputabilidad personal de la infracción al autor de la misma», deberían haber sido sancionados por ese motivo. Este principio es quebrantado por el legislador al establecer la responsabilidad directa de las personas jurídicas por las infracciones cometidas por las personas físicas que actúan en nombre de aquéllas, reapareciendo después mediante el establecimiento de la responsabilidad tributaria de los administradores por las infracciones previamente imputadas a la persona jurídica que administran que les obliga a pagar las sanciones correspondientes a las infracciones que materialmente realizaron<sup>372</sup>. Mientras la responsabilidad directa de las personas jurídicas se explicaría, según Pérez Royo, por razones de eficacia –aunque el autor no aclara si por razones de eficacia preventiva o eficacia en la recaudación de la sanción–, la responsabilidad de los administradores que cometieron materialmente la infracción se explicaría por la intención del legislador de que la infracción no quede impune por motivo de la

---

<sup>371</sup> Vid. F. PEREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones...*, *ob. cit.*, pág. 296. La opinión de Pérez Royo es compartida por: A. DELGADO, «Los responsables de deudas tributarias en el Derecho español (y II)», *CaT*, Monografías, núm. 42, 1987, pág. 2; Vid. P.M. HERRERA MOLINA, «Coautoría y participación en las infracciones tributarias y responsabilidad tributaria por actos ilícitos», *ob. cit.*, págs. 708-709.

<sup>372</sup> La responsabilidad tributaria contemplada en este supuesto se extiende de manera principal sobre las sanciones, pues éstas son la consecuencia jurídica de la conducta infractora del administrador. El artículo 40.1 de la LGT, entendido como lo hacen estos autores, solamente se entiende como responsabilidad sobre las sanciones. En cambio, la responsabilidad tributaria sobre la deuda tributaria, en sentido estricto, sería una consecuencia jurídica accesoria a la responsabilidad sobre las sanciones.

insolvencia de la persona jurídica<sup>373</sup> y, por otro lado, se justificaría en la medida en que responde al «principio de imputabilidad personal de la infracción al autor de la misma». En definitiva, como ha explicado Abelardo Delgado, el primer supuesto de responsabilidad tributaria de los administradores previsto en el artículo 40.1, supondría «la traslación peculiar al ámbito tributario del artículo 15 bis del C.P.»<sup>374</sup>, sólo que, a diferencia de lo que sucede en el ámbito penal, la Ley General Tributaria retrasa la responsabilidad de los administradores y la hace depender de la insolvencia de las personas jurídicas que gestionan<sup>375</sup>.

---

<sup>373</sup> Vid. P.M. HERRERA MOLINA, «Coautoría y participación en las infracciones tributarias...», *ob. cit.*, pág. 709.

<sup>374</sup> Vid. A. DELGADO, «Los responsables de deudas tributarias en el Derecho español (II)», *CaT*, Monografías, núm. 42, 1987, pág. 2. El artículo 15 bis del anterior Código Penal, establecía que «El que actuare como directivo u órgano de una persona jurídica o en representación legal o voluntaria de la misma, responderá personalmente, aunque no concurran en él y sí en la entidad en cuyo nombre obrare, las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito requiera para poder ser sujeto activo del mismo». En la actualidad, el Código Penal de 1995, establece en el artículo 31 que, «El que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurran en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito o falta requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre».

<sup>375</sup> La opción de imputar directamente las infracciones tributarias a las personas jurídicas, en lugar de hacerlo a los autores materiales de las mismas, estableciendo únicamente una responsabilidad subsidiaria de estos últimos, con el fin de evitar posibles impunidades, es considerada correcta por Herrera Molina. De esta manera, según este autor, «si la sociedad afronta el pago podrá dirigir contra los administradores la acción prevista en el art. 133.1 del Texto Refundido de la LSA», mientras que «si la sociedad fuese insolvente responderían los administradores». Vid. P.M. HERRERA MOLINA, «Coautoría y participación en las infracciones tributarias...», *ob. cit.*, págs. 709-710. En cambio, Pérez Royo considera que hubiera sido deseable que la LGT hubiera introducido un sistema similar al que existe en el ordenamiento jurídico alemán, en el que las personas físicas son los responsables directos de los hechos antijurídicos descritos en los tipos, pero, como consecuencia jurídica del delito o de la infracción imputable a los órganos o dirigentes de las personas jurídicas, se permite imponer una multa a las personas jurídicas o entes titulares de los deberes violados mediante el comportamiento infractor o que hubieran sido beneficiados con el mismo. Vid. F. PEREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones...*, *ob. cit.*, págs. 282-283. Por su parte, Blanca Lozano la califica como una corrección al sistema de responsabilidad directa de las personas jurídicas, que sirve para aproximar la solución del Derecho administrativo sancionador y la del Derecho penal. Vid. B. LOZANO, *La extinción de las sanciones administrativas y tributarias*, *ob. cit.*, pág. 171.

Tanto Delgado como Herrera Molina opinan que, entre el primer supuesto de responsabilidad tributaria contemplado en el artículo 40.1 de la LGT y el artículo 38.1 de la LGT no existe relación de especialidad alguna, esto es, que la responsabilidad de los administradores por las infracciones cometidas por la persona jurídica no constituye una modalidad particular de la responsabilidad de los causantes o colaboradores en la infracción tributaria<sup>376</sup>. Naturalmente, la corrección de esta afirmación dependerá de cómo se interprete el artículo 38.1 de la LGT. Ambos autores consideran que el presupuesto de hecho del artículo 38.1 de la LGT se encuentra constituido por la participación del responsable en la infracción cometida por el deudor principal, aunque, mientras Delgado considera que el participe es sancionado al convertirle en fiador legal de la obligación tributaria imputable al autor principal de aquella infracción<sup>377</sup>, por el contrario, Herrera Molina piensa que la participación del responsable tributario deberá estar sancionada independientemente de la sanción correspondiente al deudor principal<sup>378</sup>. En opinión de Delgado, el presupuesto de hecho de la responsabilidad

---

<sup>376</sup> Vid. A. DELGADO, «Los responsables de deudas tributarias en el Derecho español (y II)», *ob. cit.*, pág. 2; P.M. HERRERA MOLINA, «Coautoría y participación en las infracciones tributarias...», *ob. cit.*, págs. 708-709. Por el contrario, opina Pérez Royo que «en cierta medida puede afirmarse que el presupuesto del artículo 40.1 se halla en una relación de especialidad respecto del contemplado en el mencionado artículo 38 (ser causante o colaborador en la infracción de un tercero). Vid. F. PEREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones...*, *ob. cit.*, pág. 297.

<sup>377</sup> Según Abelardo Delgado, «la responsabilidad solidaria impuesta por el artículo 38.1 de la L.G.T. supone la traslación al campo de los ilícitos tributarios de lo que es la teoría de la participación en el Derecho Penal. Esta solidaridad constituye así una especie de sanción. En el Derecho Tributario sancionador el participe en una infracción tributaria es sancionado no a través de una sanción específica propia sino convirtiéndole en fiador legal de la obligación tributaria imputable al autor principal de aquella infracción, es decir a quien en cada caso el artículo 77 de la L.G.T. define como sujeto infractor». Vid. A. DELGADO, «Los responsables de deudas tributarias en el Derecho español (I)», *ob. cit.*, pág. 7.

<sup>378</sup> La opinión de Herrera Molina parece ser que la responsabilidad tributaria prevista en el artículo 38.1 de la LGT, que no se extenderá a las sanciones tributarias impuestas al deudor principal, surgirá: en primer lugar, «cuando la infracción principal haya sido causada mediante una infracción instrumental del responsable tipificada autónomamente»; en segundo lugar, «en las hipótesis de mera complicidad (en el sentido del Código Penal); y, dudosamente, «en el caso de una colaboración puramente material en la infracción». Vid. P.M. HERRERA MOLINA, «Coautoría y participación en las infracciones tributarias...», *ob. cit.*, págs. 704 y ss.



prevista en el artículo 40.1 de la LGT, «consiste en la realización de una infracción tributaria, pero en nombre ajeno», de modo que «así entendido el artículo 40.1, recoge un supuesto específico de responsabilidad tributaria sin que haya concurso alguno de normas con el artículo 38 de la misma L.G.T. Este último precepto recoge un supuesto de participación en una infracción ajena, mientras que el artículo 40.1 trataría una responsabilidad derivada de la realización de una infracción en nombre ajeno, responsabilidad imputable a los administradores a quienes como tales no les resultaría de aplicación el artículo 38»<sup>379</sup>. Sencillamente, la acción y voluntad del administrador es considerada como la acción y voluntad de la persona jurídica, de modo que, cuando por la acción y voluntad del administrador, que se considera es la acción y voluntad de la persona jurídica, se realiza una conducta tipificada como infracción tributaria, es ésta y no aquél a quien se considera como sujeto infractor<sup>380</sup>.

Una consecuencia lógica del punto de partida adoptado por estos autores consistiría en extender la responsabilidad tributaria, no sólo a quienes son administradores de la persona jurídica, en el sentido de representantes orgánicos de la misma, sino a toda persona que ostente en el seno de una sociedad facultades autónomas de gestión y representación, que deba ejercer con diligencia y lealtad, es decir, en interés de la sociedad<sup>381</sup>. Es decir, el punto de partida adoptado por

---

<sup>379</sup> Vid. A. DELGADO, «Los responsables de deudas tributarias en el Derecho español (y II)», *ob. cit.*, pág. 2. Según Herrera Molina, «la responsabilidad de los administradores se ciñe al artículo 40.1, excluyendo al artículo 38.1, y ello no tanto con la intención de establecer un régimen privilegiado para los administradores como por coherencia con el esquema diseñado por la Ley General Tributaria para sancionar las infracciones de las personas jurídicas». Vid. P.M. HERRERA MOLINA, «Coautoría y participación en las infracciones tributarias...», *ob. cit.*, pág. 709.

<sup>380</sup> Según Delgado, «técnicamente, no hay participación en un hecho ajeno, sino realización de un hecho propio imputable inmediatamente a otro». Vid. A. DELGADO, «Los responsables de las deudas tributaria en el Derecho español (y II)», *ob. cit.*, pág. 2.

<sup>381</sup> Esta definición de administrador, a efectos de la delimitación del sujeto activo de los delitos societarios, se encuentra recogida, entre varias posibles, en: M<sup>a</sup>. BUEYO DIEZ JALON, E. PALOMO BALDA, *Responsabilidad de los Administradores. Levantamiento del Velo*, Madrid, Francis Lefebvre, 1999, págs. 108-109. En el caso de la Sociedad Anónima, el artículo 141.1 de la LSA hace referencia

estos autores, debería conducirles a reconocer la posibilidad de declarar responsables tributarios, también, a quienes ostentan facultades de gestión y representación de la persona jurídica, aunque sin formar parte del órgano de administración de ésta, concretamente, a considerar como administradores, a efectos de la responsabilidad tributaria prevista en el artículo 40.1 de la LGT, a los directores generales y directores-gerentes<sup>382</sup>. En efecto, si se entiende que el presupuesto de hecho del primer supuesto de responsabilidad tributaria contemplado en el artículo 40.1 de la LGT consiste «en la realización de una

---

expresa a la posibilidad de que el Consejo de administración confiera apoderamientos a cualquier persona. Las únicas limitaciones objetivas que existirían a nivel legal sobre el alcance de la facultad de delegación serían las previstas en el propio artículo 141.1 de la LSA, según el cual, no es posible delegar la facultad de rendición de cuentas, la presentación de balances a la Junta general o cualquiera de las facultades que ésta haya concedido al Consejo. Más allá de estas limitaciones, siguiendo a Alvarez Martínez, «hay que concluir que mientras una disposición estatutaria no lo prohíba los representantes orgánicos de la sociedad anónima podrán apoderar a una tercera persona para que éste lleve a cabo cualesquiera de las actuaciones que correspondería realizar a aquéllos en atención a su cargo, entre las que se incluyen (...) las de contenido tributario». Vid. J. ALVAREZ MARTINEZ, *La representación en el ordenamiento tributario*, ob. cit., pág. 323.

<sup>382</sup> De los tres autores que venimos señalando como defensores de esta tesis, ninguno de ellos se pronuncia claramente sobre el alcance subjetivo del primer supuesto de responsabilidad tributaria contemplado en el artículo 40.1 de la LGT a representantes voluntarios de la persona jurídica. El profesor Pérez Royo, tan sólo dice que «el círculo de responsables queda reducido a los administradores de la sociedad, quedando, pues, excluidos otros posibles participantes», lo que podría entenderse que, en opinión de este autor, la responsabilidad tributaria solamente alcanza a quienes son administradores de la sociedad, en el sentido que a dicho término atribuye el Derecho mercantil, es decir, a quienes integran el órgano de administración de la sociedad. Vid. F. PEREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones...*, ob. cit., pág. 297. En cambio, de las palabras de Abelardo Delgado podría deducirse lo contrario, es decir, la extensión de la responsabilidad tributaria a personas distintas de los representantes orgánicos de la sociedad, al entender este autor que «el primer supuesto de responsabilidad del artículo 40.1 supone la traslación peculiar al ámbito tributaria del artículo 15 bis del Código Penal», precepto que no sólo aludía a los administradores, sino a él que actuare como directivo u órgano de una persona jurídica o en representación legal o voluntaria de la misma. Vid. A. DELGADO, «Los responsables de las deudas tributaria en el Derecho español (y II)», ob. cit., pág. 2. Así lo entienden Zabala-Dago-Llopis, para quienes, «ha de tenerse presente que el concepto y situación jurídica de administrador no depende de la denominación o calificación que se dé a la persona o cargo, sino del efectivo contenido legal o estatutario de sus cometidos, atendiendo a que éstos le confieran carácter conformador de la actividad social, integrándolo en los órganos de la entidad, o mera condición de representante, de modo que sus actos aparezcan diferenciados de la voluntad social e imputables a ésta». Vid. A. ZABALA RODRIGUEZ-FORNOS, I. DAGO ELORZA, F. LLOPIS GINER, *Aspectos sustantivos y procedimentales de la recaudación*, ob. cit., pág. 141. Así se ha recogido, por otra parte, en la Resolución del TEAC de 29 de marzo de 1995.

infracción tributaria, pero en nombre ajeno»<sup>383</sup>, esto es, en la realización, en representación de una persona jurídica, de la acción u omisión tipificada como infracción tributaria cuya sanción se imputa a la persona jurídica, y que su función es la de sancionar a las personas físicas a las que corresponde la autoría material de la infracción, precisamente, por haber realizado esa misma infracción que previamente el legislador decidió imputar a la persona jurídica que administran, entonces, lo más coherente sería considerar administradores, a estos efectos, de los altos directivos de la sociedad, aun cuando no sean administradores orgánicos de la misma, en los mismos términos en los que, el anterior artículo 15 bis o el actual artículo 31 del C.P., los hacía responsables penales<sup>384</sup>.

Si se entiende que el primer supuesto de responsabilidad tributaria establecido en el artículo 40.1 de la LGT persigue sancionar la autoría material de la infracción tributaria cuya realización permitió imputar la sanción tributaria, de la que ahora se hace responsable al administrador, a la persona jurídica que

---

<sup>383</sup> Vid. A. DELGADO, «Los responsables de las deudas tributaria en el Derecho español (y II)», *ob. cit.*, pág. 2.

<sup>384</sup> El artículo 31 del Código Penal se refiere, por un lado, al que actuare como administrador de hecho o de Derecho de una persona jurídica, y por otro lado, al que actuare en nombre o representación legal o voluntaria de otro, sin especificar que se trate de una persona física o jurídica. Según Díaz Echegaray, «por administradores de derecho debe entenderse aquellos que habiendo sido designados conforma a las normas legales y estatutarias, han aceptado dicha designación y la misma ha sido inscrita en los oportunos registros públicos», mientras que con la mención a los administradores de hecho se estaría haciendo referencia, por un lado, a «los que, sin ocupar formalmente cargo alguno, de hecho controlan y gobiernan la sociedad sustituyendo a los administradores o ejerciendo sobre ellos una influencia decisiva», y a «los que ocupando formalmente el cargo de iure no lo ostentan por estar afectado su nombramiento por algún vicio, sea de fondo o de forma». Sin embargo, según este mismo autor, «no cabe incluir dentro de los administradores de hecho a los altos directivos de la sociedad tales como el Director general, gerente, etc., dado que no poseen la naturaleza de órgano social que corresponde a los administradores y que da lugar a que la ley les atribuya un conjunto típico de deberes y facultades». Vid. J.L. DIAZ ECHEGARAY, *La responsabilidad penal de los socios y administradores*, Madrid, Editorial Montecorvo, 1997, págs. 97 y ss. Ahora bien, sin duda, los altos directivos podrán responder penalmente, igual que los administradores, en cuanto puedan ser considerados representantes voluntarios de la persona jurídica.

administran, es lógico exigir una conducta culpable por parte del administrador<sup>385</sup>. Como indica Delgado, «serán pues responsables los administradores que por acción u omisión hayan promovido el obrar antijurídico de la entidad en los cuales deberá concurrir la misma culpabilidad, dolosa o culposa, imputable a la entidad y constitutiva de infracción»<sup>386</sup>. La existencia de dolo o, al menos, simple negligencia en la conducta del administrador sería, pues, una exigencia directa de la aplicación del principio de culpabilidad *-nulla poena sine culpa-* sobre la propia responsabilidad tributaria que se impone al administrado, la cual, en relación con la sanción tributaria, se encontraría al servicio de la potestad sancionadora de la Administración. A pesar de que la responsabilidad tributaria sobre los demás elementos de la deuda tributaria, distintos de la sanción tributaria impuesta a la sociedad, no tendría naturaleza sancionadora, dicha responsabilidad tributaria, por ser una consecuencia jurídica accesoria de la responsabilidad sobre la sanción, seguiría el mismo régimen jurídico de esta última, de ahí que solamente podría exigirse al administrador el pago del tributo correspondiente a la sociedad cuando éste hubiera infringido culpablemente en nombre de ésta las obligaciones tributarias impuestas por el ordenamiento tributario.

---

<sup>385</sup> En general, serían de aplicación la totalidad de principios jurídicos que deben informar el Derecho administrativo sancionador y, especialmente, el de presunción de inocencia. De esta manera, si se considera que al administrador se le sanciona por la autoría material de la infracción tributaria previamente imputada a la persona jurídica, hay que añadir, necesariamente, que la Administración será quien deba probar esa autoría material del infractor. Por otra parte, esa extensión de los principios del Derecho administrativo sancionador al ámbito de la responsabilidad tributaria, motivada por considerar que ésta cumple una función sancionadora, permite explicar mejor porqué no serán declarados responsables tributarios los administradores que no hayan intervenido en la adopción del acuerdo infractor, bien por no estar presentes, bien por haber salvado su voto.

<sup>386</sup> Vid. A. DELGADO, «Los responsables de deudas tributarias en el Derecho español (y II)», *ob. cit.*, pág. 2. En el mismo sentido, entiende Pérez Royo que «en cuanto al elemento subjetivo, se ha suprimido la expresa referencia que la redacción anterior hacía a la «mala fe o negligencia grave. Con todo, como ya hemos indicado respecto del artículo 38, deberá existir, por lo menos, la simple negligencia requerida, en términos generales, para la aplicación de sanciones». Vid. F. PEREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones...*, *ob. cit.*, pág. 297.

B) Sanción de la coautoría o participación en la infracción tributaria cometida por la persona jurídica.

En opinión de otro sector de la doctrina científica española, el administrador contemplado en el primer supuesto de responsabilidad tributaria recogido en el artículo 40.1 de la LGT, es responsable por haber participado o ser coautor de la infracción tributaria cometida por la persona jurídica que administran<sup>387</sup>. De este modo, se considera a la persona jurídica como autora de la infracción tributaria, respondiendo el administrador de la deuda tributaria ajena, incluyendo las sanciones, por haber participado en la acción u omisión realizada por la persona jurídica, o por ser coautores de dicha infracción<sup>388</sup>. Lógicamente, los defensores de

---

<sup>387</sup> La tesis de la coautoría ha sido defendida por Rufián Lizana. Según esta autora, «puesto que la sociedad actúa a través de sus administradores, son éstos precisamente los que cometen la infracción imputada a la persona jurídica, por lo que difícilmente podríamos imaginar una infracción tributaria imputable a la sociedad en la que éstos no hayan intervenido. De ahí que, cuando se establece la responsabilidad de estos partícipes en la infracción, se establezca con carácter subsidiario; más que colaboradores o causantes, los administradores son coautores, junto con la persona jurídica, de la infracción». Vid. M<sup>a</sup>.D. RUFIAN LIZANA, «La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades...», *ob. cit.*, pág. 647 y, en el mismo sentido, M<sup>a</sup>.L. OCHOA TREPAT, «La responsabilidad tributaria de los administradores de las personas jurídicas», *ob. cit.*, pág. 151. Por su parte, también el profesor Zornoza parece ser de la opinión de que el administrador participa en la infracción cometida por la persona jurídica o es coautor de la misma. Así se deduce de las palabras del autor cuando, por un lado, indica que «las conductas de los administradores que en él se describen suponen siempre una causación o colaboración en la infracción realizada por la persona jurídica», y, por otro lado, refiriéndose a la extensión objetiva de la responsabilidad de los administradores, que «sólo en el caso de coautoría o colaboración en las infracciones graves, conectadas con el incumplimiento de obligaciones sustanciales, tiene sentido su extensión a la totalidad de la deuda tributaria». Vid. J.J. ZORNOZA PEREZ, *El sistema de infracciones y sanciones...*, *ob. cit.*, págs. 197-199. Más claramente lo expresa Guerra Reguera, quien considera que «estamos ante un nuevo caso de favorecimiento o colaboración por parte de un tercero en la comisión de ilícitos tributarios». Vid. M. GUERRA REGUERA, *Garantías personales...*, *ob. cit.*, pág. 162.

<sup>388</sup> Si bien estos autores atribuyen al artículo 40.1 una función sancionadora, no obstante, entre ellos surgen diferencias acerca de lo que ha de considerarse como sanción. Mientras que Rufián Lizana, Ochoa Trepát y Guerra Reguera consideran que la misma extensión de responsabilidad tributaria sobre la deuda tributaria ajena, incluida la sanción, constituye una sanción indirecta o técnica sancionadora (una sanción de garantía, en la terminología utilizada por el profesor Calvo Ortega). Vid. D.M<sup>a</sup>. RUFIAN LIZANA, «La responsabilidad tributaria de los administradores...», *ob. cit.*, págs. 638-643; M<sup>a</sup>.L. OCHOA TREPAT, «La responsabilidad tributaria de los administradores de las personas jurídicas», *ob. cit.*, pág. 146; M. GUERRA REGUERA, *Garantías personales...*, *ob. cit.*, págs. 165-168. Por el contrario, Zornoza Pérez, parece ser de la opinión de que es necesario

esta tesis aprecian un solapamiento, a decir de Zornoza, entre el precepto comentado y el artículo 38.1 del mismo texto legal, «ya que las conductas de los administradores que en él se describen suponen siempre una causación o colaboración en la infracción realizada por la persona jurídica, conforme a los términos del citado artículo 38.1»<sup>389</sup>. No es extraño que, en la medida en que se identifique la causación o colaboración en la infracción tributaria con la participación en la infracción ajena, se califique la responsabilidad tributaria de los administradores prevista en el primer inciso del artículo 40.1 de la LGT como «un régimen privilegiado de responsabilidad meramente subsidiaria para los administradores de las personas jurídicas que participen en las infracciones a ellas imputables, frente a la responsabilidad solidaria prevista con carácter general para los demás supuestos de participación en infracciones»<sup>390</sup>. Hay quien, sin embargo,

---

distinguir entre la responsabilidad en la sanción y responsabilidad en los demás elementos de la deuda tributaria, atribuyendo naturaleza sancionadora sólo a la primera. Vid. J.J. ZORNOZA PEREZ, *El sistema de infracciones y sanciones...*, *ob. cit.*, págs. 191 y ss.

<sup>389</sup> Vid. J.J. ZORNOZA PEREZ, *El sistema de infracciones y sanciones...*, *ob. cit.*, pág. 197. En este mismo sentido, Rufián Lizana considera que «puede plantearse un problema de delimitación de éste (se refiere la autora al artículo 40.1 de la LGT) con el del artículo 38, que establece la responsabilidad, pero esta vez solidaria, para las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria, ya que las conductas mencionadas en el artículo 40 pueden estar perfectamente incluidas en los términos de colaboración o causación a que se refiere el primero de los artículos mencionados». Vid. M<sup>a</sup>.D. RUFIAN LIZANA, «La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades...», *ob. cit.*, pág. 647. En opinión de Guerra Reguera, «el apartado primero del artículo 40 de la Ley General Tributaria es al apartado primero del artículo 38 del mismo texto normativo, lo que la especie es al género», con la única diferencia, según este autor, de que «en lugar de declarar a los administradores responsables solidarios de las deudas tributarias contraídas por esas entidades como sucede en el apartado primero del artículo 38 de la Ley General Tributaria, se consideran en su condición de responsables subsidiarios». Vid. M. GUERRA REGUERA, *Garantías personales...*, *ob. cit.*, pág. 162.

<sup>390</sup> Vid. J.J. ZORNOZA PEREZ, *El sistema de infracciones y sanciones...*, *ob. cit.*, pág. 197. En nuestra doctrina, han defendido también la existencia de una relación de especialidad del artículo 40.1 frente al 38.1 de la LGT, que sería el género, y, por tanto, que el administrador es partícipe en la infracción cometida por la persona jurídica, entre otros autores, R. CALVO ORTEGA, «La responsabilidad tributaria subsidiaria», *ob. cit.*, pág. 161; F. PEREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones...*, *ob. cit.*, pág. 297; J. MARTIN QUERALT, C. LOZANO SERRANO, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 3<sup>a</sup>. ed., Tecnos, Madrid, 1990, pág. 455; D.M<sup>a</sup>. RUFIAN LIZANA, «La responsabilidad tributaria de los administradores...», *ob. cit.*, pág. 647; M<sup>a</sup>.L. OCHOA TREPAT, «La responsabilidad tributaria de los administradores...», *ob. cit.*, pág. 151; J. ATAZ HERNANDEZ, «La responsabilidad de los administradores de sociedades en materia fiscal», en *Estudios de Derecho*

aun considerando ambos preceptos como supuestos de responsabilidad por la participación en la realización de una infracción tributaria, entiende que, mientras «el artículo 38.1 tiene por objeto la participación directa e inmediata en la infracción», por el contrario, considera que «el artículo 40.1 no requiere, de una parte y en general, que la participación del Administrador suponga directa realización de la infracción, bastando que guarde un nexo causal con el incumplimiento<sup>391</sup>.

Coherentemente con la afirmación acerca de la participación del administrador en la infracción tributaria, en el sentido de conducta que realiza la acción típica de manera indirecta a través de un tercero, los defensores de esta tesis han considerado necesario exigir una conducta culpable del administrador para poder derivar la responsabilidad tributaria sobre las sanciones impuestas a la persona jurídica, pues, al igual que los defensores de la tesis de la autoría material de la infracción, consideran que esa responsabilidad, de alguna manera, constituye una sanción por su conducta antijurídica. En este sentido, afirma Zornoza que «puesto que el presupuesto de la responsabilidad de los administradores es su participación en un hecho ilícito, el citado principio (refiriéndose el autor al principio *nulla poena sine culpa*) reclama, al prohibir cualquier forma de responsabilidad objetiva en el ámbito sancionador, que se acredite la concurrencia del elemento subjetivo que integra la noción de infracción, esto es, de la simple negligencia a que se refiere el artículo 77.1 de la LGT; exigencia que, de otro lado, puede entenderse incorporada al mismo artículo 40.1 que, al definir las conductas de los administradores que dan origen a su responsabilidad subsidiaria, emplea términos que llevan implícita, a nuestro parecer, la concurrencia de diversas

---

*Fiscal. Homenaje a Jaime Basanta*, Madrid, AEB-Cívitas, 1994, págs. 75-76; M. GUERRA REGUERA, *Garantías personales...*, *ob. cit.*, pág. 162 y ss.

<sup>391</sup> Vid. J. ATAZ HERNANDEZ, «La responsabilidad de los administradores de sociedades en materia fiscal», *ob. cit.*, págs. 75-76.

formas de culpabilidad»<sup>392</sup>. Ahora bien, con independencia de que se considere correcta o no la afirmación de que el administrador responde tributariamente como sanción por su participación en la infracción tributaria realizada por la persona jurídica, en cualquier caso, el grado de culpabilidad que debería exigirse por estos autores es el dolo, pues, como ya hemos afirmado en otro lugar, la sanción de la participación sólo puede aceptarse cuando «la voluntad del partícipe se dirija a contribuir a la realización del hecho principal», sin que sea posible castigar la participación imprudente<sup>393</sup>.

- C) Responsabilidad subsidiaria por el incumplimiento de la obligación legal de prevenir la infracción cometida por otro o tesis de la doble infracción.

Como una variedad de la anterior, aparece la tesis de De Palma, quien considera el primer supuesto de responsabilidad tributaria de los administradores de personas jurídicas, contemplado en el artículo 40.1 de la LGT, como un ejemplo de responsabilidad por el incumplimiento de una obligación legal de prevenir la infracción cometida por otro, prevista con carácter general por el artículo 130.3 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común<sup>394</sup>. Según este último precepto, «Serán

---

<sup>392</sup> Vid. J.J. ZORNOZA PEREZ, *El sistema de infracciones y sanciones...*, ob. cit., pág. 198. Por su parte, Rufián Lizana advierte que después de la reforma del artículo 40.1 de la LGT producida en 1985, no se plantea el problema de que «se exijan grados diferentes de culpa, uno para imponer la sanción a la sociedad y otro para imponer el castigo consistente en la responsabilidad del administrador», pues, la nueva legislación suprimió las referencias a unas especiales características en la conducta del administrador, de modo que tanto para sancionar a la sociedad como al administrador bastará la simple negligencia en la conducta del administrador, que es, precisamente, a quien van a ser referidas las exigencias de la culpabilidad de la sociedad. Vid. D. M<sup>a</sup>. RUFIAN LIZANA, «La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades...», págs. 644-647.

<sup>393</sup> Vid. M. COBO DEL ROSAL, T.S. VIVES ANTON, *Derecho Penal. Parte General*, ob. cit., pág. 579.

<sup>394</sup> Vid. A. DE PALMA DEL TESO, *El principio de culpabilidad en el Derecho administrativo sancionador*, ob. cit., págs. 103-108.



responsables subsidiarios o solidarios por el incumplimiento de las obligaciones impuestas por la Ley que conlleven el deber de prevenir la infracción administrativa cometida por otros, las personas físicas y jurídicas sobre las que tal deber recaiga, cuando así lo determinen las Leyes reguladoras de los distintos regímenes sancionadores<sup>395</sup>». Según esta autora, al amparo del artículo 130.3 de la Ley 30/1992, «cuando las Leyes reguladoras de los distintos regímenes sancionadores impongan a determinadas personas, físicas o jurídicas, el deber de prevenir la infracción que otros concretos sujetos pudieren cometer –situando, por tanto, aquéllas en posición de garante– la propia Ley podrá establecer un régimen de responsabilidad solidaria o subsidiaria»<sup>396</sup>. Pues bien, entiende De Palma que el artículo 40.1 de la LGT «establece la responsabilidad directa de la Sociedad y considera a sus administradores responsables subsidiarios cuando no han evitado, pudiendo hacerlo tal como era su deber, la realización de la conducta típica, o cuando la han hecho posible». A ello añade, y esto es importante para comprender la opinión de esta autora, que «no se exige responsabilidad al garante por la infracción cometida por el autor material, a quien debía vigilar, sino por su propia participación en los hechos. La infracción ha sido posible porque él ha incumplido la obligación legal de prevenirla, su conducta omisiva le hace cooperador necesario. Ahora bien, al amparo del principio de culpabilidad, sólo podrá recaer

---

<sup>395</sup> Advierte De Palma que, «durante la tramitación del proyecto de ley en el congreso, el Grupo Mixto presentó la enmienda número 220 en la que se proponía la siguiente redacción del precepto: “*Cuando así lo determinen las Leyes reguladoras de los distintos regímenes sancionadores, serán responsables subsidiarios o solidarios, por el incumplimiento de las normas legales que obliguen a prevenir las infracciones administrativas cometidas por otros, las personas físicas o jurídicas sobre las que tal deber recaiga*”», enmienda que, según apunta la autora, a pesar de haberse aceptado, no tuvo reflejo en el texto del proyecto que, tras su aprobación, fue remitido al Senado. Vid. A. DE PALMA DEL TESO, *El principio de culpabilidad en el Derecho administrativo sancionador*, ob. cit., págs. 103-104, nota 20.

<sup>396</sup> Vid. A. DE PALMA DEL TESO, *El principio de culpabilidad en el Derecho administrativo sancionador*, ob. cit., pág. 104.

responsabilidad sobre el garante cuando, de forma dolosa o negligente, hubiere omitido adoptar las medidas a su alcance para evitar la infracción»<sup>397</sup>.

Como puede apreciarse, la tesis expuesta parte de la existencia de una doble infracción, la cometida por la persona jurídica, y el incumplimiento de un deber de garante impuesto a la Ley al administrador, en virtud del cuál, éste se encuentra obligado a prevenir la comisión de la infracción tributaria por la persona jurídica, incumplimiento que, a su vez, es constitutivo de una participación –a título de cooperador necesario– en la infracción tributaria cometida, en calidad de autora material, por la persona jurídica. Consiguientemente, al administrador no se le considera autor material de la infracción tributaria cuya sanción se imputa a la persona jurídica, sino infractor de una obligación legal de prevenir la infracción, de evitar que otro realice una conducta tipificada como infracción. El administrador que, pudiendo y debiendo evitar la comisión de la infracción tributaria por la persona jurídica que administra, incumplió su deber de vigilancia, se convertiría en cooperador necesario de la persona jurídica, es decir, en partícipe en la comisión de la infracción. Ahora bien, la autora no aclara suficientemente si el administrador deberá responder de la sanción y de las deudas tributarias de la persona jurídica, precisamente por su *participación* en la infracción cuya autoría corresponde a aquélla, o, por el contrario, por haber infringido el deber de vigilancia que le ha impuesto expresamente la Ley. Si se entendiese que el administrador que incumplido se deber de vigilancia responde de la deuda tributaria de la sociedad como partícipe en la infracción tributaria, entonces, no existirían diferencias con la tesis expuesta en el apartado anterior. Mientras que si se entendiese que el administrador responde por el incumplimiento del deber de vigilancia, y no por su participación en la infracción cometida por otro, las consecuencias podrían ser distintas.

---

<sup>397</sup> Vid. A. DE PALMA DEL TESO, *El principio de culpabilidad en el Derecho administrativo sancionador*, ob. cit., págs. 105-106.

La tesis ha sido recogida por alguna Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central<sup>398</sup>. Para el TEAC, en relación con el primer supuesto de responsabilidad tributaria de los administradores previsto en el artículo 40.1 de la LGT, es necesario distinguir «entre el sujeto infractor, al que la ley penaliza por razón de su conducta, y aquellas personas a quienes la norma legal declara responsables de la infracción cometida y que, como tales, han de satisfacer a la Hacienda Pública el importe de lo que correspondía pagar a aquél». El TEAC considera que, mientras «el primero realiza un acto contrario a la ley, que por eso mismo se sanciona», por el contrario, «el segundo incumple una obligación de vigilancia que, de haber sido ejercida, hubiera evitado la infracción<sup>399</sup>, y por eso se le obliga a compensar el daño derivado de su negligencia». A lo anterior se añade que «no se trata en este último caso, de un elemento originador de una responsabilidad sancionadora en estricto sentido técnico, ya que es una noción perfectamente integrada en el ámbito del ilícito civil, dando lugar a un gravamen de esta índole, como es el de tener que soportar con carácter general el pago de la deuda». Por lo tanto, parece considerarse la responsabilidad tributaria sobre la deuda tributaria ajena, incluidas las sanciones, como la consecuencia jurídica impuesta al administrador por el incumplimiento de sus obligaciones como gestor de la sociedad, y no por la participación en la comisión de la infracción tributaria, en cuanto dicho incumplimiento ha causado un daño patrimonial a la Hacienda Pública que el administrador deberá compensar, siempre en absoluta armonía, a decir del TEAC, con los condicionantes que se contienen en los artículos 1902 y 1903 del C.C.. Ese daño parece ser que se concretaría en la deuda tributaria,

---

<sup>398</sup> Resolución del TEAC de 15 de enero de 1999.

<sup>399</sup> El deber de vigilancia que corresponde al administrador, según el TEAC, viene establecido en el artículo 133 de la LSA.

incluidas las sanciones, relacionadas con la infracción tributaria cuya comisión por la persona jurídica el administrador no evitó.

*1.3.1.3. Consideraciones críticas acerca de la responsabilidad tributaria contemplada en el artículo 40.1 de la LGT.*

A) Falta de una explicación dogmática a la responsabilidad subsidiaria de los administradores.

La tesis de la responsabilidad tributaria de los administradores por la autoría material en nombre ajeno de las infracciones tributarias, que considera dicha responsabilidad subsidiaria como una imputación tardía de las consecuencias jurídicas de la realización material de la acción típica por los administradores, es la que mejor explica el significado del artículo 40.1 de la LGT. Los comportamientos tipificados en el primer supuesto de responsabilidad tributaria contemplado en este precepto se corresponden, sin duda, con los que realizan materialmente la infracción tributaria cuya autoría se atribuye a la persona jurídica. En contra de lo que han entendido algunos autores, el administrador no participa, en el sentido de aportación material al hecho ajeno, ni directa ni indirectamente, en la infracción tributaria cometida por la persona jurídica y, menos aún, puede ser considerado coautor de la misma. Para ello sería necesario que la persona jurídica pudiera realizar de manera directa el hecho típico a través de una conducta que no estuviera comprendida en las enumeradas en el precepto comentado. Cuando la persona jurídica infringe el ordenamiento tributario es porque sus administradores, o no han realizado los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, o han consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependen, o bien han adoptado acuerdos que hicieran posibles tales infracciones. Así, pues, la infracción tributaria será siempre una consecuencia directa, nunca indirecta, de una conducta

de los administradores, subsumible en alguno de los tipos de comportamiento descritos en el artículo 40.1. Esto se explica porque la acción y voluntad del administrador es considerada como la acción y voluntad de la persona jurídica, de modo que, cuando por la acción y voluntad del administrador, que se considera es la acción y voluntad de la persona jurídica, se realiza una conducta tipificada como infracción tributaria, es ésta y no aquél a quien se considera como sujeto infractor<sup>400</sup>.

Debe excluirse también la existencia de un deber a cargo de los administradores de prevenir la comisión de una infracción tributaria por las personas jurídicas que administran, pues, para eso sería necesario entender que las personas jurídicas pueden cometer por sí mismas infracciones tributarias. Pero es evidente que aquéllas, en cualquier caso, sólo podrían infringir el ordenamiento jurídico a través de la imputación de los efectos de una conducta de sus representantes o empleados. Dicho de otra forma, los administradores no están obligados a prevenir que la persona jurídica incumpla los deberes y las obligaciones tributarias que a esta última impone la Ley, sino a cumplir esos deberes y obligaciones en nombre del ente colectivo que administran<sup>401</sup>. Si, a su

---

<sup>400</sup> Compartimos, por tanto, la opinión de Abelardo Delgado, según la cual, «técnicamente, no hay participación en un hecho ajeno, sino realización de un hecho propio imputable inmediatamente a otro». Vid. A. DELGADO, «Los responsables de deudas tributaria en el Derecho español (y II)», *ob. cit.*, pág. 2.

<sup>401</sup> Lo contrario, la existencia de un deber de la persona jurídica, considerada como organización, de prevenir la comisión de infracciones por sus administradores, ha sido defendido en Alemania por Tiedemann, según expone el profesor Gracia Martín. De acuerdo con este último, «una culpabilidad propia de la persona jurídica es posible explicarla y fundamentarla, según Tiedemann, mediante el criterio de la “culpabilidad por defecto de organización” (*Organisationsverschulden oder Organisationsfehler*)». A decir de Tiedemann, «los hechos individuales (hechos de contacto) tienen que ser contemplados como hechos de agrupación en razón de que y en tanto que la agrupación, a través de sus órganos o representantes, ha omitido la adopción de medidas de precaución que son exigibles para garantizar un desarrollo ordenado y no delictivo de la actividad relativa al tráfico de empresa». Vid. L. GRACIA MARTIN, «La cuestión de la responsabilidad penal de las propias personas jurídicas», *ob. cit.*, pág. 62. En la doctrina española, Alejandro Nieto ha afirmado que la figura del «garante» permite explicar satisfactoriamente la responsabilidad de las personas jurídicas: «éstas, en efecto, deben garantizar el cumplimiento de las

vez, hubieran delegado en un tercero la realización de determinadas funciones de gestión, apoderándole para actuar en nombre de la persona jurídica, deberán vigilar, dentro de unos determinados límites, el correcto desempeño de aquellas funciones, pero aun así, tampoco podría hablarse de un deber de vigilancia sobre la persona jurídica. Por todo ello, no podemos aceptar la explicación de quienes consideran que el administrador deberá pagar la deuda tributaria ajena, incluidas las sanciones, para compensar el daño patrimonial causado a la Hacienda Pública por no haber evitado que la persona jurídica cometiera una infracción tributaria, y mucho menos, para ser sancionado por su cooperación necesaria en el hecho realizado por la persona jurídica. Si el administrador tuviera que indemnizar, debería hacerlo por haber causado un daño patrimonial directamente a través de la realización de la acción típica, y, por otro lado, de cooperar con alguien, en ningún caso sería con la persona jurídica, sino con quienes –personas físicas– se pudieran servir de él para llevar a cabo la infracción tributaria.

Ahora bien, una cosa es explicar la lógica que ha guiado al legislador español en la configuración del artículo 40.1 de la LGT, y otra, bien distinta, es justificar dogmáticamente la atribución de dicha responsabilidad subsidiaria sobre las sanciones y, accesoriamente, sobre la deuda tributaria misma que aparezca relacionada con la comisión de una infracción. En nuestra opinión, adoptando como punto de partida cualquiera de las explicaciones dogmáticas de la capacidad de acción y voluntad propia de las personas jurídicas, que les permitiría ser consideradas como sujetos infractores, no es posible llegar a explicar dogmáticamente la responsabilidad subsidiaria de los administradores sobre las sanciones impuestas a la sociedad. Las mismas razones que pudieran alegarse para justificar la responsabilidad directa de las personas jurídicas, dentro de los

---

obligaciones de sus agentes, de tal manera que las infracciones por ellos cometidas implican un correlativo incumplimiento de las obligaciones del garante, que justifica la responsabilidad de éste». Vid. A. NIETO, *Derecho Administrativo Sancionador*, ob. cit., pág. 360.

márgenes establecidos por las categorías dogmáticas tradicionales, por las infracciones cometidas a través de sus órganos o representantes, impedirían considerar justificada una responsabilidad de los administradores sobre las sanciones impuestas a la sociedad. Tratar de justificar la imposición de sanciones a la persona jurídica, defendiendo que son éstas, y no las personas físicas a través de las que actúan, las que han cometido la infracción, impide, después, considerar justificada la responsabilidad de los administradores sobre las sanciones impuestas a la sociedad, en cuanto que ellos han realizado materialmente la acción típica y han actuado culpablemente, precisamente, porque previamente se ha entendido que su acción y voluntad es la acción y voluntad de la sociedad. No parece lógico defender primero que la persona jurídica, y no las personas físicas que integran sus órganos, comete la infracción tributaria, y después, considerar justificada una imputación subsidiaria de esa misma sanción a las personas físicas que actuaron en nombre de la sociedad.

B) Responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas en nombre de una persona jurídica.

A pesar de los esfuerzos doctrinales y jurisprudenciales realizados para justificar la responsabilidad directa de las personas jurídicas, en el ámbito del Derecho administrativo sancionador, por las infracciones cometidas en su nombre por quienes las representan, lo cierto es que solamente las personas físicas son capaces de infringir culpablemente el ordenamiento jurídico, al menos dentro de los parámetros proporcionados por las categorías dogmáticas tradicionales de acción y de culpabilidad, porque solamente las personas físicas son capaces de tener voluntad y, por ese motivo, ellas son las únicas destinatarias de las normas jurídicas, las únicas a quienes se puede dirigir el juicio de culpabilidad<sup>402</sup>. Ni

---

<sup>402</sup> Seguimos, en su totalidad, la argumentación desarrollada por el profesor Gracia Martín, para quien «en la actualidad podrán aún ser discutible y discutirse acerca de si la norma de

siquiera en relación con las grandes empresas, en las que debido a la existencia de un alto grado de institucionalización puede decirse que los administradores son un instrumento de la sociedad, y no la sociedad un instrumento jurídico-formal del que se sirven las personas que las administran para actuar en el tráfico, debería renunciarse a la responsabilidad directa de las personas físicas que actúan por ellas y, en su caso, de aquellas otras que influyen decisivamente sobre las decisiones de las anteriores. En cualquier caso, la necesidad de luchar eficazmente contra la criminalidad económica, no debería conducir a renunciar a las exigencias impuestas por el principio de culpabilidad, ni en el ámbito del Derecho penal ni tampoco en el del Derecho administrativo<sup>403</sup>, ni a distintas formas de entender

---

determinación es relevante para la atribución de contenido a la antijuridicidad o si es sólo el referente de la culpabilidad. Lo que en ningún caso me parece susceptible de discusión es que destinatario de una norma de conducta sólo puede ser un sujeto con respecto al que ésta sea susceptible de concretarse, alguna vez, en deber, y esto sólo puede suceder con respecto al sujeto capaz de acción. En rigor, creo que únicamente podemos hablar de *infracción* con respecto a la transgresión de una norma de conducta y que únicamente merece la denominación y puede cumplir la función propia de *sanción* la consecuencia jurídica que se aplica a una infracción». Pero, además, añade este autor, que «el hecho realizado por el titular del órgano o por el representante no puede atribuirse a la persona jurídica en concepto de desvalor del resultado porque aquélla no es capaz de acción y, en consecuencia, de realizar la acción prohibida o de omitir la demanda». Vid. L. GRACIA MARTIN, «La cuestión de la responsabilidad penal de las propias personas jurídicas», *ob. cit.*, págs. 63 y ss.

<sup>403</sup> En el ámbito del Derecho penal, Zugaldía Espinar ha reconocido que «la conveniencia político-criminal de exigir responsabilidad criminal a las personas jurídicas choca irremisiblemente con la imposibilidad dogmática de llevar a cabo el empeño». Según este autor, el mantenimiento de las categorías dogmáticas tradicionales de la acción y la culpabilidad parece cerrar el paso a los avances que propone la política criminal al recoger los resultados de las investigaciones empíricas sobre el delito. En definitiva, Zugaldía insiste especialmente en la conveniencia político-criminal de reconocer responsabilidad criminal a las personas jurídicas, pero, a su vez, en el insalvable obstáculo que suponen las objeciones dogmáticas. Mientras el Derecho penal continúe exigiendo en el sujeto activo del delito una facultad de querer, una potencialidad volitiva que no existe en la persona jurídica, éstas seguirán siendo consideradas incapaces de delinquir, por carecer del *elemento moral* (voluntad culpable) que exige la infracción». Por todo ello, este autor propone la revisión de las categorías dogmáticas tradicionales de la acción y la culpabilidad. Vid. J.M. ZUGALDIA ESPINAR, «Conveniencia político-criminal e imposibilidad de revisar la formula tradicional *societas delinquere non potest*», *ob. cit.*, págs. 80 y ss. En el ámbito del Derecho administrativo, Alejandro Nieto ha reconocido que «la culpabilidad sólo puede ser exigida a los seres capaces de ser culpables. Es un absurdo jurídico –aparte de real– pretender exigirla a quien no puede tenerla, pues la única consecuencia es la impunidad». De ahí que el autor acabe diciendo que «de la evidente incapacidad de las personas jurídicas para ser culpables en sentido estricto no debe deducirse su impunidad sino algo muy diferente: que no hay que exigirles tal culpabilidad». Vid. A. NIETO, *Derecho Administrativo Sancionador*, *ob. cit.*, pág. 360. A esta misma conclusión ha llegado recientemente el profesor Bajo Fernández



dicho principio que, en definitiva, terminan por ignorar lo que éste significa<sup>404</sup>. Lo que debería hacer el legislador para luchar eficazmente contra los delitos e infracciones cometidos en el curso de la actuación de una persona jurídica, debería ser complementar la responsabilidad directa de las personas físicas que han realizado la acción típica, con otras medidas no propiamente sancionadoras impuestas a la persona jurídica<sup>405</sup>.

---

cuando afirma que «no es posible fundamentar la responsabilidad de las personas jurídicas en la culpabilidad, sino en la simple necesidad preventiva derivada del hecho de 1) la imposibilidad de identificar al autor, cuando 2) la infracción redundó en beneficio de la entidad y 3) faltaron las medidas de dirección y vigilancia necesarias para evitar la infracción». A lo anterior añade este autor que «es preferible esta conclusión que no prostituir el principio de culpabilidad que, referido a la persona jurídica, siempre sería culpabilidad por el hecho de otro, por más que algunos autores pretendan salvar la situación». *Vid.* M. BAJO FERNANDEZ, «La responsabilidad penal de las personas jurídicas en el Derecho administrativo español», en *Responsabilidad penal de las empresas y sus órganos y responsabilidad por el producto*, Barcelona, J.M. Bosch, 1996, pág. 31.

<sup>404</sup> Esto es lo que viene a decir el profesor Bajo Fernández cuando afirma que «debemos reconocer, sin rasgarnos las vestiduras, que es imposible mantener el principio de culpabilidad frente al Derecho sancionador (penal) de las personas jurídicas. Las referencias que la jurisprudencia constitucional hace al principio de culpabilidad, han de entenderse fracasadas frente a las personas jurídicas. Y no es que la culpabilidad en este caso haya de entenderse de un modo diferente, sino que lisa y llanamente no se exige por imposibilidad conceptual». *Vid.* M. BAJO FERNANDEZ, «La responsabilidad penal de las personas jurídicas en el Derecho administrativo español», *ob. cit.*, pág. 30.

<sup>405</sup> Compartimos la opinión formulada por el profesor Gracia Martín, para quien «la doctrina tradicional y los argumentos por ella utilizados en contra de la fundamentación de la responsabilidad penal de las personas jurídicas continúan siendo plenamente válidos». Según este autor, «el delito resulta de la selección de sólo una parte de los datos de hecho que se producen en un contexto de acción que es, desde luego, mucho más amplio. Otros datos de hecho del contexto en que surge el delito, que no pueden ni deben ser tenidos en cuenta para la valoración *jurídico penal* y que, por ello, deben quedar fuera del supuesto de hecho de la pena o de la medida de seguridad del Derecho Penal, pueden y deben ser objeto de valoración jurídica y configurar el supuesto de hecho de otra consecuencia jurídica independiente que debe aplicarse junto a y además de la pena, de modo que, recordando de nuevo Hirsch, pueda alcanzarse una valoración jurídica total del caso y la aplicación de todas las formas de reacción jurídica orientadas a la protección, reafirmación y restablecimiento del orden jurídico». *Vid.* L. GRACIA MARTIN, «La cuestión de la responsabilidad penal de las propias personas jurídicas», *ob. cit.*, págs. 69 y ss. También Pérez Royo ha considerado deseable una solución que pase por el respeto al principio de culpabilidad, es decir, por la responsabilidad individual de los personas físicas, y por la aplicación de consecuencias jurídicas accesorias a los entes titulares de los deberes violados mediante el comportamiento infractor o que hubieran resultado beneficiados con el mismo. *Vid.* F. PEREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones...*, *ob. cit.*, págs. 282-283.

Los administradores deben ser sancionados por las infracciones cometidas en nombre de la persona jurídica, siempre que su acción sea típica y hayan actuado de forma culpable, lo que es distinto de obligarles a responder subsidiariamente de las sanciones impuestas a la sociedad como consecuencia de las actuaciones de sus representantes. Sería deseable, pues, la sustitución del actual régimen de responsabilidad tributaria sobre las sanciones por parte de los administradores que no realizaren los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, que consintieren el incumplimiento por quienes de ellos dependan o que adoptaren acuerdos que hicieran posibles tales infracciones, por la previsión de responsabilidad directa los administradores de hecho o de Derecho, o por quien actúe en representación de la persona jurídica, a quienes sea imputable personalmente la realización culpable de la infracción tributaria, de acuerdo con los mismos criterios que rigen en el Derecho penal. Lo más razonable sería, en nuestra opinión, una remisión al título II del Libro I del C.P., en el que se regulan las personas responsables de los delitos y faltas, por parte de la Ley General Tributaria, de manera que los principios inspiradores del Derecho penal común, efectivamente, fueran de aplicación al Derecho administrativo sancionador. Esto debería ser así porque, si partimos de que los principios inspiradores del primero deben ser aplicados también al segundo, las únicas particularidades que podrían tener alguna justificación son aquellas que derivan de ser la Administración, y no los tribunales de justicia, los que impongan la sanción correspondiente y, por lo que nos interesa, el hecho de ser la Administración y no un juez quien sancione no parece ser razón suficiente para permitir sancionar a las personas jurídicas, cuando está demostrado que la responsabilidad criminal de éstas resulta incompatible con los conceptos de acción y culpabilidad. Ello, naturalmente, sin perjuicio de la responsabilidad de las propias personas jurídicas en orden al pago de las deudas tributarias y de otras medidas no sancionadoras que el legislador considerase oportuno imponer a éstas.

C) Obligación de los administradores de indemnizar a la Hacienda Pública por el daño patrimonial causado.

Los administradores que no realizaren los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, consintieren el incumplimiento por quienes de ellos dependan o adoptaren acuerdos que hicieran posibles tales infracciones, además de ser sancionados por las infracciones cometidas con motivo de su actuación en nombre de la persona jurídica, pueden ser obligados a indemnizar a la Hacienda Pública del daño patrimonial causado. No hay ningún inconveniente en llamar «responsabilidad tributaria» a esta clase de responsabilidad, para diferenciarla de la responsabilidad civil de los administradores, por daños causados a terceros, existente en otros ámbitos del ordenamiento jurídico. Pero, en cualquier caso, para que la obligación de pagar la deuda tributaria ajena, excluidas las sanciones y el recargo de apremio, impuesta al administrador puede estar justificada, dicha responsabilidad deberá ser reconducida a los límites de la responsabilidad civil extracontractual. Así pues, será necesario que se de un acto ilícito de los administradores consistente, precisamente, en el incumplimiento de los deberes y obligaciones tributarias impuestos a la sociedad y que aquéllos vienen obligados a cumplir en su nombre; que la Hacienda Pública haya sufrido un daño patrimonial y que entre ese comportamiento ilícito y el daño exista una relación causal; por último, es imprescindible que el administrador haya actuado con dolo o negligencia. De esta forma, ante la insuficiencia patrimonial de la persona jurídica para hacer frente al pago de las deudas tributarias, cuando concurren todos los presupuestos mencionados, la Hacienda Pública no necesitará ejercer contra los administradores la acción individual de responsabilidad prevista en el artículo 135 de la LSA.

Esto es, de alguna manera, lo que toda la doctrina científica parece aceptar, aunque sea implícitamente, cuando se defiende el distinto alcance objetivo de la

responsabilidad tributaria en los supuestos de comisión de infracciones leves y de infracciones graves. La doctrina científica viene defendiendo, de manera unánime, que las deudas tributarias de la sociedad –entendida la deuda tributaria en un sentido estricto, como obligación nacida de la realización del hecho imponible– se pueden exigir a los administradores que hayan realizado materialmente una infracción grave, nunca en relación con las infracciones simples, y esto, solamente éstas, y en la medida en que efectivamente lo estén, se encuentran relacionadas con la causación de un perjuicio económico directo a la Hacienda Pública. En el fondo, todos los autores aceptan que los tributos impagados por la sociedad solamente deben exigirse a los administradores que, en nombre de aquélla, hayan dejado de pagarlos. Si, como también se ha dicho, la Ley pudiera obligar al pago de la deuda tributaria ajena a cualquier persona, con tal de que existiera algún tipo de relación entre ésta y el sujeto pasivo, ¿por qué no podrían ser obligados al pago de la deuda tributaria ajena los administradores que hubieran cometido en nombre de la sociedad una infracción tributaria simple?. O, igualmente, si la Ley pudiera sancionar con la obligación de pagar la deuda tributaria a quien realizara un hecho ilícito, ¿por qué no se podría obligar a los administradores que han cometido materialmente en nombre de la sociedad una infracción simple, al pago de los tributos correspondientes a esta última, como sanción por la realización culpable de un hecho antijurídico?. Cuando se afirma que los administradores, en virtud del primer supuesto de responsabilidad tributaria contemplado en el artículo 40.1 de la LGT, solamente deben responder de la deuda tributaria ajena cuando con su conducta se hubiera causado un perjuicio económico a la Hacienda pública, en realidad, están aceptando que el administrador está obligado a pagar esa deuda porque debe compensar económicamente el perjuicio económico producido.

De esta manera, aunque con un alcance subjetivo más limitado, el primer supuesto de responsabilidad tributaria de los administradores de personas jurídicas contemplado en el artículo 40.1 de la LGT puede ser asimilado al que

recoge la AO (1977) en el § 69. Así, tal y como se ha indicado anteriormente, el § 69 de la AO (1977) establece que las personas designadas en los §§ 34 y 35<sup>406</sup> serán responsables cuando los créditos derivados de la obligación tributaria (§ 37)<sup>407</sup> no sean liquidados o satisfechos, o no lo sean a su debido tiempo, como consecuencia de una transgresión dolosa o gravemente culposa de sus deberes, o bien, por los mismos motivos, se cobrasen injustamente devoluciones o reembolsos de impuestos<sup>408</sup>. Ya hemos señalado en otro lugar que esta responsabilidad tributaria es considerada por los profesores Tipke y Kruse de naturaleza indemnizatoria<sup>409</sup>. Por eso, esta responsabilidad tendría como presupuestos necesarios, en primer lugar, el incumplimiento de los deberes tributarios impuestos a las personas representadas que, como representantes, les correspondería cumplir<sup>410</sup>; en segundo

---

<sup>406</sup> Cabe ahora recordar que las personas designadas en los párrafos 34 y 35 de la AO (1919) son los representantes legales de las personas físicas y jurídicas y los gestores de las uniones de personas y masas patrimoniales sin capacidad jurídica, los miembros o socios de las uniones de personas sin capacidad jurídica, cuando éstas carezcan de representantes y, por último, quienes se encuentren facultados para disponer en nombre propio o ajeno. Por lo que respecta a los administradores de personas jurídicas, en relación con la responsabilidad tributaria establecida en este párrafo 69 AO, la doctrina ha entendido que Administradores deberán ser considerados, no sólo el representante orgánico de la persona jurídica, sino también el administrador de hecho, en definitiva, quien tenga poder para representar a la persona jurídica, con independencia de la forma jurídica utilizada; y que no debe considerarse relevante, tampoco, en el momento en el que se inscrito en el Registro mercantil el cese como administrador, sino que lo decisivo debe ser el momento en el que se ha adoptado el acuerdo o declaración. Vid. H. KERKHOFF, «Die steuerliche Haftung des GmbH-Geschäftsführers», *N.W.B.*, núm. 35, 1995, pág. 2817.

<sup>407</sup> Los créditos de la obligación tributaria, según el párrafo 37 de la AO (1977) son, el crédito tributario (*Steueranspruch*), el derecho al reembolso del impuesto (*Steuervergütungsanspruch*), el derecho contra el responsable tributario (*Haftungsanspruch*), el derecho a una prestación tributaria accesorio (*Anspruch auf eine steuerlich Nebenleistung*), el derecho a la devolución de la cantidad indebidamente pagada o restituida, y los derechos a la devolución de impuestos regulados en las leyes tributarias especiales. Vid. *Ordenanza Tributaria Alemana*, Traducción y notas por C. PALAO TABOADA, *ob. cit.*, págs. 75-76.

<sup>408</sup> Vid. *Ordenanza Tributaria Alemana*, Traducción y notas por C. PALAO TABOADA, *ob. cit.*, págs. 74, 75 y 88.

<sup>409</sup> Vid. K. TIPKE, W. KRUSE, *Abgaben Ordnung Kommentar*, *ob. cit.*, comentario al párrafo 69, párrafo 2.

<sup>410</sup> Estos deberes son, según Tipke y Kruse, los deberes correspondientes a los deudores principales (*Erstschuldners*) que, durante la existencia del poder de representación o de disposición,

lugar, el padecimiento de un daño por el acreedor tributario, que existirá siempre que los créditos tributarios correspondientes a la relación tributaria obligacional no sean satisfechos, o no lo sean a su debido tiempo, o cuando se perciban injustificadamente devoluciones o reembolsos de impuestos<sup>411</sup>; en tercer lugar, que el daño patrimonial mencionado encuentre su causa en el incumplimiento de aquellos deberes, es decir, que el daño no se habría producido sin el incumplimiento de los mismos; y, por último, la culpabilidad del representante, con la particularidad de que la AO, a diferencia de nuestra Ley General Tributaria, no se conforma con la simple negligencia, sino que exige dolo o negligencia grave<sup>412</sup>.

### 1.3.2. La responsabilidad de los administradores en caso de cese de la persona jurídica en sus actividades.

El mismo artículo 40.1 de la LGT, según la redacción introducida por la Ley 10/1985, establece un segundo supuesto de responsabilidad de los administradores de personas jurídicas. Así, después de ordenar la responsabilidad tributaria de los administradores por las infracciones cometidas por las personas jurídicas que administran, este precepto dispone que, «asimismo, serán responsables subsidiariamente, en todo caso, de las obligaciones tributarias pendientes de las personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades los administradores de las mismas». Nos encontramos ante un auténtico supuesto de

---

nacen a cargo de los primeros con fundamento en la AO en las leyes tributarias particulares. *Vid.* K. TIPKE, W. KRUSE, *Abgaben Ordnung Kommentar, ob. cit.*, comentario al párrafo 69, párrafo 12.

<sup>411</sup> *Vid.* K. TIPKE, W. KRUSE, *Abgaben Ordnung Kommentar, ob. cit.*, comentario al párrafo 69, párrafos 13-19.

<sup>412</sup> Según indican Tipke y Kruse, actúa con negligencia grave quien infringe en extraordinarias proporciones el deber de cuidado que está obligado y es capaz de guardar según sus conocimientos personales y capacidad. *Vid.* K. TIPKE, W. KRUSE, *Abgaben Ordnung Kommentar, ob. cit.*, comentario al párrafo 69, párrafos 23-27.

responsabilidad tributaria, pues, el artículo 40.1 de la LGT obliga a los administradores de una persona jurídica a pagar las deudas tributarias de la persona jurídica que administran, por tanto, deudas tributarias ajenas, que se encuentren pendientes después del cese de ésta en sus actividades. Así pues, en principio, y según el tenor literal de este precepto, cuando una persona jurídica cese en su actividad y tenga deudas tributarias pendientes, los administradores de la persona jurídica, en cualquier caso, estarán subsidiariamente obligados a pagar aquéllas. Ahora bien, ni los presupuestos jurídicos que dan lugar a la aparición de esta responsabilidad se encuentran suficientemente delimitados, dada la vaguedad del término «cese de la actividad» y el carácter abierto que confiere la expresión «en todo caso», ni tampoco el precepto recoge expresamente la extensión objetiva de la responsabilidad, surgiendo dudas acerca del alcance de ésta a las sanciones pendientes a raíz de la utilización de la expresión «asimismo».

#### 1.3.2.1. *Presupuestos jurídicos de la responsabilidad tributaria.*

De forma generalizada se ha entendido que la referencia realizada por el artículo 40.1 de la LGT al cese de las personas jurídicas en sus actividades debe considerarse realizada a la situación en la que se encuentran las personas jurídicas que, sin haber sido disueltas ni liquidadas, han cesado de hecho en sus actividades, es decir, que «aun habiendo desaparecido de hecho, no han sido objeto de disolución formal», ni tampoco se encuentran en período de disolución y liquidación<sup>413</sup>. En palabras de Abelardo Delgado, «una persona jurídica cesará en

---

<sup>413</sup> Vid. F. PEREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones...*, *ob. cit.*, pág. 298; J.J. ZORNOZA PEREZ, *El sistema de infracciones y sanciones...*, *ob. cit.*, pág. 200; M<sup>a</sup>.D. ARIAS ABELLAN, «Modificaciones a la Ley General Tributaria...», *ob. cit.*, pág. 428; A. DELGADO, «Los responsables de deudas tributarias en el Derecho español (y II)», *ob. cit.*, pág. 2; A. MORILLO MENDEZ, «Responsabilidades solidarias y subsidiarias después de la Ley 10/1985 de modificación parcial de la Ley General Tributaria», *ob. cit.*, pág. 233; A. ZABALA RODRIGUEZ-FORNOS, I. DAGO ELORZA, F. LLOPIS GINER, *Aspectos sustantivos y procedimentales de la recaudación*, *ob. cit.*, pág. 144; J. ATAZ HERNANDEZ, «La responsabilidad de los administradores...», *ob. cit.*, págs. 84-85; F.J. MARTIN FERNANDEZ, «Los socios y administradores ante las deudas tributarias de una sociedad:

sus actividades cuando, sin entrar en el período de liquidación, el ente colectivo deje de estar destinado a un fin social que le trascienda y dicho más sencillamente, cuando una sociedad mercantil deje de desarrollar o de estar destinada al desarrollo futuro de una actividad, fundamentalmente empresarial o profesional»<sup>414</sup>. En primer lugar, se afirma que el cese de la actividad no abarca también el que se produce por la disolución de la sociedad porque, si la persona jurídica ha sido disuelta y liquidada, ésta habrá desaparecido y las obligaciones tributarias pendientes, según dispone el artículo 89.4 de la LGT, «se transmitirán a los socios partícipes en el capital que responderán de ellas solidariamente y hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que se les hubiere adjudicado»<sup>415</sup>. En segundo lugar, tampoco se entiende por cese de la actividad el que pueda producirse durante el período de liquidación o disolución porque, si la persona jurídica se encuentra en este período, entonces, «serán responsables subsidiarios los Síndicos, Interventores o Liquidadores de quiebras, concursos, sociedades y entidades en general, cuando por negligencia o mala fe no realicen las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones y que sean imputables a los respectivos sujetos pasivos», según dispone el artículo 40.2 de la LGT<sup>416</sup>.

---

estado de la cuestión», *C.T.*, núm. 79, 1996, pág. 107; J.V. NAVARRO ALCAZAR, «La responsabilidad tributaria de los administradores...», *ob. cit.*, pág. 93.

<sup>414</sup> Vid. A. DELGADO, «Los responsables de deudas tributarias en el Derecho español (y II)», *ob. cit.*, pág. 2.

<sup>415</sup> Vid. A. MORILLO MENDEZ, «Responsabilidades solidarias y subsidiarias...», *ob. cit.*, pág. 233; A. DELGADO, «Los responsables de deudas tributarias en el Derecho español (y II)», *ob. cit.*, pág. 2; J. ATAZ HERNANDEZ, «La responsabilidad tributaria de los administradores...», *ob. cit.*, pág. 84; J.V. NAVARRO ALCAZAR, «La responsabilidad tributaria de los administradores...», *ob. cit.*, pág. 93; J.M<sup>a</sup>. GARRETA SUCH, *La responsabilidad civil, fiscal y penal...*, *ob. cit.*, pág. 316.

<sup>416</sup> Vid. A. DELGADO, «Los responsables de deudas tributarias en el Derecho español (y II)», *ob. cit.*, pág. 2; J.M<sup>a</sup>. GARRETA SUCH, *La responsabilidad civil, fiscal y penal...*, *ob. cit.*, pág. 321.



Según un primer sector de la doctrina científica, el segundo supuesto de responsabilidad tributaria recogido en el artículo 40.1 de la LGT pretende garantizar la deuda tributaria en los supuestos de cese fáctico de la actividad de la persona jurídica, sin disolución formal de la misma, con independencia de la causa y forma del cese<sup>417</sup>. A diferencia de la responsabilidad tributaria prevista en el primer inciso de este precepto, la responsabilidad tributaria de los administradores por cese en la actividad de la persona jurídica que administran nacería con independencia de que existiera o no una conducta antijurídica por parte de aquéllos, esto es, con independencia de que el impago de las deudas tributarias pendientes en el momento del cese se correspondiera con un comportamiento del administrador en cuestión o, por otro lado, de que concurriera alguna causa de disolución de la sociedad que les obligase a liquidar y disolver la misma<sup>418</sup>. Lógicamente, puesto que la responsabilidad tributaria nacería al margen de cualquier participación en la comisión de una infracción tributaria imputable a la sociedad, el administrador que debiera responder tributariamente por aplicación del segundo inciso del artículo 40.1 de la LGT no sería responsable de las sanciones impuestas a la sociedad, pendientes todavía en el momento del cese de la actividad<sup>419</sup>. De este modo, cuando una sociedad cesara de facto en sus

---

<sup>417</sup> Vid. F. PEREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones...*, *ob. cit.*, pág. 298; J.J. ZORNOZA PEREZ, *El sistema de infracciones y sanciones...*, *ob. cit.*, pág. 200; J. ALVAREZ MARTINEZ, *Las responsabilidades tributarias del artículo 40 de la LGT...*, *ob. cit.*, pág. 184; M. GUERRA REGUERA, *Garantías personales...*, *ob. cit.*, págs. 171 y ss.

<sup>418</sup> Así, en opinión de Guerra Reguera, «si la sociedad ha cesado en sus actividades, de sus obligaciones tributarias pendientes nacidas bajo el mandato de los administradores que han dado lugar al cese, responderá directamente la sociedad, y subsidiariamente los administradores. Es, a tenor del precepto, absolutamente indiferente que en esa obligación haya un comportamiento sancionatorio y que existan administradores que no hayan participado en modo alguno en esa hipotética conducta infractora: todos los administradores son responsables subsidiarios de todas las obligaciones pendientes, si la sociedad ha cesado en sus actividades». Vid. M. GUERRA REGUERA, *Garantías personales...*, *ob. cit.*, pág. 172.

<sup>419</sup> Según Pérez Royo, «pese a lo rotundo de la letra del precepto («en todo caso»), la circunstancia de que la sociedad haya cesado en sus actividades no puede determinar la extensión de la responsabilidad por infracción a personas ajenas a ésta. De manera que si en el supuesto indicado existen «inocentes», junto a otros que han participado, por acción u omisión, en la

actividades, subsistiendo en cambio su personalidad jurídica, podrían encontrarse obligados al pago de las deudas tributarias de la sociedad, al mismo tiempo, los administradores que fueran causantes directos del impago de la deuda tributaria en su período reglamentario, siempre que su conducta hubiera permitido imputar a la sociedad una infracción tributaria, quienes responderían además de las correspondientes sanciones, y los administradores encargados de la gestión de la sociedad en el momento del cese de su actividad, independientemente de que no fueran causantes de la falta de pago o de que la situación de la sociedad no les obligara a proceder a su liquidación y disolución<sup>420</sup>.

En cambio, para otro sector de la doctrina científica española, para que nazca la responsabilidad tributaria contemplada en el segundo inciso del artículo 40.1 de la LGT, será necesaria la existencia de una conducta negligente del administrador. La opinión ha sido defendida por Arias Abellán, quien rechaza la interpretación literal de la norma, optando por una «interpretación sistemática en relación al primer párrafo y lógica en relación al ordenamiento mercantil». Esa interpretación lógica y sistemática del precepto lleva a Arias Abellán a defender que, para que nazca la responsabilidad tributaria prevista en el mismo, es necesario que los administradores hayan actuado al menos negligentemente, dejando de realizar las actuaciones que son de su incumbencia según el Derecho mercantil y que se traducen, en palabras de la autora, «en dar los pasos necesarios para llevar a la sociedad a su extinción, utilizando los mecanismos necesarios previstos en Derecho»; en cambio, «si el administrador actúa con la diligencia

---

comisión de infracciones, la responsabilidad por la deuda tributaria será exigible a todos ellos, pero la correspondiente a las sanciones únicamente a los segundos». Vid. F. PEREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones...*, ob. cit., pág. 298. Así mismo, J.J. ZORNOZA PEREZ, *El sistema de infracciones y sanciones...*, ob. cit., pág. 200; J. ALVAREZ MARTINEZ, *Las responsabilidades tributarias del artículo 40 de la LGT...*, ob. cit., pág. 184; M. GUERRA REGUERA, *Garantías personales...*, ob. cit., pág. 173.

<sup>420</sup> Vid. M. GUERRA REGUERA, *Garantías personales...*, ob. cit., pág. 175.

debida, no parece que se le pueda exigir responsabilidad de ningún tipo»<sup>421</sup>. En definitiva, esta responsabilidad de los administradores constituiría la respuesta del ordenamiento jurídico-tributario a los casos demasiado frecuentes en los que la crisis económica de la sociedad degenera en la total desaparición de hecho del tráfico jurídico, sin que los administradores cumplan con sus obligaciones de convocar la junta de accionistas para que la misma adopte, en su caso, el acuerdo de disolución social o que, cuando ésta no lo acuerde, no soliciten la disolución judicial. Existiría, por tanto, un evidente paralelismo entre la responsabilidad tributaria de los administradores sobre las obligaciones tributarias de las personas jurídicas que hubieran cesado en sus actividades y la responsabilidad de los administradores por no promoción o remoción de la disolución en el ámbito del Derecho mercantil<sup>422</sup>, que sirve de fundamento a la doctrina para configurar dicha

<sup>421</sup> Vid. M<sup>a</sup>.D. ARIAS ABELLAN, «Modificaciones a la Ley General Tributaria en la regulación jurídica del responsable», *ob. cit.*, pág. 428. La idea es compartida, aunque matizadamente, por Zabala-Dago-Llopis, al entender que «la interpretación de la regla, unida a la claridad que ha de ser corolario de la reserva de ley, y su contexto en el artículo 40.1 LGT, que se refiere a supuestos de dimensión sancionadora, conducen a reducir su operatividad a situaciones de ilícito. Este, sin embargo, no residiría tanto en la ausencia de actuación tendente a la extinción formal de la persona jurídica formal de la persona jurídica como en el incumplimiento por el administrador de la diligencia precisa para cumplir, caso de cesación de la actividad, los deberes tributarios formales y materiales, efectuando las correspondientes previsiones financieras». Vid. A. ZABALA RODRIGUEZ-FORNOS, I. DAGO ELORZA, F. LLOPIS GINER, *Aspectos sustantivos y procedimentales de la recaudación*, *ob. cit.*, pág. 145. Entre otros autores, aceptan la interpretación de Arias Abellán: A. MORILLO MENDEZ, «Responsabilidades solidarias y subsidiarias...», *ob. cit.*, pág. 233; M<sup>a</sup>.L. OCHOA TREPAT, «La responsabilidad tributaria de los administradores de las personas jurídicas», *ob. cit.*, pág. 153; J. ATAZ HERNANDEZ, «La responsabilidad de los administradores de sociedades...», *ob. cit.*, págs. 84-85; J.V. NAVARRO ALCAZAR, «La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles», *ob. cit.*, pág. 94; J. MARTIN FERNANDEZ, «Los socios y administradores ante las deudas tributarias...», *ob. cit.*, págs. 107-108; J.M<sup>a</sup>. GARRETA SUCH, *La responsabilidad civil, fiscal y penal...*, *ob. cit.*, pág. 321. Por su parte, entiende Abelardo Delgado que «ésta es una modalidad de responsabilidad derivada de la realización de un acto no tanto ilícito como reprochable». Vid. A. DELGADO, «Los responsables de deudas tributarias en el Derecho español (y II)», *ob. cit.*, pág. 2.

<sup>422</sup> En el ámbito del Derecho privado, existe una responsabilidad frente a los acreedores sociales de los administradores de las sociedades inactivas. En relación con las sociedades anónimas, esta responsabilidad se encuentra prevista en el artículo 262.5 del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, según el cual, «Responderán solidariamente de las obligaciones sociales los administradores que incumplan la obligación de convocar en el plazo de dos meses la Junta general para que adopte, en su caso, el acuerdo de disolución o que no soliciten la disolución judicial de la

responsabilidad tributaria como el reflejo en el ámbito tributario de la prevista en el artículo 262.5 de la LSA<sup>423</sup>.

Según este último sector de la doctrina científica nos encontraríamos, pues, al igual que la responsabilidad tributaria prevista en el primer inciso del artículo 40.1 de la LGT, ante una responsabilidad por una conducta antijurídica y culpable que es imputable a los administradores. Sin embargo, a diferencia del primer supuesto de responsabilidad tributaria contemplado en este mismo precepto, la ordenada en el segundo inciso no se encontraría unida al incumplimiento de un deber de la sociedad que el administrador incumple mientras actúa en representación de la misma, sino que presupuesto jurídico de dicha responsabilidad sería el incumplimiento de un deber propio de los administradores, impuesto por la Ley y los estatutos a las personas que integren el órgano de administración de la sociedad. Precisamente, por ello, el administrador

---

sociedad en el plazo de dos meses a contar desde la fecha prevista para la celebración de la Junta, cuándo ésta no se haya constituido, o desde el día de la Junta, cuando el acuerdo hubiera sido contrario a la disolución». En cuanto a la responsabilidad, por este mismo motivo, de los administradores de sociedades de responsabilidad limitada, la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, establece en el artículo 105.5 que «el incumplimiento de la obligación de convocar Junta General o de solicitar la disolución judicial determinará la responsabilidad solidaria de los administradores por todas las deudas sociales», y, por otra parte, si se produce la disolución de pleno derecho, por transcurso del plazo de un año desde la adopción del acuerdo de reducción del capital social por debajo del mínimo legal realizado en cumplimiento de la Ley, sin que se hubiere inscrito la transformación o la disolución de la sociedad o el aumento de capital, por aplicación del artículo 108.2 de dicha Ley, «los administradores responderán personal y solidariamente entre sí y con la sociedad de las deudas sociales».

<sup>423</sup> Así, el esquema diseñado por Morillo Méndez respecto de la responsabilidad de los administradores, que parte de la existencia de una «presunción de decisiones por el administrador, de cuyos efectos debe responder cuando no quede patrimonio social que pueda afectarse», como reconoce el autor, «se encuadra y enraíza en los principios mercantiles, bien que se refuerce ante la necesidad de intensificar las garantías del cumplimiento de obligaciones tributarias». *Vid.* A. MORILLO MENDEZ, «Responsabilidades solidarias y subsidiarias...», *ob. cit.*, pág. 233. Precisamente, una de las razones que lleva a Navarro Alcázar ha considerar esta responsabilidad tributaria como un supuesto de responsabilidad por una conducta del administrador contraria a los deberes impuestos por la normativa mercantil, realizada con negligencia o mala fe, es la similitud del segundo inciso del artículo 40.1 de la LGT con lo que establece el artículo 262.5 de la LSA. *Vid.* J.V. NAVARRO ALCAZAR, «La responsabilidad tributaria de los administradores...», *ob. cit.*, pág. 94.

no respondería de las sanciones impuestas a la sociedad, salvo que se encontrase, además, en el supuesto contemplado en el primer inciso del artículo 40.1 de la LGT<sup>424</sup>. Concretamente, la conducta ilícita de los administradores –que de forma genérica se ha entendido como «dar los pasos necesarios para llevar a la sociedad a su extinción, utilizando los mecanismos previstos en Derecho»<sup>425</sup>– consistiría, en no convocar la Junta General en el plazo de dos meses para que adopte el acuerdo de disolución, o en no solicitar la disolución judicial de la sociedad cuando el acuerdo social fuese contrario a la disolución o no pudiese ser logrado<sup>426</sup>. No se trataría,

---

<sup>424</sup> Vid. J. ATAZ HERNANDEZ, «La responsabilidad de los administradores de sociedades...», *ob. cit.*, pág. 85; J.V. NAVARRO ALCAZAR, «La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles», *ob. cit.*, pág. 95.

<sup>425</sup> Vid. M<sup>a</sup>.D. ARIAS ABELLAN, «Modificaciones a la Ley General Tributaria en la regulación jurídica del responsable», *ob. cit.*, pág. 428. En el mismo sentido: M<sup>a</sup>.L. OCHOA TREPAT, «La responsabilidad tributaria de los administradores de las personas jurídicas», *ob. cit.*, pág. 153; J. ATAZ HERNANDEZ, «La responsabilidad de los administradores de sociedades...», *ob. cit.*, pág. 85.

<sup>426</sup> El artículo 262.2 de la LSA establece: «Los administradores deberán convocar junta general en el plazo de dos meses para que adopte el acuerdo de disolución. Cualquier accionista podrá requerir a los administradores para que convoque la junta si, a su juicio, existe causa legítima para la disolución», mientras que el apartado 4 de este mismo precepto señala: «Los administradores están obligados a solicitar la disolución judicial de la sociedad cuando el acuerdo social fuese contrario a la disolución o no pudiera ser logrado». Hay que advertir que la disolución únicamente debe ser acordada por la Junta General y, consiguiente, solamente los administradores tendrán el deber de convocarla, cuando concurra alguna de las causas de disolución previstas en los números 3, 4, 5 y 7 del apartado 1 del artículo 260. Estas causas de disolución son: 260.1.3. «Por la conclusión de la empresa que constituya su objeto o la imposibilidad manifiesta de realizar el fin social o por la paralización de los órganos sociales, de modo que resulte imposible su funcionamiento»; 260.1.4. «Por consecuencia de pérdidas que dejen reducido el patrimonio a una cantidad inferior a la mitad del capital social, a no ser que éste se aumente o se reduzca en la medida suficiente»; 260.1.5. « Por reducción del capital social por debajo del mínimo legal»; 260.1.7. « Por cualquier otra causa establecida en los estatutos». Por su parte, el artículo 105.1 de la LSRL establece: «En los casos previstos en las letras c) a g) del apartado 1 y en el apartado 2 del artículo anterior, la disolución requerirá acuerdo de la Junta General adoptado por la mayoría a que se refiere el apartado 1 del artículo 53. Los administradores deberán convocar la Junta General en el plazo de dos meses para que adopte el acuerdo de disolución. Cualquier socio podrá solicitar de los administradores la convocatoria si, a su juicio, concurriera alguna de dichas causas de disolución»; así mismo, el apartado 4 de este precepto dispone lo siguiente: «Los administradores están obligados a solicitar la disolución judicial de la sociedad cuando el acuerdo social fuese contrario a la disolución o no pudiera ser logrado. La solicitud habrá de formularse en el plazo de dos meses a contar desde la fecha prevista para la celebración de la Junta, cuando ésta no se haya constituido, o desde el día de la Junta, cuando el acuerdo hubiera sido contrario a la disolución o no se hubiera adoptado». En cuanto a las causas de disolución previstas en las letras c) a g) del apartado 1 del artículo 104,

según estos autores, de una responsabilidad objetiva, sino de una responsabilidad por culpa, de modo que no serían responsables los administradores que hubiesen actuado diligentemente en el ejercicio de sus funciones como administrador. Sin embargo, al igual que sucede en el ámbito mercantil, faltaría por aclarar si nos encontramos ante una «responsabilidad por daños», de modo que la responsabilidad se encontrara condicionada a la existencia de un daño al acreedor tributario, causalmente relacionado con el incumplimiento de los mencionados deberes o, por el contrario, estamos ante una «responsabilidad-sanción en garantía de deuda ajena»<sup>427</sup>.

---

serían: a) «Por la conclusión de la empresa que constituya su objeto, la imposibilidad manifiesta de conseguir el fin social, o la paralización de los órganos sociales de modo que resulte imposible su funcionamiento»; b) «Por falta de ejercicio de la actividad o actividades que constituyan el objeto social durante tres años consecutivos»; c) «Por consecuencia de pérdidas que dejen reducido el patrimonio contable a menos de la mitad del capital social, a no ser que éste se aumente o se reduzca en la medida suficiente»; d) «Por reducción del capital social por debajo del mínimo legal»; f) «Cuando la reducción sea consecuencia del cumplimiento de una Ley se estará a lo dispuesto en el artículo 108»; g) «Por cualquier otra causa establecida en los estatutos». Mientras que el apartado 2 de este precepto dispone: «La quiebra de la sociedad determinará su disolución cuando se acuerde expresamente como consecuencia de la resolución judicial que la declare».

<sup>427</sup> Una parte de la doctrina científica mercantilista, así como determinadas resoluciones jurisprudenciales, han tratado de enmarcar la responsabilidad de los administradores por no disolución en el ámbito de la responsabilidad civil por daños, exigiendo como presupuestos de dicha responsabilidad, por tanto, no sólo un incumplimiento culpable de aquellos deberes ya mencionados, sino la presencia de un daño por el acreedor accionante y la existencia de una relación de causalidad entre el comportamiento del administrador y el daño sufrido por el acreedor. En este sentido, Vicent Chuliá considera la responsabilidad contemplada en el artículo 262.5 de la LSA como una responsabilidad agravada por daños, al establecer un sistema de responsabilidad por culpa con inversión de la carga de la prueba, cuyos presupuestos serían: «una conducta de acción u omisión; que les sea imputable (por estar en el ejercicio del cargo de administradores y no sufrir ninguna causa de inimputabilidad); que sea o pueda ser dañosa para la sociedad; antijurídica (por infracción de normas legales, incluso reglamentarias, o por infracción del deber de diligencia exigible a todo empresario y representante leal), y culpable». *Vid.* F. VICENT CHULIA, «Responsabilidad de los administradores en sociedades no operativas», *Derecho de los negocios*, núm. 28, 1993, págs. 1 y ss. En este mismo sentido, la Sentencia de la Audiencia Provincial de Oviedo, de 1 de diciembre de 1992, se rechazó la responsabilidad del administrador por no constar acreditado que «caso de haber cumplido los administradores la obligación impuesta en el precitado artículo 262 de la nueva Ley, corolario de la específica de velar en todo momento por el mantenimiento del principio de equiparación entre capital y el patrimonio, el impago de la deuda no se hubiera producido, antes bien resulta por el contrario acreditado que aun de haberse cumplido la misma, disolviendo y liquidando ordinariamente el patrimonio de la sociedad, los acreedores, y en concreto la parte actora, carecerían de toda perspectiva sería de cobro, dada la situación de insolvencia de *facto* previa de la misma». Por el contrario, opina Estaban Velasco que «se configura un supuesto especial de responsabilidad-sanción en garantía de deuda ajena, que se traduce en la

Pues bien, por nuestra parte, tal y como venimos defendiendo, no se encuentra de ninguna manera justificado exigir a una persona el pago de una deuda tributaria ajena con el único fundamento de la conveniencia de garantizar el cobro del tributo. Posiblemente, la tesis defendida por Pérez Royo sea la más exacta desde el punto de vista de una interpretación literal y gramatical del precepto y, además, seguramente se corresponda con el objetivo perseguido por el legislador a través de la introducción de la norma. Sin embargo, dicha interpretación conduciría a que se permitiese obligar a cualquier administrador, sin otra consideración que su condición de tal en el momento del cese de la actividad de la sociedad, a pagar la deuda tributaria de esta última. Esto, en cualquier caso, debe ser descartado, pues no se puede obligar a contribuir al sostenimiento del gasto público a quien no ha manifestado capacidad económica y, al administrador a quien se le obligase subsidiariamente a pagar la deuda tributaria ajena, en definitiva, se le estaría obligando a contribuir al sostenimiento del gasto público, sin ni siquiera tener en cuenta la existencia de recursos suficientes para hacer frente al pago sin poner en peligro su derecho a llevar una vida digna. Al administrador se le estaría obligando a contribuir al sostenimiento del gasto público según la capacidad económica ajena, sin perjuicio de su derecho a exigir a la sociedad el reembolso del importe satisfecho, pues, su obligación en ningún momento se haría depender de la posibilidad objetiva de aquél para obtener anticipadamente de la sociedad el importe que alcance su responsabilidad,

---

posibilidad de exigir coactivamente sobre los bienes del infractor el cumplimiento de determinadas prestaciones económicas, pero no existe responsabilidad indemnizatoria ordinaria en la medida que la cuantía de esas pretensiones no se hace depender en sentido propio del daño causado ni de los criterios propios de la responsabilidad con función reparadora del perjuicio». Advierte este autor que «no se establece una responsabilidad objetiva, en el sentido de prescindir de la culpabilidad del agente en la producción del daño, sino que el legislador establece un supuesto de responsabilidad fuera del marco de la responsabilidad por daños, como supuesto de responsabilidad *ex lege*, cuyo contenido sancionatorio se dirige a satisfacer el interés del acreedor en obtener la prestación que en principio tiene frente al deudor, que es la sociedad». *Vid.* G. ESTEBAN VELASCO, «Algunas reflexiones sobre la responsabilidad de los administradores frente a los socios y terceros: acción individual y acción por no promoción o remoción de la disolución», *R.d.S.*, núm. 5, 1995, pág. 72.

ni la definitiva adquisición por parte del acreedor tributario de los recursos ingresados por el administrador dependería tampoco de la definitiva traslación del gravamen a la sociedad a través de la correspondiente mecanismo jurídico de reembolso.

Pero, en nuestra opinión, tampoco se encuentra justificado sancionar a quien ha realizado culpablemente una conducta antijurídica obligándole a pagar la deuda tributaria ajena. Como ya se ha expuesto anteriormente, imponer una responsabilidad tributaria como sanción de garantía por el incumplimiento culpable, por parte del administrador de una sociedad, de sus deberes en orden a la disolución de la misma, tal y como se ha defendido tanto en la doctrina tributarista<sup>428</sup> –en relación con el segundo inciso del artículo 40.1 de la LGT– y en la doctrina mercantilista<sup>429</sup> –en relación con la responsabilidad de los administradores prevista en los artículos 262.5 de la LSA y 105 de la LSRL–, no sería conforme con los principios jurídicos que, por exigencias constitucionales, debe respetar la Ley cuando pretenda sancionar un determinado comportamiento, especialmente con el principio de proporcionalidad. De ahí que, la realización de

---

<sup>428</sup> Entre los autores que se conforman con exigir una conducta ilícita y culpable del administrador, además del cese de la sociedad en su actividad, como únicos presupuestos para el surgimiento de esta responsabilidad tributaria, se encontrarían: M<sup>a</sup>.D. ARIAS ABELLAN, «Modificaciones a la Ley General Tributaria...», *ob. cit.*, pág. 428; M<sup>a</sup>.L. OCHOA TREPAT, «La responsabilidad tributaria de los administradores...», *ob. cit.*, pág. 153; J. ATAZ HERNANDEZ, «La responsabilidad de los administradores...», *ob. cit.*, pág. 85; F.J. MARTIN FERNANDEZ, «Los socios y administradores ante las deudas...», *ob. cit.*, pág. 107.

<sup>429</sup> En el seno de la doctrina mercantilista, entre quienes no consideran necesaria la relación de causalidad entre el daño sufrido por el acreedor social que ejercita la acción contra los administradores *ex* artículos 262.5 de la LSA o 105.5 de la LSRL, se encontrarían: G. ESTEBAN VELASCO, «Algunas reflexiones sobre la responsabilidad de los administradores...», *ob. cit.*, págs. 71-73; E. BELTRAN, «Perdidas y responsabilidad de los administradores. Comentario a las Sentencias de la Audiencia Provincial de Zaragoza de 23 de noviembre de 1991 y de la Audiencia Provincial de Oviedo de 1 de diciembre de 1992», *RDM*, núm. 205, 1992, pág. 484; L. SUAREZ-LLANOS GOMEZ, «La responsabilidad por deudas de los administradores de sociedad anónima», en *Estudios en Homenaje al profesor Aurelio Menéndez*, II, Madrid, Civitas, 1996, pág. 2504; J. HURTADO COBLES, *La responsabilidad de los administradores societarios en el ámbito civil y social*, Barcelona, Atelier mercantil, 1998, págs. 87 y ss.



una conducta antijurídica por el administrador, su imputabilidad y la presencia de culpabilidad en su comportamiento, no pueda ser considerado como fundamento suficiente para obligarle a pagar las deudas tributarias de la sociedad. Pensamos que sería necesario, además, la existencia de un daño y la relación de causalidad entre éste y el incumplimiento por el administrador de sus deberes de convocar la junta general o de solicitar la disolución judicial de la sociedad ante la concurrencia de alguna de las causas de disolución que requieren acuerdo de aquélla. Habría que probar, por tanto, que si el administrador hubiera cumplido con los mencionados deberes, el acreedor tributario no habría sufrido el daño patrimonial equivalente al importe impagado de la deuda tributaria<sup>430</sup>. En definitiva, se trataría de reconducir la responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades que hayan cesado en sus actividades al marco de la responsabilidad por daños de

---

<sup>430</sup> Así parece entenderlo Navarro Alcázar, quien, después de afirmar que la finalidad que persigue el precepto es «reprimir comportamientos consistentes en liquidar por la vía de hecho el patrimonio de la sociedad, cancelando las deudas contraídas, excepción hecha de las tributarias, y distribuyendo acto seguido el neto patrimonial resultante entre los socios», se pregunta «si resultaría exigible este supuesto de responsabilidad, al administrador de aquella sociedad que hubiere concluido su actividad totalmente despatrimonializada como consecuencia de los avatares de su actividad mercantil (...), puesto que en estos casos la liquidación, de no producirse nuevas aportaciones de los socios, sería inoperante». Vid. J.V. NAVARRO ALCAZAR, «La responsabilidad tributaria de los administradores...», *ob. cit.*, pág. 94. El autor parece estar pensando que, en este segundo supuesto, la conducta del administrador que no cumple sus deberes en orden a la disolución, aun actuando negligentemente, no causa un daño a la Hacienda Pública pues, al carecer la sociedad de patrimonio suficiente para hacer frente a sus deudas, tampoco la entrada de los liquidadores evitaría un daño patrimonial a la sociedad. Ahora bien, hay que tener en cuenta que si podría haber un daño en la medida en que la no disolución y liquidación impide la sucesión de los socios en las deudas tributarias de la sociedad en virtud del artículo 89.4 de la LGT y, por tanto que, de haber cumplido los administradores con sus obligaciones, posiblemente la Hacienda Pública podría haber satisfecho su crédito directamente sobre aquéllos. Por su parte, Zabala-Dago-Llopis entienden que el ilícito del administrador generador de su responsabilidad «no residiría tanto en la ausencia de actuación tendente a la extinción formal de la persona jurídica como en el incumplimiento por el administrador de la diligencia precisa para cumplir, caso de cesación de la actividad, los deberes tributarios formales y materiales, efectuando las correspondientes previsiones financieras». Vid. A. ZABALA RODRIGUEZ-FORNOS, I. DAGO ELORZA, F. LLOPIS GINER, *Aspectos sustantivos y procedimentales de la recaudación*, *ob. cit.*, pág. 145. Los autores, al parecer, no se conforman tampoco con la existencia de una conducta ilícita de los administradores, sino que parecen exigir la causación de un daño al acreedor tributario, en la medida en que aquéllos han provocado una situación financiera de la sociedad que le impide satisfacer el crédito tributario.

naturaleza indemnizatoria. Sólo así estaría justificada la obligación impuesta al administrador de pagar la deuda tributaria de la sociedad.

### 1.3.2.2. Alcance objetivo de la responsabilidad tributaria.

En cuanto al alcance objetivo de la responsabilidad tributaria, al margen de la cuestión relativa a la posible extensión de aquélla a las sanciones imputadas a la persona jurídica, sobre la que existe una opinión generalizada contraria al posible alcance sobre las mismas, se ha planteado si los administradores únicamente responderán de las deudas tributarias liquidadas o, también, de las deudas tributarias pendientes de liquidación, aunque nacidas y devengadas. Por lo general, se entiende que los administradores responderán de unas y de otras, de las liquidadas administrativamente y de las pendientes de comprobación y liquidación administrativa<sup>431</sup>. La respuesta parece correcta, pues, la liquidación administrativa no debemos entenderla como un presupuesto del nacimiento de las deudas tributarias, sino, tan sólo, y no en todos los casos, como presupuesto de exigibilidad o como presupuesto para iniciar el procedimiento administrativo de ejecución forzosa. Por tanto, los administradores responderán de las deudas tributarias de la sociedad que hubieran nacido ya en el momento de producirse el incumplimiento de sus deberes y, también, de aquéllas que hayan nacido en un momento posterior, con independencia de que estuvieran o no liquidadas administrativamente cuando se produjo dicho cese o de que lo sean antes de que se disuelva la sociedad. Ahora bien, en la medida en que la liquidación

---

<sup>431</sup> Vid. A. ZABALA RODRIGUEZ-FORNOS, I. DAGO ELORZA, F. LLOPIS GINER, *Aspectos sustantivos y procedimentales de la recaudación*, *ob. cit.*, pág. 146; J. ATAZ HERNANDEZ, «La responsabilidad tributaria de los administradores...», *ob. cit.*, pág. 85; J.V. NAVARRO ALCAZAR, «La responsabilidad tributaria de los administradores...», *ob. cit.*, pág. 93; J.M<sup>a</sup>. GARRETA SUCH, *La responsabilidad civil, fiscal y penal...*, *ob. cit.*, pág. 322; J. ALVAREZ MARTINEZ, «Las responsabilidades tributarias del artículo 40 LGT...», *ob. cit.*, pág. 184. En contra de esta opinión se ha mostrado Morillo Méndez, entendiendo que «la responsabilidad a que hace referencia la ley es, sin duda, la derivada de obligaciones tributarias liquidadas». Vid. A. MORILLO MENDEZ, «Responsabilidades solidarias y subsidiarias...», *ob. cit.*, pág. 233.

administrativa es necesaria para iniciar el procedimiento de apremio contra la sociedad, y puesto que la responsabilidad tributaria de los administradores es subsidiaria, la liquidación administrativa de la deuda tributaria principal será un presupuesto jurídico necesario para realizar el requerimiento de pago al responsable tributario. Es decir, en cuanto que el requerimiento de pago realizado a los responsables subsidiarios exige la previa declaración de fallido del deudor principal y de los eventuales responsables solidarios, la Administración liquidará la deuda tributaria antes de realizar el mencionado requerimiento.

#### **1.4. Responsabilidad tributaria de los Síndicos, Interventores o Liquidadores.**

Según el artículo 40.2 de la LGT, «serán responsables subsidiarios los Síndicos, Interventores o Liquidadores de quiebras, concursos, Sociedades y Entidades en general, cuando por negligencia o mala fe no realizaren las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones y que sean imputables a los respectivos sujetos pasivos». Esta norma fue redactada por la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, por la que se aprobó la Ley General Tributaria, agotando el contenido del artículo 40 de la misma hasta su reforma por la Ley de 30 de junio de 1969, pero, además, sus términos han permanecido inalterados desde entonces, siendo extraño que no se vieran afectados por la Ley 10/1985, al menos en su mención a la negligencia o mala fe, tal y como sucedió con los artículos 38.1 y 40.1 de la LGT. Por lo demás, y como es evidente, nos volvemos a encontrar con un precepto que obliga a pagar la deuda tributaria ajena a quienes, estando obligados a pagarla como representantes del sujeto pasivo u obligado principal, no lo hacen. Como puede observarse, la Ley General Tributaria, a diferencia de la Ordenanza Tributaria alemana de 1977, no regula un supuesto genérico de responsabilidad tributaria de los representantes de personas físicas y jurídicas, sino que la misma

puede ser reconducida, según los casos, a los artículos 38.1, 40.1 y 40.2 de la LGT. Una vez más, también, es posible apreciar un paralelismo entre la acción de la Hacienda Pública contra los representantes de las personas jurídicas y la que corresponde a los demás acreedores sociales en virtud de la legislación mercantil, evidenciando la condición de acreedor privilegiado de la primera.

#### 1.4.1. Delimitación del ámbito personal y objetivo de aplicación del artículo 40.2 de la LGT.

El artículo 40.2 de la LGT señala como responsables tributarios a los Síndicos, Interventores o Liquidadores de quiebras, concursos, Sociedades y Entidades en general. Comenzando por los liquidadores, éstos son quienes se ocupan de la administración y representación de la sociedad durante su período de liquidación, encargándose fundamentalmente de la realización del activo social con el fin de liberar el pasivo y repartir el activo restante entre los accionistas, siendo su principal función la satisfacción o pago a los acreedores sociales<sup>432</sup>. Por su parte, los síndicos son las personas que integran el órgano de administración y representación, tanto de la quiebra, como del concurso de acreedores. Los síndicos son nombrados generalmente en número de tres entre los acreedores del quebrado o del concursado en la primera Junta general de acreedores, serán los representantes legales de los bienes del deudor a favor de la generalidad de sus acreedores, ostentando la representación judicial y extrajudicial de la quiebra o del concurso<sup>433</sup>. Corresponde a los síndicos, al igual que a los liquidadores de la sociedad, el pago de los créditos del quebrado o del concursado que hayan sido

---

<sup>432</sup> Vid. M. BROSETA PONT, *Manual de Derecho Mercantil*, 9ª. ed., Madrid, Tecnos, 1991, pág. 333; J.Mª. DE EIZAGUIRRE, «Liquidación de la sociedad anónima», en *Comentarios a la Ley de Sociedades Anónimas*, Tomo VIII, Madrid, Edersa, 1993, págs. 128 y ss.

<sup>433</sup> Vid. M. BROSETA PONT, *Manual de Derecho Mercantil*, 9ª. ed., Madrid, Tecnos, 1991, pág. 703.

debidamente reconocidos por la Junta de acreedores, y según la graduación acordada por esta última. A diferencia de los liquidadores y síndicos, a los interventores no les corresponde la representación del deudor, ni la administración de su negocio, sino fiscalizar la actuación realizada por la persona o personas que tengan encomendada la administración. La referencia a los interventores deberá entenderse realizada, exclusivamente, a los interventores que el juez puede designar en virtud de lo dispuesto en el artículo 269 de la LSA, durante la fase de liquidación de la sociedad<sup>434</sup>, sin que el tenor literal del precepto permita también incluir los interventores designados en los expedientes de suspensión de pagos<sup>435</sup>.

<sup>434</sup> Según el artículo 269 de la LSA, «los accionistas que representen la vigésima parte del capital social podrán solicitar del Juez de primera instancia del domicilio social la designación de un interventor que fiscalice las operaciones de liquidación» y «también podrá, en su caso, nombrar un interventor el sindicato de obligacionistas». Según el profesor De Eizaguirre, el cometido del interventor, o interventores en su caso, «parece consistir en obtener información en cualquier momento, de la actuación de los liquidadores y denunciar las irregularidades que detecte al grupo de accionistas que le propusieron; incluido su informe necesario, del balance final de la liquidación». Según este mismo autor, «no cabe, en cambio, una participación directa del interventor en las operaciones fiscalizadas, y en concreto, no dispone el interventor de un derecho de oposición o veto a la realización de cualquier operación liquidadora». En resumen, según De Eizaguirre, «el interventor no es consiguientemente *liquidador*, sino que su configuración legal se aproxima más a la de un *auditor*, en una fase en que la actividad de los auditores han concluido, según conviene la doctrina». Vid. J.M<sup>a</sup>. DE EIZAGUIRRE, «Liquidación de la sociedad anónima», *ob. cit.*, págs. 144-145.

<sup>435</sup> En general, el interventor aparecerá en cualquier supuesto de intervención externa en los negocios de los comerciantes y, en especial, en los supuestos de suspensión de pagos y en los de embargo de empresas. Vid. M. BROSETA PONT, *Manual de Derecho Mercantil*, *ob. cit.*, págs. 739 y 743. Algún autor se muestra partidario del nacimiento de responsabilidad tributaria a cargo de los interventores judiciales en los expedientes de suspensión de pagos. Vid. R. GIMENO-BAYON COBOS, L. GARRIDO ESPA, «La intervención judicial en los expedientes de suspensión de pagos: Nombramiento, funciones, obligaciones y responsabilidad», *R.G.D.*, núm. 55, 652/653, 1999, pág. 576. Sin embargo, el tenor literal del artículo 40.2 de la LGT no permite incluir al interventor del suspenso, puesto que únicamente hace referencia, por una parte, a las situaciones de quiebra y concurso, y por otra parte, a la liquidación de sociedades y entidades en general. Podría pensarse que el interventor del suspenso, aun no estando expresamente mencionada la suspensión de pagos, estaría incluido bajo la genérica mención a los interventores, pero entonces, puesto que los interventores no lo son de las quiebras o concursos, habría que entender que solamente serían responsables tributarios los interventores de sociedades y entidades en general, pero no de sujetos pasivos que fueran personas físicas, lo que sería absurdo. Por esa razón, compartimos la opinión de aquellos autores que definen el ámbito subjetivo de aplicación del artículo 40.2 de la LGT como «gestores de patrimonios en liquidación». Vid. F. PEREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones...*, *ob. cit.*, pág. 299 y, en el mismo sentido, A. DELGADO, «Los responsables de deudas tributarias...(y II)», *ob. cit.*, pág. 3; A. ZABALA RODRIGUEZ-FORNOS, I. DAGO ELORZA, F. LLOPIS GINER, *Aspectos sustantivos y procedimentales de la recaudación*, *ob. cit.*, pág. 147; J. MARTIN FERNANDEZ, «Los

El ámbito objetivo de aplicación del precepto se encuentra constituido por la falta de realización, concurriendo negligencia o mala fe, de las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias, imputables a los respectivos sujetos pasivos, devengadas con anterioridad a las situaciones de quiebra, concurso o liquidación. Se trata de la omisión, por negligencia o mala fe, de aquellas gestiones que, incumbiéndoles por razón de su condición de síndico de la quiebra o del concurso de acreedores, de interventor judicial o de liquidador de la sociedad, sean necesarias para satisfacer íntegramente aquéllas obligaciones tributarias que se hubieran devengado antes de que se produjeran dichas situaciones. No parece suficiente, a la vista del propio tenor literal del precepto, con la existencia de una conducta antijurídica, imputable al síndico, interventor o liquidador, y además culpable. De las palabras del artículo 40.2 de la LGT es posible deducir que, como elemento objetivo del presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria aquí contemplada, es necesario que se produzca un daño patrimonial a la Hacienda Pública y una relación de causalidad entre ese daño y el incumplimiento de los deberes unidos a los cargos de síndico, interventor o liquidador. No se trataría, pues, del incumplimiento de cualquier deber por parte de los mencionados sujetos, sino de la no realización de las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias. Pero, tampoco surgiría la responsabilidad por la mera omisión culpable de aquellas gestiones, sino que además las gestiones debían ser necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias, es decir, que no surgirá la responsabilidad tributaria cuando, incluso en el supuesto de haberse cumplido diligentemente con los deberes impuestos por el cargo, no se habría producido el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias.

---

socios y administradores ante las deudas tributarias..., *ob. cit.*, pág. 108; J. ALVAREZ MARTINEZ, «Las responsabilidades tributarias del artículo 40 LGT...», *ob. cit.*, págs. 185-186.

1.4.2. Alcance objetivo de la responsabilidad tributaria de los síndicos, interventores o liquidadores.

Los síndicos, interventores o liquidadores estarán obligados a pagar las deudas tributarias del quebrado, concursado o sociedad en liquidación, siempre que se produzcan las circunstancias objetivas anteriormente señaladas, que se hubieran devengado con anterioridad a dichas situaciones, con independencia, además, de que dichas deudas tributarias hubieran sido liquidadas administrativamente<sup>436</sup>. Es decir, los síndicos, interventores o liquidadores deberán indemnizar a la Hacienda Pública por el daño patrimonial que su conducta hubiere causado, pero, solamente en la medida del daño que se corresponda con la lesión de créditos tributarios devengados con anterioridad a las situaciones de quiebra, concurso de acreedores o liquidación. Por el posible daño patrimonial causado al acreedor tributario por estos mismos sujetos, en relación con créditos tributarios devengados una vez aparecidas aquellas situaciones<sup>437</sup>, en la medida en que ostentasen la representación y administración del sujeto pasivo, responderían por aplicación de los artículos 38.1 y 40.1 de la LGT, según se tratase de la representación de personas físicas o de personas jurídicas<sup>438</sup>. En cambio, cuando no

---

<sup>436</sup> Vid. A. DELGADO, «Los responsables de deudas tributarias...(y II)», *ob. cit.*, pág. 3; A. ZABALA RODRIGUEZ-FORNOS, I. DAGO ELORZA, F. LLOPIS GINER, *Aspectos sustantivos y procedimentales de la recaudación*, *ob. cit.*, pág. 147;

<sup>437</sup> Como señaló el profesor Calvo Ortega, «parece evidente la posibilidad de realización de hechos imponibles y, por tanto, de generación de obligaciones tributarias, sobre todo en algunas de las situaciones indicadas». En particular, destaca este autor la situación de liquidación de una sociedad anónima, en la que, «no sólo pueden realizar los liquidadores aquellas operaciones comerciales pendientes, sino las nuevas que sean necesarias para la liquidación de la sociedad». Vid. R. CALVO ORTEGA, «La responsabilidad tributaria subsidiaria», *ob. cit.*, pág. 159, nota 87.

<sup>438</sup> El Informe de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, de 21 de diciembre de 1990 (*Impuestos*, Vol. I, 1991, págs. 439-440), acepta la posibilidad de hacer responsables subsidiarios a los liquidadores por las obligaciones nacidas durante su gestión, y no satisfechas, al amparo del artículo 40.1 párrafo primero, «fundándose en una interpretación amplia del término administradores que comprenda a toda persona que tenga encomendada la gestión de los asuntos de la entidad». En opinión de Calvo Ortega, en estos casos no se puede derivar ni

tuviesen atribuida la representación del sujeto pasivo y administración de su actividad, como sucede con los interventores, debido a la falta de regulación en nuestro ordenamiento jurídico de la participación en la comisión de infracciones tributarias, y partiendo de la interpretación que hemos propuesto en relación con el artículo 38.1 de la LGT, habría que entender que su responsabilidad por daños solamente podría fundamentarse jurídicamente en la aplicación del artículo 1.104 del C.C.. Por lo demás, el momento en el que deben entenderse iniciadas las situaciones de quiebra, concurso o liquidación son, a efectos de la aplicación del artículo 40.2 de la LGT, respectivamente, el de la declaración judicial de la quiebra o concurso de acreedores y la disolución de la sociedad e inicio de las operaciones de liquidación.

Por otro lado, la doctrina científica viene admitiendo, de forma mayoritaria, la extensión de la responsabilidad tributaria de los síndicos, interventores o liquidadores a las sanciones impuestas a los sujetos pasivos, como consecuencia del incumplimiento por estos últimos de las obligaciones tributarias cuyo cumplimiento se exige a los responsables tributarios<sup>439</sup>. El carácter ilícito de la actuación de los síndicos, interventores o liquidadores, configurada como presupuesto objetivo de la responsabilidad, y la negligencia o mala fe exigida por

---

declarar responsabilidad alguna, salvo que resultase procedente la aplicación de la cláusula general de responsabilidad prevista actualmente en el artículo 38.1 de LGT. Vid. R. CALVO ORTEGA, «La responsabilidad tributaria subsidiaria», *ob. cit.*, pág. 159. La aplicación en estos casos de la responsabilidad de los administradores de personas jurídicas contemplada en el artículo 40.1 de la LGT ha sido rechazada también por López Geta, seguido al respecto por Álvarez Martínez, al entender que «el legislador delimita perfectamente las figuras de Administrador y Liquidador, concediéndoles expresamente un trato diferente». Vid. J.M<sup>a</sup>. LOPEZ GETA, «Disolución y liquidación de sociedades: responsabilidad de socios y liquidadores y administradores», *Impuestos*, Vol. I, 1990, pág. 103; J. ALVAREZ MARTINEZ, «Las responsabilidades tributarias del artículo 40 LGT...», *ob. cit.*, pág. 186.

<sup>439</sup> Vid. F. PEREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones...*, *ob. cit.*, pág. 300; J.J. ZORNOZA PEREZ, *El sistema de infracciones y sanciones...*, *ob. cit.*, pág. 202; A. DELGADO, «Los responsables de deudas tributarias...(y II)», *ob. cit.*, pág. 3; P.M. HERRERA MOLINA, «Coautoría y participación en las infracciones tributarias...», *ob. cit.*, pág. 711-712; J. ALVAREZ MARTINEZ, «Las responsabilidades tributarias del artículo 40 LGT...», *ob. cit.*, pág. 186.



el artículo 40.2 de la LGT, han llevado a pensar que la propia responsabilidad tributaria allí prevista constituye la sanción por la conducta ilícita descrita por esta norma, y que, la misma debía de extenderse a todas aquellas obligaciones tributarias del sujeto pasivo, incluidas las sanciones, cuyo pago incumbía realizar a aquellos sujetos<sup>440</sup>. En contra de esta opinión se han mostrado algunos autores, para quienes el alcance de la responsabilidad tributaria a las sanciones de los sujetos pasivos, al menos en el supuesto contemplado en el artículo 40.2 de la LGT, sería contrario al principio de personalidad de la pena, al no haber participado los titulares de los cargos mencionados en la comisión de la infracción tributaria<sup>441</sup>. Ahora bien, la responsabilidad tributaria de los síndicos, interventores y liquidadores entendemos que nunca alcanzará a las sanciones impuestas al sujeto pasivo cuyo patrimonio se encuentra en período de liquidación, no ya porque

---

<sup>440</sup> Según Pérez Royo, «dicha responsabilidad debe entenderse que alcanza a las sanciones. Aunque la cuestión se preste a interpretaciones diversas, consideramos decisivo en relación a esta conclusión, el argumento derivado del mismo presupuesto de la responsabilidad que, como hemos dicho, se fundamenta en una actuación ilícita, respecto de la cual el propio precepto exige expresamente la concurrencia de negligencia o mala fe (dolo). Vid. F. PEREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones...*, ob. cit., pág. 300. Más explícitas, todavía, son las palabras de Zornoza Pérez, al afirmar que «el hecho de que tal responsabilidad sólo resulte exigible en el caso de que los administradores de patrimonios en fase de liquidación actúen con negligencia o mala fe, conduce a hacerla extensiva a las sanciones impuestas, cuyo pago incumbía a dichos administradores en un correcto desempeño de sus funciones liquidadoras; porque la defraudación del interés de la Hacienda en el cobro de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones, con negligencia o mala fe, constituye una conducta ilícita cuya sanción consiste, precisamente, en el establecimiento de una responsabilidad subsidiaria que ha de alcanzar al conjunto de dichas obligaciones, incluyendo las sanciones atribuibles a la entidad en liquidación que no hubieran sido satisfechas con cargo a su activo». Vid. J.J. ZORNOZA PEREZ, *El sistema de infracciones y sanciones...*, ob. cit., pág. 202.

<sup>441</sup> El alcance de la responsabilidad tributaria sobre las sanciones, en general, y particularmente en el supuesto regulado en el artículo 40.2 de la LGT, ha sido rechazado por R. CALVO ORTEGA, «La responsabilidad tributaria subsidiaria», ob. cit., págs. 155 y 159, nota 86. En el mismo sentido, el profesor Palao Taboada ha entendido, «únicamente responderán de las infracciones que hayan cometido como actor material (aunque la infracción se impute a la persona jurídica) o en las que hayan participado como cooperador o cómplice», por lo que entiende este autor, en relación con lo dispuesto en el precepto mencionado, que «los síndicos, interventores y liquidadores no responderán en ningún caso de las sanciones que se encuentren ya impuestas a la sociedad o entidad (generalmente formando parte de una liquidación) con anterioridad al inicio de sus funciones» y, tampoco, «de aquéllas que se impongan por infracciones cometidas antes de este momento, a no ser que habiendo tenido conocimiento de ellas no hubiesen «realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias». Vid. C. PALAO TABOADA, «Notas a la Ley 25/1995...(III)», ob. cit., págs. 11-12.

resultaría contrario al principio de personalidad de la pena, sino porque nadie puede ser obligado al pago de la sanción ajena, ni siquiera en el caso de que su conducta fuera sancionable o, incluso, cuando la sanción ajena de la que se le tratase de hacer responder tributariamente fuera la consecuencia jurídica prevista a la realización de una infracción en la que él hubiera participado. Obligar a pagar la sanción ajena, aunque en determinados casos no sea contrario al principio de personalidad de la pena, sí se opondrá al principio de proporcionalidad. Además, el impago de una sanción nunca producirá un daño patrimonial a la Administración tributaria susceptible de indemnización.

#### 1.4.3. Incidencia del artículo 89.4 de la LGT sobre la responsabilidad tributaria de los síndicos, interventores o liquidadores.

La Ley 10/1985, de 26 de abril, introdujo un apartado 4 en el artículo 89 de la Ley General Tributaria, según el cual, «en el caso de Sociedades o Entidades disueltas y liquidadas, sus obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los socios o partícipes en el capital que responderán de ellas solidariamente y hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que se les hubiere adjudicado»<sup>442</sup>. Por tanto, según este precepto, siempre que existan deudas tributarias pendientes de pago, después de la disolución y liquidación de una Sociedad o Entidad que fuera sujeto pasivo de un impuesto, aquéllas se transmitirán a los socios o partícipes en el capital, quienes responderán solidariamente del pago de dichas deudas tributarias, quedando su responsabilidad patrimonial en cualquier caso

---

<sup>442</sup> El precepto fue introducido, según explica el profesor Sainz de Bujanda, a partir de una enmienda presentada en el Senado a la Ley de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria, con la única justificación de que con él se pretende «asegurar el cobro de los débitos tributarios pendientes contra las sociedades o entidades disueltas y liquidadas, evitando que mediante el expediente de la liquidación del ente pueda burlarse el derecho de la Hacienda Pública». *Vid. F. SAINZ DE BUJANDA, «La transmisión a los socios de las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades disueltas y liquidadas», R.E.D.F., núm. 70, 1991, págs. 152-153.*

condicionada a la obtención de una cuota de liquidación y siempre limitada por el valor de la misma. Esto supone, en primer lugar, un distanciamiento o, mejor, un enfrentamiento del Derecho tributario con el Derecho mercantil, en el que no es posible una responsabilidad directa de los acreedores frente al accionista y, menos aún, una responsabilidad solidaria de las personas que no tienen participación en las actividades de administración ni en la liquidación de sociedades<sup>443</sup>. En segundo lugar, en la práctica puede resultar poco operativa la responsabilidad de los socios o partícipes, en orden a garantizar el pago de los créditos tributarios pendientes, como consecuencia del elevado número de socios que pueda tener la sociedad<sup>444</sup>. Pero, sobre todo, la transmisión de las deudas tributarias pendientes de las sociedades disueltas y liquidadas a los socios o partícipes en las mismas, podría hacer inoperante la exigencia de responsabilidad tributaria a los liquidadores.

Efectivamente, distintos autores han denunciado que, al ser una responsabilidad subsidiaria la que corresponde a los liquidadores de las sociedades, es decir, al presuponer necesariamente la declaración de fallido del deudor principal y demás responsables solidarios, siendo los socios y partícipes los que habrán adquirido la condición de deudores principales como consecuencia de la transmisión prevista en el artículo 89.4 de la LGT, entonces, no sería posible exigir el pago de las deudas tributarias pendientes a los liquidadores, sin la previa declaración de fallido de los socios<sup>445</sup>. Ahora bien, en cualquier caso, hay que tener

---

<sup>443</sup> Vid. J.M<sup>a</sup>. DE EIZAGUIRRE, «Liquidación de la sociedad anónima», *ob. cit.*, págs. 209-212; J.M<sup>a</sup>. LOPEZ GETA, «Disolución y liquidación de sociedades...», *ob. cit.*, pág. 100; F. SAINZ DE BUJANDA, «La transmisión a los socios de las obligaciones tributarias...», *ob. cit.*, pág. 156.

<sup>444</sup> J.M<sup>a</sup>. LOPEZ GETA, «Disolución y liquidación de sociedades...», *ob. cit.*, pág. 100; F. SAINZ DE BUJANDA, «La transmisión a los socios de las obligaciones tributarias...», *ob. cit.*, pág. 156.

<sup>445</sup> Vid. E. LEJEUNE VALCARCEL, «Los artículos 87 a 89 de la Ley General Tributaria», en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo II-A, Madrid, Edersa, 1985, págs. 179-180; F. SAINZ DE BUJANDA, «La transmisión a los socios de las obligaciones tributarias...», *ob. cit.*, págs. 156-157; J.J. ZORNOZA PEREZ, *El sistema de infracciones y sanciones...*, *ob. cit.*, pág. 202; P.M. HERRERA MOLINA, «Coautoría y participación en las infracciones tributarias...», *ob. cit.*, pág. 712; J. ALVAREZ MARTINEZ, «Las responsabilidades tributarias del artículo 40 LGT...», *ob. cit.*, pág.

en cuenta que la responsabilidad de los liquidadores puede surgir al margen de la existencia de un reparto del remanente previo a la satisfacción del pasivo, por ejemplo, cuando la Hacienda Pública resulte perjudicada en relación con otros acreedores sociales; y, por otra parte, a pesar de que se haya producido una repartición del activo de la sociedad entre los socios, existiendo deudas tributarias aún pendientes a cargo de la sociedad, es posible que no surja una responsabilidad tributaria a cargo de los liquidadores, por no haber actuado negligentemente o con mala fe<sup>446</sup>. Debemos tener en cuenta, además, que la personalidad jurídica de la sociedad no se habrá extinguido en estos casos, incluso producida la cancelación registral<sup>447</sup>, pero, si la Ley General Tributaria ordena la transmisión de las deudas tributarias pendientes a los socios o partícipes, sin duda, una vez disuelta y liquidada la sociedad, las deudas tributarias corresponderán a aquéllos y no a esta última<sup>448</sup>. Así pues, habiéndose producido por disposición de la Ley una

---

187; J. MARTIN FERNANDEZ, «Los socios y administradores ante las deudas tributarias...», *ob. cit.*, pág. 108; L. RUIBAL PEREIRA, *La sucesión en Derecho Tributario. Especial referencia a la sucesión de empresa*, Valladolid, Lex Nova, 1997, pág. 257.

<sup>446</sup> No compartimos la opinión de quienes entienden que, en todo caso, para que se produzca el presupuesto de hecho del artículo 89.4 de la LGT, antes habrá existido un comportamiento ilícito en la conducta de los liquidadores de la sociedad, al menos si entendemos comportamiento ilícito como antijurídico, imputable y culpable. En este sentido parece pronunciarse, entre otros autores, L. RUIBAL PEREIRA, *La sucesión en Derecho Tributario...*, *ob. cit.*, págs. 256 y ss. Por tanto, pensamos que la transmisión prevista en el artículo 89.4 de la LGT se puede producir con independencia de que concurran los requisitos que permiten declarar responsables tributarios a los liquidadores de la sociedad.

<sup>447</sup> *Vid.* J.M<sup>a</sup>. DE EIZAGUIRRE, «Liquidación de la sociedad anónima», *ob. cit.*, págs. 209-212.

<sup>448</sup> La doctrina científica se ha cuestionado si el artículo 89.4 de la LGT contenía un supuesto de responsabilidad tributaria, haciendo depender la respuesta, normalmente, de que se considerase o no extinguida la personalidad jurídica de la sociedad. *Vid.* M<sup>a</sup>.D. ARIAS ABELLAN, «Modificaciones a la Ley General Tributaria...», *ob. cit.*, pág. 430. Por otro lado, incluso, se ha negado que los socios o partícipes se encuentren obligados al pago de la deuda tributaria, considerando que será la sociedad quien continuará como obligado al pago, debido a la nulidad de los actos jurídicos de extinción de la persona jurídica. *Vid.* M<sup>a</sup>.L. OCHOA TREPAT, «La responsabilidad tributaria de los administradores...», *ob. cit.*, pág. 155. Pues, bien, entendemos que la obligación de los socios o partícipes de pagar las deudas tributarias pendientes de la sociedad, una vez aquella haya sido disuelta y liquidada, no puede considerarse como una responsabilidad tributaria. Resulta indiferente si la sociedad conserva o no su personalidad jurídica, puesto que el artículo 89.4 de la LGT ordena expresamente su *transmisión* a los socios o partícipes. Las deudas

transmisión a los socios o partícipes de las deudas tributarias pendientes de las que era titular la sociedad disuelta y liquidada, y habiendo dejado los liquidadores de realizar –por negligencia o mala fe– las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de aquéllas, antes de requerir el pago a estos últimos, será necesario declarar incobrable el crédito tributario frente a los actuales titulares de la deuda tributaria, esto es, frente a los socios o partícipes<sup>449</sup>.

### **1.5. Responsabilidad tributaria por la sucesión en la titularidad de una explotación empresarial y en el ejercicio de la actividad.**

Según el artículo 72.1 de la LGT, «Las deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de explotaciones y actividades económicas por personas físicas, Sociedades y Entidades jurídicas serán exigibles a quienes les sucedan por cualquier concepto en la respectiva titularidad, sin perjuicio de lo que para la herencia aceptada a beneficio de inventario establece el C.C.». A continuación, añade el apartado segundo de este mismo artículo: «El que pretenda adquirir dicha titularidad, y previa la conformidad del titular actual, tendrá derecho a solicitar de la Administración certificación detallada de las deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de la explotación y actividades a que se refiere el apartado anterior. En caso de que la certificación se expidiera con contenido negativo o no se facilitara en el plazo de dos meses quedará aquél

---

tributarias pendientes se transmiten a estos últimos; éstos son, por tanto, los únicos deudores principales y la sociedad, aunque mantenga su personalidad jurídica, habrá dejado de ser deudora tributaria una vez disuelta y liquidada.

<sup>449</sup> Para declarar fallidos a los socios o partícipes de las sociedades disueltas y liquidadas no sería necesario apreciar una efectiva insolvencia patrimonial de los mismos, sino que, como dice el propio artículo 164.1 párrafo segundo del RGR, «a estos efectos, se considerarán insolventes aquellos deudores respecto de los cuales se ignore la existencia de bienes o derechos embargables o realizables». Por tanto, cuando la Administración no pueda embargar bienes a los socios o partícipes, lo que puede suceder por inexistencia de bienes o derechos en su patrimonio o por encontrarse su responsabilidad patrimonial limitada, aquéllos serán declarados fallidos por los órganos de recaudación.

exento de la responsabilidad establecida en este artículo»<sup>450</sup>. Además, en la actualidad, el Reglamento General de Recaudación dedica el artículo 13 a los «responsables por adquisición de explotaciones o actividades económicas», sustituyendo al artículo 13 del anterior RGR de 1968. Paradójicamente, el enunciado del precepto reglamentario parece anunciar que en él se regula un supuesto de responsabilidad tributaria, a pesar de que el artículo 72 de la LGT en ningún momento se refiere expresamente a una responsabilidad tributaria del sucesor en la titularidad de explotaciones y actividades económicas, pero, sin embargo, dicha responsabilidad aparece diferenciada de la regulación general que realiza el propio Reglamento de la responsabilidad solidaria y de la responsabilidad subsidiaria en los artículos 12 y 14, respectivamente.

#### 1.5.1. Presupuesto de hecho del artículo 72 de la LGT.

El presupuesto de hecho cuya realización determina la aplicación de lo dispuesto en el artículo 72 de la LGT, en principio, y según el tenor literal de dicho precepto, viene constituido por la sucesión por cualquier concepto en la titularidad de una explotación o actividad económica. Ahora bien, la doctrina científica viene discutiendo, tanto el significado que cabe atribuir a los términos «sucesión en la titularidad de una explotación o actividad económica», como la posibilidad de aplicar lo previsto en esta norma jurídica a cualquier supuesto en el que se produzca una sucesión en la titularidad de una explotación o actividad económica. Efectivamente, ni los términos utilizados por el precepto son demasiados precisos –tanto por lo que se refiere al concepto de sucesión, como en relación con los conceptos de explotación y actividad económica–, incrementando el artículo 13.1 del RGR todavía más la confusión al referirse a la sucesión en la titularidad o a *la*

---

<sup>450</sup> La doctrina científica, por lo general, viene considerando la redacción del artículo 72 de la LGT como poco rigurosa y confusa. *Vid.* A. RODRIGUEZ BEREIJO, «Artículo 72», en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Madrid, Edersa, 1982, pág. 640; R. FALCON Y TELLA, «Las garantías del crédito tributario: perspectivas de reforma», *R.D.F.H.P.*, núm. 215, 1991, pág. 923.

*sucesión en el ejercicio*, ni tampoco resulta claro la aplicación de este precepto a quienes sucedan universalmente al anterior titular de aquellas explotaciones o actividades económicas, con lo que se estaría regulando, además de un verdadero supuesto de responsabilidad tributaria en los supuestos en que no existiera una transmisión de las deudas tributarias, la sucesión en una categoría concreta de deudas tributarias. Por tanto, intentaremos primero aclarar lo que significa la sucesión en la titularidad de explotaciones y actividades económicas que, en cualquier caso, constituye un presupuesto para la aplicación del artículo 72 de la LGT, y solamente después abordaremos el problema de la aplicación de dicho precepto a los supuestos de sucesión universal, en los derechos y obligaciones del anterior titular de aquellas, lo que servirá para resolver la cuestión de si nos encontramos exclusivamente ante un supuesto de responsabilidad tributaria o, por el contrario, dicho precepto es aplicable también a verdaderos supuestos de sucesión tributaria.

*1.5.1.1. Sucesión en la titularidad de explotaciones y actividades económicas.*

Según el tenor literal del artículo 72 de la LGT, la aplicación de dicho precepto exige, en todo caso, que alguien suceda a otro –ya sea una persona física, sociedad o entidad jurídica carente de personalidad jurídica– en la titularidad de explotaciones y actividades económicas, de forma que las deudas y responsabilidades tributarias derivadas de su ejercicio por el anterior titular serán exigibles al sucesor. Efectivamente, aunque podría entenderse que la titularidad podría ser de las propias deudas tributarias y responsabilidades, y no de las explotaciones y actividades económicas, el precepto vendría a decir que las deudas tributarias son exigibles a sus titulares, por haber sucedido en la titularidad, lo que convertiría al artículo 72 de la LGT en un precepto innecesario, ya que no otorgaría

---

a la Administración ninguna facultad que no tuviera antes, e incongruente, porque las deudas tributarias serían exigibles a sus legítimos titulares, deriven o no del ejercicio de explotaciones y actividades económicas. Ahora bien, a pesar de que, según el tenor literal del precepto, las deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de explotaciones y actividades económicas, sean exigibles a quienes sucedan en la titularidad de dichas explotaciones y actividades, ni es posible ejercer una explotación económica, ni tampoco suceder en la titularidad de una actividad económica<sup>451</sup>. Mientras que el término *explotación económica* es sinónimo de empresa, en el significado que actualmente le otorga la doctrina mercantil, esto es, empresa en sentido objetivo, y en su sentido objetivo la empresa no se ejerce, sino que en relación con la misma se puede ser titular, por el contrario, el término de *actividad económica* es equivalente a empresa, en sentido subjetivo, sin que nadie pueda ser titular de la empresa en este sentido, pudiendo tan sólo ser ejercida<sup>452</sup>. Al parecer, lo que el artículo 72.1 viene a decir es que, las deudas y

---

<sup>451</sup> Esta precisión ya fue realizada por Calvo Ortega, cuando identifica el objeto de la sucesión prevista en el artículo 72 de la LGT, con el concepto de empresa, si se toma el concepto organicista de ésta, o con el establecimiento mercantil, si se acepta el concepto de empresa como actividad. Según este autor, el artículo 72.1 de la LGT «tiene más sentido como sucesión en la titularidad de un establecimiento, de una organización, que como sucesión en la titularidad de una actividad». Vid. R. CALVO ORTEGA, «La responsabilidad tributaria subsidiaria», *ob. cit.*, págs. 144-145. Por su parte, el profesor Sánchez Galiana distingue entre el sentido dinámico en que puede ser concebida la empresa, como sinónimo de actividad empresarial, y su sentido estático, predicándose la sucesión solamente en este último. De este modo, según Sánchez Galiana, «el sucesor podrá o no continuar en el ejercicio o actividad empresarial, pero, en principio, lo que recibe es la empresa en sí, como conjunto de bienes empresariales». Vid. J.A. SANCHEZ GALIANA, «Problemática de la sucesión en las deudas tributarias por transmisión de negocios», *Impuestos*, 1985, Vol. II, pág. 388.

<sup>452</sup> Según explica Rodrigo Uría, en el ámbito de la doctrina mercantil, durante el primer tercio del Siglo XX dominó un concepto organicista de empresa, tomado de la ciencia económica, y en este sentido, la empresa era definida como organización de los factores de la producción (capital y trabajo) con finalidad o propósito de lucro. En la actualidad, según ha indicado Uría, la doctrina mercantil ha comenzado a distinguir el aspecto subjetivo del fenómeno «empresa», es decir, la actividad del sujeto organizador, y el aspecto objetivo del mismo, que sería el conjunto de medios instrumentales (reales o personales) organizados por aquél para el servicio de esa actividad, identificando la idea de *empresa* con el primero de ambos aspectos y el término *establecimiento mercantil* con el segundo aunque, según reconoce el autor, este último término también es conocido en la técnica jurídica española con los nombres de «establecimiento comercial o industrial», «casa de comercio», «negocio», «tienda», «industria», «explotación», etc. Vid. R. URÍA, *Derecho Mercantil*, 25ª ed., Madrid, Marcial Pons, 1998, págs. 35-37.



responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de una actividad empresarial serán exigibles a quienes sucedan en la titularidad de la *respectiva* explotación empresarial y, además, en el ejercicio de la actividad *respectiva* a esta última.

A) Sucesión en la titularidad de una explotación empresarial.

El primer requisito que deberá concurrir como presupuesto de aplicación del artículo 72 de la LGT será la sucesión en la titularidad de una explotación empresarial, es decir, en la titularidad de una empresa, entendida en sentido objetivo, como conjunto organizado de medios reales y personales que puede ser destinado inmediatamente al ejercicio de una actividad económica<sup>453</sup>. Solamente en sentido objetivo es posible hablar de titularidad de la empresa y, lógicamente, de sucesión en la titularidad de la empresa, pues, sobre la actividad empresarial no cabe titularidad alguna, ni tampoco puede ser objeto de negocios jurídicos, tan sólo es posible ejercerla o no ejercerla<sup>454</sup>. Cuestión distinta es que, como ha señalado la doctrina científica alemana, se deba transmitir la titularidad sobre una empresa viva (*lebendes Unternehmen*), es decir, que junto al conjunto organizado de medios

---

<sup>453</sup> En este mismo sentido, Uría concibe el establecimiento mercantil como un conjunto organizado de medios reales y personales, dispuesto para ser instrumento de la actividad empresarial. *Vid.* R. URÍA, *Derecho Mercantil, ob. cit.*, págs. 35-37.

<sup>454</sup> Por tanto, no compartimos la opinión de todos aquellos autores que reconducen los términos explotaciones y actividades económicas al de empresa, aceptando un concepto de ésta capaz de aglutinar al mismo tiempo su aspecto objetivo y subjetivo. En este sentido se ha pronunciado Barberena Belzunce, cuando afirma que «la empresa se concreta en la concurrencia simultánea de los elementos de actividad económica, organización, profesionalidad (duración, sistematicidad, continuidad) y asunción de riesgo», a lo que añade, «una cosa es la titularidad o propiedad jurídica de los bienes que integran la empresa, esto es, de lo que podríamos llamar base física de la empresa, y otra muy distinta la titularidad de la empresa o explotación; la cual comporta la titularidad, entre otros elementos, de la actividad empresarial, es decir, su ejercicio». *Vid.* I. BARBERENA BELZUNCE, «La responsabilidad tributaria del adquirente de explotaciones económicas y el nuevo Reglamento General de Recaudación», *Impuestos*, 1991, Vol. II, pág. 268. En nuestra opinión, este autor ha interpretado erróneamente las palabras del profesor Simón Acosta, cuando definía la empresa como la actividad que posee determinadas características, como son la organización, profesionalidad (duración, sistematicidad, continuidad) y asunción de un riesgo. *Vid.* E. SIMÓN ACOSTA, «Las retenciones de los nuevos impuestos sobre la renta en la quiebra», *H.P.E.*, núm. 57, 1979, págs. 229-230. En realidad, el profesor Simón Acosta parece estar definiendo la empresa únicamente en sentido subjetivo, como actividad empresarial, lo que nos parece totalmente correcto, sin embargo, en ningún momento el autor reconoce que la empresa, en este sentido subjetivo, pueda ser objeto de titularidad o de negocios jurídicos.

personales y materiales deba ser transmitida la fuerza económica de la empresa (*wirtschaftliche Kraft des Unternehmens*), lo que sucederá cuando el nuevo titular pueda destinar inmediatamente dicho conjunto organizado de elementos al ejercicio de una actividad empresarial, sin necesidad de realizar grandes inversiones<sup>455</sup>. Por lo demás, la titularidad del establecimiento mercantil no puede identificarse con la propiedad sobre el conjunto organizado de los elementos que lo integran, pues, ni está permitido a los particulares la creación de nuevos objetos susceptibles de soportar unitariamente derechos reales, como en su día manifestó el profesor Garrigues, ni todos los elementos que componen la explotación empresarial son capaces de soportar una relación de propiedad respecto del empresario, como sucede con los elementos personales<sup>456</sup>. Ni siquiera se necesita

---

<sup>455</sup> La doctrina alemana identifica transmisión de una empresa viva (*lebendes Unternehmen*) con transmisión de la fuerza económica de la empresa, es decir, que los elementos transmitidos deben permitir al adquirente percibir beneficios u obtener alguna otra ventaja. Para responder a la cuestión de si la empresa se encuentra viva habrá que tener en cuenta, fundamentalmente, las relaciones en el momento de la transmisión, aunque también podrá considerarse que existe una transmisión de una empresa viva, aun cuando en el momento de la transmisión se encontrase inactiva, cuando todavía mantuviera su fuerza económica, pues pudiera ser de nuevo activada sin gastos importantes. Vid. K. GOUTIER, *Die Haftung im Steuerrecht*, *ob. cit.*, págs. 69-70. En este mismo sentido, Bock y Becker entienden que empresa viva es la que permite al adquirente continuar la actividad empresarial sin grandes gastos. Según estos autores, lo decisivo para determinar si nos encontramos ante una empresa viva es si el adquirente puede continuar la actividad empresarial, no que efectivamente lo haga. Vid. M. BOCK, J. BECKER, «Die Haftung für Steuerschulden (Teil I)», *ob. cit.*, pág. 204. En opinión de Guth y Ling, detrás de este criterio subyace la idea de que solamente entonces, con los beneficios económicos futuros, será posible hacer frente a los tributos empresariales. Vid. J. GUTH, R. LING, *Steuerrechtliche Haftung*, *ob. cit.*, pág. 30. En un sentido similar se pronuncian, entre otros, J.M<sup>a</sup>. PABON DE ACUÑA, «Las responsabilidades tributarias del sucesor en la titularidad de la empresa», *ob. cit.*, pág. 953; J.A. SANCHEZ GALIANA, «Problemática de la sucesión en las deudas tributarias...», *ob. cit.*, págs. 388 y 389; L. RUIBAL PEREIRA, *La sucesión en Derecho Tributario. Especial referencia a la sucesión de empresa*, *ob. cit.*, págs. 295 y ss.

<sup>456</sup> A este respecto, el profesor Garrigues señaló que, aunque la voluntad de las partes sea, en muchas ocasiones, considerar a la empresa como un conjunto cuyos elementos siguen el mismo destino, lo cierto es que la dicha voluntad no puede, sin apoyo legal, crear nuevos objetos de derechos reales, por lo que no cabe hablar de un derecho de dominio sobre la empresa. Vid. J. GARRIGUES, *Curso de Derecho Mercantil*, 7<sup>a</sup>. ed., Madrid, Imprenta Aguirre, 1976, pág. 195. En este sentido, el profesor Broseta, recogiendo la opinión de Ascarelli, ya señaló que «no puede hablarse de verdadero derecho de propiedad sobre la empresa, supuesto que ésta viene integrada en innumerables ocasiones de elementos que no son susceptibles de soportar una relación de propiedad respecto del empresario». Por eso, en opinión de este autor, más que de propiedad de la empresa puede hablarse de *titularidad* sobre la misma. Vid. M. BROSETA PONT, «La transmisión de la empresa: compraventa y arrendamiento», *R.D.M.*, núm. 107, 1968, págs. 68-69. Por su parte,

detentar la propiedad sobre los elementos reales que componen la explotación empresarial para ser titular de la misma<sup>457</sup>. Por el contrario, titularidad de la explotación empresarial significa poder jurídico de disposición sobre los distintos componentes de la empresa, facultad jurídica para destinar la organización empresarial al ejercicio en nombre propio de una actividad económica.

En relación con este concepto de empresa, en cuanto establecimiento mercantil o explotación económica, que constituye el objeto de la sucesión contemplada en el artículo 72 de la LGT, son necesarias dos precisiones. La primera es que, si por empresa se entiende un conjunto organizado de medios reales y personales susceptibles de ser utilizados inmediatamente por el adquirente para el ejercicio de la misma actividad empresarial que venía desarrollando el transmitente, el objeto de la sucesión podrá ser la titularidad sobre la totalidad de la explotación del empresario transmitente o, como ha precisado la legislación y la doctrina científica alemana, una explotación con gestión separada dentro de la organización de la empresa<sup>458</sup>. Por tanto, como ya ha señalado algún autor, el

---

Pabón de Acuña destaca también el valor relativo que tiene la expresión «propiedad de la empresa», al separarse del concepto tradicional de propiedad, al poder alguien ser titular de la empresa, aunque no sea propietario de todos y cada uno de sus elementos. Vid. J.M<sup>a</sup>. PABON DE ACUÑA, «Las responsabilidades tributarias del sucesor...», *ob. cit.*, pág. 952.

<sup>457</sup> Vid. L. RUIBAL PEREIRA, *La sucesión en Derecho Tributario...*, *ob. cit.*, págs. 291-292.

<sup>458</sup> El párrafo 75 de la AO (1977) establece como presupuesto para su aplicación, la transmisión en su totalidad de una empresa o de una explotación económica con gestión separada dentro de la organización de la empresa. Vid. Ordenanza Tributaria Alemana, Traducción y notas por C. PALAO TABOADA, *ob. cit.*, pág. 91. La empresa es definida por Guth y Ling, como el conjunto organizado de medios personales y reales destinados a una finalidad económica o ideológica, mientras que por sección de una empresa (*Teilbetrieb*), el conjunto organizado de medios personales y reales dirigidos a la obtención de una finalidad técnica. La sección de una empresa sería, según estos autores, una parte de la organización empresarial constitutiva en sí misma de una unidad, que tiene una cierta independencia y que tendría viabilidad por sí sola. En todo caso, presupuesto para aceptar que se trata de una sección de la empresa es que el adquirente pueda continuar independientemente la actividad, de forma inmediata y sin grandes cambios e inversiones. Vid. J. GUTH, R. LING, *Steuerrechtliche Haftung*, *ob. cit.*, págs. 28-30. Así mismo, señala Klaus Goutier que, en particular, explotaciones con gestión separada dentro de la organización de la empresa pueden ser consideradas, por ejemplo, las sucursales que gozan de autonomía (*selbständigen Zweigniederlassungen*), pero, también, la rama de actividad que goza en el marco de la

artículo 72 de la LGT también debería ser aplicable a las adquisiciones de una parte de la totalidad de una determinada organización empresarial, cuando los elementos transmitidos constituyan, en sí mismos, un conjunto organizado de medios personales y reales que permitan ser inmediatamente destinados de forma independiente al ejercicio de una actividad empresarial<sup>459</sup>. En segundo lugar, hay que precisar que será posible la sucesión en la titularidad de un establecimiento o explotación, cuya organización de medios personales y reales se encuentren afectos a una actividad profesional, siempre que exista una verdadera organización de recursos humanos y materiales susceptible de ser inmediatamente destinada a dicha actividad profesional, y lo mismo sucedería cuando se transmitiera una explotación afecta al ejercicio de una actividad agraria, artística o forestal<sup>460</sup>.

---

empresa de una administración o gestión independiente. Este autor ha señalado, también, que es suficiente la existencia de medidas organizativas, como pueda ser la contabilidad separada, para poder hablar de la existencia de una sección independiente de la empresa. Vid. K. GOUTIER, *Die Haftung im Steuerrecht*, *ob. cit.*, pág. 69, y en el mismo sentido, M. BOCK, J. BECKER, «Die Haftung für Steuerschulden (Teil I)», *ob. cit.*, pág. 204.

<sup>459</sup> En la doctrina española, esta idea ha sido ya defendida por Ruibal Pereira, para quien «la aplicación del artículo 72 de la LGT a las adquisiciones parciales exige que los elementos transmitidos gocen de una autonomía que permita su transmisión como un bloque independiente o, lo que es igual, que lo transmitido sea los elementos esenciales que condicionan la autonomía de una unidad productiva». Vid. L. RUIBAL PEREIRA, *La sucesión en Derecho Tributario...*, *ob. cit.*, pág. 299.

<sup>460</sup> Vid. R. CALVO ORTEGA, «La responsabilidad tributaria subsidiaria», *ob. cit.*, pág. 145; L. RUIBAL PEREIRA, *La sucesión en Derecho Tributario...*, *ob. cit.*, pág. 289-290. Por su parte, el profesor Calvo Ortega piensa que es posible la sucesión en la titularidad de una explotación económica afecta a una actividad profesional. Vid. Así viene entendiéndolo, también, la doctrina científica alemana. Vid. K. GOUTIER, *Die Haftung im Steuerrecht*, *ob. cit.*, pág. 68; J. GUTH, R. LING, *Steuerrechtliche Haftung*, *ob. cit.*, pág. 29; M. BOCK, J. BECKER, «Die Haftung für Steuerschulden (Teil I)», *ob. cit.*, pág. 204. En cambio, en opinión de Sánchez Galiana, una actividad profesional «no sería en sí misma susceptible de transmisión, por la naturaleza personal o subjetiva que conlleva el ejercicio de toda profesión». Vid. J.A. SANCHEZ GALIANA, «Problemática de la sucesión en las deudas tributarias...», *ob. cit.*, pág. 389. El autor parece dar a entender que no sería posible, ni siquiera, la sucesión en la titularidad del conjunto organizado de recursos materiales y personales afectos al ejercicio de una actividad profesional, que permiten de forma inmediata al adquirente el ejercicio de aquélla.

Siguiendo las enseñanzas de Hernández Gil, Pabón de Acuña ha indicado que el concepto sucesión, en sentido amplio, encierra dos ideas esenciales, que son la sustitución y la continuidad, es decir, que sucesión significa sustitución o transmisión de la titularidad de las relaciones jurídicas que subsisten o se mantienen en favor de otras personas<sup>461</sup>. Aplicado a la titularidad de un establecimiento o explotación empresarial, la sucesión implicaría, en primer lugar, una sustitución en la titularidad del conjunto de medios reales y personales afectos al ejercicio de una actividad empresarial, es decir un cambio subjetivo en relación con el conjunto de relaciones jurídicas que conforman el establecimiento o explotación, cuyo objeto permanecería inalterado. Este cambio subjetivo o transmisión de la titularidad de la explotación empresarial, además, se podrá producir en virtud de diferentes títulos jurídicos, pues, como ha reconocido unánimemente la doctrina científica, la sucesión prevista en el artículo 72 de la LGT no quedaría reducida a los supuestos de transmisión de la titularidad sobre el conjunto organizado de elementos personales y reales que integran el establecimiento o explotación empresarial, con desaparición y extinción de la personalidad del transmitente y la colocación del adquirente en su lugar, es decir, a los supuestos de sucesión en sentido estricto<sup>462</sup>. En segundo lugar, para poder

---

<sup>461</sup> Vid. J.M<sup>a</sup>. PABON DE ACUÑA, «Las responsabilidades tributarias del sucesor...», *ob. cit.*, pág. 956; A. RODRIGUEZ BEREJO, «Artículo 72», *ob. cit.*, pág. 645.

<sup>462</sup> Según señala Pabón de Acuña, «la sucesión en sentido jurídico estricto constituye uno de los modos de adquirir la propiedad mencionados en el artículo 609 del Código Civil que, lo refiere a la sucesión *mortis causa*, hablando de la sucesión testada e intestada, en contraposición de las adquisiciones *inter vivos*. Sin embargo, y por extensión, el término se utiliza en la teoría general del Derecho para designar las adquisiciones derivativas traslativas, excluyendo, por tanto, a las adquisiciones originarias, como a las derivativas constitutivas». Vid. J.M<sup>a</sup>. PABON DE ACUÑA, «Las responsabilidades tributarias del sucesor...», *ob. cit.*, págs. 962-963. En el mismo sentido, la doctrina científica viene reconociendo –explícita o implícitamente– que la transmisión de la empresa puede producirse por títulos jurídicos distintos a la sucesión hereditaria: A. NAVARRO FAURE, «Los supuestos de responsabilidad tributaria...(I)», *ob. cit.*, pág. 637; I. BARBERENA BELZUNCE, «La responsabilidad tributaria del adquirente...», *ob. cit.*, pág. 248; S. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, *Los responsables tributarios*, *ob. cit.*, pág. 60; L. RUIBAL PEREIRA, *La sucesión en Derecho Tributario...*, *ob. cit.*, pág. 291; A. MORILLO MENDEZ, «La responsabilidad tributaria del sucesor...», *ob. cit.*, pág. 5; M<sup>a</sup>.M. CASTILLO SOLSONA, «El cumplimiento de las deudas y responsabilidades tributarias pendientes en la transmisión de explotaciones económicas (I)», *CaT*,

hablar de sucesión en la titularidad de la explotación empresarial, habría de existir también una continuidad, pero no en el ejercicio de la actividad empresarial, que no es algo que venga exigido por la idea de sucesión en la titularidad de la explotación empresarial, sino como permanencia del objeto cuya identidad permanece después del cambio de titular<sup>463</sup>. La continuidad en el ejercicio de la actividad empresarial es algo distinto, que no viene exigido por la idea de sucesión en la titularidad de la empresa, tal y como se expondrá en el siguiente apartado, sino por la referencia que realiza el artículo 72.1 de la LGT a la sucesión en la respectiva actividad económica.

Concretando un poco más los posibles negocios o títulos jurídicos en virtud de los cuales se podría operar la transmisión de la titularidad de la explotación empresarial, y a estos únicos efectos, por tanto, sin entrar todavía en la polémica sobre los supuestos de transmisión a los que resulta aplicable el artículo 72 de la LGT, es posible decir que aquella se producirá por cualquier título jurídico que dé lugar a una *adquisición derivativa traslativa* sobre la titularidad del establecimiento mercantil o explotación empresarial en su conjunto<sup>464</sup>. Podría decirse que existe un

---

Monografías, núm. 305, 1999, págs. 4 y ss.; D. CAÑAVATE CLAU, «Transmisión de la deuda tributaria en la sucesión de la empresa: análisis de jurisprudencia y doctrina administrativa», *R.C.T.*, 199, 1999, pág. 28.

<sup>463</sup> La continuidad en el ejercicio de la actividad empresarial por el adquirente, como requisito necesario de una *sucesión* en la titularidad de la empresa ha sido defendida en nuestra doctrina por J.M<sup>a</sup>. PABON DE ACUÑA, «Las responsabilidades tributarias del sucesor...», *ob. cit.*, pág. 956; A. RODRIGUEZ BEREIJO, «Artículo 72», *ob. cit.*, pág. 645. Por el contrario, varios autores han defendido en nuestra doctrina científica la equiparación entre sucesión y transmisión, sin embargo, al no haber distinguido entre sucesión en la titularidad de la explotación económica y sucesión en la actividad, como creemos que hace el artículo 72.1 de la LGT, todos ellos han llegado a la conclusión de que la aplicación de dicho precepto no presupone la continuidad en el ejercicio de la actividad empresarial. *Vid.* R. CALVO ORTEGA, «La responsabilidad tributaria subsidiaria», *ob. cit.*, pág. 146; J.A. SACHEZ GALIANA, «Problemática de la sucesión en las deudas tributarias...», *ob. cit.*, pág. 389; D. CAÑAVATE CLAU, «Transmisión de la deuda tributaria en la sucesión de empresa...», *ob. cit.*, pág. 27.

<sup>464</sup> La identificación del término sucesión con las adquisiciones derivativas traslativas, que excluiría a las adquisiciones originarias y a las derivativas constitutivas, ha sido defendida por J.M<sup>a</sup>. PABON DE ACUÑA, «Las responsabilidades tributarias del sucesor...», *ob. cit.*, págs. 962-963.

cambio en la titularidad de la explotación empresarial cuando, cualquiera que fuera el concreto instrumento a través del que tenga lugar, se produce una transmisión del derecho a explotar la organización empresarial en beneficio propio o, utilizando la terminología ya consagrada en la doctrina alemana, se produce una *transmisión de la fuerza económica de la empresa*. Así pues, la titularidad de la explotación empresarial podrá transmitirse de forma plena, *inter vivos*, a través de un contrato de compraventa o de una donación, o *mortis causa*, mediante la transmisión hereditaria de la misma<sup>465</sup>. Pero, también cabe una transmisión limitada de la empresa, en sentido objetivo, a través de un contrato de arrendamiento de empresa, por el cuál un empresario, titular de la empresa mercantil, cede a otro su explotación por tiempo determinado y precio cierto<sup>466</sup>, o través del usufructo sobre la misma<sup>467</sup>. No cabe duda de que, en este segundo caso, se opera un cambio en la titularidad del establecimiento mercantil de carácter comercial<sup>468</sup>, quedando la organización empresarial a disposición del arrendatario,

---

<sup>465</sup> Vid. L. RUIBAL PEREIRA, *La sucesión en Derecho Tributario...*, *ob. cit.*, pág. 291.

<sup>466</sup> Vid. J. GARRIGUES, *Curso de Derecho Mercantil*, *ob. cit.*, págs. 204 y ss.; M. BROSETA PONT, «La transmisión de la empresa...», *ob. cit.*, págs. 92 y ss.; R. URÍA, *Derecho Mercantil*, *ob. cit.*, pág. 41.

<sup>467</sup> Según Garrigues, «el caso típico de usufructo de empresa es aquel en que el usufructuario explota la empresa en nombre propio, aunque a título de usufructuario, haciendo suyos los frutos obtenidos». Vid. J. GARRIGUES, *Curso de Derecho Mercantil*, *ob. cit.*, pág. 199. Así mismo, opina Broseta que «como la empresa no es una cosa susceptible de soportar unitariamente derechos reales, el usufructo de empresa será único en su momento constitutivo y se descompondrá en tantas relaciones de usufructo cuantas cosas o bienes compongan la empresa». Vid. M. BROSETA PONT, *Manual de Derecho Mercantil*, *ob. cit.*, pág. 111.

<sup>468</sup> De la misma opinión parece ser Castillo Solsona, para quien, en los casos en que el adquirente pase a ejercer la actividad empresarial sin ostentar la titularidad de los medios materiales de la empresa, siempre que negocie directamente con quien hubiese venido desarrollando la actividad generadora de las deudas y responsabilidades tributarias, será aplicable el artículo 72 de la LGT. Vid. M<sup>a</sup>.M. CASTILLO SOLSONA, «El cumplimiento de las deudas y responsabilidades tributarias...», *ob. cit.*, pág. 10. Así mismo, D. CAÑAVATE CLAU, «Transmisión de la deuda tributaria en la sucesión de la empresa...», *ob. cit.*, pág. 22. En contra de esta opinión, en cambio, se muestra Ruibal Pereira, al considerar que no existe una verdadera transmisión de la titularidad de la empresa. Vid. L. RUIBAL PEREIRA, *La sucesión en Derecho Tributario...*, *ob. cit.*, pág. 291. La doctrina científica alemana viene entendiendo que, para que exista una transmisión en el sentido del parágrafo 75 de la AO, no es necesario que se produzca una transmisión civil de la propiedad sobre las instalaciones, sino que existirá siempre que el adquirente se encuentre, desde el



tanto por lo que respecta a sus elementos materiales, sobre los que adquiere un derecho de goce y, en algunos casos, un poder de disposición, como en relación con los elementos personales, ya que el arrendatario quedará subrogado en los derechos y obligaciones laborales del anterior empresario<sup>469</sup>.

Por último, todavía hay que añadir que la explotación empresarial puede ser transmitida conjuntamente, a través de un solo acto jurídico<sup>470</sup>, o a través de varios negocios jurídicos que tengan por objeto cada uno de ellos elementos aislados de la misma, pues, lo esencial para que exista una sucesión en la titularidad de la explotación empresarial es que, como resultado de la transmisión de la titularidad de los elementos esenciales que la componen, cualquiera que sea el instrumento jurídico utilizado para ello, sea posible continuar la actividad empresarial sin

---

punto de vista económico, en la situación de explotar la empresa como si fuera propietario, es decir, que lo decisivo es la propiedad económica. *Vid.* M. BOCK, J. BECKER, «Die Haftung für Steuerschulden (Teil I)», *ob. cit.*, pág. 204. Ahora bien, en opinión de Goutier, en los supuestos de usufructo y arrendamiento de empresa, el usufructuario y arrendatario no adquieren la propiedad económica de la empresa, entendida como poder económico de disposición. *Vid.* K. GOUTIER, *Die Haftung im Steuerrecht*, *ob. cit.*, pág. 73.

<sup>469</sup> El artículo 44 del Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, establece lo siguiente: «1. El cambio de la titularidad de la empresa, centro de trabajo o de una unidad productiva autónoma de la misma, no extinguirá por sí mismo la relación laboral, quedando el nuevo empresario subrogado en los derechos y obligaciones laborales del anterior. Cuando el cambio tenga lugar por actos inter vivos, el cedente, y, en su defecto, el cesionario, está obligado a notificar dicho cambio a los representantes legales de los trabajadores de la empresa cedida, respondiendo ambos solidariamente durante tres años de las obligaciones laborales nacidas con anterioridad a la transmisión y que no hubieran sido satisfechas». En relación con este precepto, se entiende que «el arrendamiento de empresa opera como un instrumento plural o bidireccional de la empresa, esto es, tanto respecto propietario-arrendador en relación con el arrendatario como, a su término, respecto de éste en relación con aquél o, en su caso, en relación a un nuevo y distinto arrendatario». *Vid.* I. ALBIOL MONTESINOS, L. CAMPS RUIZ, I. GARCIA NINET, J. LOPEZ GANDIA, T. SALA FRANCO (Coordinador), *Derecho del Trabajo*, 11ª ed., Valencia, Tirant lo Blanch, 1997, págs. 291-292.

<sup>470</sup> En opinión de Broseta Pont, cuando las partes venden y compran una empresa, la arriendan, constituyen sobre ella usufructos o la transmiten *mortis causa*, significa que «un único negocio jurídico (compraventa, arrendamiento, etc.) servirá para crear la obligación de transmitir todos y cada uno de sus elementos esenciales y, además, cada uno de ellos según su especial ley de circulación». *Vid.* M. BROSETA PONT, «La transmisión de la empresa...», *ob. cit.*, pág. 69.

necesidad de realizar importantes inversiones<sup>471</sup>. La sucesión en la titularidad del componente objetivo de la empresa no puede identificarse con ningún instrumento jurídico concreto de transmisión o constitución de derechos, sino que hace referencia más bien a un resultado, consistente en la sustitución del titular de una explotación empresarial o una parte organizada autónomamente de la misma por cualquier instrumento jurídico<sup>472</sup>. Cuando los elementos esenciales de una

<sup>471</sup> Vid. R. CALVO ORTEGA, «La responsabilidad tributaria subsidiaria», *ob. cit.*, pág. 145, aunque, sin embargo, no compartimos con el autor la calificación de fraude de Ley, de los supuestos de adquisición de elementos aislados que encumbran una adquisición del todo; L. RUIBAL PEREIRA, *La sucesión en Derecho tributario...*, *ob. cit.*, pág. 297. En contra de esta opinión, otros autores han entendido que la empresa debe transmitirse a través de un único negocio jurídico que tenga por objeto la empresa como universalidad. En este sentido, Cañavate Clau afirma que no puede hablarse de sucesión de empresa cuando a través de varios títulos o negocios jurídicos se ha ido transmitiendo *de facto* la misma. El autor identifica la idea de sucesión en la titularidad de la empresa con el instrumento jurídico y no con el resultado al que se puede llegar a través de distintos negocios jurídicos, por eso, aunque termina por aceptar la extensión de los efectos previstos para la sucesión de empresa en el artículo 72 de la LGT a los supuestos en los que a través de varias adquisiciones aisladas se pretende adquirir la titularidad de la empresa, por aplicación de los artículos 24 y 25 de la LGT, es decir, a través de un expediente de fraude de ley, niega que la adquisición aislada y a través de varios títulos de elementos de una empresa equivalga a una sucesión de empresa, ni siquiera *impropia*, y por consiguiente, niega que se realice el presupuesto de hecho contemplado en el artículo 72 de la LGT. Vid. D. CAÑAVATE CLAU, «Transmisión de la deuda tributaria en la sucesión de la empresa...», *ob. cit.*, págs. 29 y ss.

<sup>472</sup> El propio tenor literal del artículo 72 de la LGT enfatiza el resultado sucesorio sobre el concepto por el cual se sucede en la respectiva titularidad. El presupuesto de hecho del artículo 72 consiste en la sucesión en la titularidad de la explotación empresarial, no en la transmisión de la empresa mediante un determinado negocio jurídico. Además, el artículo 13.2 del RGR aclara el supuesto de hecho definido en el apartado primero de ese precepto –en el que se dice que «las deudas y responsabilidades derivadas del ejercicio de explotaciones y actividades económicas por personas físicas o jurídicas, o por aquellas Entidades a que se refiere el artículo 33 de la LGT, serán exigibles a quienes les sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de las mismas»– será de aplicación a los supuestos de adquisiciones de elementos aislados de las Empresas, por una o varias personas, que permitan la continuación de la explotación o actividad. No sería correcto interpretar lo dispuesto en el artículo 13.2 del RGR como una ampliación del presupuesto de hecho del artículo 72.1 de la LGT (tal y como hace, D. CAÑAVATE CLAU, «Transmisión de la deuda tributaria en la sucesión de la empresa...», *ob. cit.*, pág. 30), sino que debe verse como una aclaración de su significado. Así pues, esta responsabilidad no es exigible a los adquirentes de elementos aislados de las Empresas respectivas, que no permitan la continuación de la explotación o actividad, sencillamente, porque no existirá una sucesión de empresa en el sentido del artículo 72.1 de la LGT; e, igualmente, será exigible a los adquirentes de elementos aislados de las Empresas respectivas, que permitan la continuación de la explotación o actividad, porque así lo dispone el artículo 72.1 de la LGT, y no porque así se derive del artículo 13.2 del RGR. Así lo entiende, entre otros, A. NAVARRO FAURE, «Los supuestos de responsabilidad tributaria...(I)», *ob. cit.*, pág. 637; A. ZABALA RODRIGUEZ-FORNOS, I. DAGO ELORZA, F. LLOPIS GINER, *Aspectos sustantivos y procedimentales de la recaudación*, *ob. cit.*, pág. 150.

determinada explotación empresarial hayan cambiado formalmente de titular – aunque sea mediante diversos actos o negocios jurídicos, y no en virtud de uno solo, en el que las partes tuvieran la voluntad de transmitir la explotación empresarial, como conjunto o universalidad–, permitiendo al adquirente la actividad iniciada por el transmitente, existirá una sucesión en la titularidad de la explotación empresarial<sup>473</sup>. De cualquier modo, será necesario valorar en cada caso si los elementos transmitidos son esenciales dentro de la organización empresarial, no sólo para desarrollar inmediatamente una actividad empresarial, sin necesidad de realizar grandes inversiones, sino también para continuar la misma actividad empresarial.

B) Sucesión en el ejercicio de la actividad empresarial.

El artículo 72 de la LGT, como se ha dicho anteriormente, presupone la sucesión en la titularidad de la explotación empresarial y en la actividad económica. Según el tenor literal del precepto legal, la aplicación de éste presupone la sucesión por cualquier concepto en la respectiva titularidad, lo que solamente puede entenderse como sucesión respecto de la titularidad de la explotación económica y respecto de la titularidad de la actividad económica, aunque, como también se ha dicho, la actividad no puede ser objeto de titularidad, sino que solamente puede ser ejercida. Así pues, no parece muy acertada la redacción del primer apartado del artículo 13 RGR al decir que las deudas tributarias y responsabilidades serán exigibles a quienes sucedan en la titularidad o en el ejercicio, pues la aplicación del artículo 72 de la LGT, desarrollado por el precepto

---

<sup>473</sup> Desde la doctrina científica alemana, se ha dicho que la adquisición de una empresa o de una explotación con gestión separada se puede consumir a través de varios actos particulares, siempre que esos actos estén económicamente relacionados y la voluntad de los adquirentes persiga la adquisición de la empresa en su conjunto. *Vid.* K. GOUTIER, *Die Haftung im Steuerrecht*, *ob. cit.*, pág. 74; R. DORNER, «Die Haftung im Steuerrecht», *ob. cit.*, pág. 476.

reglamentario, exige ambas circunstancias, sucesión en la titularidad de la explotación empresarial y sucesión en el ejercicio de la misma. Por tanto, no es suficiente con suceder únicamente en la titularidad de la explotación empresarial, o exclusivamente en el ejercicio de la actividad económica, sin que se haya operado una transmisión formal de la titularidad de la explotación, sino que la aplicación de este precepto exigirá ambas circunstancias<sup>474</sup>. La sucesión en el ejercicio de la actividad empresarial indica, aquí también, sustitución y continuidad; sustitución de la persona que realiza la actividad empresarial por otra distinta, y continuidad, en sentido de identidad, entre la actividad del empresario transmitente y adquirente. En definitiva, la aplicación del artículo 72 de la LGT exige, además de la transmisión de la explotación empresarial, la continuidad de la actividad empresarial por el nuevo empresario, no porque la actividad empresarial forme parte del mismo objeto transmitido<sup>475</sup>, ya que aquella no puede ser objeto de tráfico

---

<sup>474</sup> Vid. A. NAVARRO FAURE, «Los supuestos de responsabilidad tributaria...(I)», *ob. cit.*, pág. 637. En contra de la exigencia de continuidad en el ejercicio de la actividad empresarial, como presupuesto de aplicación del artículo 72 de la LGT se han manifestado R. CALVO ORTEGA, «La responsabilidad tributaria subsidiaria», *ob. cit.*, pág. 146; J.A. SANCHEZ GALIANA, «Problemática de la sucesión en las deudas tributarias...», *ob. cit.*, págs. 388-390; C. LOZANO SERRANO *Responsabilidad del adquirente de empresa por deudas tributarias anteriores a la transmisión*, Pamplona, Aranzadi, 1998, págs. 45-46; D. CAÑAVATE CLAU, «Transmisión de la deuda tributaria...», *ob. cit.*, pág. 27. En nuestra opinión, estos últimos autores han sabido distinguir entre sucesión en la titularidad de la explotación empresarial y sucesión en el ejercicio de la actividad, poniendo de manifiesto que lo primero no presupone también lo segundo. Ahora bien, entendemos que el artículo 72 de la LGT, al hablar de sucesión en la respectiva titularidad está haciendo referencia, tanto a la sucesión en la titularidad de la explotación, como a la sucesión en el ejercicio de la actividad, a pesar de que en relación con la actividad empresarial no quepa hablar tanto de titularidad como de ejercicio. Otros autores, parecen haber entendido que el presupuesto de hecho de este precepto se encuentra en la sucesión en la actividad. Así se expresa Pabón de Acuña, cuando dice que «la titularidad de que trata el precepto es la titularidad del ejercicio de la actividades y explotaciones económicas con independencia de que exista o no subrogación en la titularidad de los bienes de la empresa, y a salvo, naturalmente, del supuesto, en que la desafectación de los bienes o medios adscritos a la misma impida hablar propiamente de una verdadera sucesión». Vid. J.M<sup>a</sup>. PABON DE ACUÑA, «Las responsabilidades tributarias del sucesor...», *ob. cit.*, pág. 954.

<sup>475</sup> Así parecen haberlo entendido, entre otros, I. BARBERENA BELZUNCE, «La responsabilidad tributaria del adquirente...», *ob. cit.*, págs. 267-268; L. RUIBAL PEREIRA, *La sucesión en Derecho tributario...*, *ob. cit.*, págs. 294-295.

jurídico, sino porque así lo exige el propio precepto al referirse a la sucesión en la titularidad de la explotación y también de la actividad económica.

1.5.1.2. *Aplicación del artículo 72 de la LGT a los supuestos de sucesión universal.*

Como se ha dicho anteriormente, según el artículo 72.1 de la LGT, las deudas y responsabilidades tributaria derivadas del ejercicio de explotaciones y actividades económicas por personas físicas, Sociedades y Entidades jurídicas, son exigibles a quienes sucedan por cualquier concepto en la titularidad de la explotación empresarial, es decir, a quienes adquieran la titularidad sobre la misma y, además, continúen con la actividad empresarial. Ahora bien, se viene discutiendo si el artículo 72 de la LGT es aplicable a todos los supuestos en los que se produce una sucesión en la titularidad de la empresa o si, por el contrario, solamente sería aplicable a determinados supuestos de sucesión de empresa. Concretamente, la doctrina científica viene planteándose si el presupuesto de hecho del artículo 72 de la LGT incluye los sucesión en la titularidad de la explotación empresarial que se produzca como consecuencia de una sucesión universal –ya se trate de una sucesión hereditaria por muerte de una persona física o de supuestos de fusión y escisión de sociedades<sup>476</sup>– o, lo que es lo mismo, si a pesar de estar ante una verdadera sucesión en la titularidad de la empresa, el artículo 72 de la LGT se aplica a quienes adquieran dicha titularidad en virtud de una subrogación en los derechos y obligaciones del transmitente<sup>477</sup>. El tenor literal

---

<sup>476</sup> De acuerdo con el artículo 11.1 de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, sobre adaptación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, en los supuestos de fusión de empresas, así como en los de absorción de una Entidad por otra, se transmitirán a la entidad adquirente los derechos y las obligaciones tributarias de la entidad transmitente que se encontrasen pendientes en el momento de adoptarse el correspondiente acuerdo, por lo que la doctrina científica viene entendiendo que nos encontramos ante un caso de sucesión tributaria, equiparable a la sucesión hereditaria por muerte de la personas físicas. *Vid.* M<sup>a</sup>.M. CASTILLO SOLSONA «El cumplimiento de las deudas y responsabilidades tributarias pendientes en la transmisión de explotaciones económicas (II)», *CaT*, Monografías, núm. 306, 1999, págs. 11 y ss.

<sup>477</sup> La sucesión en la titularidad de la empresa mediante legado, a pesar de tratarse de una transmisión *mortis causa* de la explotación empresarial, estaría excluida de esta problemática. El

del primer apartado del artículo 72 de la LGT no ofrece ningún motivo para excluir los supuestos de sucesión de empresa por razón de negocios jurídicos *mortis causa*, incluso permite la aplicación de lo dispuesto por el C.C. sobre la aceptación de la herencia a beneficio de inventario. Sin embargo, admitir que el precepto mencionado se refiere también a los supuestos de sucesión en la titularidad de la explotación empresarial en virtud de una sucesión hereditaria puede suponer, por una parte, configurar como destinatarios de la norma tanto a deudores principales de la deuda tributaria como a responsables tributarios y, por otra parte, someter las deudas tributarias derivadas del ejercicio de una actividad empresarial por el causante a un régimen jurídico particular, en relación con las demás deudas tributarias de aquél.

En relación con esta cuestión, un sector de la doctrina científica ha entendido que el presupuesto de hecho del artículo 72 de la LGT viene constituido por la sucesión en la titularidad de la empresa, tanto si ésta se ha producido en virtud de una sucesión universal *mortis causa*, como si la transmisión se ha realizado a través de cualquier otro título jurídico que no suponga una desaparición del anterior titular y la subrogación del adquirente en la posición jurídica de aquél<sup>478</sup>. Quienes opinan de este modo entienden que, cuando se

---

legado, como ha señalado la doctrina científica, no da lugar a una auténtica sucesión en la titularidad de las deudas tributarias, por ser el legatario un sucesor a título particular. Por ello, no hay duda de que al legatario que suceda al causante en la titularidad de una explotación empresarial le serán exigibles las deudas tributarias derivadas del ejercicio de la explotación empresarial por el anterior titular, no por haber sucedido universalmente a este último, sino por aplicación del artículo 72 de la LGT. Además, se trataría de una verdadera responsabilidad tributaria, pues el legatario vendría obligado junto a los herederos, al pago de unas deudas tributarias pertenecientes a estos. Vid. C. LOZANO SERRANO, *Responsabilidad del adquirente de empresa...*, *ob. cit.*, págs. 57-58.

<sup>478</sup> Vid. J.M<sup>a</sup>. PABON DE ACUÑA, «Las responsabilidades tributarias del sucesor...», *ob. cit.*, págs. 965 y ss.; J.A. SANCHEZ GALIANA, «Problemática de la sucesión en las deudas tributarias...», *ob. cit.*, págs. 376 y ss.; S. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, *Los responsables tributarios*, *ob. cit.*, págs. 59 y ss.; M<sup>a</sup>.M. CASTILLO SOLSONA, «El cumplimiento de las deudas y responsabilidades tributarias pendientes en la transmisión de explotaciones económicas (II)», *ob. cit.* págs. 4 y ss.

produzca una sucesión hereditaria de la titularidad de una explotación empresarial, al heredero le podrán ser exigidas las deudas tributarias del causante derivadas del ejercicio de la actividad empresarial en virtud de la aplicación del artículo 72 de la LGT, al ser éste una norma especial frente a la normativa civil, que también dispone la transmisión al heredero de las deudas del causante<sup>479</sup>. Aun así, todavía se ha discutido la posibilidad de respetar el beneficio de inventario del heredero que acepte de este modo la herencia, debido a que el propio artículo 72.1 de la LGT hace una referencia expresa al mismo<sup>480</sup>. Pero más allá de la ineficacia de

---

<sup>479</sup> Debemos rechazar que esta tesis permita calificar al heredero como responsable tributario por la sucesión en la titularidad de la empresa, como parece haber entendido algún autor. En este sentido, Ruibal Pereira ha afirmado que, según aquella argumentación, «se produciría una concurrencia de dos categorías subjetivas en la persona del heredero; por un lado respondería como *sucesor* de todas las deudas de la herencia, y entre ellas de las deudas tributarias existentes de igual modo a como lo haría su causante y, por otro lado, lo haría como responsable subsidiario por haber adquirido la empresa». Vid. L. RUIBAL PEREIRA, *La sucesión en Derecho tributario...*, *ob. cit.*, pág. 272. Por el contrario, la mayor parte de los autores que defienden la aplicación del artículo 72 de la LGT a los herederos universales del titular de una explotación empresarial, que sucedan a éste en la respectiva titularidad, no consideran a aquellos como responsables tributarios, sino como verdaderos deudores principales, sólo que a la transmisión de la titularidad de dichas deudas le sería aplicable lo dispuesto en aquel precepto. Pero tampoco creemos que esta misma tesis conduzca a considerar al nuevo titular, en los supuestos de transmisión *inter vivos* de la titularidad de la explotación empresarial, como un sucesor en las deudas tributarias. Así, según Sánchez Galiana, «en el artículo 72 de la LGT aparecen regulados dos supuestos perfectamente diferenciados y que producirán efectos distintos, el de una auténtica sucesión en las deudas tributarias, atribuible siempre a las sucesiones hereditarias, y el de una extensión de la responsabilidad tributaria, atribuible, como veremos, a la generalidad de las transmisiones de negocios *inter vivos*, salvo algunos casos muy concretos. La auténtica sucesión tributaria va a exigir siempre la exclusión del deudor anterior, la eliminación del sujeto pasivo, lo cual no ocurre ciertamente en la mayoría de los supuestos contenidos en el artículo 72 de la LGT». Vid. J.A. SANCHEZ GALIANA, «Problemática de la sucesión en las deudas tributarias...», *ob. cit.*, págs. 375-376. En definitiva, la tesis sostenida por autores como Pabón de Acuña y Sánchez Galiana, a lo que conduce es, en relación con los adquirentes por actos *inter vivos* de la titularidad de la empresa, a establecer a su cargo una responsabilidad tributaria, cuyo alcance estaría limitado por lo establecido en el segundo apartado del artículo 72 de la LGT; mientras que para el adquirente *mortis causa* de la titularidad de la empresa, la aplicación del artículo 72 de la LGT supondría introducir determinadas particularidades en su responsabilidad como deudor tributario principal.

<sup>480</sup> Mientras Pabón de Acuña, seguido por Mazorra, opinan que el heredero que se subroga en el ejercicio de la empresa, aunque acepte a beneficio de inventario, responderá ilimitadamente de las deudas a que se refiere el artículo 72 de la LGT, como cualquier otro adquirente en que se den las condiciones previstas en dicho precepto, por el contrario, Sánchez Galiana, cuya opinión es compartida por Castillo Solsona, entiende que en el supuesto de aceptación de la herencia a beneficio de inventario habrá que estar a lo dispuesto en el Código Civil, porque así lo disponía expresamente el artículo 14.1 del anterior RGR de 1968 y aún lo establece, añadimos nosotros, el



la normativa civil en relación con el beneficio de inventario defendida por algún autor, la aplicación del artículo 72 de la LGT a los sucesores hereditarios en la titularidad de la empresa, además de someter la sucesión hereditaria en las deudas tributarias a dos regulaciones distintas –según que aquéllas derivasen del ejercicio de una actividad empresarial por el causante y concurriesen todos los requisitos necesarios para la aplicación de dicho precepto–, permitiría limitar la responsabilidad de los herederos que sucedieran al causante en la titularidad de una explotación empresarial, respecto de las deudas tributarias derivadas del ejercicio de la respectiva actividad empresarial, a través de la solicitud a la Administración de la certificación prevista en el apartado segundo de este precepto<sup>481</sup>.

Frente a esta postura, la mayor parte de la doctrina científica española se muestra contraria a la aplicación del artículo 72 de la LGT a quienes, a pesar de haber sucedido en la titularidad de una explotación empresarial, se hayan subrogado en la titularidad de las deudas tributarias del anterior titular de aquélla,

---

artículo 72.1 de la LGT. *Vid.* J.M<sup>a</sup>. PABON DE ACUÑA, «Las responsabilidades tributarias del sucesor...», *ob. cit.*, págs. 967-968; J.A. SANCHEZ GALIANA, «Problemática de la sucesión en las deudas tributarias...», *ob. cit.*, pág. 379; S. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, *Los responsables tributarios*, *ob. cit.*, pág. 61; M<sup>a</sup>.M. CASTILLO SOLSONA, «El cumplimiento de las deudas y responsabilidades...», *ob. cit.*, págs. 6-7.

<sup>481</sup> La posibilidad de aplicar este segundo párrafo del artículo 72 de la LGT a los adquirentes *mortis causa* de la titularidad de la empresa ha sido defendida expresamente por el profesor Sánchez Galiana y, más recientemente, por Castillo Solsona. Sin embargo, tanto Sánchez Galiana, como también Pabón de Acuña, introducen otras particularidades en la sucesión hereditaria de las deudas tributarias derivadas del ejercicio de actividades empresariales, respecto de los herederos que sucedan al causante en la titularidad de la explotación empresarial, que en la actualidad no pueden ser admitidas. En relación con las sanciones que pudieran formar parte de las deudas tributarias del causante, partiendo de que el artículo 14 del RGR de 1968 permitía exigir al heredero las sanciones que estuvieran liquidadas, pero no las que no se hallaran liquidadas y notificadas, y puesto que el artículo 72 de la LGT hace referencia a la exigibilidad de las deudas y responsabilidades, los dos autores anteriormente citados consideraron que, siempre que al heredero le fuera aplicable el artículo 72 de la LGT, le podrían ser exigidas las sanciones pendientes de liquidación y notificación. *Vid.* J.M<sup>a</sup>. PABON DE ACUÑA, «Las responsabilidades tributarias del sucesor...», *ob. cit.*, págs. 969-970; J.A. SANCHEZ GALIANA, «Problemática de la sucesión en las deudas tributarias...», *ob. cit.*, pág. 376 y ss.; M<sup>a</sup>.M. CASTILLO SOLSONA, «El cumplimiento de las deudas y responsabilidades...(II)», *ob. cit.*, págs. 4 y ss.

es decir, sean herederos universales del anterior titular de la explotación empresarial o nos encontremos ante supuestos de fusión o escisión de sociedades, aunque a veces se reduce el ámbito de aplicación del precepto a los supuestos de adquisición *inter vivos* de la titularidad de la explotación empresarial<sup>482</sup>. Las razones más importantes para operar esta reducción del ámbito objetivo de aplicación del precepto que, como reconoce la mayoría de la doctrina, no se desprende de su tenor literal serían, por una parte, la función garantista que se atribuye al mismo, solamente compatible con la responsabilidad tributaria y, por otra parte, la conveniencia de no alterar el régimen jurídico de la sucesión hereditaria en virtud de lo previsto en este artículo<sup>483</sup>. Dentro de esta línea de pensamiento también podría incluirse aquella postura, según la cual, si bien los supuestos de sucesión *mortis causa* en la titularidad de las deudas tributarias del causante pueden ser reconducidos al presupuesto de hecho del artículo 72.1 de la

---

<sup>482</sup> Vid. F. PEREZ ROYO, «La sucesión en la deuda por el Impuesto de sociedades...», *ob. cit.*, pág. 159; A. RODRIGUEZ BEREIJO, «Artículo 72», *ob. cit.*, págs. 640 y ss.; I. BARBERENA BELZUNCE, «La responsabilidad tributaria del adquirente...», *ob. cit.*, págs. 248-249; R. FALCON Y TELLA, «Las garantías del crédito tributario», en *Cuestiones Tributarias Prácticas*, 2ª ed, Madrid, La Ley, 1990, pág. 623; A. NAVARRO FAURE, «Los supuestos de responsabilidad tributaria...(I)», *ob. cit.*, pág. 637; P. CHICO DE LA CAMARA, «La responsabilidad solidaria del adquirente de una explotación económica», en *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, Madrid, I.E.F-Marcial Pons, 1997, págs. 662-664; L. RUIBAL PEREIRA, *La sucesión en Derecho tributario...*, *ob. cit.*, págs. 273-275; M. GUERRA REGUERA, *Garantías personales del crédito tributario*, *ob. cit.*, pág. 196; J. MARTIN QUERALT, C. LOZANO SERRANO, G. CASADO OLLERO, J.M. TEJERIZO LOPEZ, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, *ob. cit.*, pág. 371.

<sup>483</sup> Así, en opinión de Pérez Royo, la referencia del artículo 72 de la LGT al beneficio de inventario, y con ella, implícitamente, a la sucesión *mortis causa*, convirtió este precepto en una norma incongruente, dado que la sucesión no podría quedar reducida a las deudas derivadas del ejercicio de una explotación o actividad económica, sino que alcanzaría a cualesquiera deudas, con excepción de las personalísimas; siendo impensable, además, según este autor, la aplicación de la norma contenida en el número 2 del artículo 72 en relación con la sucesión *mortis causa*. Vid. F. PEREZ ROYO, «La sucesión en la deuda por el Impuesto de sociedades...», *ob. cit.*, págs. 159-160, nota 6. Por su parte, Rodríguez Bereijo, no sólo comparte la opinión de Pérez Royo sobre la incompatibilidad de lo dispuesto en el artículo 72.2 de la LGT con el instituto jurídico de la sucesión, sino que, para este autor, la propia ubicación sistemática del precepto, dentro de una sección dedicada a las garantías de la deuda tributaria, es indicativa de que en el mismo se regula exclusivamente un supuesto de responsabilidad tributaria, debido a que en la sucesión tributaria no existe dicha función de garantía en sentido técnico. Vid. A. RODRIGUEZ BEREIJO, «Artículo 72», *ob. cit.*, págs. 641-643.

LGT, éste se remite a la regulación de la sucesión civil, es decir, que el heredero en la titularidad de la explotación empresarial, a quien también se transmiten las deudas tributarias del causante, realiza el presupuesto de hecho del artículo 72 de la LGT, pero sin que ello introduzca ninguna particularidad en el régimen jurídico de su responsabilidad en orden al pago de las deudas tributarias que le han sido transmitidas<sup>484</sup>. En definitiva, esto último sería tanto como reconocer que la eficacia del artículo 72 de la LGT se reduce a introducir la responsabilidad tributaria de quien, sin haberse subrogado en la condición de deudor principal, sucede en la titularidad de una explotación empresarial, quedando así obligado junto al deudor principal al pago de una deuda tributaria ajena.

Realmente, ni la reconducción de los supuestos de sucesión hereditaria en la titularidad de una explotación empresarial al ámbito objetivo de aplicación del artículo 72 de la LGT parece congruente con la ubicación sistemática del precepto, ni tampoco parece adecuado permitir a los herederos, sucesores universales en todas las relaciones jurídicas de carácter no personalísimo de las que formara parte el causante, limitar su responsabilidad patrimonial en virtud de lo establecido en el segundo apartado de este precepto. No obstante, ni un motivo ni otro nos parece del todo determinante para excluir la aplicación del segundo apartado del precepto a los sucesores universales del causante. Más bien, sería una interpretación lógica del primer apartado del artículo 72 de la LGT, lo que determinaría esa exclusión. Efectivamente, las deudas tributarias derivadas del ejercicio de una actividad empresarial por personas físicas o sociedades serán exigibles a quienes se subroguen en todas las relaciones jurídicas de las que fueran titulares pasivos, cuando éstos sucedan por cualquier concepto en la titularidad de la respectiva explotación empresarial, pero esto nunca podrá verse como la consecuencia

---

<sup>484</sup> Vid. C. LOZANO SERRANO, *Responsabilidad del adquirente de empresa...*, *ob. cit.*, págs. 55 y 56; D. CAÑAVATE CLAU, «Transmisión de la deuda tributaria en la sucesión de la empresa...», *ob. cit.*, págs. 40 y ss.

jurídica de la realización del presupuesto de hecho del artículo 72.1 de la LGT, porque igualmente, aunque no se produjera una sucesión en la titularidad de la explotación empresarial, a los sucesores universales del anterior titular les serían exigibles las deudas tributarias del causante. Por tanto, no puede decirse que en el ámbito de aplicación del artículo 72.1 de la LGT se encuentren incluidos los supuestos de sucesión universal en la titularidad de la explotación empresarial, cuando la exigibilidad de las deudas tributarias a los sucesores universales se producirá con independencia de que concurren todos los requisitos exigidos en aquel precepto, conclusión que vendría avalada por la actual regulación reglamentaria<sup>485</sup>. Así pues, no abarcando el presupuesto de hecho del primer apartado del precepto a los sucesores universales, tampoco el apartado segundo, que presupone la aplicación del anterior, les sería aplicable.

#### 1.5.2. La responsabilidad tributaria del sucesor de empresa.

El artículo 72.1 de la LGT permite exigir a los sucesores en la titularidad de una explotación empresarial, que además sucedan en el ejercicio de la actividad económica, las deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de la actividad empresarial por el anterior titular. Ya sabemos que el artículo 72 de la LGT solamente se aplicará a los supuestos de sucesión en la titularidad de la explotación empresarial en los que el adquirente no suceda universalmente al anterior titular de la empresa, puesto que entonces las deudas tributarias del anterior titular serían, en cualquier caso, exigibles al sucesor universal. Pues bien, cuando la Ley permite exigir al sucesor de la empresa las deudas y

---

<sup>485</sup> El artículo 10 del RGR, en el que se enumeran y clasifican las distintas categorías de obligados al pago de las deudas tributarias, se distingue claramente entre los adquirentes de explotaciones y actividades económicas, y los sucesores *mortis causa* de los obligados al pago de las deudas tributarias, desarrollando por separado el régimen jurídico de la gestión recaudatoria en relación con ambas categorías en los artículos 13 y 15 del RGR, respectivamente. Además, el artículo 13 del RGR omite cualquier referencia a la aceptación de la herencia a beneficio de inventario.

responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de la actividad empresarial por el anterior titular de la explotación, no está ordenando una transmisión de aquéllas al primero, con la consiguiente liberación del segundo. Es decir, el artículo 72 de la LGT no dispone una sucesión en la titularidad de las deudas tributarias, como consecuencia de la transmisión de la titularidad de la explotación empresarial. Más bien, como viene entendiendo la mayor parte de la doctrina científica, el artículo 72 de la LGT contiene un supuesto de responsabilidad tributaria<sup>486</sup>; una obligación de pago de una deuda tributaria ajena, sin desaparición del deudor principal. Se trataría de un supuesto de responsabilidad tributaria, regulado fuera de la sección 2ª del capítulo III del Título I, destinado a los responsables del tributo, marginalidad que se ha visto trasladada también al Reglamento General de Recaudación de 1990, al igual que sucedió en el de 1968.

Por lo demás, este supuesto de responsabilidad tributaria tendría la particularidad de que, según dispone el propio artículo 72 de la LGT, su alcance objetivo queda limitado a las deudas tributarias que deriven del ejercicio de una actividad empresarial, y de la posibilidad de conocer dicho alcance con anterioridad al momento de realización del presupuesto de hecho; pudiendo, además, quedar exento el responsable cuando la Administración no emitiese una certificación de deudas, o esta fuera negativa. A diferencia del supuesto de responsabilidad tributaria del adquirente de empresa establecido en el parágrafo 75 de la AO (1977), nuestro artículo 72 de la LGT no limita la responsabilidad

---

<sup>486</sup> Entre otros, R. CALVO ORTEGA, «La responsabilidad tributaria subsidiaria», *ob. cit.*, págs. 143 y ss.; A. RODRIGUEZ BEREJO, «Artículo 72», *ob. cit.*, pág. 641; R. FALCON Y TELLA, «Las garantías del crédito tributario: perspectivas de reforma», *ob. cit.*, pág. 923; I. BARBERENA BELZUNCE, «La responsabilidad tributaria del adquirente...», *ob. cit.*, págs. 248-249; A. NAVARRO FAURE, «Los supuestos de responsabilidad tributaria...(I)», *ob. cit.*, págs. 633 y ss.; S. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, *Los responsables tributarios*, *ob. cit.*, págs. 130-131; L. RUIBAL PEREIRA, *La sucesión en Derecho Tributario...*, *ob. cit.*, págs. 264-277; P. CHICO DE LA CAMARA, «La responsabilidad solidaria del adquirente de una explotación económica», *ob. cit.*, págs. 662-664; J. MARTIN QUERALT, C. LOZANO SERRANO, G. CASADO OLLERO, J.M. TEJERIZO LOPEZ, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, *ob. cit.*, pág. 371.

patrimonial del sucesor de empresa, en relación con el pago de las deudas y responsabilidades tributarias del anterior titular, al patrimonio adquirido. La responsabilidad patrimonial del sucesor de empresa es, por tanto, una responsabilidad ilimitada; el sucesor de empresa responde del pago de las deudas tributarias ajenas con todos sus bienes, presentes y futuros. Pero tampoco establece el artículo 72 de la LGT ningún límite temporal, como hace el párrafo 75 de la AO (1977), al extender la responsabilidad a «los impuestos que tengan como presupuesto la actividad empresarial y de las cantidades objeto de retención, siempre que dichos impuestos hayan nacido con posterioridad al comienzo del último año natural anterior a la transmisión y sean objeto de liquidación o declaración-liquidación antes de que transcurra un año desde el alta de la empresa por el adquirente»<sup>487</sup>.

Ya hemos dicho que la aplicación del artículo 72 de la LGT no *presupone* que se haya producido una sucesión en la titularidad de las deudas tributarias, como sucede en los supuestos de sucesión universal al anterior titular de la explotación empresarial; pero tampoco dicho precepto *dispone* una sucesión en la titularidad de las deudas tributarias como consecuencia de la transmisión de la titularidad de aquella explotación. Ahora bien, que el artículo 72 de la LGT no *presponga* una sucesión en la titularidad de las deudas tributarias no puede ser un argumento para defender que este artículo no *disponga* una sucesión en la titularidad de dichas deudas. No es posible afirmar que el artículo 72 de la LGT regula un supuesto de responsabilidad tributaria porque, mientras la sucesión *mortis causa* da lugar siempre a una transmisión de las obligaciones tributarias, cuando se trata de una sucesión por acto *inter vivos* se origina un fenómeno de responsabilidad

---

<sup>487</sup> Vid. Ordenanza Tributaria alemana, Traducción y notas de C. PALAO TABOADA, *ob. cit.*, pág. 91.

tributaria<sup>488</sup>. El hecho de que no se deban confundir los conceptos de sucesión tributaria y responsabilidad tributaria, unido a que la sucesión tributaria se producirá siempre en los supuestos de sucesión universal del deudor tributario, no permite deducir que el artículo 72 de la LGT establece una responsabilidad tributaria, también podría ordenar una sucesión en la titularidad de las deudas tributarias, precisamente porque en los supuestos de transmisión *inter vivos* ninguna otra norma lo ordena.

Las razones que conducen a interpretar el artículo 72 de la LGT como un supuesto de responsabilidad tributaria serían, en nuestra opinión, las siguientes. En primer lugar, se encontraría el tenor literal del artículo 72 de la LGT, en el cuál tan sólo se dice que las deudas tributarias serán exigibles a quienes sucedan en la titularidad de la explotación empresarial y en el ejercicio de la actividad<sup>489</sup>. Así pues, la sucesión de la que habla el precepto es un presupuesto, no una consecuencia jurídica; es decir, la aplicación del artículo 72 presupone una sucesión en la titularidad de la explotación empresarial, y el efecto jurídico ligado por dicha disposición es la exigibilidad de las deudas tributarias al nuevo titular, no la sucesión en la deudas tributarias. En segundo lugar, la transmisión de las deudas tributarias es contraria a un principio jurídico implícito en el ordenamiento jurídico tributario, cuya exteriorización más explícita se encuentra en el artículo 36 de la LGT: el principio de indisponibilidad sobre las posiciones subjetivas derivadas de la aplicación del tributo. En tercer lugar, existen preceptos similares en otros ordenamientos jurídicos, como el italiano y el alemán, que establecen en el ámbito

---

<sup>488</sup> Vid. A. RODRIGUEZ BEREIJO, «Artículo 72», *ob. cit.*, pág. 641; J.A. SANCHEZ GALIANA, «Problemática de la sucesión en las deudas tributarias...», *ob. cit.*, págs. 375-376.

<sup>489</sup> Según Pabón de Acuña, el artículo 72 «se limita a proclamar la exigibilidad de las deudas respecto del adquirente, y en los preceptos que la misma Ley General Tributaria dedica a la extinción de las obligaciones tributarias, en cuya enumeración –exhaustiva según reiterada jurisprudencia– no figura, ni la transmisión de la empresa en particular, ni el cambio de titularidad del objeto económico del tributo como supuesto general». Vid. J.M<sup>a</sup>. PABON DE ACUÑA, «Las responsabilidades tributarias del sucesor...», *ob. cit.*, pág. 983.

del Derecho tributario, pero también en el terreno del Derecho privado, una responsabilidad solidaria del sucesor de empresa, que vendrá obligado, junto al anterior titular de la explotación empresarial, al pago de las deudas tributarias derivadas del ejercicio por este último de la actividad económica<sup>490</sup>.

La mayor parte de la doctrina científica, dentro y fuera de España, ha entendido que la finalidad perseguida por el legislador mediante el establecimiento de la responsabilidad tributaria del sucesor de empresa es la garantía del crédito tributario<sup>491</sup>. Algún autor, por el contrario, parece entender que la responsabilidad tributaria del sucesor de empresa se explica como una responsabilidad por daños o enriquecimiento injusto derivado de un acto lícito; daño que se concretaría en la privación a la Administración de la garantía tras la

---

<sup>490</sup> Según Broseta Pont, el hecho de que la empresa sea susceptible de este tráfico jurídico plantea varios problemas generales a toda forma de transmisión *inter vivos*, y uno de estos problemas es, según este autor, la suerte de los créditos y de las deudas contraídas por el empresario transmitente antes de enajenar la empresa. Vid. M. BROSETA PONT, «La transmisión de la empresa...», *ob. cit.*, págs. 69 y ss. Así pues, el problema de la posible cesión automática de las deudas de una empresa a su adquirente no es exclusivo del Derecho tributario, sino que se plantea en relación con cualquier clase de deudas. Tal y como ha expuesto Broseta Pont, en el ámbito del Derecho privado, a diferencia de nuestro ordenamiento jurídico, el Código de Comercio alemán «establece que el empresario adquirente de una empresa asume automáticamente las deudas contraídas por el empresario transmitente», mientras que el Código civil italiano prevé que «si no es establece la liberación automática de las deudas en favor del transmitente de la empresa, se dispone, sin embargo, que el adquirente de la misma responda conjuntamente con aquél del cumplimiento de tales obligaciones». Por otra parte, el Derecho tributario alemán (parágrafo 75 de la AO de 1977) e italiano (artículo 19 de la Ley de 7 de enero de 1929, núm. 4 y artículo 66 DPR 602/1973), también prevén la responsabilidad tributaria del adquirente de una empresa, lo que debe hacernos pensar que el legislador español ha querido resolver el mismo problema que, con mayor claridad, resuelven los preceptos extranjeros.

<sup>491</sup> Por todos, F. PEREZ ROYO, «La sucesión en la deuda tributaria por el impuesto de sociedades...», *ob. cit.*, págs. 158-159; A. RODRIGUEZ BEREIJO, «Las garantías del crédito tributario», *ob. cit.*, pág. 187 y ss.; R. FALCON Y TELLA, «Las garantías del crédito tributario», *ob. cit.*, pág. 623; S. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, *Los responsables tributarios*, *ob. cit.*, pág. 62; K. GOUTIER, *Die Haftung im Steuerrecht*, *ob. cit.*, pág. 67; J. GUTH, R. LING, *Steuerrechtliche Haftung*, *ob. cit.*, pág. 28; M. BOCK, J. BECKER, «Die Haftung für Steuerschulden (Teil I)», *ob. cit.*, pág. 204.



adquisición de la explotación empresarial<sup>492</sup>. Sin embargo, ni la mera transmisión de la explotación empresarial ocasiona un daño patrimonial a la Hacienda Pública, puesto que los elementos reales que integran aquélla no se encuentran afectos al pago de las deudas tributarias, ni tampoco el artículo 72 de la LGT exige que la transmisión de la empresa tenga como finalidad última defraudar al fisco<sup>493</sup>. Así pues, es posible afirmar que el artículo 72 de la LGT regula un supuesto de responsabilidad tributaria cuya finalidad es obligar a un tercero al pago de la deuda tributaria ajena, sin otro fundamento que la búsqueda de un reforzamiento de la seguridad del crédito tributario. Como ya hemos expresado anteriormente, obligar a un tercero al pago de una deuda tributaria ajena resulta contrario al principio de capacidad económica; por un lado, porque el responsable tributario podría carecer de recursos económicos suficientes con los que hacer frente al pago, sin poner en peligro su derecho fundamental a llevar una vida digna; y por otro lado, porque se vulnera abiertamente el principio constitucional de contribución según la propia capacidad económica, ya que el responsable tributario está siempre obligado a contribuir según la capacidad económica ajena. No obstante, creemos que el artículo 72 de la LGT constituye una excepción a la afirmación

---

<sup>492</sup> Vid. J.J. FERREIRO LAPATZA, «Reflexiones sobre Derecho tributario y técnica jurídica», *ob. cit.*, pág. 43.

<sup>493</sup> Lo que sí es cierto, como han destacado Bock y Becker, es que el patrimonio actual de una empresa ofrece una garantía –en sentido amplio, debemos entender– para la realización de los créditos tributarios originados por el ejercicio de la actividad empresarial; de modo que, si el patrimonio empresarial es transmitido, antes de que las deudas tributarias nacidas hasta ese momento sean satisfechas, el fisco es privado de una importante garantía. Eso es, según estos autores, lo que pretendería evitar el parágrafo 75 de la AO (1977), equivalente a nuestro artículo 72 de la LGT. Dicho precepto pretende conceder a la Hacienda Pública las mismas posibilidades de ejecución forzosa para la realización del crédito tributario que tendría si el deudor tributario fuera todavía titular de la explotación empresarial. Vid. M. BOCK, J. BECKER, «Die Haftung für Steuerschulden (Teil I)», *ob. cit.*, pág. 204. Pero, una cosa es que la transmisión de la empresa dificulte la posterior realización forzosa del crédito tributario frente al deudor principal, y otra bien distinta es que la transmisión ocasione un daño patrimonial que permita obligar al adquirente a resarcir. En este sentido, afirma Pabón de Acuña que «en el art. 72 de la Ley General Tributaria, no sólo falta cualquier idea de culpa por parte del adquirente, sino que es difícil apreciar la existencia de un daño injusto, en el hecho simple de adquirir una explotación empresarial». Vid. J.M<sup>a</sup>. PABON DE ACUÑA, «Las responsabilidades tributarias del sucesor...», *ob. cit.*, pág. 990.

anterior, y que dicho precepto no constituye una vulneración del principio de capacidad económica. Ello es así, en primer lugar, porque el sucesor de empresa puede valorar antes de realizar el presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria, si tiene recursos suficientes para hacer frente al eventual requerimiento de pago; debiendo, además, tener en cuenta que, al adquirir una empresa en funcionamiento, es posible obtener inmediatamente beneficios<sup>494</sup>. En segundo lugar, porque al conocer el adquirente el alcance exacto de su responsabilidad, puede pactar con el transmitente una rebaja en el precio de la explotación empresarial, junto con la obligación de pagar las deudas tributarias de aquél hasta el importe al que alcance la responsabilidad tributaria.

*1.5.2.1. Naturaleza solidaria o subsidiaria de la responsabilidad tributaria.*

El artículo 72 de la LGT establece una responsabilidad tributaria a cargo de quien sucede a otra persona en la titularidad de una explotación empresarial, siempre que el nuevo titular no haya sucedido universalmente al transmitente. Sin embargo, dicho precepto no define la clase de responsabilidad tributaria, solidaria o subsidiaria, del denominado sucesor de empresa. Con anterioridad a la reforma del artículo 37 de la LGT realizada por la Ley 25/1995, el apartado segundo de este

---

<sup>494</sup> Ahora bien, una cosa es que el nuevo titular tenga capacidad para realizar el pago de la deuda tributaria ajena, y otra bien distinta es que con la transmisión de la empresa se transmita la capacidad económica del transmitente que sirvió de fundamento para el nacimiento de las deudas tributarias que, a título de responsabilidad tributaria, se pueden exigir al sucesor. El adquirente percibe una empresa viva, capaz de generar beneficios de forma inmediata, lo que le permitirá hacer frente al pago de la deuda tributaria ajena; pero, la capacidad económica grava fue la del anterior titular y, por eso motivo, este no deja de ser obligado al pago. Por ello, no compartimos la opinión de Ruibal Pereira, al decir que «las deudas tributarias deben de ser satisfechas por quien es titular de dicha explotación; pero si éste no satisface dichas deudas y esta fuerza económica se transmite a otro titular, entiende el legislador que de determinadas deudas tributarias –las que tengan como presupuesto esa actividad o fuerza económica– debe responder el nuevo titular, por ser quien detenta ahora esa capacidad económica susceptible de generar ingresos, a la que considera materia imponible. Vid. L. RUIBAL PEREIRA, *La sucesión en Derecho tributario...*, ob. cit., pág. 296.

precepto disponía que, «salvo precepto expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria». Ahora bien, desde 1968 existe en nuestro ordenamiento jurídico algún precepto que define la responsabilidad tributaria del sucesor de empresa como solidaria. Primero fue el artículo 13 del RGR de 1968, cuyo apartado quinto disponía que el transmitente y el adquirente responden solidariamente<sup>495</sup>, y después ha sido el artículo 13 del RGR de 1990, en el que se han vuelto a reproducir los mismos términos utilizados por el anterior. Así pues, con anterioridad la entrada en vigor de la Ley 25/1995, la doctrina científica tuvo que plantearse, en relación con la naturaleza solidaria o subsidiaria de la responsabilidad tributaria del sucesor en la titularidad de una explotación empresarial, si un precepto reglamentario podía establecer la naturaleza solidaria de un supuesto de responsabilidad tributaria, cuando un precepto legal no dispusiera expresamente lo contrario. La cuestión quedaba reducida, por tanto, a si la regulación de la responsabilidad tributaria era una materia reservada a la ley o, más concretamente, si la determinación de la naturaleza solidaria o subsidiaria de la responsabilidad tributaria se encontraba reservada a la ley, constitucional o legalmente y, en este segundo caso, si el artículo 37.2 de la LGT podía ser considerado como una deslegalización de este aspecto del régimen jurídico de la responsabilidad tributaria<sup>496</sup>.

---

<sup>495</sup> Igualmente, la Instrucción General de Recaudación y Contabilidad, aprobada por el Decreto 2.260/1969, de 24 de julio, en su regla 3ª, apartado 2, establecía que la responsabilidad de los sucesores en la titularidad de explotaciones y actividades económicas es de carácter solidario.

<sup>496</sup> Cabe mencionar, todavía, el planteamiento de Bayod Pallarés, para quien no resulta aplicable el artículo 37 de la LGT a quienes sucedan en la titularidad de una explotación y actividad económica, puesto que dicho sucesor se convierte en sujeto pasivo o responsable directo de las deudas tributarias, y no en un verdadero responsable tributario. *Vid.* R. G. BAYOD PALLARES, «El sujeto pasivo sucesor de actividades económicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *C.T.*, núm. 39, 1981, pág. 47. Sin embargo, como ya se ha dicho anteriormente, el artículo 72 de la LGT establece un auténtico supuesto de responsabilidad tributaria, una obligación de pago de la deuda tributaria ajena, lo que determina la aplicación de lo dispuesto con carácter general en el artículo 37 de la LGT.

En este momento anterior a la reforma de la Ley General Tributaria realizada en 1995, algún autor se pronunció a favor de la naturaleza solidaria de la responsabilidad tributaria del sucesor de empresa<sup>497</sup>. Al respecto, se alegaron varias razones para defender la solidaridad del sucesor de empresa en orden al pago de las deudas tributarias derivadas del ejercicio de la actividad empresarial por el anterior titular. Por una parte, se entendió que, aun cuando el artículo 37.2 de la LGT disponía que la responsabilidad tributaria sería siempre subsidiaria, salvo que un precepto expresamente dispusiera lo contrario, en realidad, la presunción de subsidiariedad no era aplicable al artículo 72 de la LGT, por tratarse de un precepto ubicado sistemáticamente entre las garantías del crédito tributario y no en la sección dedicada a los responsables del tributo<sup>498</sup>. Por otra parte, también se dijo que la responsabilidad del sucesor de empresa debía ser lógicamente solidaria, si se ponía este precepto en relación con el artículo 89.4 de la LGT, en el que se establecía la responsabilidad de los socios respecto de las deudas tributarias no satisfechas de entidades disueltas y liquidadas, y también porque la solidaridad resulta más eficaz para evitar la sucesión en la actividad económica de una sociedades por otras con el fin de eludir o demorar el pago del tributo<sup>499</sup>. Sin

---

<sup>497</sup> Vid. M. CORTES DOMINGUEZ, *Ordenamiento...*, *ob. cit.*, pág. 399; R. FALCON Y TELLA, «Las garantías del crédito tributario», *ob. cit.*, pág. 624; F. DE LA HUCHA CELADOR, «Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en el Reglamento General de Recaudación de 1990: I. La responsabilidad solidaria», *ob. cit.*, pág. 80; A. NAVARRO FAURE, «Los supuestos de responsabilidad tributaria...(I)», *ob. cit.*, pág. 636.

<sup>498</sup> Vid. R. FALCON Y TELLA, «Las garantías del crédito tributario», *ob. cit.*, pág. 624 y, del mismo autor, «Las garantías del crédito tributario: perspectivas de reforma», *ob. cit.*, págs. 925-926; F. DE LA HUCHA CELADOR, «Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en el Reglamento General de Recaudación de 1990: I. La responsabilidad solidaria», *ob. cit.*, pág. 80.

<sup>499</sup> Así lo entendió Navarro Faure, a pesar de ser consciente de la inadecuación desde el punto de vista formal del artículo 13.5 del RGR. En realidad, la autora no aclara si sus argumentos lo son a favor de la conveniencia de que la responsabilidad tributaria del sucesor de empresa sea de carácter solidario o si, por el contrario, considera que los mismos son suficientes para defender la solidaridad de esta responsabilidad tributaria *de lege data*. Vid. A. NAVARRO FAURE, «Los supuestos de responsabilidad tributaria...(I)», *ob. cit.*, pág. 636. También De la Hucha Celador consideró que la solidaridad de esta responsabilidad se puede inducir de una interpretación no literal del precepto, atendiendo a la finalidad perseguida por el mismo, que es la de garantizar el crédito tributario, pues dicha finalidad sólo puede lograrse eficazmente si la responsabilidad del

embargo, la mayor parte de los autores que se ocuparon de esta cuestión se mostraron a favor de la naturaleza subsidiaria de la responsabilidad tributaria del adquirente de empresa, por disposición del artículo 37.2 de la LGT. Partiendo de que el artículo 72 de la LGT regula un supuesto de responsabilidad tributaria, todos ellos consideraron de aplicación la presunción de subsidiariedad que establecía el segundo apartado del artículo 37 de la LGT, interpretando que el precepto que estableciera expresamente la solidaria debería ser un precepto legal<sup>500</sup>, aun cuando, para algunos de estos autores, la responsabilidad tributaria no es una materia reservada constitucionalmente a la Ley<sup>501</sup>.

---

cesionario es solidaria. *Vid.* F. DE LA HUCHA CELADOR, «Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria...(I). La responsabilidad solidaria», *ob. cit.*, pág. 80.

<sup>500</sup> *Vid.* R. CALVO ORTEGA, «La responsabilidad tributaria subsidiaria», *ob. cit.*, págs. 143-144; F. PEREZ ROYO, «La sucesión en la deuda por el impuesto de sociedades...», *ob. cit.*, pág. 161; C. ALLER, «La responsabilidad por sucesión en el ejercicio de explotaciones o actividades económicas», *C.T.*, núm. 8, 1974, pág. 26; A. ROMANI BIESCAS, *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, *ob. cit.*, págs. 83-84; J.M<sup>a</sup>. PABON DE ACUÑA, *Las responsabilidades tributarias del sucesor...*, *ob. cit.*, págs. 985-987; E. TRUJILLO GONZALEZ, «Responsabilidad de los cesionarios de empresas por débitos fiscales de los transmitentes», *C.T.*, núm. 28, 1979, pág. 383; A. RODRIGUEZ BEREIJO, «Artículo 72», *ob. cit.*, pág. 645; J.A. SANCHEZ GALIANA, «Problemática de la sucesión en las deudas tributarias...», *ob. cit.*, págs. 392-393; J. MARTIN QUERALT, C. LOZANO SERRANO, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 3ª ed., *ob. cit.*, pág. 330; E. SIMON ACOSTA, «Obligados tributarios», *ob. cit.*, págs. 220-22; I. BARBERENA BELZUNCE, «La responsabilidad tributaria del adquirente...», *ob. cit.*, págs. 249-254 y, del mismo autor, «Naturaleza de la responsabilidad tributaria del sucesor en la empresa. A propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 enero 1994», *J.T.*, 1994, Vol. II, págs.1281-1283; S. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, *Los responsables tributarios*, pág. 131.

<sup>501</sup> En opinión de Calvo Ortega, la responsabilidad tributaria queda fuera de la reserva de ley tributaria, al no ser uno de los elementos del tributo que hacen surgir la obligación tributaria. Según este autor, el artículo 37 de la LGT establece, tan sólo, una preferencia de ley; de ahí que la responsabilidad de los sucesores en la titularidad del ejercicio de explotaciones y actividades económicas deba ser calificada como subsidiaria, a pesar de lo dispuesto por el artículo 13.5 del RGR de 1968. *Vid.* R. CALVO ORTEGA, «La responsabilidad tributaria subsidiaria», *ob. cit.*, págs. 137 y 143-144. En este mismo sentido se ha pronunciado claramente Simón Acosta, para quien, aun cuando la figura del responsable no está cubierta por el principio de reserva de ley, ya que no considera que sea un elemento esencial del tributo, existe una dificultad legal para que una norma de rango inferior a la Ley regule el régimen jurídico de la responsabilidad tributaria. Concretamente, entiende este autor que, puesto que el artículo 37 de la LGT establece un principio general de subsidiariedad, salvo precepto expreso en contrario, existirá una preferencia de ley por la subsidiariedad que solamente otra norma con ese rango podrá contradecir. Por todo ello, el profesor Simón Acosta se inclina por el carácter subsidiario de la responsabilidad establecida en el artículo 72 de la LGT, sin compartir la postura de Falcón acerca de la inaplicación del artículo 37 al 72, ambos de la LGT, debido a la ubicación sistemática de este último. *Vid.* E. SIMON ACOSTA,

Después de que la Ley 25/1995 reformara el segundo apartado del artículo 37 de la LGT, la ilegalidad es aún más manifiesta<sup>502</sup>. La nueva redacción de dicho apartado establece ahora que, salvo precepto *legal* expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria. Así pues, aun cuando se considerase a la responsabilidad tributaria como una materia no reservada constitucionalmente a la ley –tesis que no parece correcta, teniendo en cuenta que el artículo 31.3 de la C.E. configura como objeto de la reserva de ley, no las prestaciones tributarias, sino, en general, las prestaciones patrimoniales de carácter público–, quedaría fuera de toda duda la exigencia de un precepto con rango de ley para la definición de una responsabilidad tributaria como solidaria. En la actualidad, pues, tan sólo podría plantearse la posibilidad de que el artículo 37.2 de la LGT no resultase aplicable al régimen jurídico de la responsabilidad contemplada en el artículo 72 de la LGT, tal y como sigue definiendo algún autor, por tratarse de una responsabilidad *sui generis* a la que no resultaría aplicable lo dispuesto en el artículo 37 de la LGT. Cualquier otro razonamiento que, para defender el carácter solidario de la responsabilidad tributaria, tome como punto de partida lo dispuesto por el Reglamento General de Recaudación, no puede ser aceptado; ignora que la esencia de la cuestión se encuentra, precisamente, en la violación reglamentaria del principio de reserva de ley<sup>503</sup>. Ahora bien, no parece que la ubicación sistemática del artículo 72 de la LGT

---

«Obligados tributarios», *ob. cit.*, págs. 220-221. En el mismo sentido se pronuncian, también, I. BARBERENA BELZUNCE, «La responsabilidad tributaria del adquirente...», *ob. cit.*, págs. 249-254 y, del mismo autor, «Naturaleza de la responsabilidad tributaria del sucesor...», *ob. cit.*, págs. 1281-1283; S. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, *Los responsables tributarios*, págs. 25-26 y 131.

<sup>502</sup> *Vid.* L. RUIBAL PEREIRA, *La sucesión en Derecho tributario...*, *ob. cit.*, pág. 279; M<sup>a</sup>.M. CASTILLO SOLSONA, «El cumplimiento de las deudas y responsabilidades tributarias...(I)», *ob. cit.*, pág. 12.

<sup>503</sup> No cabe ninguna duda acerca de que el Reglamento General de Recaudación ha pretendido configurar esta responsabilidad como solidaria; lo dice expresamente en su artículo 13. 3. Por eso, la pervivencia en el tiempo de dicha norma, no es razón suficiente para dar la razón a quienes han defendido la adecuación del Reglamento a la más estricta legalidad, como pretende Chico de la Cámara. *Vid.* P. CHICO DE LA CAMARA, «La responsabilidad solidaria del adquirente...», *ob. cit.*, pág. 672. Más bien responde a la voluntad de la Administración de no renunciar al carácter

sea razón suficiente para sostener que nos encontramos ante un supuesto particular de responsabilidad tributaria, al que no le afectaría la presunción de subsidiariedad establecida en el artículo 37.2 de la LGT. La ubicación sistemática de dicho precepto tan sólo prueba que el legislador la concibe como una garantía personal de las deudas tributarias allí mencionadas, cuya titularidad siempre corresponderá a un sujeto distinto; y puesto que no existen dificultades para poder reconducir la obligación de pago de una deuda ajena al concepto de garantía personal, siempre que dicha obligación no responda a la compensación de un daño en la esfera patrimonial ajena, no parece posible dejar el supuesto de responsabilidad contemplado en el artículo 72 de la LGT fuera de la influencia del artículo 37 de esta misma ley.

---

solidario de esta responsabilidad tributaria, a pesar de la reforma del apartado segundo del artículo 37 de la LGT, que solamente podía estar pensando en este supuesto cuando aclaró que el precepto que estableciera la responsabilidad solidaria debería ser un precepto legal.

1.5.2.2. *Alcance objetivo de la responsabilidad tributaria.*

La responsabilidad tributaria del sucesor de empresa se caracteriza por estar limitado su alcance objetivo a las deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de actividades empresariales por personas físicas, Sociedades y entidades carentes de personalidad jurídica. Esta limitación supone el reconocimiento de los límites del legislador para obligar a un tercero al pago de una deuda tributaria ajena. La limitación del alcance de la responsabilidad tributaria del sucesor de empresa a las deudas tributarias derivadas del ejercicio de una actividad empresarial no es, únicamente, una expresión de lógica o prudencia legislativa. Por el contrario, es una exigencia jurídica del principio de proporcionalidad; admitido como principio general del Derecho por el Tribunal Constitucional<sup>504</sup>, que exige la necesaria adecuación de las medidas adoptadas para la consecución de una finalidad constitucionalmente legítima. Pues bien, en relación con las deudas tributarias que derivan del ejercicio de una actividad empresarial, la doctrina científica ha tratado de encontrar un criterio general que sirva para determinar cuándo una deuda tributaria deriva del ejercicio de una actividad empresarial. Al respecto, las opiniones han oscilado entre una interpretación restrictiva del precepto, que ha reducido el alcance objetivo de la responsabilidad a los tributos cuyo presupuesto de hecho consiste en el ejercicio de una actividad empresarial<sup>505</sup>, y una interpretación más amplia, que extendería la responsabilidad también a los tributos cuyo hecho imponible contemple actos o

---

<sup>504</sup> El principio de proporcionalidad, como principio general del Derecho y como límite al legislador, fue reconocido tempranamente por el Tribunal Constitucional a través de la Sentencia 62/1982, de 15 de octubre.

<sup>505</sup> Así opina L. RUIBAL PEREIRA, *La sucesión en Derecho tributario...*, *ob. cit.*, pág. 310. Por su parte, Navarro Faure también excluye a los impuestos que recaigan sobre la renta del transmitente. *Vid.* A. NAVARRO FAURE, «Los supuestos de responsabilidad tributaria...(I)», *ob. cit.*, pág. 638.



negocios jurídicos que sean consecuencia obligada del ejercicio de la actividad empresarial<sup>506</sup>.

Esta es, también, la dirección seguida por la doctrina científica alemana. En efecto, el parágrafo 75 de la AO (1977) limita la extensión de la responsabilidad tributaria a los «impuestos que tengan como presupuesto la actividad empresarial», lo que la doctrina viene denominando como impuestos empresariales (*Betriebssteuern*). Según Goutier, para poder considerar a un impuesto como un impuesto empresarial es necesario que su presupuesto de hecho esté vinculado a la existencia de una empresa; que no se pueda producir sin la existencia de una empresa. El autor excluye expresamente de la categoría de los impuestos empresariales al impuesto sobre la renta (*Einkommensteuer*), al impuesto sobre sociedades (*Körperschaftsteuer*), al impuesto sobre el patrimonio (*Vermögensteuer*), el impuesto sobre circulación de letras de cambio y de capital (*Wechsel- und Kapitalverkehrsteuer*), el impuesto sobre vehículos (*Kraftfahrzeugsteuer*), impuesto sobre bienes inmuebles (*Grundsteuer*), los impuestos aduaneros (*Zölle*) y

---

<sup>506</sup> Esta es la tesis sostenida por el profesor Cortés Domínguez, que no sólo entiende incluidos en la norma aquellas obligaciones tributarias cuyo hecho imponible consiste en una actividad económica, sino también se incluirían aquellos impuestos en los que la realización del presupuesto de hecho es consecuencia obligada del ejercicio de explotaciones y actividades económicas. *Vid.* M. CORTES DOMINGUEZ, *Ordenamiento...*, *ob. cit.*, págs. 371-372. Por su parte, el profesor Calvo Ortega entiende que, además de los tributos derivados del ejercicio de una empresa, también integran la cuota tributaria exigible al responsable, determinados tributos «que no se derivan del ejercicio de una empresa, sino de su mera existencia, e incluso son independientes de la consideración de la empresa como tal, ya que tienen como objeto de gravamen activos de la misma, contemplados aisladamente. En cambio, según Calvo Ortega, no deben entenderse incluidos en el ámbito de aplicación del precepto otros tributos que no gravan el ejercicio de una empresa, sino su disposición total o parcial; en particular, el autor se refiere a determinadas plusvalías obtenidas con motivo de la cesión de empresa o de elementos concretos de la misma estén o no integrados aquellos en un impuesto general. *Vid.* R. CALVO ORTEGA, «Responsabilidad tributaria subsidiaria», *ob. cit.*, págs. 146 y 147. En el mismo sentido se pronuncian F. PEREZ ROYO, «La sucesión en la deuda por el impuesto de sociedades...», *ob. cit.*, pág. 162; A. ROMANI BIESCAS, *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, *ob. cit.*, págs. 80-81; A. RODRIGUEZ BEREIJO, «Artículo 72», *ob. cit.*, pág. 647; J.A. SANCHEZ GALIANA, «Problemática de la sucesión en las deudas tributarias...», *ob. cit.*, pág. 398; I. BARBERENA BELZUNCE, «La responsabilidad tributaria del adquirente...», *ob. cit.*, pág. 271; M<sup>a</sup>.M. CASTILLO SOLSONA, «El cumplimiento de las deudas y responsabilidades tributarias...», *ob. cit.*, pág. 9.

el impuesto sobre la cifra de importaciones (*Einfuhrumsatzsteuer*). En cambio, según este autor, serían impuestos empresariales el impuesto sobre el volumen de ventas (*Umsatzsteuer*); el impuesto industrial (*Gewerbesteuer*) y los impuestos sobre el consumo (*Verbrauchssteuern*), como los impuestos sobre el tabaco (*Tabaksteuer*), sobre el azúcar (*Zuckersteuer*) o sobre la cerveza (*Biersteuer*); así como los impuestos que recaen sobre las empresas aseguradoras (*Versicherungsteuer*)<sup>507</sup>.

Por nuestra parte, pensamos que los términos en los que se encuentra redactado el precepto permiten exigir, ante todo, todas las deudas tributarias que presuponen necesariamente el ejercicio de una actividad empresarial; deudas tributarias que solamente pueden exigirse a quienes ejercen una actividad empresarial. Pero, además, también podrían ser exigidas aquellas deudas tributarias que, en el caso concreto, no habrían nacido si el sujeto pasivo no hubiera realizado una actividad empresarial<sup>508</sup>.

Ahora bien, con carácter particular, también la doctrina se ha cuestionado la posibilidad de exigir al sucesor de empresa el pago de las cuotas tributarias de impuestos generales sobre la renta, como son el IS y el IRPF. En relación con la primera cuestión, se han barajado dos argumentos para excluir el Impuesto sobre

---

<sup>507</sup> Vid. K. GOUTIER, *Die Haftung im Steuerrecht*, ob. cit., págs. 76-78.

<sup>508</sup> Compartimos la opinión manifestada por Lozano Serrano, cuando entiende que derivan de la actividad, no sólo aquellos tributos que contemplan como hecho imponible el ejercicio de la actividad, sino también aquellos otros tributos cuyo hecho imponible resulte necesario cumplir para el ejercicio de la actividad o que, aun sin ser necesario, se cumplen en el ejercicio de la actividad. Este sería el caso, según apunta este autor, del IBI por el local o inmueble que la alberga, si era propiedad del transmitente; del Impuesto sobre Vehículos por los afectos a la explotación; del ITPyAJD por operaciones sobre bienes y derechos afectos en las que el primer titular era contribuyente. Así mismo, Lozano Serrano incluye, junto a los anteriores, «las tasas por utilización del dominio público, servicios o actividades administrativas relacionadas con la actividad o los elementos de la misma, como la de licencia de apertura de establecimientos, vados u otros supuestos de ocupación de la vía pública o del subsuelo, inspección de maquinarias y utillajes que las devenguen, etcétera». Vid. C. LOZANO SERRANO, *Responsabilidad del adquirente de empresa...*, ob. cit., págs. 86-87.

Sociedades, e igualmente el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del ámbito de aplicación del artículo 72 de la LGT. El primero ha sido la imposibilidad de extender la responsabilidad sobre deudas tributarias vinculadas a condiciones específicas o circunstancias personales del sujeto pasivo, que las aproximaría a las obligaciones o deberes de carácter personalísimo<sup>509</sup>. El segundo argumento esgrimido, a favor de la exclusión de los impuestos personales sobre la renta y sobre sociedades del ámbito de aplicación del artículo 72 de la LGT, ha sido el de ser estos impuestos generales que gravan la totalidad de la renta obtenida por las personas físicas y jurídicas, respectivamente. Así, al tratarse de impuestos generales, en el supuesto de sociedades o personas físicas que ejercen varias actividades económicas, de las cuales se traspase una de ellas, se ha dicho que resultaría imposible identificar la parte de la deuda tributaria correspondiente al ejercicio de la concreta actividad, cuya titularidad ha sido objeto de cesión<sup>510</sup>. Ahora bien, frente al primero de los argumentos expuestos, no parece que exista ningún inconveniente en exigir el pago de deudas tributarias correspondientes a

---

<sup>509</sup> Aunque en ocasiones se ha atribuido la paternidad de este argumento al profesor Pérez Royo, pensamos que no es ésta la opinión de este autor. Pérez Royo distingue entre deudas tributarias derivadas de la titularidad en el ejercicio de actividades económicas, que considera transmisibles ex artículo 72, y deudas tributarias ligadas, en su nacimiento y regulación, a las condiciones específicas del sujeto pasivo, a las que considera intransmisibles por aplicación de este mismo precepto. Con esto, el autor no defiende el carácter personalísimo e intransmisible de las deudas tributarias correspondientes a los impuestos personales, como son el IS y el IRPF, sino la aplicación del artículo 72 exclusivamente a las deudas tributarias que se derivan de la titularidad de la explotación empresarial, pues, si el presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria consiste en la sucesión en dicha titularidad, la responsabilidad deberá quedar limitada a las deudas que derivan de la misma. *Vid.* F. PEREZ ROYO, «La sucesión en la deuda por el impuesto de sociedades...», *ob. cit.*, págs. 163-164. Quienes sí han defendido la proximidad de esta clase de deudas tributarias a las de carácter personalísimo han sido el profesor Sánchez Galiana, para quien, al igual que existen deberes personalísimos que deben ser excluidos de toda transmisión o extensión de responsabilidad, «con mucho mayor énfasis habría que manifestar la imposibilidad de transmisión de Impuestos, cuyas notas se van a determinar atendiendo a las circunstancias personales de los sujetos pasivos». *Vid.* J.A. SANCHEZ GALIANA, «Problemática de la sucesión en las deudas tributarias...», *ob. cit.*, pág. 399 y, en el mismo sentido, C. LOZANO SERRANO, *Responsabilidad del adquirente de empresa...*, *ob. cit.*, pág. 87.

<sup>510</sup> *Vid.* F. PEREZ ROYO, «La sucesión en la deuda por el impuesto de sociedades...», *ob. cit.*, págs. 162-165; I. BARBERENA BELZUNCE, «La responsabilidad tributaria del adquirente...», *ob. cit.*, págs. 272-273.

un tributo de carácter personal, pues una cosa es su carácter personal y otra el carácter personalísimo, que no es posible predicar de las deudas tributarias<sup>511</sup>. Pero tampoco existirán demasiados inconvenientes para conocer la parte de la deuda tributaria que corresponde satisfacer a un sujeto pasivo en relación con una explotación dotada de autonomía funcional y gestión separada o, por otro lado, para extraer de la totalidad la parte de la deuda tributaria correspondiente a las rentas derivadas del ejercicio de una actividad empresarial<sup>512</sup>.

También con carácter particular, se ha discutido acerca de la posibilidad de exigir al sucesor de empresa el pago de cantidades adeudadas por el anterior titular de la explotación empresarial en concepto de retenciones a cuenta. Quienes han negado la inclusión de estas deudas tributarias dentro del ámbito de aplicación del artículo 72 de la LGT lo han hecho basándose en que el precepto no era aplicable

---

<sup>511</sup> Si admitiéramos que los impuestos personales no se incluyen en el ámbito de aplicación del artículo 72 de la LGT, por tratarse de deudas tributarias que vienen determinadas en gran medida por circunstancias personales del sujeto pasivo, habría que concluir que sobre las mismas no podría extenderse a ningún supuesto de responsabilidad tributaria. Ahora bien, la responsabilidad tributaria, por su propia esencia, es una obligación de pago de una deuda tributaria ajena, lo que solamente la hace incompatible con aquellas prestaciones que son de carácter personalísimo; pero, puesto que las deudas tributarias en sentido estricto no tienen nunca carácter personalísimo, será indiferente que para determinar la deuda principal se hayan tomado en consideración o no las circunstancias personales del deudor principal.

<sup>512</sup> Por tanto, no parece que el Reglamento General de Recaudación se haya extralimitado cuando, en el primer apartado del artículo 13, establece que la responsabilidad alcanzará a las deudas originadas por el ejercicio de las explotaciones o actividades, *incluso las rentas obtenidas por ellas*. Por otra parte, el precepto reglamentario establece, también, que la responsabilidad alcanza a las deudas liquidadas y a las pendientes de liquidación. La precisión que realiza el Reglamento debe entenderse correcta, teniendo en cuenta que la liquidación administrativa de las deudas tributarias no es presupuesto de su nacimiento, ni siquiera en los tributos que necesariamente han de ser liquidados administrativamente antes de resultar exigibles a los sujetos pasivos. *Vid. C. LOZANO SERRANO, Responsabilidad del adquirente de empresa..., ob. cit., pág. 83.* En la actualidad, y después de la reforma de la LGT por la Ley 25/1995, la liquidación administrativa ya no es, tampoco, presupuesto para dirigir el procedimiento administrativo de apremio al deudor principal. En cualquier caso, para realizar el requerimiento de la deuda tributaria al responsable tributario, tal y como tendremos ocasión de examinar, sí será necesaria la liquidación administrativa de la deuda tributaria o, al menos, que la Administración haya aceptado la liquidación realizada por el particular al dictar la providencia de apremio, pues debemos tener en cuenta que el responsable tributario es siempre un obligado al pago de una deuda tributaria ajena y, no puede requerirse el pago al responsable sin antes conocer con exactitud el importe de la misma.

en relación con las deudas tributarias adeudadas por el transmitente en calidad de sustituto, por no tratarse aquí de deudas derivadas del ejercicio de la actividad económica transmitida<sup>513</sup>. Concretamente, se ha entendido que la consideración del retenedor como deudor principal que retuvo y no ingresó, o que no retuvo y tampoco ingresó, no deriva directamente del ejercicio de una actividad económica, sino del hecho de satisfacer rentas sometidas a retención<sup>514</sup>. Hay, por otro lado, quien diferencia entre las retenciones practicadas y no ingresadas, y aquéllas que el empresario no practicó, estando obligado a ello; refiriendo la responsabilidad del sucesor de empresa, tan sólo, a las retenciones no practicadas por el transmitente; pero, aceptando que las retenciones practicadas por las retribuciones del trabajo o capital derivan de la actividad empresarial<sup>515</sup>. Ahora bien, en primer lugar hay que decir que, después de la reforma del artículo 37 de la LGT llevada a cabo por la Ley 25/1995, el apartado primero del mismo configura al responsable tributario como un tercero obligado al pago de la deuda tributaria junto a los sujetos pasivos o deudores principales, por lo que no cabe ninguna duda de que el legislador acepta una responsabilidad tributaria junto a un retenedor a cuenta<sup>516</sup>. Tampoco existe inconveniente en reconducir esta clase de deudas tributarias al criterio general adoptado, y considerarlas como derivadas del ejercicio de una actividad empresarial; ya que, aunque el mero ejercicio de una actividad empresarial no

---

<sup>513</sup> Vid. J.A. SANCHEZ GALIANA, «Problemática de la sucesión en las deudas tributarias...», *ob. cit.*, pág. 398.

<sup>514</sup> Vid. I. BARBERENA BELZUNCE, «La responsabilidad del sucesor en la titularidad de explotaciones y actividades económicas y las retenciones a cuenta del IRPF», *J.T.*, 1994, Vol. II, págs. 1231 y ss.

<sup>515</sup> En este sentido se ha pronunciado Ruibal Pereira, para quién, por lo demás, es posible afirmar que las retenciones practicadas por retribuciones del trabajo o capital derivan de la actividad empresarial, compartiendo la opinión manifestada por la Resolución del TEAC de 21 de junio de 1995, según la cual, cuando una empresa recibe trabajo o capital mobiliario, lo recibe para aplicarlo a los fines que le son propios. Vid. L. RUIBAL PEREIRA, *La sucesión en Derecho tributario...*, *ob. cit.*, págs. 313-314.

<sup>516</sup> Vid. M. GUERRA REGUERA, *Garantías personales...*, *ob. cit.*, págs. 199-200.

obliga al empresario a retener e ingresar a cuenta, por lo general, dichas obligaciones nacerán en el ejercicio de la actividad empresarial y por dicho ejercicio<sup>517</sup>. En tercer lugar, no parece existir ningún motivo para distinguir entre las retenciones practicadas y no ingresadas, y aquéllas que el empresario no practicó, estando obligado a ello, pues, tanto en un caso como en otro, el retenedor a cuenta asume una deuda tributaria propia y no queda liberado por el hecho de no haber practicado retención<sup>518</sup>.

Una vez aclarado qué deudas tributarias derivan del ejercicio de una actividad empresarial, queda aún por resolver a qué elementos de las deudas tributarias se puede extender la responsabilidad tributaria del sucesor de empresa. En relación con la primera cuestión, no existe ninguna razón para apreciar especialidad alguna respecto a los demás supuestos de responsabilidad tributaria. Como se ha señalado al analizar el concepto de responsabilidad tributaria, como equivalente al de obligación legal de pago de la deuda tributaria ajena, la Ley 25/1995 ha equiparado el alcance de la responsabilidad solidaria y subsidiaria y, además, ha excluido su alcance al recargo de apremio y a las sanciones impuestas al deudor principal. De esta forma, deja de tener relevancia, a efectos de la exigibilidad de las sanciones e intereses de demora, la consideración de la responsabilidad del sucesor de empresa como solidaria o subsidiaria, o la posibilidad de extraer dicho supuesto de responsabilidad tributaria del régimen jurídico de la responsabilidad solidaria previsto en el artículo 12 del RGR<sup>519</sup>. Por

---

<sup>517</sup> Vid. C. LOZANO SERRANO, *Responsabilidad del adquirente de empresa...*, ob. cit., pág. 87; K. GOUTIER, *Die Haftung im Steuerrecht*, ob. cit., pág. 78.

<sup>518</sup> Vid. I. PEREZ ROYO, *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Madrid-Barcelona, Marcial Pons, 1999, págs. 529-530.

<sup>519</sup> En este sentido, Herrera Molina había defendido la exclusión de las sanciones en relación con el adquirente de empresa, en la medida en que el artículo 10.2 del RGR distingue entre «los adquirentes de explotaciones y actividades económicas» de los «responsables solidarios». Vid. P.M. HERRERA MOLINA, «"Obligados" y "legitimados" al pago del tributo en el nuevo Reglamento General de Recaudación». *CaT*, Monografías, núm. 137, 1991, pág. 9.

tanto, el sucesor de empresa, en cuanto responsable tributario, no vendrá obligado a pagar el eventual recargo de apremio o las posibles sanciones tributarias impuestas al transmitente de la explotación empresarial. Ambos conceptos están excluidos expresamente por el artículo 37.3 de la LGT; y, además, la obligación de pago de una sanción ajena, aun cuando se impusiera a quien ha participado materialmente en la realización de la infracción tributaria, resultaría contraria a los principios informadores del Derecho administrativo sancionador, tal y como se ha razonado anteriormente. Sin embargo, no existe ningún obstáculo para exigir los intereses de demora imputables al deudor principal, al tratarse de uno de los elementos que integran la deuda tributaria, según dispone el artículo 58.2 de la LGT y, por otro lado, al no tratarse de prestaciones personalísimas e intransferibles<sup>520</sup>.

---

<sup>520</sup> Así parece entenderlo, también, R. FALCON Y TELLA, «Las garantías del crédito tributario», *ob. cit.*, pág. 626. Como ya indicamos en otro lugar, no es posible excluir la exigibilidad de los intereses de demora, simplemente, porque responden a incumplimiento no imputable al responsable tributario, como hacen, entre otros autores, R. CALVO ORTEGA, «La responsabilidad tributaria subsidiaria», *ob. cit.*, pág. 140; J.M<sup>a</sup>. PABON DE ACUÑA, «Las responsabilidades tributarias del sucesor...», *ob. cit.*, pág. 977; L. RUIBAL PEREIRA, *La sucesión en Derecho tributario...*, *ob. cit.*, pág. 303; Es necesario tener en cuenta que, también la cuota tributaria se exige al responsable tributario porque el deudor principal ha incumplido su obligación. El responsable tributario es un obligado al pago de una deuda tributaria ajena, y si admitimos esto, es decir, que es posible obligar a un tercero a pagar la deuda tributaria ajena, solamente será posible excluir del alcance de la responsabilidad tributaria aquellas prestaciones que sean personalísimas e intransferibles. Ahora bien, podría entenderse que solamente la cuota tributaria constituye una deuda tributaria derivada del ejercicio de una actividad empresarial, pero no los recargos impuestos como consecuencia del pago extemporáneo o los intereses de demora. *Vid.* J.A. SANCHEZ GALIANA, «Problemática de la sucesión en las deudas tributarias...», *ob. cit.*, pág. 394; C. LOZANO SERRANO, *Responsabilidad del adquirente de empresa...*, *ob. cit.*, pág. 81. Sin embargo, entendemos que los intereses de demora pueden ser considerados deudas empresariales, deudas nacidas con ocasión del ejercicio de una actividad empresarial, aunque entre el ejercicio de la actividad empresarial y el devengo de esos intereses se interponga el incumplimiento de una deuda tributaria, a su vez, derivada del ejercicio de esa misma actividad empresarial. Si la deuda tributaria se entiende derivada del ejercicio de la actividad empresarial porque surge con ocasión del ejercicio de ésta, y de no haberse ejercido la actividad no habría surgido, igualmente, los intereses de demora devengados por el retraso en el cumplimiento de dicha obligación deben entenderse derivados del ejercicio de la actividad empresarial porque, si no se hubiera realizado la actividad empresarial nunca se habrían llegado a devengar.

No debemos olvidar que el artículo 72 de la LGT no menciona exclusivamente las deudas tributarias, sino que también permite exigir las *responsabilidades tributarias* derivadas del ejercicio de una actividad empresarial. Al respecto, la doctrina científica ha apuntado que, al tratarse de un término tan amplio, en él podrían tener cabida las deudas tributarias pendientes de liquidación<sup>521</sup>, el conjunto de deberes formales a que están sometidos los sujetos obligados al pago de las deudas tributarias<sup>522</sup> o, incluso, las sanciones tributarias impuestas al anterior titular<sup>523</sup>. Más bien, entendemos que la expresión «responsabilidades tributarias» debe ser entendida en un sentido técnico, como equivalente a obligación legal de pago de una deuda tributaria ajena, es decir, como obligación del responsable tributario. De este modo, al sucesor de empresa serían exigibles aquellas obligaciones que el transmitente de la empresa está obligado a pagar a título de sujeto pasivo o deudor principal, pero también las obligaciones impuestas a dicho sujeto a título de responsable tributario, siempre que dicha responsabilidad tributaria surgiera con ocasión del ejercicio de una actividad empresarial. En particular, el artículo 72 de la LGT permitiría exigir al sucesor de empresa las deudas tributarias que estaba obligado a pagar el transmitente, también a título de responsable tributario, como consecuencia de la sucesión en la titularidad de la empresa y en el ejercicio de la actividad empresarial. En cambio, no serían exigibles al responsable tributario el cumplimiento de los deberes formales correspondientes al deudor principal, pues,

---

<sup>521</sup> Vid. J.M<sup>a</sup>. PABON DE ACUÑA, «Las responsabilidades tributarias del sucesor...», *ob. cit.*, págs. 977 y 981; J.A. SANCHEZ GALIANA, «Problemática de la sucesión en las deudas tributarias...», *ob. cit.*, pág. 395; L. RUIBAL PEREIRA, *La sucesión en Derecho tributario*, *ob. cit.*, pág. 305; D. CAÑAVATE CLAU, «Transmisión de la deuda tributaria en la sucesión de la empresa...», *ob. cit.*, pág. 52.

<sup>522</sup> Vid. J.M<sup>a</sup>. PABON DE ACUÑA, «Las responsabilidades tributarias del sucesor...», *ob. cit.*, págs. 981-982; J.A. SANCHEZ GALIANA, «Problemática de la sucesión en las deudas tributarias...», *ob. cit.*, pág. 396; D. CAÑAVATE CLAU, «Transmisión de la deuda tributaria en la sucesión de la empresa...», *ob. cit.*, pág. 52.

<sup>523</sup> Vid. J.A. SANCHEZ GALIANA, «Problemática de la sucesión en las deudas tributarias...», *ob. cit.*, pág. 397.



además de constituir en la mayoría de los casos un deber personalísimo, basado en el conocimiento real de los propios hechos<sup>524</sup>; el concepto de responsabilidad tributaria es un concepto técnico, con un significado concreto y específico en el contexto de la Ley General Tributaria.

Por último, todavía hay que mencionar la previsión recogida en el apartado segundo del artículo 72 de la LGT, en el que se permite, con anterioridad a la adquisición de la titularidad de una explotación empresarial, y siempre que ésta suponga el nacimiento de una responsabilidad tributaria a cargo del adquirente, solicitar a la Administración una certificación de las deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de la actividad empresarial, cuyo pago podría serle requerido en caso de producirse la sucesión empresarial<sup>525</sup>. La solicitud de la certificación de deudas y responsabilidades requiere, necesariamente, la conformidad del titular actual, que se solicite con anterioridad a la adquisición y, además, que se solicite a la Administración competente<sup>526</sup>. La emisión de una certificación negativa o la falta de emisión de ésta, tras su solicitud, en el plazo de dos meses, impedirá a la Administración exigir al adquirente el pago de cualquier deuda tributaria del transmitente<sup>527</sup>. Es decir, aun existiendo deudas y

---

<sup>524</sup> Vid. J.M<sup>a</sup>. PABON DE ACUÑA, «Las responsabilidades tributarias del sucesor...», *ob. cit.*, págs. 981-982; R. FALCON Y TELLA, «Las garantías del crédito tributario: perspectivas de reforma», *ob. cit.*, págs. 926-927; P. CHICO DE LA CAMARA, «La responsabilidad solidaria del adquirente...», *ob. cit.*, pág. 679.

<sup>525</sup> Puesto que el párrafo segundo solamente se aplicará a los supuestos en los que se haya realizado el presupuesto de hecho descrito en el primer párrafo del artículo 72 de la LGT, aquél no será aplicable cuando la transmisión de empresa se haya producido como resultado de una sucesión universal en los derechos y obligaciones del anterior titular. Por tanto, como se ha dicho, podrá solicitarse la certificación de deudas y responsabilidades tributarias cuando la adquisición de la explotación empresarial que se pretende realizar suponga el nacimiento de una responsabilidad tributaria a cargo del sucesor.

<sup>526</sup> Vid. L. RUIBAL PEREIRA, *La sucesión en Derecho tributario...*, *ob. cit.*, pág. 315.

<sup>527</sup> La emisión de una certificación detallada parece presuponer la previa liquidación de las deudas tributarias, pues, como ha afirmado Lozano Serrano, «puesto que esa certificación ha de ser

responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de la actividad empresarial, si la Administración emite una certificación negativa o no la emite en el plazo de dos meses desde que le fue solicitada, la sucesión de empresa no hará surgir ninguna responsabilidad tributaria a cargo del sucesor; cosa que no impedirá exigir el pago de aquéllas al deudor principal<sup>528</sup>. En cambio, una certificación positiva determinará la limitación del alcance de la eventual responsabilidad tributaria del sucesor de empresa a las cantidades que figuren en dicha certificación. Por tanto, en caso de producirse el presupuesto de hecho que contempla el apartado primero del artículo 72 de la LGT, al sucesor de empresa le podrá ser requerido el pago de las deudas y responsabilidades tributarias recogidas en la certificación, excluyéndose del alcance de la responsabilidad tributaria aquellas otras que no se incluyeron<sup>529</sup>. Todo ello convierte a la certificación de deudas y responsabilidades tributarias, no sólo en un instrumento de información, sino en un mecanismo jurídico capaz de permitir una verdadera transmisión de las deudas tributarias al sucesor de empresa.

---

*detallada* parece que sólo cuando las deudas estuvieran exactamente cuantificadas, incluyendo, en su caso, los conceptos que acompañan a la cuota según el artículo 58.2.º, podría cumplirse la previsión normativa del pronunciamiento administrativo sobre los tributos pendientes. *Vid* C. LOZANO SERRANO, *Responsabilidad del adquirente de empresa...*, *ob. cit.*, pág. 83. Esto supondrá, como ha destacado este autor, la imposibilidad práctica de la Administración de expedir la certificación de deudas en el período de dos meses, respecto de aquellos tributos gestionados mediante un sistema de autoliquidación en el que el administrado no hubiera cumplido dicho deber.

<sup>528</sup> Tal y como precisa el profesor Sánchez Galiana, en los supuestos de emisión de una certificación negativa, «en rigor sólo se podrá hablar de exención en relación con determinadas deudas y responsabilidades tributarias que, por alguna causa no determinada expresamente, aun existiendo, no constasen en la certificación, que sería expedida en sentido absolutamente negativo». *Vid* J.A. SANCHEZ GALIANA, «Problemática de la sucesión en las deudas tributarias...», *ob. cit.*, pág. 402.

<sup>529</sup> *Vid* R. CALVO ORTEGA, «La responsabilidad tributaria subsidiaria», *ob. cit.*, pág. 147; J.A. SANCHEZ GALIANA, «Problemática de la sucesión en las deudas tributarias...», *ob. cit.*, pág. 402; A. NAVARRO FAURE, «Los supuestos de responsabilidad tributaria...(I)», *ob. cit.*, pág. 638; L. RUIBAL PEREIRA, *La sucesión en Derecho tributario...*, *ob. cit.*, pág. 316; M. GUERRA REGUERA, *Garantías personales...*, *ob. cit.*, pág. 201.

### **1.6. Responsabilidades tributarias relacionadas con el embargo bienes.**

Uno de los preceptos cuya redacción resultó alterada por la reforma parcial de la Ley General Tributaria realizada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, fue el artículo 131. De acuerdo con el nuevo apartado 5 de dicho precepto, «responderán solidariamente del pago de la deuda tributaria pendiente, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieren podido embargar, las siguientes personas: a) Los que sean causantes o colaboren en la ocultación maliciosa de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir su traba. b) Los que por culpa o negligencia incumplan las órdenes de embargo. c) Los que, con conocimiento del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes». Anteriormente, el artículo 131.4 de la LGT, redactado por la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1988, establecía que «las personas o Entidades depositarias de bienes embargables que, con conocimiento previo del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de los mismos, serán responsables solidarios de la deuda hasta el límite del importe levantado»<sup>530</sup>. De esta forma, se mantiene básicamente el supuesto de responsabilidad tributaria que antes recogía el artículo 131.4 de la LGT, con alguna alteración de la anterior redacción, y se introducen dos nuevos supuestos de responsabilidad, todos ellos relacionados con el embargo de bienes del obligado tributario. En cualquier caso, nos encontramos ante verdaderos supuestos de responsabilidad tributaria, puesto que se obliga a un extraño al pago de la deuda tributaria ajena con sus propios medios, con la particularidad de que aquella

---

<sup>530</sup> Según Zabala, «los acentos objetivos de esta responsabilidad, en que un conocimiento material del embargo permitía deducir consentimiento o colaboración en la desaparición de bienes, no planteó especiales problemas de aplicación, máxime cuando los pronunciamientos judiciales al respecto contemplaron actuaciones de entidades bancarias, sujetas a la responsabilidad inherente a su profesionalidad empresarial». Vid. A. ZABALA RODRIGUEZ-FORNOS, «La responsabilidad tributaria solidaria...», *ob. cit.*, pág. 63.

surgirá únicamente en relación con deudas tributarias que se encuentren procedimentalmente en fase de ejecución forzosa<sup>531</sup>.

1.6.1. Ambito personal y objetivo de aplicación del artículo 131.5 de la LGT.

1.6.1.1. La ocultación maliciosa de bienes y derechos del deudor con la finalidad de impedir su traba.

En primer lugar, podrán ser declarados responsables tributarios, «los que sean causantes o colaboren en la ocultación maliciosa de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir su traba». La responsabilidad tributaria, nuevamente, nace de la realización de una conducta ilícita, consistente en ocultar o colaborar en la ocultación de bienes del obligado al pago de la deuda tributaria, con conocimiento de que de esta forma se impedirá su traba y, además, con la finalidad de impedirla. Se trata, pues, de un comportamiento ilícito y doloso

---

<sup>531</sup> No compartimos, pues, la opinión del profesor Palao Taboada cuando entiende que no nos encontramos ante un supuesto de responsabilidad de responsabilidad tributaria, ante un caso reconducible al artículo 37 de la LGT, puesto que «los auténticos supuestos de responsabilidad tienen su origen bien en la relación existente desde un principio entre el responsable y el sujeto pasivo o el hecho imponible, bien en conductas que se incardinan en el procedimiento de gestión y en las que el riesgo que se trata de compensar con la garantía que representa la responsabilidad afecta, en primer lugar, a la liquidación de la obligación tributaria. *Vid. C. PALAO TABOADA, «Notas a la Ley 25/1995...(III)», ob. cit., págs. 14-15.* Entendemos que se puede hablar de responsabilidad tributaria, en sentido técnico, es decir, de acuerdo con el concepto designado por el término responsable tributario utilizado en el artículo 37 de la LGT, siempre que un tercero se encuentra obligado al pago de una deuda tributaria ajena, como sujeto pasivo de una relación jurídica accesoria de la relación jurídica principal que vincula a un sujeto pasivo (o deudor principal) con el acreedor tributario. Así sucede con las personas que realicen el presupuesto de hecho contemplado en el artículo 131. 5 de la LGT, que vendrán obligadas a proporcionar al acreedor tributario lo que éste tiene derecho a exigir del deudor principal, básicamente, por la realización del hecho imponible, aunque con el límite previsto en dicha norma. Por lo demás, su consideración como un verdadero supuesto de responsabilidad tributaria ha sido defendida, más o menos de forma explícita, entre otros autores, por J.J. ZORNOZA PEREZ, *El sistema de infracciones y sanciones...*, *ob. cit.*, pág. 203; A. NAVARRO FAURE, «Los supuestos de responsabilidad tributaria...(I)», *ob. cit.*, pág. 641; J. SOPENA GIL, «Artículo 131», en *La Reforma de la Ley General Tributaria*, Barcelona, Cedecs, 1995, págs. 349-350; F. PEREZ ROYO, *Derecho Financiero y Tributario...*, *ob. cit.*, pág. 155; M. GUERRA REGUERA, *Garantías personales...*, *ob. cit.*, pág. 210.

realizado por quien puede impedir la traba de los bienes del obligado al pago o, también, por quien coopera con el deudor principal en el ocultamiento de los bienes de este último<sup>532</sup>. Las conductas subsumibles en éste deberán de producirse *con anterioridad a la orden de embargo*, pues, de lo contrario, estaríamos ante el supuesto contemplado en el apartado b) de este precepto<sup>533</sup>. Además, siempre será necesario que se haya impedido, efectivamente, el embargo de los bienes o derechos del obligado principal, como lo demuestra el primer párrafo del artículo 131.5 de la LGT al limitar el alcance de la responsabilidad «hasta el valor de los bienes o derechos que se hubieren podido embargar»<sup>534</sup>. Por tanto, es imprescindible que, como consecuencia de la ocultación maliciosa de los bienes o derechos del deudor principal, no se hayan embargado los bienes o derecho *que se hubieren podido embargar*, pero, además, habrá de existir una relación de causalidad entre la imposibilidad de practicar el embargo y la conducta del responsable. En definitiva, la Ley exige que se haya realizado voluntariamente un comportamiento contrario a Derecho, por el que se haya causado directa o indirectamente un daño a

---

<sup>532</sup> La exigencia de una conducta dolosa, sin que baste la simple negligencia, se desprende claramente del tenor literal del artículo 131. 5 a) de la LGT. Así lo han entendido los autores que se han ocupado de comentar la nueva redacción del precepto tras la reforma realizada por la Ley 25/1995. Vid. F. PEREZ ROYO, A. AGUALLO AVILES, *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, *ob. cit.*, pág. 548; J. SOPENA GIL, «Artículo 131», *ob. cit.*, pág. 350; M. GUERRA REGUERA, *Garantías personales...*, *ob. cit.*, pág. 210; A. ZABALA RODRIGUEZ-FORNOS, «La responsabilidad tributaria solidaria...», *ob. cit.*, pág. 65.

<sup>533</sup> Vid. A. ZABALA RODRIGUEZ-FORNOS, «La responsabilidad tributaria solidaria...», *ob. cit.*, pág. 65.

<sup>534</sup> Entendemos que la limitación del alcance de la responsabilidad «*hasta el valor de los bienes o derechos que se hubieren podido embargar*», es razón suficiente para entender que el nacimiento de la responsabilidad tributaria exige un determinado resultado derivado de la realización de la conducta mencionada: que pudiendo embargarse no se haya podido embargar. En cambio, en opinión de Zabala, aunque los hechos o actos tendentes a dicha ocultación deben hallarse realizados, no es preciso consumir su objetivo, pues no se requiere la producción efectiva del daño. Vid. A. ZABALA RODRIGUEZ-FORNOS, «La responsabilidad tributaria solidaria...», *ob. cit.*, pág. 65.

la Hacienda Pública, justificándose así la obligación de pagar la deuda tributaria ajena en la medida del daño causado a través de dicha conducta<sup>535</sup>.

Básicamente, se tratará de conductas dirigidas a impedir que los órganos de recaudación tengan conocimiento de la existencia de determinados bienes del deudor principal y, así, evitar que se ordene el embargo en relación con los mismos. Esta conducta podrá ser reconducida también al presupuesto normativo descrito en el artículo 38.1 de la LGT, en el que se establece –según la interpretación que sobre el mismo venimos manteniendo– la responsabilidad tributaria de quienes cometen una infracción tributaria sin ser sujetos pasivos, en relación con las deudas tributarias que estén directamente relacionadas con la infracción cometida. Esto sucederá en aquellos casos en los que la ocultación maliciosa suponga, al mismo tiempo, el incumplimiento de un requerimiento de información realizado por los órganos y agentes de recaudación, en virtud de la potestad concedida por el artículo 113.5 del RGR; por tanto, en los demás casos, los presupuestos de aplicación del artículo 38.1 y 131.5 a) de la LGT serán distintos. El incumplimiento del requerimiento de información, pese a tratarse de una infracción simple (artículo 78.1 b) de la LGT), entendemos que produce un perjuicio económico a la Hacienda Pública, que hace posible considerar esta clase de responsabilidad tributaria como una responsabilidad de carácter indemnizatorio. Aun cuando la doctrina científica mayoritaria ha entendido que las conductas tipificadas como infracción simple no ocasionan un perjuicio directo a la Hacienda Pública<sup>536</sup>, en supuestos como el ahora comentado, es difícil negar

---

<sup>535</sup> En este sentido, considera Zabala que la exigencia administrativa de esta responsabilidad solidaria, «permitirá salvaguardar el crédito tributario con efectos indemnizatorios análogos a los que resultan de las obligaciones de restituir o indemnizar derivadas de la acción de nulidad (art. 1.307 C.C.) o de las impuestas del adquirente de mala fe de cosas enajenadas en fraude de acreedores (art. 1.298 C.C.)». Vid. A. ZABALA RODRIGUEZ-FORNOS, «La responsabilidad tributaria solidaria...», *ob. cit.*, pág. 65.

<sup>536</sup> Vid. F. PEREZ ROYO, *Derecho Financiero y Tributario...*, *ob. cit.*, pág. 302; J.J. ZORNOZA PEREZ, *El sistema de infracciones y sanciones...*, *ob. cit.*, pág. 254; J. MARTIN QUERALT, C. LOZANO

que el incumplimiento de un deber de colaboración con la Administración tributaria no produce un daño patrimonial a la Hacienda Pública susceptible de ser indemnizado.

*1.6.1.2. El incumplimiento de las órdenes de embargo.*

En segundo lugar, también serán responsables tributarios los que por culpa o negligencia incumplan órdenes de embargo, según dispone el artículo 131. 1 b) de la LGT. También aquí nace la responsabilidad tributaria por la realización de una conducta antijurídica y culpable, aunque sea suficiente la culpa o negligencia para obligar al pago de la deuda tributaria ajena. La diferencia con el supuesto previsto en el apartado a) del mismo precepto consiste en que, ahora, aunque también se realiza una conducta que impide que se practique el embargo sobre bienes o derechos que en otro caso *se hubieren podido embargar*, se produce el incumplimiento de la orden de embargo. Por lo demás, según advierte el artículo 116.1 del RGR, el incumplimiento de la orden de embargo dará lugar a la incoación de expediente sancionador, sin perjuicio de las acciones penales que procedan<sup>537</sup>.

Según se desprende del artículo 116.1 del RGR, la orden de embargo – contenida en la diligencia de embargo– puede ser incumplida por el propio deudor, en cuyo caso no nacerá lógicamente una responsabilidad tributaria a su cargo, y por cualquier otra persona física o jurídica obligada a colaborar en el embargo. Asimismo, el apartado segundo de este último precepto, permite

---

SERRANO, G. CASADO OLLERO, J.M. TEJERIZO LOPEZ, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit., pág. 574.

<sup>537</sup> El incumplimiento de las órdenes de embargo supondría la realización de una infracción simple, tipificada en el artículo 78.1 f) de la LGT como «resistencia, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria ya sea en fase de gestión, inspección o recaudación». También aquí sería subsumible la conducta descrita como presupuesto específico de responsabilidad tributaria en el más genérico artículo 38.1 de la LGT.

entender que también la orden de embargo puede resultar incumplida por el depositario de bienes embargables –aunque más bien debería decirse de bienes embargados–, si bien, cuando se produzca el levantamiento de los bienes, con colaboración o consentimiento del depositario que tenga conocimiento previo del embargo, se incoará el expediente de declaración de responsabilidad solidaria, de acuerdo con el procedimiento establecido en el artículo 118 del propio RGR. Es decir, aunque el incumplimiento de la orden de embargo por el depositario de bienes podría producirse mediante el levantamiento de bienes, resultará aplicable el artículo 131.5 b) de la LGT cuando el incumplimiento de la orden de embargo no consista en el levantamiento de los bienes o en la colaboración o consentimiento del mismo<sup>538</sup>.

#### *1.6.1.3. La colaboración o consentimiento en el levantamiento de bienes.*

En tercer lugar, también serán responsables tributarios los que, con conocimiento del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes. Este era el único supuesto de responsabilidad tributaria contemplado por el artículo 131 de la LGT con anterioridad a la reforma de la Ley General Tributaria por la Ley 25/1995, si bien la nueva redacción ha introducido algunas diferencias. Aunque el ámbito objetivo de aplicación sigue siendo la colaboración o causación, con conocimiento del embargo, en el levantamiento de los bienes, la nueva redacción no refiere exclusivamente la realización de este comportamiento a las «personas o Entidades depositarias de bienes embargables», sino, en general, a cualquiera que colabore o cause el levantamiento, siendo conocedor del embargo.

---

<sup>538</sup> La distinción que realiza el artículo 116.2 del RGR en relación con el depositario de bienes embargados, según se haya producido o no levantamiento de los bienes, con colaboración o consentimiento del depositario que tenga conocimiento previo del embargo, aplicándose en el segundo caso el apartado 1 de ese mismo precepto y en el primero el artículo 118 del RGR, sólo tenía sentido con anterioridad a la reforma del artículo 131 por la Ley 25/1995, pues, actualmente el incumplimiento de las órdenes de embargo convierte a quien las incumple, salvo que se trate del propio sujeto pasivo, en responsable tributario.



A pesar de ello, el precepto parece dirigido exclusivamente a los depositarios de bienes del deudor que, teniendo conocimiento del embargo, permiten conscientemente la desaparición de los bienes embargados, pues sólo así adquiere sentido la distinción entre los apartados b) y c) del artículo 131.5 de la LGT<sup>539</sup>.

Sin embargo, mientras la anterior redacción del precepto parecía estar pensando en bienes del deudor que ya se encontraban depositados con anterioridad a la orden de embargo<sup>540</sup>, ahora, el apartado c) del artículo 131.5 parece referido al incumplimiento del deber de custodia de los bienes embargados por el depositario designado por los órganos de recaudación, debiendo tener en cuenta que también puede ser depositario el propio deudor, en cuyo caso no nacerá a su cargo una responsabilidad tributaria. Por tanto, mientras que en el apartado b) se trataría de conductas que se dirigen a obstaculizar la práctica del embargo, habiéndose ordenado la afectación de un bien determinado a la ejecución, como puede ser la de las entidades depositarias de los bienes embargados con anterioridad a la traba, el apartado c) estaría pensando en la desaparición de los bienes una vez practicado el embargo, con consentimiento del depositario designado por los órganos de recaudación.

---

<sup>539</sup> Vid. F. PEREZ ROYO, A. AGUALLO AVILES, *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, ob. cit., pág. 549.

<sup>540</sup> Respecto de la anterior redacción del precepto, algún autor entendió acertadamente que esta responsabilidad únicamente podía aparecer entre el momento en el que se ha dictado la providencia de embargo y el momento en que se practica el mismo. En opinión de Orón Moratal, «sólo en ese interregno cabe esta responsabilidad, pues sino se ha ordenado el embargo, difícilmente puede tenerse conocimiento previo del mismo. Igualmente, si el embargo ya se ha trabado sobre los bienes depositados ya no son bienes embargables, sino embargados, y la colaboración o consentimiento en el levantamiento de los bienes podría dar lugar a un delito de apropiación indebida (...) y no a la simple responsabilidad solidaria tributaria». Vid. G. ORON MORATAL, «Recaudación: embargo de bienes», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, Tomo II, Madrid, I.E.F., 1991, págs. 1631-1632, y en el mismo sentido A. NAVARRO FAURE, «Los supuestos de responsabilidad tributaria...(I)», ob. cit., págs. 641-642.

### 1.6.2. Alcance de la responsabilidad tributaria.

El responsable tributario, en el supuesto contemplado en el artículo 131.5 de la LGT, está obligado a pagar «la deuda tributaria pendiente, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar». Que solamente esté obligado al pago de la deuda tributaria pendiente, no es ninguna particularidad de este supuesto de responsabilidad tributaria. La responsabilidad tributaria es una obligación de pago de una deuda ajena, accesoria de la obligación principal, de modo que, una vez satisfecha la deuda principal, nada puede ser exigido al responsable tributario y, de la misma manera, cuando se ha satisfecho una parte de la deuda principal, al responsable tributario solamente se le exigirá la parte que se encuentre todavía pendiente. Lo que sí es una particularidad del supuesto de responsabilidad tributaria recogido en esta norma legal, es que aquélla alcanzará hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar. Es decir, el responsable tributario no estará obligado a pagar toda la deuda tributaria pendiente, sino que su responsabilidad tendrá como límite máximo el importe que se corresponda con el valor de los bienes del deudor principal que, de no haber realizado aquél alguno de los comportamientos descritos en este precepto, se hubieran podido embargar. Esto demuestra que el legislador no ha pretendido simplemente garantizar la deuda tributaria, esto es, obligar a un tercero a pagar la deuda tributaria ajena sin otro fundamento que el interés de la Hacienda Pública en realizar el crédito tributario, sino que ha obligado precisamente a quien ha causado un daño patrimonial a este interés, con fundamento en el deber de indemnizar los daños y perjuicios por transgresión del deber *neminem laedere*, recogido genéricamente en el artículo 1.902 del C.C.<sup>541</sup>.

---

<sup>541</sup> Así lo entiende también A. ZABALA RODRIGUEZ-FORNOS, «La responsabilidad tributaria solidaria...», *ob. cit.*, pág. 67. Consiguientemente, no compartimos la opinión de aquellos autores que consideran el artículo 131.5 de la LGT como una norma dirigida a reprimir una conducta lesiva para los intereses de la colectividad social. *Vid.* M. GUERRA REGUERA, *Garantías personales...*, *ob. cit.*, pág. 212. La Ley no ha pretendido sancionar a nadie, es decir, infligir un daño como consecuencia jurídica de una infracción de la Ley a la persona que aparezca como

En relación con el alcance de la responsabilidad tributaria a las sanciones que eventualmente integren la deuda tributaria pendiente, por lo general se ha entendido que aquéllas también les alcanzaba. La razón que ha llevado a pensar de este modo, unas veces ha sido el carácter ilícito de la conducta realizada por el responsable tributario<sup>542</sup>, otras veces la conveniencia de compensar al acreedor tributario por el daño que le causa quien impide la ejecución de la deuda tributaria, incluidas las sanciones<sup>543</sup>. Ahora bien, ni el carácter ilícito de un

---

responsable, precisamente a causa de dicha infracción. Por el contrario, el remedio articulado por el legislador en el artículo 131.5 de la LGT frente a la infracción allí descrita consiste únicamente en la satisfacción del interés directamente lesionado. En este mismo sentido, el profesor Palao Taboada ha defendido que el fundamento de la responsabilidad prevista en esta norma «radica en la conveniencia, y la justicia, de compensar con ella el riesgo en que ha puesto el resultado del procedimiento de apremio quien ha realizado las conductas previstas en ese precepto». Vid. C. PALAO TABOADA, «Notas a la Ley 25/1995...(III), *ob. cit.*, pág. 14. Además, las conductas que generan la responsabilidad tributaria de acuerdo con dicho precepto, pueden encontrarse independientemente sancionadas con la imposición de una sanción administrativa e, incluso, con la imposición de una pena. A pesar de que algún autor ha entendido que los comportamientos generadores de esta clase de responsabilidad tributaria no son constitutivos de infracción tributaria (así lo entendió Zornoza, en relación con la redacción anterior del artículo 131.4 de la LGT, y Guerra Reguera, en relación al nuevo artículo 131.5 de la LGT, Vid. J.J. ZORNOZA PEREZ, *El sistema de infracciones y sanciones...*, *ob. cit.*, pág. 203; M. GUERRA REGUERA, *Garantías personales...*, *ob. cit.*, pág. 214), por el contrario, en algún supuesto la conducta del responsable tributario podrá ser constitutiva de infracción simple, bien por incumplimiento de los deberes de suministrar datos, informes o antecedentes con transcendencia tributaria (artículo 78.1 b) de la LGT) o por resistencia, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria (artículo 78.1 f) de la LGT). La conducta del responsable tributario, como señalan Pérez Royo y Aguallo Avilés, puede a su vez estar tipificada como delito en el Código Penal, ya sea como delito de desobediencia grave a la autoridad o a sus agentes en el ejercicio de las funciones de su cargo (art. 237 CP), delito de alzamiento de bienes en perjuicio de los acreedores (art. 257 CP), delito de malversación impropia de caudales públicos (art. 435 CP) o delito de apropiación indebida (art. 252 CP). Vid. F. PEREZ ROYO, A. AGUALLO AVILES, *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, *ob. cit.*, págs. 549-551.

<sup>542</sup> Vid. F. PEREZ ROYO, *Derecho Financiero y Tributario...*, *ob. cit.*, págs. 148 y 155; J.J. ZORNOZA PEREZ, *El sistema de infracciones y sanciones...*, *ob. cit.*, pág. 203; M. GUERRA REGUERA, *Garantías personales...*, *ob. cit.*, págs. 212-213.

<sup>543</sup> En este sentido parece pronunciarse Palao Taboada, quien, tras señalar que el fundamento de la responsabilidad «radica en la conveniencia, y justicia, de compensar con ella el riesgo en que ha puesto el resultado del procedimiento de apremio quien ha realizado las conductas previstas en este precepto», añade que «este riesgo afecta a la deuda tributaria ejecutada, con todos sus componentes, incluidas, en su caso, las sanciones». Vid. C. PALAO TABOADA, «Notas a la Ley

comportamiento justifica la obligación de pagar la sanción impuesta a otra persona por una conducta distinta<sup>544</sup>, ni quien impide la ejecución forzosa del importe correspondiente a una sanción tributaria está causando a la Administración un daño patrimonial que pueda ser obligado a compensar o indemnizar. Nadie puede ser obligado al pago de una sanción ajena, ni como sanción preventivo-represiva, ni como sanción civil. Como sanción preventivo-represiva, porque cada ilícito debe ser reprimido con la sanción proporcionada a la gravedad del ilícito personalmente realizado y la propia culpabilidad, además de que la conveniencia de sancionar un ilícito no justifica dejar sin sanción la conducta ilícita de otro sujeto. Como sanción civil, porque la función que perseguía el ordenamiento jurídico al imponer una sanción tributaria al obligado principal no era obtener una prestación pecuniaria, sino infligirle un mal con fines de prevención general y particular, de modo que, cuando no se paga una sanción, o cuando se impide que la Administración haga efectivo su derecho a percibir el importe de la sanción sobre el patrimonio del sancionado, no se causa un daño patrimonial a la Hacienda Pública que sea susceptible de ser indemnizado.

## 2. PRINCIPALES SUPUESTOS DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA REGULADOS FUERA DE LA LGT.

---

25/1995...(III), *ob. cit.*, pág. 14. En el mismo sentido se expresa A. ZABALA RODRIGUEZ-FORNOS, «La responsabilidad tributaria solidaria...», *ob. cit.*, pág. 68.

<sup>544</sup> Nos han llamado la atención las palabras de Guerra Reguera, cuando, inmediatamente después de admitir que la responsabilidad tributaria contemplada en el artículo 131.5 de la LGT se extiende a las sanciones tributarias, se pregunta cómo puede responderse de unas sanciones sin haber siquiera una mínima participación en la comisión infractora, advirtiendo el autor que así se produce una quiebra radical de principios tan esenciales en el ámbito sancionador como la necesaria concurrencia de culpabilidad o la personalidad de la pena. *Vid.* M. GUERRA REGUERA, *Garantías personales...*, *ob. cit.*, pág. 213. Y nos llama la atención porque, siendo que el artículo 131.5 de la LGT no ordena expresamente que la responsabilidad tributaria alcance a las sanciones, siendo que la Constitución establece los principios de culpabilidad y personalidad de la pena, y siendo que la prohibición de alcance de la responsabilidad sobre las sanciones del artículo 37.3 de la LGT no tiene otra razón de ser que la protección de aquellos principios, ¿por qué debemos interpretar el artículo 131.5 de la LGT de un modo que lo convierta en un precepto inconstitucional?

## **2.1. Responsabilidad tributaria en la imposición directa.**

### 2.1.1. Responsabilidades tributarias en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre Sociedades y sobre el Patrimonio.

El régimen jurídico de la imposición sobre la renta, de personas físicas y jurídicas, y de la imposición sobre el patrimonio de las primeras, es distinto en función de que los sujetos pasivos sean o no residentes en España. En este sentido, a los residentes en España, sean personas físicas o personas jurídicas, se les grava por la totalidad de las renta que obtengan, con independencia del lugar donde se hubiere obtenido y cualquiera que sea la residencia del pagador<sup>545</sup>; así como por la totalidad del patrimonio neto del que sean titulares, con independencia, también, del lugar donde se encuentren situados los bienes o puedan ser ejercitados los derechos<sup>546</sup>. Por el contrario, las rentas de las personas físicas y jurídicas no residentes en territorio español solamente estarán gravadas cuando se consideren

---

<sup>545</sup> El objeto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, regulado en la Ley 40/1998, 9 de diciembre, aparece constituido por la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la Ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador. De acuerdo con el artículo 8 de esta misma Ley, son contribuyentes por este impuesto las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español, aunque excepcionalmente determinadas personas físicas que tuviesen su residencia habitual en el extranjero, bajo determinadas circunstancias también lo podrán ser. En relación con las personas jurídicas, después de la derogación del título VII de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, por la Disposición Derogatoria única de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias, el objeto de dicho impuesto queda reducido a la totalidad de las renta que obtengan las entidades mencionadas en el artículo 7 de aquella Ley, con independencia del lugar donde se hubiere producido y cualquiera que sea la residencia del pagador; siendo sujeto pasivo del impuesto las entidades mencionadas en el artículo 7 de la Ley, que tengan su residencia en territorio español.

<sup>546</sup> Según el artículo 5.1 a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, son sujetos pasivos del impuesto, por obligación personal, las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español, exigiéndose el impuesto por la totalidad de su patrimonio neto con independencia del lugar donde se encuentren situados los bienes o puedan ejercitarse los derechos.

obtenidas o producidas en territorio español<sup>547</sup>; y, de la misma manera, la titularidad de bienes y derechos por personas físicas no residentes, solamente quedará sujeta al impuesto sobre el patrimonio, cuando los mismos estuvieren situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español<sup>548</sup>. Además, los sujetos pasivos no residentes, siempre que operen por mediación de un establecimiento permanente, vendrán obligados a nombrar una persona física o jurídica con domicilio en España para que les represente ante la Administración tributaria en relación con sus obligaciones por estos Impuestos<sup>549</sup>. En cambio, cuando no operen a través de un establecimiento permanente, frente a lo que establece el artículo 46.1 de la LGT, los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de no residentes, así como los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Patrimonio que tributen por obligación real, no estarán obligados a nombrar un representante legal en España, salvo que por la cuantía y características del patrimonio o la renta obtenida en territorio español así lo requiera la Administración tributaria<sup>550</sup>. En

---

<sup>547</sup> El Impuesto sobre la Renta de no residentes, que según el artículo 1 de la Ley 41/1998 tiene por objeto la renta obtenida en territorio español, tiene como sujeto pasivo a las personas físicas y entidades no residentes en territorio español conforme dicha Ley, que obtengan rentas en el mismo, salvo que sean contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; pudiendo ser considerados sujetos pasivos de dicho impuesto, excepcionalmente, bajo determinadas circunstancias, a personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español.

<sup>548</sup> Según el artículo 5.1 b) de la Ley 19/1991, serán sujetos pasivos por obligación real, cualquier persona física que no tenga su residencia habitual en España, exigiéndose el impuesto exclusivamente por los bienes y derechos de que sea titular cuando los mismos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español.

<sup>549</sup> Artículo 6, Uno de la Ley 19/1991 y artículo 9 de la Ley 41/1998, de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y otras Normas Tributarias.

<sup>550</sup> También será obligatorio el nombramiento de un representante, según el artículo 9 de la Ley 41/1998, en los casos a que alude el artículo 23.2 de la misma, que son aquellos en los que la base imponible correspondiente a las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente sea el resultado de minorar la cuantía íntegra devengada en determinados gastos (los de personal y de aprovisionamiento de materiales incorporados a las obras y trabajos, y de suministros).

En opinión de García Prats, la regulación actual supone la consolidación del retroceso de la posición del representante en el seno de la gestión tributaria de la imposición sobre la renta de los no residentes, frente a la figura del pagador y la del gestor o depositario, iniciado con la Ley 18/1991 e intensificado con la Ley 43/1995. Según este autor, debería considerarse la modificación, si no la eliminación, del artículo 46 de la LGT, todavía vigente, incorporado a nuestro ordenamiento desde una concepción de dicha gestión en la que el representante desempeñaba una función clave

cualquier caso, como ha señalado la doctrina científica, la obligación de nombrar un representante legal no obliga al sujeto pasivo a actuar a través del mismo durante el procedimiento de gestión del tributo<sup>551</sup>.

El legislador español viene mostrándose preocupado por el control efectivo del pago de los tributos correspondientes a las rentas obtenidas por no residentes, personas físicas y jurídicas, sin mediación de establecimiento permanente, por eso, en relación con las deudas tributarias de estos sujetos pasivos<sup>552</sup>, la Ley 5/1983, de 29 de junio, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, introdujo una responsabilidad tributaria solidaria del representante o pagador de rendimientos a estos sujetos pasivos, por las cuotas correspondientes a los rendimientos cuya gestión a efectos fiscales tuvieran encomendada o asumiesen<sup>553</sup>. Posteriormente, la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, suprimió la responsabilidad tributaria de los representantes de los no residentes sin establecimiento permanente, y la sustituyó por la del depositario o gestor de los bienes o derechos de aquellos, respecto a las deudas tributarias correspondientes a las rentas de los bienes o derechos cuyo depósito o gestión tuvieran encomendada, manteniendo la del pagador de los rendimientos

---

en la aplicación del sistema tributario diseñado en la reforma tributaria de la década de los sesenta. Vid. F.A. GARCIA PRATS, «Artículo 9» en *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes*, Madrid, Cívitas, 1999 pág. 111.

<sup>551</sup> Vid. F.A. GARCIA PRATS, «Artículo 9», *ob. cit.*, págs. 112-113.

<sup>552</sup> Vid. F.A. GARCIA PRATS, «Artículo 9», *ob. cit.*, pág. 96.

<sup>553</sup> Como ha recordado García Prats, «con anterioridad, el pagador de rendimientos al no residente quedaba exento de responsabilidad ante el impago de la deuda tributaria, a salvo del cumplimiento de sus deberes propios de retención, y ello a pesar de que el artículo 335.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982, RD 2631/1982, de 15 de octubre, lo nombrara representante forzoso del sujeto no residente». Como también ha destacado este autor, «esta responsabilidad tributaria se limitaba al supuesto en que el no residente obtuviera rendimientos, excluyéndose, por tanto, las deudas por incrementos de patrimonio». Vid. F.A. GARCIA PRATS, «Artículo 9», *ob. cit.*, págs. 96-97.

en relación a las rentas que hubiera satisfecho<sup>554</sup>. También la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, establecía la responsabilidad solidaria del depositario o gestor de los bienes o derechos de los no residentes<sup>555</sup>. La redacción del artículo 19 de la Ley 18/1991 fue después modificada por la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades<sup>556</sup>, la cual permaneció vigente hasta su reciente derogación por la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias, que continua estableciendo la responsabilidad solidaria del pagador de los rendimientos y del depositario o gestor de los bienes y derechos de los sujetos pasivos, personas físicas, no residentes que obtengan rentas sin mediación de un establecimiento

---

<sup>554</sup> Así lo estableció el artículo 19. Tres de la Ley del IRPF, en relación con las deudas tributarias de los sujetos pasivos por obligación real, sin establecimiento permanente, de este impuesto; y la Disposición Adicional 5ª. Siete, de esa misma Ley, en relación con los sujetos pasivos por obligación real del Impuesto sobre Sociedades, cuando no operasen a través de establecimiento permanente, al dotar de nueva redacción al artículo 23. Seis de la LIS. No obstante, aun después de la entrada en vigor de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la doctrina tuvo que plantearse la vigencia del artículo 17 de la Ley 5/1983, en relación con la responsabilidad solidaria de los representantes de los no residentes, ya que la Disposición Final de la nueva Ley derogaba expresamente la Ley 5/1983. *Vid.* A. NAVARRO FAURE, «Los supuestos de responsabilidad tributaria...(II)», *ob. cit.*, págs. 851-853. En cualquier caso, la desaparición de la responsabilidad solidaria del representante fue bien recibida por la doctrina científica, que consideraba incorrecto vincular dicha responsabilidad a quienes sólo realizaban actos jurídicos en nombre y por cuenta de su representado. *Vid.*, por todos, S. COLMENAR VALDES, «La responsabilidad solidaria en la tributación de no residentes: sus elementos estructurales», *C.T.*, núm. 67, 1993, pág. 23.

<sup>555</sup> Según el artículo 6.3 de la Ley 19/1991, «En todo caso, el depositario o gestor de los bienes o derechos de los no residentes responderá solidariamente del ingreso de la deuda tributaria correspondiente a este impuesto por los bienes o derechos depositados o cuya gestión tenga encomendada, en los términos previstos en el apartado 4 del artículo 37 de la Ley General Tributaria»

<sup>556</sup> Las principal novedad de esta nueva redacción, con respecto a la de 1991, era la autorización a la Administración para exigir el ingreso de la deuda tributaria al pagador, sin necesidad de declarar la responsabilidad tributaria según lo dispuesto por el cuarto apartado del artículo 37 de la LGT. Además, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 60.2 de la Ley 43/1995, 66.2 y Disposición Adicional 2ª del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (R.D. 537/1997, de 14 de abril), los pagadores, gestores y depositarios pasaron a estar legitimados para declarar e ingresar los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de las Personas Físicas.



permanente<sup>557</sup>. Así mismo, esta última Ley ha supuesto la derogación del Título VII de la Ley 43/1995, lo que ha supuesto la derogación de su artículo 41, en el que se regulaba la responsabilidad tributaria del pagador y del gestor o depositario de los bienes o derechos de los no residentes, siendo aplicable a partir de ahora lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta de no residentes.

---

<sup>557</sup> El artículo 8 de la Ley 41/1998 establece: «1. Responderán solidariamente del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a los rendimientos que haya satisfecho o a las rentas de los bienes o derechos cuyo depósito o gestión tenga encomendado, respectivamente, el pagador de los rendimientos devengados sin mediación de establecimiento permanente por los contribuyentes, o el depositario o gestor de los bienes o derechos de los contribuyentes, no afectados a un establecimiento permanente. Esta responsabilidad no existirá cuando resulte de aplicación la obligación de retener e ingresar a cuenta a que se refiere el artículo 30 de esta Ley, incluso en los supuestos previstos en el apartado 4 de dicho artículo, sin perjuicio de las responsabilidades que deriven de la condición de retenedor. 2. No se entenderá que una persona o entidad paga un rendimiento cuando se limite a efectuar una simple mediación de pago. Se entenderá por simple mediación de pago el abono de una cantidad, por cuenta y orden de un tercero. 3. En el caso del pagador de rendimientos devengados sin mediación de establecimiento permanente por los contribuyentes por este impuesto, las actuaciones de la Administración tributaria podrán entenderse directamente con el responsable, siendo exigible la deuda tributaria, sin que sea necesario el acto administrativo previo de derivación de responsabilidad previsto en el apartado 4 del artículo 37 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria. En el caso del depositario o gestor de los bienes o derechos no afectados a un establecimiento permanente, la responsabilidad solidaria se exigirá en los términos previstos en el apartado 4 del artículo 37 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria».

2.1.1.1. *Responsabilidad tributaria del pagador de rendimientos a sujetos pasivos no residentes.*

Según dispone el artículo 8 de la Ley 41/1998, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y Normas Tributarias, el pagador de los rendimientos devengados sin mediación de establecimiento permanente por los contribuyentes de este impuesto, responderá solidariamente del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a los rendimientos que haya satisfecho<sup>558</sup>. El artículo 8 de la LIRNR ha precisado, en primer lugar, que no se entenderá que una persona o entidad paga un rendimiento cuando se limite a efectuar una simple mediación de pago, entendiéndose por simple mediación de pago el abono de una cantidad, por cuenta y orden de un tercero<sup>559</sup>. De esta forma, desde 1995 el legislador resuelve expresamente la cuestión que se había suscitado entre los autores, acerca de la posibilidad de considerar el término «pago» en un sentido puramente fáctico o de acuerdo con su contenido específicamente jurídico, como medio ordinario de cumplimiento de las obligaciones<sup>560</sup>. En segundo lugar, el precepto ha precisado, también, que esta responsabilidad no existirá cuando resulte de aplicación la obligación de retener o ingresar a cuenta regulada en el artículo 30 de esta misma

---

<sup>558</sup> La doctrina científica ha venido entendiendo que la responsabilidad solidaria del pagador presupone la satisfacción de rendimientos, no de incrementos de patrimonio. Vid. N. CARMONA FERNANDEZ, «El pagador de rendimientos a no residentes: una figura polémica», *Impuestos*, 1988, Vol. II, pág. 97 y, del mismo autor, «La nueva responsabilidad solidaria por las deudas tributarias del no residente: algunas consideraciones», *Impuestos*, 1992, Vol. I, pág. 183; S. COLMENAR VALDES, «La responsabilidad solidaria en la tributación de no residentes...», *ob. cit.*, pág. 33; M. GUERRA REGUERA, *Garantías personales...*, *ob. cit.*, pág. 221.

<sup>559</sup> Así lo disponía ya el artículo 20 del RIS, con anterioridad a la aprobación de la Ley 43/1995, y así lo dispuso después ésta, tanto con respecto a las personas jurídicas (artículo 41 de la LIS), como en relación a las personas físicas (Disposición Final 5ª, apartado 2, que redactó nuevamente el artículo 19 de la Ley 18/1991, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas).

<sup>560</sup> Vid. N. CARMONA FERNANDEZ, «El pagador de rendimientos a no residentes...», *ob. cit.*, pág. 97; S. COLMENAR VALDES, «La responsabilidad solidaria en la tributación de no residentes...», *ob. cit.*, pág. 32.

Ley o cuando se paguen rentas sobre las que no exista obligación de retener o ingresar a cuenta en virtud de lo establecido en apartado 4 del artículo 30<sup>561</sup>. Teniendo en cuenta que el pagador de rendimientos puede ser, de acuerdo con lo dispuesto en esta Ley, persona obligada a retener o ingresar a cuenta y, también, responsable tributario, el artículo 8 de la LIRNR ha configurado la condición de retenedor u obligado a ingresar a cuenta y la de responsable tributario como excluyentes, de modo que cuando el pagador sea retenedor u obligado a ingresar a cuenta no será responsable, y cuando deba responder no estará obligado, además, a retener o ingresar a cuenta. Pero, además, el artículo 8 de la LIRNR excluye la responsabilidad tributaria del pagador cuando este mismo sujeto esté obligado a retener o ingresar a cuenta, o esta obligación no resulte exigible por aplicación del artículo 30.4 del mismo texto legal<sup>562</sup>. Precisamente, esta prelación de la retención y del ingreso a cuenta, como ha destacado la doctrina, ha convertido en letra muerta la responsabilidad tributaria del pagador, al no dejar margen para la aparición de la misma<sup>563</sup>.

---

<sup>561</sup> Como ha indicado Agulló Agüero, «la exclusión de responsabilidad procederá en sentido estricto cuando el pagador de rendimientos sujetos a este impuesto esté obligado a retener o a efectuar ingresos a cuenta en los términos de los artículos 29 de la Ley y 15 del Reglamento, con independencia de la efectividad de dicha retención, esto es, incluso si la retención o el ingreso no se realizan, bien por incumplimiento del retenedor o sujeto obligado, bien por tratarse de rentas exentas o exceptuadas de la obligación de retener e ingresar a cuenta». Vid. A. AGULLO AGÜERO, «Artículo 8» en *Los nuevos impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de no residentes*, Madrid, McGrawHill, 1999, pág. 772.

<sup>562</sup> Como ha observado García Prats, antes «las Leyes reguladoras de la obligación real de contribuir habían olvidado el señalamiento de criterios de delimitación entre las diferentes posiciones que podía asumir el pagador de rendimientos –fundamentalmente, retenedor o responsable solidario–, siendo las normas reglamentarias las encargadas de ofrecer dicha delimitación». Pero, como observa también este autor, la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes establece una prelación de la posición de la posición de sujeto pagador diferente de la mantenida en las normas reglamentarias anteriores, ya que, anteriormente, la obligación de retener cedía frente al cumplimiento efectivo de la obligación de declarar, autoliquidar e ingresar la deuda correspondiente al sujeto pasivo. Vid. F.A. GARCIA PRATS, «Artículo 9», *ob. cit.*, págs. 102-103.

<sup>563</sup> Así lo ha manifestado García Prats, quien ha señalado que, cuando se verifica el pago al sujeto no residente se devenga la obligación tributaria y, a su vez, la obligación de retener o practicar el ingreso a cuenta, impidiéndose de este modo que el sujeto pagador alcance la consideración de responsable solidario. Según este autor, «tan sólo existe un supuesto teórico

El artículo 8 de la LIRNR establece un auténtico supuesto de responsabilidad tributaria, es decir, una obligación legal de pago con recursos propios de una deuda tributaria ajena. Efectivamente, en relación con los rendimientos obtenidos sin mediación de un establecimiento permanente, cuando no exista obligación de practicar retención o ingreso a cuenta, el obligado principal al pago de la deuda tributaria será siempre la persona denominada por la LIRNR como contribuyente. En estos casos, junto al deudor principal quedará obligado al pago de la deuda tributaria, también, el pagador, depositario o gestor, como responsable tributario. Sin embargo, este supuesto de responsabilidad tributaria, en relación exclusivamente con el pagador, tiene dos grandes particularidades que lo diferencian de los demás. En primer lugar, es el único supuesto de responsabilidad tributaria en el que la Administración puede requerir el pago al responsable tributario sin dictar previamente el acto administrativo de declaración que exige con carácter general el artículo 37.4 de la LGT<sup>564</sup>; pero, además, sin esperar a que se produzca la falta de pago en período voluntario por el deudor principal, ya que, según dispone expresamente el apartado tercero del artículo 8 de la LIRNR, las actuaciones de la Administración tributaria podrán entenderse

---

residual que podría quedar afectado por la responsabilidad solidaria directa establecida en el artículo 8.1, primer párrafo, pero que se deriva de una interpretación literal de la Ley incongruente, no obstante, con su espíritu». Según señala García Prats, la responsabilidad solidaria del pagador solamente afectaría a los rendimientos que, sujetos al impuesto en virtud del tenor literal del artículo 11.2 de la LIRNR, no estuvieran sujetos a retención según el artículo 30.1 b) de la misma Ley. Sin embargo, considera este autor, el ámbito de aplicación del artículo 11.2 debe reconducirse a los extremos de la obligación de retener e ingresar a cuenta, pues lo contrario conduciría a un absurdo. *Vid.* F.A. GARCIA PRATS, «Artículo 9», *ob. cit.*, pág. 104.

<sup>564</sup> Aunque no sea necesario dictar un acto administrativo de declaración de responsabilidad antes de requerir el pago, en este caso, al responsable tributario, no parece posible dejar de concederle un período voluntario de pago, tal y como establece el apartado 4 del artículo 37 de la LGT, tras su reforma por la Ley 25/1995. En efecto, el artículo 8.3 de la LIRNR tan sólo excluye la obligación de dictar el acto de declaración de responsabilidad, no el resto de las indicaciones hechas por aquel precepto. Por tanto, cuando la Administración requiera el pago al responsable tributario deberá concederle un período voluntario de pago, aunque ya hubiera transcurrido el otorgado al deudor principal.

directamente con el responsable<sup>565</sup>. En segundo lugar, lo particular de la responsabilidad tributaria del pagador de rendimientos a no residentes es que, bajo determinadas circunstancias, se le permite realizar el ingreso de la deuda tributaria con recursos del propio contribuyente. Efectivamente, el artículo 27.2 de la LIRNR faculta a quienes sean responsables tributarios, en virtud de lo dispuesto en el artículo 8 de esta misma Ley, a efectuar la declaración e ingreso de la deuda tributaria. Esta posibilidad, que se ofrece no sólo al pagador responsable, sino también al depositario o gestor responsable, permite a cualquiera de estos responsables tributarios evitar que la Administración les exija el pago de la deuda tributaria. Pero esto no es ninguna particularidad de este supuesto de responsabilidad tributaria, pues, cualquier responsable tributario puede realizar el pago de la deuda tributaria y evitar así que la Administración se lo exija. Por eso, más allá de esta posibilidad de declarar e ingresar, probablemente el artículo 27.2 de la LIRNR esté facultando al pagador, cuando no esté obligado a retener o ingresar a cuenta por alguna razón distinta de las contempladas en el artículo 30.4 de la misma Ley, a practicar retención sobre los rendimientos satisfechos al contribuyente, siempre que no se trate de una retribución en especie<sup>566</sup>.

---

<sup>565</sup> Según el artículo 12.1 del RGR, «en los supuestos de responsabilidad tributaria solidaria previstos por las leyes, a falta de pago de la deuda por el deudor principal y sin perjuicio de la responsabilidad de éste, la Hacienda Pública podrá reclamar de los responsables solidarios, si los hubiere, el pago de la deuda». Por eso, si el artículo 8 de la LIRNR no dijera otra cosa, solamente podría exigirse al responsable solidario-pagador el ingreso de la deuda tributaria una vez transcurrido el período voluntario concedido al deudor principal. Sin embargo, el artículo 8 de la LIRNR permite exigir directamente la deuda tributaria al responsable-pagador, por lo que no será aplicable a este supuesto lo dispuesto en el precepto reglamentario.

<sup>566</sup> Existen dos razones fundamentales para pensar que el artículo 27.2 de la LIRNR permite al pagador, cuando no está obligado a retener, practicar una retención sobre los rendimientos satisfechos. En primer lugar, el hecho de que no resulta necesario autorizar al pagador a ingresar la deuda tributaria, pues, el responsable tributario está obligado a hacerlo y, además, el artículo 18.1 del RGR permite a cualquier persona realizar el pago de la deuda tributaria de un tercero. En segundo lugar, porque no tendría sentido facultar al responsable-pagador a declarar e ingresar con sus propios recursos económicos, cuando la falta de declaración e ingreso voluntario no resulta sancionable, pudiendo esperar a que la Administración le exija el cumplimiento de la deuda tributaria ajena. No lo entiende así, por lo general, la doctrina científica, al entender que el artículo 27.2 de la LIRNR se limita a ofrecer la posibilidad a estos sujetos de cumplir voluntariamente con las obligaciones materiales y formales del contribuyente, evitando así su propia responsabilidad.

2.1.1.2. *Responsabilidad tributaria del depositario o gestor de los bienes o derechos de los sujetos pasivos no residentes.*

En segundo lugar, los depositarios o gestores de los bienes o derechos de los contribuyentes de la Ley 41/1998, no afectados a un establecimiento permanente, también responderán solidariamente del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a las rentas de derivadas de aquellos bienes o derechos, cuyo depósito o gestión tengan encomendado. Por su parte, el artículo 6 de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio, establece que, «en todo caso, el depositario o gestor de los bienes o derechos de los no residentes responderá solidariamente del ingreso de la deuda tributaria correspondiente a este impuesto por los bienes o derechos depositados o cuya gestión tenga encomendada, en los términos previstos en el apartado 4 del artículo 37 de la Ley General Tributaria». La mayor dificultad planteada por esta responsabilidad tributaria se encuentra en conocer exactamente qué significan los términos «depositario» y «gestor», es decir, en la delimitación del ámbito subjetivo de aplicación de la responsabilidad. Al respecto, la doctrina científica se ha preguntado si resulta necesario acudir a las fórmulas contractuales tipificadas por el Derecho civil o mercantil para el depósito o gestión de intereses ajenos o, por el contrario, basta con que exista de hecho, en términos puramente económicos, un depósito o una gestión sobre el bien o derecho generador de rentas<sup>567</sup>. La respuesta ha sido unánime, interpretando los términos de depósito y gestión en sentido jurídico<sup>568</sup>. Por tanto, habrá que remitirse a la

---

Vid. F.A. GARCIA PRATS, «Artículo 27», en *Los nuevos impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de no residentes*, *ob. cit.*, pág. 872.

<sup>567</sup> Vid. N. CARMONA FERNANDEZ, «La nueva responsabilidad solidaria por las deudas tributarias del no residente: algunas consideraciones», *Impuestos*, 1992, Vol. I., pág. 183; F.A. GARCIA PRATS, «Artículo 8», *ob. cit.*, pág. 105.

<sup>568</sup> Vid. S. COLMENAR VALDES, «La responsabilidad solidaria en la tributación de no residentes...», *ob. cit.*, pág. 32; A. BAENA AGUILAR, *La obligación real de contribuir en el impuesto*

regulaciones civil y mercantil de los negocios jurídicos que tienen por objeto la custodia y depósito de los bienes –artículos 1.756 y siguientes del C.C. y 303 y siguientes del C.Com.–, para delimitar el concepto de depósito. Por su parte, lo que deba entenderse por gestor vendrá determinado, según entiende algún autor, por todos los preceptos civiles o mercantiles que regulan en mandato, incluyendo las normas sobre la gestión de negocios ajenos<sup>569</sup>; mientras que otros, por el contrario, prefieren excluir al gestor de negocios ajenos<sup>570</sup>. En cualquier caso, lo que sí parece claro es la distinción legal entre depositario o gestor de los bienes y derechos de los no residentes, y representante de éstos<sup>571</sup>, de modo que, ni el depositario o gestor tiene porqué ser representante, ni el representante –por no ser necesariamente depositario o gestor– tiene por qué responder tributariamente.

Esta responsabilidad tributaria, en relación con las deudas tributarias correspondientes al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, al igual que la responsabilidad del pagador, no existirá cuando resulte de aplicación de la obligación de retener o ingresar a cuenta según lo dispuesto en el artículo 30 de la LIRNR, incluso en los supuestos previstos en el apartado cuarto de este último precepto. De este modo, su ámbito objetivo de aplicación quedará reducido, también, a supuestos residuales. Por su parte, aunque el artículo 6 del IP considera que la responsabilidad existirá en todo caso, al no existir obligación de retener o ingresar a cuenta por este impuesto, no se plantea ningún problema de delimitación con dicho mecanismo jurídico. Pero, precisamente por no existir obligación de retener o ingresar a cuenta, siempre que exista un depositario o

---

*sobre la renta de las personas físicas*, Pamplona, Aranzadi, 1994, pág. 435; M. GUERRA REGUERA, *Garantías personales...*, *ob. cit.*, pág. 225; F.A. GARCIA PRATS, «Artículo 8», en *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes*, Madrid, Cívitas, 1999, pág. 105.

<sup>569</sup> Vid. S. COLMENAR VALDES, «La responsabilidad solidaria en la tributación de no residentes...», *ob. cit.*, pág. 32.

<sup>570</sup> A. BAENA AGUILAR, *La obligación real de contribuir...*, *ob. cit.*, pág. 435.

gestor de los bienes y derechos de un sujeto no residente –con o sin establecimiento permanente en España, pues a esto se refiere el artículo 6 de la LIP con la expresión «en todo caso»–, nacerá esta responsabilidad tributaria, y el depositario o gestor quedará obligado a pagar la deuda tributaria junto al deudor principal. Por otro lado, en la responsabilidad tributaria del gestor o depositario no concurrirá ninguna de las particularidades que se apuntaban en relación con la responsabilidad del pagador de rendimientos a no residentes. Así, antes de dirigir la acción administrativa frente al gestor o depositario, para exigirle el pago de la deuda tributaria ajena, la Administración deberá dictar un acto declarativo de la responsabilidad tributaria y, además, no podrá requerir a este responsable el pago de la deuda tributaria hasta que el deudor principal haya dejado transcurrir el período voluntario, sin haber realizado el ingreso de la deuda. Así, también, el depositario o gestor, dentro del ámbito del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, tampoco podrá realizar el pago de la deuda tributaria con recursos ajenos, pues, aunque el artículo 27.2 de la LIRNR también es aplicable al depositario o gestor, éstos no se encuentran legitimados para pagar la deuda tributaria del deudor principal con recursos de éste. Menos aún en el ámbito del Impuesto sobre el Patrimonio, en el que no existe un precepto similar al artículo 27.2 de la LIRNR.

*2.1.1.3. Consideraciones críticas sobre la responsabilidad tributaria del pagador, gestor o depositario de bienes de los no residentes*

Tal y como venimos afirmando, obligar a una persona a pagar la deuda tributaria ajena, sin otro motivo que el interés de los entes públicos por hacer efectivo el crédito tributario, no parece aceptable en el actual Estado social y democrático de Derecho creado por nuestra Constitución. Pues bien, obligar al pagador –menos cuando haya podido practicar una retención sobre el deudor

---

<sup>571</sup> Vid. F.A. GARCIA PRATS, «Artículo 9», *ob. cit.*, pág. 106.



principal-, depositario o gestor, al pago de la deuda tributaria ajena, salvando los supuestos en los que estos sujetos ostenten la representación del sujeto pasivo ante la Administración tributaria, nos parece contrario al principio de capacidad económica, al principio de proporcionalidad y, por tanto, inconstitucional. Todos estos sujetos, a salvo de las matizaciones realizadas, quedan obligados a contribuir al sostenimiento del gasto público según la capacidad económica ajena, pues pagan la deuda tributaria ajena con sus propios recursos económicos, y las posibilidades de hacer efectivo su derecho de reembolso sobre el deudor principal se reducen, más que en otros supuestos de responsabilidad tributaria, por ser el contribuyente un sujeto no residente<sup>572</sup>. Esto ya es motivo suficiente para propugnar la supresión de este supuesto de responsabilidad tributaria de nuestro ordenamiento jurídico. Pero, en el ámbito de la imposición sobre la renta de las personas físicas no residentes, que no actúen a través de un establecimiento permanente situado en España, la amplitud con la que se configura la obligación de retener e ingresar a cuenta, y la exclusión de la responsabilidad tributaria en todos aquellos casos en los que resulta aplicable aquella obligación, además de los supuestos en los que no exista obligación de retener o ingresar a cuenta según lo dispuesto en el artículo 30.4 de la LIRNR, permiten defender, también, la eliminación de la responsabilidad tributaria contemplada en el artículo 8 de esta Ley<sup>573</sup>. El pagador, por tanto, opinamos que solamente debe ser obligado a retener e ingresar a cuenta, nunca a pagar la deuda tributaria ajena con recursos propios. La responsabilidad tributaria del depositario o gestor, más bien debería ser sustituida por la del representante, a quien se debería obligar a pagar la deuda tributaria del representado, pero sólo con los recursos ajenos que administre.

---

<sup>572</sup> Vid. A. AGULLO AGÜERO, «Artículo 9», en *Los nuevos impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de no residentes*, Madrid, McGrawHill, 1999, pág. 773-774.

<sup>573</sup> Vid. F.A. GARCIA PRATS, «Artículo 9», *ob. cit.*, pág. 105.

### 2.1.2. Responsabilidades tributarias en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Las transmisiones patrimoniales de naturaleza no empresarial están gravadas, en la actualidad, por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, según las transmisiones patrimoniales tengan carácter lucrativo u oneroso, respectivamente. Actualmente, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se encuentra regulado en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (LISD), mientras que el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, aprobó el Texto Refundido de la Ley de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD). Ambos textos legales incorporan determinados supuestos de responsabilidad tributaria, ya tradicionales en nuestro ordenamiento jurídico, pues prácticamente todos encuentran un precedente inmediato en el Decreto 1.018/1967, de 6 de abril, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados<sup>574</sup>. Así, el artículo 8 de la LISD regula la responsabilidad tributaria de determinadas personas que intervienen como mediadores en las entregas sujetas a este impuesto, así como la del funcionario que autorice el cambio de sujeto pasivo sin exigir la justificación del pago del impuesto.

#### 2.1.2.1. *Responsabilidad tributaria de los intermediarios en las entregas sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*

---

<sup>574</sup> Algunos de estos supuestos de responsabilidad tributaria, concretamente, los recogidos en el artículo 8.1, apartados a) y b) de la LISD, ya aparecían en el Decreto 176/1959, de 15 de enero, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación de la Ley de los Impuestos de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes, de 21 de marzo de 1958.

Según el artículo 8.1 de la Ley ISD, serán subsidiariamente responsables del pago del impuesto, en primer lugar, y con respecto a las transmisiones «mortis causa» de depósitos, garantías o cuentas corrientes, los intermediarios financieros y las demás entidades o personas que hubieren entregado el metálico y valores depositados o devuelto las garantías constituidas. El artículo 22 a) del Texto refundido de 1967 delimitaba de un modo distinto el ámbito subjetivo de aplicación de esta responsabilidad, configurando como destinatarios de ésta a los bancos, sociedades y particulares que hubieran realizado aquella entrega<sup>575</sup>. Por lo demás, se refiere el precepto, exclusivamente, a las transmisiones lucrativas de depósitos, garantías o cuentas corrientes, realizados por negocios jurídicos *mortis causa*, no por actos jurídicos *inter vivos*<sup>576</sup>. En segundo lugar, el artículo 8.1 declara también responsables a las compañías de seguros, cuando realicen la entrega de cantidades a quienes resulten beneficiarios como herederos o por estar designados en los contratos. En este caso, la Ley de 1987 reproduce literalmente el apartado b) del artículo 22 del texto de 1967. Sin embargo, entre ambos supuestos de responsabilidad tributaria se introduce una diferencia importante. Mientras el artículo 22 del Decreto 1.018/1967 se encontraba ubicado dentro del título dedicado a las adquisiciones *mortis causa*, por lo que la responsabilidad tributaria

---

<sup>575</sup> En opinión de Muñoz del Castillo, se puede criticar a la redacción actual que, ante su afán de ampliar la responsabilidad al máximo posible, incurre en un redundancia al aludir como algo distinto a los intermediarios financieros, entidades o personas. Vid. J.L. MUÑOZ CASTILLO, «Sujetos activos y sujetos pasivos», en *La fiscalidad de las sucesiones y las donaciones*, 2ª ed., Valladolid, Lex Nova, 1991, pág. 120. Según Arias Velasco y Rodríguez Rojo, «el precepto está contemplando, principalmente, el caso de las entidades de crédito que permitan disponer de cuentas bancarias o depósitos de valores en favor de los causahabientes, sin que previamente se haya acreditado el pago del impuesto»; sin embargo, «dada la amplitud de su redacción, es extensible a cualquier otra forma de depósito, incluso los que pudieran haberse constituido en poder de particulares». Vid. J. ARIAS VELASCO, L. RODRIGUEZ ROJO, *Manual del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Generalitat de Catalunya, 1988, pág. 35.

<sup>576</sup> Para Muñoz del Castillo carece de justificación «el hecho de que la aplicación del precepto se circunscriba a las transmisiones *mortis causa* y no se extienda a las transmisiones *inter vivos*». En opinión de este autor, «esta circunstancia podía tener sentido en la anterior normativa pero no en la actual, ya que las donaciones tributaban en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales aunque aplicando las tarifas del Impuesto sobre Sucesiones». Vid. J.L. MUÑOZ CASTILLO, «Sujetos activos y sujetos pasivos», *ob. cit.*, pág. 120.

de las compañías de seguros presuponía necesariamente la muerte del contratante. Por el contrario, el artículo 8 de la LISD afecta, tanto a las adquisiciones *mortis causa*, como a las adquisiciones lucrativas *inter vivos*, de modo que también podrán ser responsables tributarios las compañías aseguradoras que realicen entregas asimiladas a los negocios lucrativos *inter vivos*. Por último, y en tercer lugar, el mismo apartado del artículo 8 LISD declara responsables subsidiarios a los mediadores en la transmisión de títulos valores que formen parte de la herencia. Este presupuesto de hecho constituye una novedad respecto a la anterior regulación y, como en el primer caso, presupone necesariamente una adquisición hereditaria<sup>577</sup>.

Aparentemente, se trata de un supuesto de responsabilidad tributaria por actos totalmente lícitos, sin infracción o causación de daño alguno por parte de las personas designadas como responsables tributarios. Si atendiéramos únicamente al tenor literal del artículo 8.1 de la LISD, los intermediarios financieros y demás entidades o personas que hubieran entregado al heredero o legatario el metálico y valores depositados, o devuelto las garantías constituidas, responderían tributariamente por ese mismo hecho; las entidades aseguradoras, por verificar las entregas de cantidades –sujetas al ISD– a quienes resultasen beneficiarios como herederos o designados en los contratos; y los mediadores en la transmisión de títulos valores que formen parte de la herencia, por haber mediado en la transmisión. Sin embargo, es posible poner en contacto los supuestos de responsabilidad tributaria recogidos en el artículo 8.1 de la LISD, con los deberes

---

<sup>577</sup> En relación con este nuevo supuesto de responsabilidad tributaria, considera Muñoz del Castillo, por una parte, que la redacción del precepto es muy extensa, al hacer referencia a todos los títulos valores y no sólo a los valores mobiliarios, siendo éstos una especie dentro de los primeros; y, por otra parte, que el término mediadores no es demasiado preciso. Vid. J.L. MUÑOZ CASTILLO, «Sujetos activos y sujetos pasivos», *ob. cit.*, pág. 121. Según Arias Velasco y Rodríguez Rojo, «el precepto se está refiriendo aquí a los agentes de cambio y bolsa, corredores de comercio y a quienes en el futuro asuman las funciones de unos y otros». Vid. J. ARIAS VELASCO, L. RODRIGUEZ ROJO, *Manual del impuesto sobre sucesiones y donaciones*, *ob. cit.*, pág. 35.

impuestos a estas mismas personas por el artículo 32, apartados 4 y 5 del mismo texto legal. Este último precepto prohíbe a los órganos judiciales, intermediarios financieros, asociaciones, fundaciones, sociedades, funcionarios, particulares y cualesquiera otras entidades públicas o privadas, acordar la entrega de bienes a personas distintas de su titular, sin que se acredite previamente el pago del impuesto o su exención, a menos que la Administración lo autorice; y las entidades de seguros no podrán efectuar la liquidación y pago de los seguros concertados sobre la vida de una persona a menos que se justifique haber presentado a liquidación la documentación correspondiente o, en su caso, el ingreso de la autoliquidación practicada. Así, podría enlazarse lo dispuesto en ambos preceptos y, de ese modo, exigir aquellas responsabilidades cuando las entregas se hubieran realizado infringiendo de forma culpable los deberes formales impuestos por el artículo 32 de la LISD<sup>578</sup>. Esto vendría exigido, ante todo, por una interpretación del artículo 8.1 de la Ley conforme al principio de proporcionalidad, en cuanto

---

<sup>578</sup> Así lo ha entendido el profesor Calvo Ortega, aunque refiriéndose al texto refundido aprobado por el Decreto 1.018/1967, quien considera que a favor de esta interpretación existe un argumento lógico, una razón de equidad y un principio jurídico-formal. Según este profesor, «el argumento lógico consiste en que si la responsabilidad cumple una función de garantía y juega como una sanción impuesta al responsable, en caso de duda, hay que entender que debe originarse por la comisión de un ilícito y no por la realización de un acto conforme al ordenamiento jurídico. La razón de equidad consiste en considerar como suficiente causa de exoneración, la autorización administrativa para la devolución o la justificación de haberse realizado el pago del impuesto. Finalmente, el principio jurídico-formal de que la norma especial deroga a la general». Vid. R. CALVO ORTEGA, «La responsabilidad tributaria subsidiaria», *ob. cit.*, pág. 157-158. Así opinan, también, S. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, *Los responsables tributarios*, *ob. cit.*, pág. 112; F. BENITEZ DE LUGO Y GUILLEN, *El impuesto sobre las sucesiones y sobre las donaciones*, Granada, Comares, 1992, pág. 206; J.M<sup>a</sup>. TOBIAS MORAN, «Los responsables en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Impuestos*, núm. 5, 1999, págs. 25 y ss. En cambio, respecto a los supuestos de responsabilidad tributaria recogidos en el artículo 8.1 de la LISD de 1987, Muñoz del Castillo considera que se trata de supuestos de responsabilidad por actos lícitos, apoyando su argumentación en tres razones: «en primer lugar, en la tramitación parlamentaria del proyecto de Ley; en segundo término, en la configuración de supuestos de responsabilidad similares en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y, finalmente, porque el artículo 8.2 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones establece la responsabilidad subsidiaria del funcionario y en su presupuesto de hecho se exige expresamente para su nacimiento que el funcionario no hubiera exigido previamente la justificación del pago del mismo». Vid. J.L. MUÑOZ CASTILLO, «Sujetos activos y sujetos pasivos», *ob. cit.*, págs. 117 y ss.

principio general del Derecho. Resulta adecuado imponer a una persona la obligación de pago de una deuda tributaria ajena cuando se haya incumplido un deber de garante impuesto por el ordenamiento jurídico, un deber de prevención de la causación de un daño patrimonial que, de vulnerarlo obligaría a reparar este último<sup>579</sup>. Por el contrario, resulta excesivo y desproporcionado imponer a aquellos sujetos, en cualquier caso, una responsabilidad tributaria, pues, cuando hubieran actuado diligentemente, estarían siendo obligados a contribuir según la capacidad económica ajena<sup>580</sup>.

Debemos tener en cuenta que el artículo 8.1 de la LISD excluye la responsabilidad subsidiaria, regulada en este primer apartado, cuando resultaren de aplicación las normas sobre responsabilidad solidaria de la Ley General Tributaria. Más que una exclusión de la responsabilidad tributaria, lo que hace este

---

<sup>579</sup> El propio Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el RD 1629/1991, de 8 de noviembre, limita la responsabilidad «a la porción de Impuesto que corresponda a la adquisición de los bienes que la originen, entendiéndose como tal el resultado de aplicar al valor comprobado de los bienes el tipo medido efectivo de gravamen». Esta limitación de la responsabilidad tributaria solamente tiene un encaje lógico dentro de los esquemas de la responsabilidad aquiliana, impuesta a quien está obligado a impedir que un tercero cause un daño a otra persona. Si la responsabilidad tributaria prevista en el artículo 8.1 de la LISD no fuera un responsabilidad por daños, carecería de sentido esta limitación de la responsabilidad tributaria que, no obstante, debería haber sido establecida por la Ley del Impuesto, y no por una norma de rango reglamentario.

<sup>580</sup> Hay que reconocer, también, que el propio artículo 8, en su apartado segundo, hace depender la responsabilidad tributaria del funcionario que hubiera autorizado el cambio de sujeto pasivo de cualquier tributo o exacción estatal, autonómica o local, del hecho de no haber exigido previamente la justificación del pago del mismo. Podría pensarse, por eso, que si el legislador hubiera querido, también en los supuestos de responsabilidad tributaria establecidos en el primer apartado, condicionar el nacimiento de la responsabilidad tributaria a la previa justificación del pago del impuesto, lo habría dispuesto expresamente. Es más, el artículo 22 del Decreto 1.018/1967, cuya redacción ya sido reproducida casi literalmente por el artículo 8.1 de la LISD, suprimió, precisamente, la mención que hacía el artículo 59, apartados 9 y 13, del Decreto 176/1959, a la no exigencia previa de justificación del pago del impuesto. Ahora bien, por encima de una interpretación literal y lógica del precepto, creemos que debe prevalecer una interpretación sustancialista, que proyecte sobre el dato positivo los principios generales del Derecho. Una defensa de una interpretación sustancialista, superadora de una concepción formal y positivista del Derecho, ha sido realizada en el ámbito del Derecho tributario por el profesor Martín Queralt. *Vid.* J. MARTIN QUERALT, «La constitución española y el Derecho financiero», *H.P.E.*, núm. 63, 1980, págs. 113 y ss.

precepto es dar preferencia a la responsabilidad solidaria frente a la subsidiaria, siempre que el supuesto de hecho que establezca esta última sea reconducible a otro más genérico, de los previstos en la LGT, que obligue a responder subsidiariamente. De este modo, el propio precepto excluye que, por ser una norma especial, pueda prevalecer su aplicación frente a otra norma general, haciendo responder subsidiariamente, en lugar de solidariamente, a quien ha realizado al mismo tiempo alguno de los supuestos de responsabilidad contemplados en el artículo 8.1 de la LISD y de los supuestos de responsabilidad solidaria previstos en la LGT. Es evidente que el supuesto de responsabilidad tributaria solidaria regulado en la LGT, que podría resultar aplicable al mismo tiempo que los previstos en el artículo 8.1 de la LISD, es el que contiene el primer apartado del artículo 38 de la LGT<sup>581</sup>. Ahora bien, si tenemos en cuenta que los supuestos de responsabilidad del artículo 8.1 de la LISD presuponen, como ya se ha indicado, la realización de un hecho ilícito, consistente en el incumplimiento de un deber formal impuesto por el artículo 32.4 ó 5 de la LISD, constitutivo además de infracción tributaria simple<sup>582</sup>; y que ese deber impuesto a determinados sujetos, cuyo incumplimiento hace nacer una responsabilidad tributaria a su cargo – además de la imposición de la sanción correspondiente–, constituye un deber de garante, un deber de evitar el incumplimiento por el sujeto pasivo de sus

---

<sup>581</sup> Vid. J. ARIAS VELASCO, L. RODRIGUEZ ROJO, *Manual del impuesto sobre sucesiones y donaciones*, *ob. cit.*, pág. 36; J.L. MUÑOZ CASTILLO, «Sujetos activos y sujetos pasivos», *ob. cit.*, pág. 115; F. BENITEZ DE LUGO Y GUILLEN, *El impuesto sobre las sucesiones...*, *ob. cit.*, pág. 196; J.M<sup>a</sup>. TOBIAS MORAN, «Los responsables en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *ob. cit.*, pág. 28. En cambio, en opinión de Guerra Reguera, los casos de responsabilidad solidaria que podrían activarse serían los contenidos en los artículos 38.1, 39 y 72 de la LGT. Vid. M. GUERRA REGUERA, *Garantías personales...*, *ob. cit.*, pág. 229. Ahora bien, no parece posible encontrar relación alguna entre los presupuestos del artículo 8.1 de la LISD y los supuestos de responsabilidad tributaria recogidos en los artículos 39 y 72 de la LGT, teniendo en cuenta, además, que este último debe ser considerado como un supuesto de responsabilidad subsidiaria.

<sup>582</sup> En este sentido, Muñoz del Castillo considera que, «dada la amplitud con que el artículo 78.1 de la L.G.T. tipifica las infracciones simples, y al no constituir infracciones graves, es preciso entender que el incumplimiento de los deberes y prohibiciones incluidos en el artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones da lugar a infracciones simples». Vid. J.L. MUÑOZ CASTILLO, «Sujetos activos y sujetos pasivos», *ob. cit.*, pág. 125.

obligaciones tributarias; habrá necesariamente que concluir que, siempre que se realice el presupuesto de hecho de alguno de los supuestos de responsabilidad subsidiaria previstos en el artículo 8.1 de la LISD, al mismo tiempo se estará cumpliendo también el presupuesto normativo del artículo 38.1 de la LGT. Cuando se dé el presupuesto de hecho de aquellos supuestos de responsabilidad, en cualquier caso nos encontraremos con un sujeto infractor que ha causado –en el sentido de no evitar, cuando podía y debía haber evitado– la comisión de una infracción tributaria por parte del sujeto pasivo del tributo.



2.1.2.2. *Responsabilidad tributaria del funcionario que autorice el cambio de sujeto pasivo*

Tanto la LISD, como el Texto refundido de la Ley de la Ley del ITPAJD, en los artículos 8.2 y 9.2, respectivamente, establecen que, también será responsable subsidiario, el funcionario que autorizase el cambio de sujeto pasivo de cualquier tributo o exacción estatal, autonómica o local, cuando tal cambio suponga, directa o indirectamente, una adquisición gravada por estos impuestos, y no hubiere exigido previamente la justificación del pago del mismo. Se trata de una responsabilidad tributaria que se encontraba ya prevista en el artículo 69 del Texto refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; aunque, a diferencia de la regulación vigente, la normativa anterior configuraba esta responsabilidad como solidaria y, además, expresamente se extendía a los intereses de demora y multa a que hubiere lugar. Como ha señalado Abelardo Delgado, «he aquí un precepto tradicional en la normativa reguladora de los antiguos impuestos de derechos reales, cuya justificación se apoya en la sola tradición y cuya terminología difícilmente encaja en la gestión tributaria actual donde ningún funcionario “autoriza el cambio de sujeto pasivo” de ningún tributo y donde ni siquiera cabe hablar propiamente de cambio de sujeto pasivo que suponga una transmisión sujeta al impuesto»<sup>583</sup>. En cualquier caso, originariamente fue concebida como una responsabilidad por actos ilícitos, nacida como consecuencia del incumplimiento del deber que imponía el artículo 14 del texto refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, según el cual, no podía efectuarse sin justificación previa del pago del impuesto correspondiente, o

---

<sup>583</sup> Vid. A. DELGADO, «Los responsables de deudas tributarias en el Derecho español (y II)», *ob. cit.*, pág. 6.

su exención, el cambio del sujeto pasivo de cualquier tributo o exacción estatal o local, cuando tal cambio suponga, directa o indirectamente, una transmisión de bienes, derecho o acciones gravados por dicha Ley.

## **2.2. Responsabilidad tributaria en la imposición indirecta.**

### 2.2.1. Responsabilidad tributaria del prestamista y del arrendador en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales

Uno de los presupuestos de hecho que dan lugar al nacimiento de la deuda tributaria principal en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, regulado en el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, se encuentra constituido por las transmisiones patrimoniales onerosas. Entre las transmisiones patrimoniales onerosas que se encuentran gravadas por el Texto refundido de la Ley del ITPAJD se encuentra la constitución de préstamos y la constitución de arrendamientos, quedando obligado al pago del impuesto a título de contribuyente el prestatario y el arrendatario, respectivamente. Pero, además, según establece el artículo 9.1 del Texto refundido de la Ley del ITPAJD, será subsidiariamente responsable del pago del impuesto, en la constitución de préstamos, el prestamista, si percibiera total o parcialmente los intereses o el capital o la cosa prestada, sin haber exigido al prestatario justificación de haber satisfecho este impuesto. Ahora bien, puesto que los préstamos, empresariales y no empresariales, están exentos después de la entrada en vigor de la Ley del IVA, este supuesto de responsabilidad tributaria ha quedado vacío de contenido. Según este mismo precepto, también será responsable subsidiario, en la constitución de arrendamientos, el arrendador, si hubiera percibido el primer plazo de renta sin

exigir al arrendatario igual justificación<sup>584</sup>. Se trata, al igual que sucede con los supuestos contemplados en el artículo 8.1 de la LISD, de un supuesto de responsabilidad subsidiaria por no realización de un comportamiento capaz de evitar la comisión de una infracción tributaria, y consiguiente daño patrimonial a la Hacienda Pública, por parte del deudor principal<sup>585</sup>. El arrendador puede prevenir el incumplimiento de la obligación tributaria por parte del deudor principal, exigiendo al arrendatario la justificación del pago del impuesto en el momento de la constitución del arrendamiento. Ahora bien, a diferencia de los supuestos contemplados en el artículo 8.1 de la LISD, el arrendador no cometería infracción tributaria alguna por el hecho de no exigir la justificación del pago del impuesto, por lo que no existiría concurrencia con el supuesto de responsabilidad

---

<sup>584</sup> La responsabilidad tributaria del prestamista y del arrendatario, venía igualmente establecida en el artículo 68, apartados b) y c), del Decreto 1.018/1967, de 6 de abril, por el que se aprobó el Texto refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, con la única diferencia de que la responsabilidad era entonces solidaria. Este cambio ha sido criticado por Martínez Lafuente, por considerar que «esta responsabilidad es más teórica que real si se parte de que si hay transmisión habrá un bien transmitido, y afecto al pago de la deuda tributaria, y al ser subsidiaria la responsabilidad se precisará de la insolvencia previa del contribuyente, que conectada con un tributo que grava el tráfico patrimonial parece poco probable». Vid. A. MARTINEZ LAFUENTE, *Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, 5ª ed., Madrid, Marcial Pons, 1997, pág. 227. También se ha criticado a este precepto que, en los casos de préstamos sin intereses; préstamos con amortización única del capital, por ejemplo, a los 6, a los 7 o a los 8 años y en una sola entrega; en el caso del comodato en el que la cosa usada se restituye a los 6 años o más tarde todavía, «el prestamista puede percibir todas las contraprestaciones pactadas sin exigir al prestatario la justificación del pago impositivo y lo puede hacer con total tranquilidad y sin ningún temor». Vid. J. MENENDEZ HERNANDEZ, *El impuesto sobre las transmisiones patrimoniales*, Barcelona, J.M. Bosch, 1996, págs. 251-252.

<sup>585</sup> En relación con el párrafo 4 del artículo 59 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales –en el que también se declaraba solidariamente responsables del pago a los dueños de las fincas arrendadas, si hubieren percibido el primer plazo de renta o alquiler sin exigir al arrendatario la justificación de haber satisfecho el impuesto–, el profesor García Quintana opinaba que se trataba «de una extensión de la responsabilidad de pago del impuesto cuyo fundamento ha de buscarse en la falta de colaboración que supone el percibo de la renta estipulada sin cerciorarse si el arrendatario –deudor del impuesto– ha satisfecho o no el importe del gravamen». Según este autor, «quien perciba el precio del arriendo está obligado, por lo visto, a velar por los intereses del Estado en la forma que queda dicha». Vid. C. ALBIÑANA GARCIA QUINTANA, *Responsabilidades Patrimoniales Tributarias*, ob. cit., págs. 202-203. Por su parte, Mazorra califica estos supuestos como de responsabilidad culposa. Vid. S. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, *Los responsables tributarios*, ob. cit., pág. 113.

solidaria previsto en el artículo 38.1 de la LGT. El legislador, consciente de esto último, no ha previsto la aplicación preferente de dicho precepto respecto al artículo 9.1 del Texto refundido de la Ley del ITPAJD

2.2.2. Responsabilidad tributaria del funcionario que autorice el cambio de sujeto pasivo (*remisión al apartado 2.1.2.2*).

El segundo apartado del artículo 9 del Texto Refundido de la Ley del ITPAJD dispone, en los mismos términos que el artículo 8.2 de la LISD, que el funcionario que autorizase el cambio de sujeto pasivo de cualquier tributo estatal, autonómico o local, cuando tal cambio suponga directa o indirectamente una transmisión gravada por el Impuesto y no hubiera exigido previamente la justificación del pago del mismo, responderá subsidiariamente de su pago. Nos remitimos, pues, al comentario realizado en el apartado 2.1.2.2. de este mismo capítulo, en relación con el supuesto de responsabilidad tributaria previsto en el mencionado artículo de la LISD.

2.2.3. Responsabilidad tributaria sobre deudas tributarias derivadas de operaciones societarias.

El ITPAJD establece como segunda modalidad de hecho imponible las operaciones societarias, tal y como aparecen definidas en el artículo 19 del Texto refundido de la Ley del ITPAJD. Según el artículo 23 de esta Ley, cuando se trate de constitución, aumento de capital, fusión, escisión, traslado de sede de dirección o domicilio social y aportaciones de los socios para reponer pérdidas, la sociedad estará obligada al pago del impuesto a título de contribuyente. De acuerdo con este mismo precepto, en segundo lugar, en la disolución de sociedades y reducción de capital social estará obligado al pago del impuesto, a título de contribuyente, los socios, copropietarios, comuneros o partícipes por los bienes y derechos recibidos.

Pues bien, con ocasión de la constitución, aumento y reducción de capital social, fusión, escisión, aportaciones de los socios para reponer pérdidas, disolución y traslado de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de sociedades, el artículo 24 del Texto refundido de la Ley del ITPAJD establece la responsabilidad subsidiaria en el pago del impuesto de los promotores, administradores o liquidadores de las mismas que hayan intervenido en el acto jurídico sujeto al impuesto, siempre que se hubieran hecho cargo del capital aportado o hubiesen entregado los bienes<sup>586</sup>. La redacción actual del artículo 24 del Texto refundido de la Ley del ITPAJD procede de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, por la que se adapta el presupuesto de la responsabilidad tributaria introducido por la Ley 32/1980, de 21 de junio, a la nueva configuración del hecho imponible. Sin embargo, fue esta última la que mayor número y más importantes variaciones introdujo frente a lo que disponía anteriormente el artículo 68, apartado a), del Texto refundido de los Impuestos Generales sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. En este sentido, la Ley 32/1980 sustituyó la responsabilidad solidaria por una responsabilidad subsidiaria, redujo las categorías de personas obligadas a responder tributariamente, y suprimió la responsabilidad solidaria de la propia sociedad en los supuestos de disolución o disminución del capital social, que venía obligada directamente por aquel precepto a abonar el impuesto<sup>587</sup>.

---

<sup>586</sup> En opinión de Abelardo Delgado, «salvando el supuesto tal vez de los promotores, nos hallamos ante un supuesto de responsabilidad sin justificación después de leer el artículo 40.1 de la L.G.T.», siendo importante la cuestión, según este autor, «porque, a pesar de la diferente, aunque igualmente importante imprecisa, terminología empleada en cada precepto para construir la culpabilidad de los responsables, nos hallamos ante supuestos idénticos pero con distinta extensión»; así, aclara Delgado, mientras el artículo 24 del Texto refundido extiende la responsabilidad a la cuota y los intereses, el artículo 40.1 de la LGT la extiende a toda la deuda tributaria. *Vid.* A. DELGADO, «Los responsables de deudas tributarias en el Derecho español (y II)», *ob. cit.*, pág. 6.

<sup>587</sup> *Vid.* A. MARTINEZ LAFUENTE, *Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, *ob. cit.*, pág. 473.

#### 2.2.4. Responsabilidad tributaria de las personas que intervengan en la negociación o cobro de documentos mercantiles.

La tercera modalidad de hecho imponible recogida en el Texto refundido de la Ley del ITPAJD es la de actos jurídicos documentados, distinguiéndose, a su vez, entre el gravamen de los documentos notariales, mercantiles y administrativos. En relación con los documentos mercantiles, el artículo 33 del Texto refundido de la Ley del ITPAJD señala que estarán sujetas las letras de cambio, los documentos que realicen función de giro o suplan a aquéllas, los resguardos o certificados de depósitos transmisibles, así como los pagarés, bonos, obligaciones y demás títulos análogos emitidos en serie, por plazo no superior a dieciocho meses, representativos de capitales ajenos por los que se satisfaga una contraprestación establecida por diferencia entre el importe satisfecho por la emisión y el comprometido a reembolsar al vencimiento. El artículo 34 de dicho texto legal, en relación con este hecho imponible, señala como sujetos pasivos, por un lado, el librador, salvo que la letra de cambio se hubiere expedido en el extranjero, en cuyo caso lo estará su primer tenedor en España; y, en el caso de documentos de giro o sustitutivos de las letras de cambio, así como los resguardos de depósito y pagarés, bonos, obligaciones y títulos análogos emitidos en serie, serán sujetos pasivos las personas o Entidades que los expidan. A continuación, el artículo 35 del Texto refundido de la Ley del ITPAJD señala como responsable solidario del pago del impuesto a toda persona o entidad que intervenga en la negociación o cobro de los efectos a que se refiere el artículo 34. Como ha destacado la doctrina, las personas que intervienen en la negociación o cobro de estos documentos son las entidades financieras encargadas de la misma y los fedatarios públicos que intervengan en la operación<sup>588</sup>. Por lo demás, como han

---

<sup>588</sup> Vid. A. NAVARRO FAURE, «Los supuestos de responsabilidad tributaria...(II)», *ob. cit.*, pág. 863.

señalado distintos autores, se trata de un supuesto de responsabilidad tributaria con un presupuesto de hecho lícito<sup>589</sup>. Eso es cierto, pero, en nuestra opinión, una conducta diligente de la entidad financiera y del fedatario público le permite evitar el nacimiento de la responsabilidad tributaria, al mismo tiempo que prevenir el incumplimiento de la obligación tributaria por el sujeto pasivo.

#### 2.2.5. Responsabilidad tributaria de los destinatarios de operaciones sujetas al IVA.

El Impuesto sobre el Valor Añadido se encuentra regulado en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (LIVA). Esta Ley regula varios supuestos de responsabilidad tributaria, todos ellos previstos por el artículo 87 de la misma. Estos supuestos de responsabilidad tributaria recogidos en el artículo 87 de la LIVA se encuentran distribuidos en tres apartados distintos del precepto. En este apartado se hará referencia exclusivamente al primero de ellos, redactado por el artículo único, apartado cinco, de la Ley 9/1998, de 21 de abril, por la que se modifica la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, prevé dos supuestos de responsabilidad solidaria. A los demás supuestos de responsabilidad tributaria se hará referencia cuando se analicen todos aquellos que se producen con ocasión de las importaciones de bienes. Pues bien, el primer supuesto, recogido también antes de la nueva redacción de este apartado, dispone la responsabilidad solidaria de «los destinatarios de las operaciones sujetas a gravamen que, mediante sus declaraciones o manifestaciones inexactas, se hubieren beneficiado indebidamente de exenciones, supuestos de no sujeción o de la aplicación de tipos impositivos menores de los que resulten procedentes con arreglo a derecho». El segundo apartado de este artículo 87. Uno, incorporado por la Ley 9/1998, hace responder solidariamente a «los destinatarios de los servicios

---

de telecomunicación que hubiesen admitido las facturas o documentos sustitutivos relativos a los mismos cuando no aparezca en ellos repercutido el impuesto en la forma establecida reglamentariamente y siempre que el prestador no esté establecido en la Comunidad Europea».

En el caso de la responsabilidad tributaria contemplada en el número 1º del primer apartado del artículo 87. Uno –responsabilidad tributaria de los destinatarios de las operaciones sujetas a gravamen que, mediante sus declaraciones o manifestaciones inexactas, se hubieren beneficiado indebidamente de exenciones, supuestos de no sujeción o de la aplicación de tipos impositivos menores de los que resulten procedentes con arreglo a derecho–, se trata de una conducta constitutiva de infracción tributaria, según prevé el artículo 170, Dos. 2º de la LIVA<sup>590</sup>, lo que determina un solapamiento con el supuesto de responsabilidad tributaria recogido en el artículo 38.1 de la LGT. La doctrina científica ha destacado que, a pesar de que los términos utilizados por la Ley parecen referirse a cualquier supuesto de sujeción al impuesto, en realidad, esta responsabilidad solamente aparecerá en los casos de operaciones interiores, puesto que tratándose de adquisiciones intracomunitarias o de importaciones, los sujetos pasivos serán, con carácter general, los adquirentes o destinatarios, lo que impedirá que sean al mismo tiempo responsables del tributo<sup>591</sup>. En cualquier caso, de esta forma, la Ley trata de resolver el problema que se presenta, como consecuencia de las características del funcionamiento del impuesto, en aquellos

---

<sup>589</sup> A. NAVARRO FAURE, «Los supuestos de responsabilidad tributaria...(II)», *ob. cit.*, pág. 864; S. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, *Los responsables tributarios*, *ob. cit.*, págs. 131-132.

<sup>590</sup> Según este apartado, constituirá infracción simple, «disfrutar u obtener indebidamente, mediante declaraciones o manifestaciones inexactas, la aplicación de exenciones, supuestos de no sujeción o tipos impositivos inferiores a los procedentes, cuando el destinatario no tenga derecho a la deducción total de las cuotas soportadas. Serán sujetos infractores las personas o Entidades destinatarias de las referidas operaciones que efectúen las declaraciones o manifestaciones falsas o inexactas a que se refiere el párrafo anterior».

<sup>591</sup> *Vid.* J.M. TEJERIZO LOPEZ, «Impuesto sobre el Valor Añadido», en *Curso de Derecho Tributario*, 12ª ed., Madrid, Marcial Pons, 1996, pág. 596.



casos en los que el sujeto pasivo deba aplicar tipos impositivos reducidos o exenciones, atendiendo exclusivamente a las declaraciones del destinatario de las operaciones<sup>592</sup>. Este sería el caso, por ejemplo, de la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial, a la que se deja fuera del ámbito de sujeción al impuesto, en virtud de la declaración del adquirente de pretender continuar la actividad empresarial, o bien cuando el arrendatario indica al arrendador que el inmueble se destina a vivienda, usándolo en realidad como despacho profesional<sup>593</sup>.

Por su parte, el número 2º del artículo 87 presupone la prestación de servicios de telecomunicación en el territorio de aplicación del impuesto, en los que el destinatario del servicio no sea sujeto pasivo del gravamen y, además, en los que el sujeto que preste dicho servicio no se encuentre establecido en la Comunidad Europea. Lo primero, el lugar de realización de la prestación de servicios de telecomunicación, viene determinado por el artículo 70 Uno, apartado 8º de la LIVA, que también ha sido redactado por la Ley 9/1998. De los cuatro supuestos, en los que dicho precepto considera que la prestación del servicio se ha realizado en el territorio de aplicación del impuesto, debemos excluir, en primer lugar, aquéllos en los que el servicio sea prestado por un empresario o profesional con sede o establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto – artículo 70. Uno. 8º, b) de la LIVA– o en la Comunidad Europea – artículo 70. Uno. 8º, d) de la LIVA–. Las posibilidades quedan reducidas, en principio, a los apartados a) y c) de dicho precepto, que consideran realizado el servicio en el ámbito de aplicación del impuesto cuando, o bien el destinatario sea un empresario o profesional y radique en el territorio de aplicación del Impuesto la sede de su

---

<sup>592</sup> Vid. M. GUERRA REGUERA, *Garantías personales...*, ob. cit., pág. 232; J.M. CABRERA FERNANDEZ, *Guía del Impuesto sobre el Valor Añadido*, 3ª ed., Valencia, Ciss, 1995, págs. 71-72.

<sup>593</sup> Vid. J.M. CABRERA FERNANDEZ, *Guía del Impuesto sobre el Valor Añadido*, ob. cit., pág. 72; M. GUERRA REGUERA, *Garantías personales...*, ob. cit., págs. 232-233; A. CAYON GALIARDO y otros, *Los impuestos en España*, 4ª ed., Pamplona, Aranzadi, 1999, pág. 530.

actividad económica o tenga en el mismo un establecimiento permanente, cualquiera que sea el lugar donde esté establecido el prestador del servicio; o bien, los servicios sean prestados por un empresario o profesional establecido fuera de la Comunidad y el destinatario sea alguien que no tenga la condición de empresario o profesional y utilice materialmente los servicios en el territorio de aplicación del impuesto. Ahora bien, de estos dos supuestos, en el primero será sujeto pasivo el propio destinatario del servicio, según se desprende del artículo 84. Uno, apartado 2º de la LIVA. Por tanto, puesto que no puede coincidir la condición de responsable tributario y sujeto pasivo en un mismo sujeto, debemos limitar el ámbito objetivo de aplicación de este supuesto de responsabilidad tributaria al supuesto en el que servicio es prestado por un empresario o profesional establecido fuera de la Comunidad y el destinatario sea alguien que no tenga la condición de empresario o profesional y utilice materialmente los servicios en el territorio de aplicación del impuesto.

En ambos supuestos de responsabilidad tributaria nos encontramos ante conductas que causan, directa o indirectamente, un daño patrimonial a la Hacienda Pública. En el primer caso, la realización de las declaraciones o manifestaciones inexactas causa un daño patrimonial, al determinar la indebida aplicación por el sujeto pasivo de un supuesto de no sujeción, una exención o un tipo impositivo inferior al correspondiente. Del tenor literal del precepto se desprende, además, que el sujeto pasivo habrá de desconocer la falta de veracidad de la información proporcionada por el destinatario, pues, de lo contrario, la indebida aplicación del impuesto ya no derivaría de las declaraciones o manifestaciones inexactas del destinatario, sino del incumplimiento doloso por el sujeto pasivo de sus deberes formales. En cambio, el destinatario de los servicios de telecomunicación, que admite las facturas o documentos sustitativos sin que aparezca en ellos repercutido el impuesto de forma reglamentaria, causa, tan sólo indirectamente, un daño patrimonial a la Hacienda Pública. En este supuesto, el

responsable tributario, en lugar de determinar una aplicación indebida del impuesto por parte del sujeto pasivo, no evita la causación de un daño por parte del sujeto pasivo. Así pues, aunque la Ley no impone expresamente al destinatario de los servicios de telecomunicación el deber de colaborar con la Administración, no aceptando facturas o documentos sustitutivos de éstas, en los que no aparezca repercutido el impuesto, sí lo hace implícitamente, obligándole a responder de la deuda tributaria en caso contrario. Por lo demás, partiendo de que el precepto describe conductas dañosas para la Hacienda Pública, resulta aconsejable, por proporcionado, reconducir estos supuestos de responsabilidad tributaria a los esquemas de la responsabilidad aquiliana. Por tanto, la responsabilidad tributaria debería nacer, únicamente, cuando, entre el daño sufrido por la Hacienda Pública y la conducta del destinatario de las operaciones mencionadas, exista una relación de causalidad y, además, este último haya actuado culpablemente, dolosa o, al menos, negligentemente.

#### 2.2.6. Responsabilidad tributaria en las importaciones

El segundo apartado del artículo 87 de la LIVA recoge un supuesto de responsabilidad solidaria ligado a supuestos semejantes existentes en el ámbito de los tributos aduaneros, concretamente, a los supuestos de responsabilidad tributaria recogidos en el artículo 4 del Real Decreto Legislativo 1299/1986, de 28 de junio, por el que se modifica el Texto refundido de los impuestos integrantes de la Renta de Aduanas. De acuerdo con ambos preceptos, en las importaciones de bienes, serán responsables solidarios del pago del IVA y de la deuda aduanera, respectivamente, en primer lugar, «las asociaciones garantes en los casos determinados en los Convenios internacionales». En segundo lugar, «la RENFE, cuando actúe en nombre de terceros en virtud de Convenios internacionales». Y, en tercer lugar, «los Agentes de Aduanas, cuando actúen en nombre propio y por cuenta de sus comitentes». El Agente de Aduanas, además, según el apartado

tercero del artículo 87 de la LIVA, y del artículo 4.1 b) del Real Decreto Legislativo 1299/1986, responderá subsidiariamente cuando actúe en nombre y por cuenta de sus comitentes<sup>594</sup>. Por otro lado, el artículo 8, apartado 4 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de impuestos especiales, dentro de las disposiciones comunes a los impuestos especiales de fabricación, dispone que, «en los supuestos de importaciones, responderán solidariamente del pago del impuesto las personas que resulten obligadas solidariamente al pago de la deuda aduanera de acuerdo con la normativa vigente sobre la materia». Esta Ley establece otros supuestos de obligación de pago de una deuda tributaria ajena, difícilmente reconducibles al concepto de responsabilidad tributaria, debido a que su obligación de responder de la deuda tributaria deriva de un negocio jurídico privado, como es el caso de la responsabilidad solidaria del depositario autorizado y del transportista recogida en el apartado 3 de dicho artículo 8, o de las personas a las que se refiere el apartado 5. Por último, el apartado 7 del artículo 8 de la Ley 38/1992 recoge la figura bautizada por Karl Arens en 1927 como responsabilidad de garantía (*GarantieHaftung*), diferenciada por este autor de la responsabilidad colateral (*Nebenhaftung*), y que fue definida como una relación jurídica de aseguramiento de naturaleza no accesoria, propia de la imposición aduanera y sobre el consumo, por la que se hace recaer sobre los obligados, total o parcialmente, el riesgo que amenaza a los ingresos tributarios como consecuencia de una vigilancia defectuosa por parte de las autoridades administrativas de las mercancías gravadas tributariamente<sup>595</sup>.

---

<sup>594</sup> Vid. J.L. LAMPREAVE, «Los sujetos de la obligación tributaria aduanera», *R.D.F.H.P.*, núm. 90, 1970, págs. 189-232; A. NAVARRO FAURE, «Los supuestos de responsabilidad tributaria... (II)», *ob. cit.*, págs. 842-850; D. GARCIA NUÑEZ, «El agente de aduanas como responsable tributario de los derechos de importación», *Q.F.*, núm. 15, 1996, págs. 14-19.

<sup>595</sup> Vid. K. ARENS, «Zum Begriff der Haftung im geltenden Steuerrecht», *ob. cit.*, págs. 627-640.

## CAPITULO CUARTO

### **REGIMEN JURIDICO PARTICULAR DE LA ACCION ADMINISTRATIVA FRENTE AL RESPONSABLE TRIBUTARIO**

Es posible diferenciar la posición del responsable tributario desde el punto de vista sustantivo, como obligado al pago de la deuda tributaria, del régimen jurídico de la acción administrativa dirigida a hacer efectivo el derecho de crédito frente al responsable tributario. El responsable tributario, como se ha visto, está obligado al pago de una deuda tributaria ajena. Esta obligación de pago puede ser subsumida en el esquema jurídico-privado de la obligación y ser analizada desde un punto de vista exclusivamente material. Pero, la Administración no tiene únicamente derecho a exigir al responsable el pago de la deuda tributaria, también tiene la facultad jurídica de declarar la existencia de la responsabilidad tributaria, de requerir el pago al responsable tributario y de ejecutar forzosamente su derecho si éste no cumple de manera voluntaria, todo ello sin intervención de la autoridad judicial<sup>596</sup>. Pues bien, ambos aspectos, el material y el formal o procedimental, se encuentran contemplados en el artículo 37 de la LGT. Así, podríamos decir que el aspecto material de la responsabilidad tributaria, la obligación de pago de una deuda ajena, se encuentra recogido en los tres primeros apartados del artículo 37

---

<sup>596</sup> En este sentido, la legislación alemana (parágrafo 192 AO) distingue dos clases de obligación de pago de una deuda ajena, en función de las potestades de la Administración para hacer efectivo el crédito tributario frente al responsable tributario. Cuando la obligación de pago de la deuda tributaria ajena tiene su origen en la Ley (*Haftung kraft Gesetzes*), entonces, la Administración tiene la potestad de declarar administrativamente la responsabilidad y ejecutarla forzosamente; por el contrario, cuando la obligación de pago de la deuda tributaria ajena tiene naturaleza contractual (*Haftung auf Grund eines Vertrages*) –por ejemplo, una fianza–, entonces la Administración tributaria sólo puede dirigirse frente al responsable a través de la vía civil. Vid. K. GOUTIER, *Die Haftung im Steuerrecht*, ob. cit., pág. 21; J. GUTH, R. LING, *Steuerechtliche Haftung*, ob. cit., pág. 3; H. MÖSBAUER, *Die Haftung für die Steuerschuld*, ob. cit., pág. 14; D. BIRK, *Steuerrecht I. Allgemeines Steuerrecht*, 2ª ed., ob. cit., pág. 138; R. DORNER, «Die Haftung im Steuerrecht», ob. cit., pág. 472.

de la LGT, junto a los diferentes preceptos que regulan supuestos concretos de responsabilidad tributaria; mientras que su aspecto formal, el procedimiento para hacer efectivo el crédito tributario frente al responsable tributario, aparece regulado en los siguientes apartados del artículo 37 de la LGT y desarrollado en el RGR<sup>597</sup>.

Desde un punto de vista material, el responsable tributario está obligado al pago de una deuda tributaria ajena, desde un punto de vista procedimental, la actuación administrativa contra el responsable tributario está dirigida, lógicamente, a la realización de la deuda principal a costa del patrimonio del responsable tributario. Si el objeto de la obligación del responsable tributario era el pago de una deuda ajena, la actuación administrativa dirigida contra el responsable perseguirá la satisfacción del crédito ajeno sobre el patrimonio del responsable. De este modo, si el nacimiento de la obligación del responsable tributario está condicionado al nacimiento de la obligación principal, también la realización del crédito contra el responsable tributario está condicionado al conocimiento de la existencia y cuantía de la deuda principal. De la misma manera, porque el responsable tributario está obligado al pago de una deuda ajena, la responsabilidad tributaria no debe de liquidarse, basta con liquidar la deuda principal o, lo que es igual, no debe cuantificarse la deuda tributaria que viene obligado a pagar el responsable tributario porque el responsable tributario viene obligado a pagar la deuda tributaria principal. La actividad administrativa seguida contra el responsable tributario no es, por tanto, una actividad liquidadora sino,

---

<sup>597</sup> En la Ordenanza Tributaria alemana de 1977 (AO) aparece perfectamente diferenciada la regulación de los presupuestos materiales para el nacimiento de la responsabilidad tributaria, recogidos en los §§ 69 a 76 AO, de la regulación la actividad administrativa dirigida a concretar y realizar los correspondientes derechos de crédito surgidos de la realización de aquellos presupuestos, que se encuentra básicamente en los § 191 y 219 AO. Vid. J. GUTH, R. LING, *Steuerechtliche Haftung, ob. cit.*, pág. 59; E. BAX, *Die Haftung nach allgemeinem Abgabenrecht aus steuer- und verfassungsrechtlicher Sicht, ob. cit.*, pág. 147.

más bien, una actividad enmarcada dentro de la función recaudadora. Una vez que la Administración conoce la existencia y cuantía de una deuda tributaria, aquélla tratará de realizarla sobre las personas obligadas a satisfacerla, entre ellas el responsable tributario.

Teniendo en cuenta que la Administración persigue la realización del crédito tributario sobre el responsable tributario, obligado al pago de la deuda tributaria ajena, dentro de la actividad administrativa realizada con ese motivo es posible distinguir tres momentos procedimentales distintos: *la imputación de la responsabilidad tributaria* al responsable, o declaración de la existencia de una responsabilidad tributaria previa constatación de la realización del correspondiente presupuesto de hecho; *el requerimiento de pago al responsable tributario*, por el que la Administración ejercita su pretensión de cobro de la deuda tributaria frente dicho sujeto; y *la ejecución forzosa del patrimonio del responsable tributario*, si este último no procede a realizar voluntariamente el pago de la deuda tributaria después de haber sido requerido para ello. Ahora bien, no solo es posible distinguir conceptualmente tres expresiones diferenciables de la actividad administrativa, sino que cada una de ellas, en nuestra opinión, se corresponde también con fases procedimentales distintas. Concretamente, entendemos que la declaración de responsabilidad y el requerimiento de pago al responsable son actuaciones administrativas formalmente diferentes y sometidas a principios también distintos; y que cada una de ellas tiene su propio objeto, sus propios presupuestos formales y sus propios efectos jurídicos. Así, a pesar de que, en principio, será posible declarar la responsabilidad tributaria y requerir el pago al responsable sin solución de continuidad, nada impide que ambos actos aparecerán separados en el tiempo<sup>598</sup>.

---

<sup>598</sup> Vid. J.M<sup>a</sup>. LAGO MONTERO, «El procedimiento de declaración de la responsabilidad tributaria: una crítica», *Impuestos*, 1995, págs. 676-677. También en la legislación alemana es más clara la distinción entre la declaración de responsabilidad tributaria (*Haftungsbescheid*) y el requerimiento de pago al responsable (*Zahlungsaufforderung*), al aparecer ambos momentos de la

Así pues, es posible afirmar que la vida de la responsabilidad tributaria, teóricamente, atraviesa por tres fases distintas, desde que nace hasta que se hace efectiva o se extingue por alguna causa admitida por el ordenamiento tributario<sup>599</sup>. La primera fase comienza en el momento en el que se realiza el presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria y termina cuando se dicta el acto administrativo de declaración de la responsabilidad. En esta fase ya existe la obligación de pagar la deuda tributaria ajena, pero, ni es exigible el pago, ni la Administración tiene constancia de la existencia de aquella<sup>600</sup>. Antes de la declaración de responsabilidad, el responsable solidario podrá intervenir como interesado en el procedimiento de inspección, tal y como disponen los artículos

---

acción administrativa regulados en normas distintas. Mientras el § 191 AO regula la actividad de realización del crédito tributario bajo el aspecto de la declaración de responsabilidad tributaria, el § 219 AO regula el requerimiento de pago al responsable en virtud de una declaración de responsabilidad tributaria. De esta forma, una vez realizado el presupuesto de hecho de la responsabilidad, la Administración podrá declarar la responsabilidad tributaria, sin embargo, salvo que una Ley disponga lo contrario, deberá esperar a que la ejecución contra el deudor principal no obtenga resultado para poder requerir el pago al responsable. *Vid.* M. BOCK, J. BECKER, «Die Haftung für Steuerschulden (Teil I)», *ob. cit.*, págs. 197-198; K. TIPKE, J. LANG, *Steuerrecht*, *ob. cit.*, pág. 184; E. BAX, *Die Haftung...*, *ob. cit.*, pág. 147; J. GUTH, R. LING, *Steuerrechtliche...*, *ob. cit.*, págs. 59 y ss.

<sup>599</sup> Así lo han puesto de manifiesto, en la doctrina científica alemana, Michael Bock y Jochen Becker. La primera fase, según estos autores, se correspondería con la regulación del aspecto material de la responsabilidad tributaria (*Materielles Haftungsrecht*). Aquí se encontraría la regulación de los distintos supuestos de responsabilidad tributaria y se encontraría regida por el principio de accesoriedad, que puede ser enunciado como *sin deuda principal no existe responsabilidad tributaria*. La segunda fase, sería la de comprobación administrativa de la responsabilidad tributaria, y se encontraría regulada en el parágrafo 191 de la AO. En esta fase regiría el principio de oportunidad (*Opportunitätsgrundsatz*), de modo que la Administración puede valorar si resulta oportuno declarar la responsabilidad tributaria. La tercera fase corresponde al procedimiento de recaudación, regulada en el parágrafo 219 AO, y en ella rige el principio de subsidiariedad (*Subsidiaritätsgrundsatz*). *Vid.* M. BOCK, J. BECKER, «Die Haftung für Steuerschulden (Teil I)», *ob. cit.*, pág. 198 y «Die Haftung für Steuerschulden (Teil II)», *SteuerStud*, núm. 8, 1986, págs. 237-240. En el mismo sentido, H. MÖSBAUER, *Die Haftung für die Steuerschuld*, *ob. cit.*, pág. 309.

<sup>600</sup> *Vid.* F. SAINZ DE BUJANDA, «La responsabilidad tributaria en régimen...», *ob. cit.*, pág. 299; J. HERRERO MADARIAGA, «El responsable tributario», *ob. cit.*, pág. 189; J.A. SANCHEZ GALIANA, «El responsable», *ob. cit.*, pág. 640; C. PALAO TABOADA, «Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio...», *ob. cit.*, pág. 19, nota 96; R. CALVO ORTEGA y otros, *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario (Parte General)*, 3ª ed., Madrid, Cívitas, 1999, pág. 195.



24.1 y 71 del RGI, y podrá, también, realizar el pago de la deuda tributaria ajena, como puede hacerlo cualquier tercero<sup>601</sup>, así como impugnar la liquidación principal, en cuanto persona cuyos intereses legítimos y directos resultan afectados por dicho acto administrativo de gestión<sup>602</sup>. La segunda fase tiene lugar entre la declaración de responsabilidad y el instante en el que el pago de la deuda tributaria ajena es exigible. En este momento, el administrado podrá impugnar el acto de declaración de responsabilidad y, en su caso, el de liquidación de la deuda ajena; mientras que la Administración podrá adoptar las medidas cautelares que procedan para asegurar la efectividad del derecho frente al responsable. Por último, la tercera fase comenzará cuando se dicte el acto de requerimiento de pago y finalizará en el momento en el que se extinga el derecho de la Administración frente al responsable. Durante esta fase, el responsable tributario dispondrá de un período voluntario para realizar el pago de la deuda tributaria, tal y como ha dispuesto el artículo 37.4 de la LGT, tras la reforma llevada a cabo por la Ley 25/1995. Asimismo, una vez transcurrido el período voluntario, dará comienzo el correspondiente período ejecutivo de recaudación.

---

<sup>601</sup> No cabe ninguna duda de que el responsable tributario puede realizar el pago de la deuda tributaria antes de que se declare la responsabilidad tributaria y de que el pago de la deuda ajena resulte exigible. Incluso, existe un supuesto en nuestro ordenamiento jurídico en el que se permite al responsable tributario presentar la declaración del impuesto, además de realizar el ingreso, con anterioridad a ese momento (artículo 27.2 de la Ley 41/1998, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y Normas Tributarias). Lo que se ha cuestionado la doctrina científica es si, el pago realizado con anterioridad a la declaración de responsabilidad tributaria, se realiza como tercero o como obligado al pago. La cuestión se ha considerado relevante en cuanto que el tercero que realiza el pago no puede ejercitar ante la Administración los derechos que correspondan al obligado al pago. Como a continuación se verá, la cuestión carece de relevancia, ya que, si bien el artículo 18.3 del RGR niega al tercero la legitimación para ejercitar frente a la Administración los derechos del obligado al pago, en ningún momento se atribuye a un obligado al pago, como es el responsable tributario, la legitimación para ejercitar los derechos propios de otro obligado al pago.

<sup>602</sup> Vid. V.E. COMBARROS VILLANUEVA, «La responsabilidad tributaria, solidaria y subsidiaria...», *ob. cit.*, pág. 394; M<sup>a</sup>.D. ARIAS ABELLAN, «El estatuto jurídico del responsable...», *ob. cit.*, pág. 187; J. GONZALEZ PEREZ, J. TOLEDO JAUDENES, *Comentarios al Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo*, Madrid, Cívitas, 1983, pág. 412.

## 1. EL ACTO ADMINISTRATIVO DE DECLARACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA.

En nuestro ordenamiento jurídico, con carácter general, no es posible exigir al responsable tributario el pago de la deuda tributaria sin antes haber declarado administrativamente la existencia y el alcance de la responsabilidad tributaria. En el ordenamiento tributario existe, pues, un *principio de declaratoriedad* de la responsabilidad tributaria. Según la redacción actual del cuarto apartado del artículo 37 de la LGT, otorgada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, «en todo caso, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia del interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance». Por tanto, antes de exigir al responsable tributario el pago de la deuda tributaria, con independencia de que su responsabilidad sea solidaria o subsidiaria, debe haberse producido el presupuesto normativo al que aparece vinculado el nacimiento de la responsabilidad tributaria, lo que exige, a su vez, que alguien distinto del responsable tributario esté previamente obligado al pago de la deuda tributaria en calidad de sujeto pasivo o deudor principal. Pero, además, la Administración deberá dictar un acto administrativo en el que se declare, previa constatación de la realización de aquel presupuesto normativo, la obligación del responsable de pagar la deuda tributaria a requerimiento de la Administración, y según determina el artículo 37 de la LGT, también el alcance de la misma<sup>603</sup>.

---

<sup>603</sup> Solamente existe una excepción a lo que podríamos denominar principio de declaratoriedad de la responsabilidad tributaria. Dicha excepción se encuentra recogida en el artículo 8, apartado tercero, de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y Normas Tributarias. Como ya se ha indicado en otro lugar, y como viene siendo tradicional en nuestro ordenamiento jurídico, la Ley faculta a la Administración para exigir el pago de la deuda tributaria derivada de la obtención de renta por un sujeto pasivo no residente, que no actúe a través de un establecimiento permanente, a los responsables tributarios señalados en aquél precepto, sin necesidad de dictar un acto administrativo de declaración de responsabilidad.

Antes de la mencionada reforma, el artículo 37 de la LGT solamente obligaba a la Administración a declarar la responsabilidad del responsable subsidiario, silenciando por completo el régimen jurídico de la actuación administrativa frente al responsable solidario. Este silencio de la LGT era fruto de la confusión de la solidaridad tributaria, o solidaridad entre deudores principales, y la responsabilidad tributaria solidaria, es decir, respondía a la idea de aplicar el régimen jurídico de la solidaridad entre deudores principales también a la solidaridad entre deudores principales y determinados responsables tributarios<sup>604</sup>, con lo que se posibilitaba una actuación administrativa inmediata y sin solución de continuidad frente a los responsables solidarios<sup>605</sup>, ignorando completamente el hecho de que el responsable solidario se encuentre obligado a pagar una deuda tributaria ajena y, por tanto, resulte contrario al principio de proporcionalidad situar en un mismo plano al sujeto pasivo y al responsable tributario<sup>606</sup>.

En la práctica, ante el silencio de la LGT, los órganos de la Administración notificaban al responsable solidario la liquidación practicada al sujeto pasivo, requiriéndole el pago de la deuda acreditada por dicha liquidación<sup>607</sup>. Efectivamente, si la pluralidad de deudores principales no obligaba a la

---

<sup>604</sup> Vid. C. PALAO TABOADA, «Notas a la Ley 25/1995... (III)», *ob. cit.*, pág. 7.

<sup>605</sup> Vid. A. ZABALA RODRIGUEZ-FORNOS, I. DAGO ELORZA, F. LLOPIS GINER, *Aspectos sustantivos y procedimentales de la Recaudación*, *ob. cit.*, pág. 126.

<sup>606</sup> No obstante, nuestro ordenamiento recoge un supuesto de responsabilidad tributaria directa, en el que responsable y sujeto pasivo se encuentran en un mismo plano frente a la Administración tributaria. Se trata del supuesto, ya mencionado, de responsabilidad tributaria del pagador de rendimientos a un sujeto pasivo no residente, que obtiene rentas sin mediación de establecimiento permanente, recogido actualmente en el artículo 8 de la Ley 41/1998, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y Normas Tributarias. En su párrafo tercero, y en relación exclusivamente con el pagador, dispone que la responsabilidad de éste es directa, con lo cual, no es necesario esperar a que se produzca el impago por parte del sujeto pasivo para dirigirse contra el responsable.

<sup>607</sup> Vid. F. SAINZ DE BUJANDA, «La responsabilidad tributaria en régimen de solidaridad», *ob. cit.*, pág. 303.

Administración a dictar más que un solo acto administrativo, en el que se realizaba un pronunciamiento sobre la existencia y cuantía de la deuda, la aplicación del régimen jurídico de la solidaridad tributaria a la solidaridad entre deudores principales y responsables solidarios se traducía, básicamente, en la notificación de la liquidación única de la deuda tributaria a los responsables tributarios. Estos criterios administrativos fueron después incorporados a la regulación del Reglamento General de Recaudación de 1968, aprobado por el Decreto 3.154/1968, de 14 de noviembre, y de la Instrucción General de Recaudación y Contabilidad, aprobada por el Decreto 2.260/1969, de 24 de julio.

Tanto el RGR de 1968, en su artículo 10, como la Regla 5ª de la Instrucción General de Recaudación y Contabilidad, diferenciaban la responsabilidad derivada de la causación dolosa o la colaboración de igual modo directa y principalmente con el sujeto pasivo en las infracciones calificadas de defraudación, de los demás supuestos de responsabilidad. En este último caso, se consideró que la responsabilidad solidaria derivaba del hecho de estar incurso el responsable en el supuesto especialmente contemplado a tal efecto por la Ley, por lo que el Reglamento disponía que se haría efectiva sin más. La Instrucción, sin embargo, redujo el automatismo al que conducía la aplicación del Reglamento añadiendo que, para dirigir el procedimiento contra este responsable solidario, era suficiente y, lógicamente, también necesario, la cita razonada del correspondiente precepto legal. En el primer caso, cuando hubiese causación o colaboración dolosa en infracciones calificadas de defraudación, la responsabilidad debía ser declarada en el acto administrativo resolutorio de expediente de liquidación, añadiendo la Instrucción que la declaración expresa de existir responsables debería ir acompañada de un razonamiento sobre la existencia de responsabilidad. En todo caso de existencia de responsables solidarios, decía la Regla 5ª de la Instrucción, la liquidación debía ser notificada a éstos al tiempo de serlo al sujeto pasivo, y si, por

precepto legal, tal liquidación hubiera de tenerse por notificada tácitamente, se entendería que lo es igualmente al responsable solidario.

La ausencia de una declaración expresa sobre la realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad, y su atribución a la persona a quien se le exigía la deuda tributaria como responsable tributario, planteaba dificultades para impugnar esa atribución de responsabilidad. Teniendo en cuenta que la responsabilidad no se origina por la realización del hecho imponible, sino de un presupuesto de hecho distinto, la declaración administrativa sobre la realización del primero y sobre las consecuencias jurídicas que derivan de tal realización para sus realizadores no produciría efecto alguno sobre ningún otro sujeto, salvo que se apreciase la existencia de un supuesto de responsabilidad tributaria y ésta se atribuyese a una persona distinta de los obligados principales. Por esta razón, el responsable solidario no podía ser equiparado a los cotitulares del hecho imponible, y debía tener la posibilidad de discutir, no sólo el contenido del acto de liquidación de la deuda principal, sino también la existencia del presupuesto normativo de la responsabilidad que le era exigida. La doctrina científica, por una parte, siempre defendió el deber de la Administración de declarar expresamente la responsabilidad solidaria, al igual que la subsidiaria, alegando razones de lógica jurídica y de Derecho positivo<sup>608</sup>. Por otra parte, ante la ausencia en la práctica de

---

<sup>608</sup> El profesor Sainz de Bujanda defendió la exigencia ineludible, por razones de estricta lógica jurídica, de «que se produzca un acto administrativo en el que la Administración aprecie la existencia del presupuesto de hecho de la responsabilidad y lo dé a conocer al responsable, abriendo, a partir de ese instante, a éste último, todas las posibilidades de impugnación que específicamente deriven de ese acto administrativo, y sin perjuicio de las que puedan dimanar del acto liquidatorio de la deuda del sujeto». Esa exigencia lógica derivaba, según este autor, de que la obligación del responsable no naciese del hecho imponible y, por tanto, de que el acto administrativo de liquidación podía ser perfecto respecto del sujeto pasivo e ineficaz respecto al responsable, sin que pesara ninguna obligación frente a éste si no se ha realizado el presupuesto de hecho previsto en la norma. Pero también el profesor Sainz de Bujanda encontró fundamento en el Derecho positivo, concretamente en el artículo 165 h) de la LGT, el cual incluía como actos de gestión tributaria reclamables en vía económico-administrativa, «los que declaren la responsabilidad de terceras personas en el pago de deudas tributarias, en defecto o en lugar del sujeto pasivo». *Vid.* F. SAINZ DE BUJANDA, «La responsabilidad tributaria...», *ob. cit.*, págs. 304 y 305; M. DE URIARTE Y ZULUETA, «Los sujetos pasivos en el procedimiento recaudatorio», *H.P.E.*,

un pronunciamiento expreso de la Administración, también trató de ofrecer posibles soluciones al problema de la impugnación de la atribución de responsabilidad tributaria<sup>609</sup>. Pero, además de la dificultad para impugnar la atribución de responsabilidad, tampoco se desconoció el hecho de que, en la práctica, era expedido un título ejecutivo frente al responsable tributario sin haberle declarado expresamente como tal<sup>610</sup>.

La situación empieza a cambiar a partir de la aprobación del Reglamento General de la Inspección de Tributos (Real Decreto 939/1986), ya que, si bien éste todavía parte de la idea de que el responsable solidario se encuentra en el mismo nivel que el deudor principal, el apartado cuarto del artículo 71 reconoce la existencia de diferentes motivos de impugnación frente a la reclamación de pago de la deuda tributaria, y el hecho de que la obligación del responsable no deriva de la liquidación tributaria<sup>611</sup>. Ahora bien, el cambio más profundo se operó con la aprobación del Reglamento General de Recaudación de 1990, Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, cuyo artículo 12, apartado tercero, exige a la Administración que se dicte un acto administrativo de declaración de la

---

núm. 2, 1970, pág. 105; V.E. COMBARROS VILLANUEVA, «La responsabilidad tributaria...», *ob. cit.*, pág. 385.

<sup>609</sup> Sobre el momento en que era posible recurrir la atribución de la responsabilidad solidaria, mientras que Romaní entendió que éste era el momento en el que se realizase el requerimiento de pago, Combarros señaló el de la notificación de la liquidación de la deuda principal *Vid. A. ROMANI VIASCAS, Sujetos pasivos...*, *ob. cit.*, págs. 204 y ss.; V.E. COMBARROS VILLANUEVA, «La responsabilidad tributaria...», *ob. cit.*, págs. 388 y ss.

<sup>610</sup> *Vid. V.E. COMBARROS VILLANUEVA, «La responsabilidad tributaria...», ob. cit.*, pág. 390; C. ALLER, «La derivación de la acción recaudatoria, en el caso de responsabilidad solidaria o subsidiaria», *C.T.*, núm. 18, 1976, pág. 27.

<sup>611</sup> El artículo 71 del RGI, después de admitir la posibilidad de que la extensión del acta para recoger la propuesta de liquidación vaya dirigida a exigir el pago de la deuda tributaria directamente del responsable solidario, como si de un cotitular del hecho imponible se tratara, establece que «cada uno de los obligados solidariamente frente a la Hacienda Pública podrá utilizar, cuando se le reclame el pago de la deuda tributaria, todos los motivos de impugnación que deriven de la liquidación practicada o de la misma responsabilidad a él exigida».

responsabilidad tributaria solidaria para poder requerir al responsable el pago de la deuda tributaria. Después de la aprobación del RGR de 1990, la doctrina científica ha venido considerando ineludible la existencia de un acto administrativo de declaración de la responsabilidad solidaria, a excepción del supuesto arriba mencionado de responsabilidad tributaria de los pagadores de rendimientos a sujetos pasivos no residentes<sup>612</sup>. La Ley 25/1995 ha dotado así de cobertura legal la regulación reglamentaria, unificando, a la vez, el régimen jurídico de la responsabilidad tributaria y, consiguientemente, delimitando el régimen jurídico de la responsabilidad solidaria frente al de la solidaridad entre deudores principales o solidaridad tributaria. Por lo demás, según el propio artículo 37 de la LGT, este acto administrativo deberá ser dictado tras haber dado audiencia al interesado, debiendo ser notificado, con expresión de los elementos esenciales de la liquidación, en la forma que reglamentaria se determine, confiriendo al responsable, desde dicho instante, todos los derechos del deudor principal.

### **1.1. Naturaleza y contenido del acto de declaración de responsabilidad.**

Según el artículo 37.4 de la LGT, la Administración debe dictar un acto administrativo *en el que se declare la responsabilidad y se determine su alcance*. Parece claro que la obligación de pago a cargo del responsable tributario se encuentra vinculada a la realización de un presupuesto de hecho que ha sido previsto de modo abstracto por la Ley, pero, también, que al responsable tributario no le es exigible el pago mientras la Administración no se lo requiera. Así, mientras no exista un requerimiento de pago, el responsable tributario no incurre en mora, ni tampoco su conducta resulta sancionable administrativamente. El sometimiento de

---

<sup>612</sup> Vid. F. DE LA HUCHA CELADOR, «Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en el Reglamento General de Recaudación de 1990: I. La responsabilidad solidaria», *ob. cit.*, pág. 73; C. FERNANDEZ GONZALEZ, «Un apunte sobre el concepto de responsabilidad solidaria», *C.T.*, núm. 62, 1992, pág. 25.

la actuación administrativa a la legalidad determina que la Administración no puede requerir el pago de la deuda tributaria, a título de responsabilidad tributaria, a cualquier persona, sino que solamente lo podrá hacer a aquélla a la que la Ley autorice. De ahí que, lógicamente, antes de requerir el pago a una persona a título de responsabilidad tributaria, la Administración deberá llegar al convencimiento de que esa persona es responsable tributario y que, como tal, se le puede exigir el pago de la deuda tributaria, es decir, deberá imputar a estos efectos la deuda tributaria al responsable tributario.

Pero ese juicio o estado intelectual de la Administración, sobre lo que la Ley ordena en el caso particular, sobre quien está obligado a pagar por disposición de la Ley y, por ello, se le puede requerir el pago, no debe permanecer en el fuero interno de las personas que componen los órganos administrativos. Es necesario que la persona responsable conozca exactamente los motivos por los que se le imputa la responsabilidad, para permitirle así impugnar dicha atribución en caso de que la decisión de la Administración resulte ilegal. La comprobación de la realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria y de la condición de responsable de una persona es una exigencia lógica derivada del principio de legalidad de la actuación administrativa; la declaración y motivación expresa de dicha responsabilidad, de forma escrita, y su ulterior notificación, es una garantía para el responsable impuesta por el principio de seguridad jurídica, así como un requisito necesario para el ejercicio de la propia ejecución de oficio<sup>613</sup>.

#### 1.1.1. Naturaleza declarativa del acto administrativo de declaración de responsabilidad tributaria.

---

<sup>613</sup> A. ZABALA RODRIGUEZ-FORNOS, F. LLOPIS GINER, I. DAGO ELORZA, Aspectos sustantivos y procedimentales de la Recaudación. *ob. cit.*, pág. 127.



El acto administrativo no hace más que declarar la voluntad de la Ley en el caso particular o, mejor dicho, manifestar que en el caso particular, según la apreciación de la realidad de las personas que componen el órgano administrativo encargado de dictar el acto declarativo de responsabilidad, y según la interpretación que dichas personas han realizado de la norma jurídica –esto es, de cual es el presupuesto de hecho de ésta y cuales son las consecuencias jurídicas ligadas a su realización– un sujeto determinado está obligado por voluntad de la Ley a pagar la deuda tributaria ajena cuando la Administración se lo requiera. La voluntad de la Ley y la voluntad de la Administración debe ser la misma, por ello, no puede decirse que la obligación a cargo del responsable nazca por voluntad de la Administración; la Ley quiere que una persona pague la deuda tributaria a requerimiento de la Administración cuando concurren determinadas circunstancias que ella misma ha previsto de manera abstracta, pero la Administración también quiere que la persona obligada por la Ley a pagar, realice el pago de la deuda tributaria a su requerimiento, tras constatar que concurren las circunstancias exigidas por la norma legal.

Lo que sucede es que, antes de requerir el pago, la Administración debe interpretar la voluntad de la Ley y comprobar que los hechos acaecidos en la realidad resultan subsumibles en las descripción realizada por la norma. En este sentido, la voluntad de la Administración es la voluntad de la Ley, sólo que, la voluntad de la Ley debe ser interpretada primero por la Administración o, en última instancia, por los tribunales de justicia. La Administración declara en nombre de la Ley que una persona, según su apreciación de las circunstancias y su interpretación del ordenamiento jurídico, se encuentra obligada por mandato legal a realizar el pago de la deuda tributaria a requerimiento de la propia Administración. Cualquier otra persona, entre ellos el propio responsable tributario, puede sostener una interpretación distinta de los términos legales, o una apreciación distinta de los hechos acaecidos; sin embargo, la interpretación

realizada por la Administración, incorporada a la declaración de voluntad, se encuentra dotada de una particular eficacia jurídica. Los actos de la Administración se presuponen legales y son inmediatamente ejecutivos. Solamente los órganos jurisdiccionales pueden destruir dicha presunción de legalidad; solamente la jurisdicción puede apreciar una divergencia entre la voluntad de la Ley y la voluntad de la Administración.

Así pues, la obligación del responsable tributario nace por voluntad del legislador. La Ley desea que toda persona que se encuentre en una determinada relación con un concreto presupuesto de hecho, pague la deuda tributaria a requerimiento de la Administración. Por eso, el acto administrativo de declaración tiene eficacia meramente declarativa, manifiesta o declara que una persona, por encontrarse en cierta relación con el presupuesto de hecho previsto de manera abstracta por la norma, deberá hacer frente al pago de la deuda tributaria cuando le requiera la Administración, ya que esa es la voluntad de la Ley. Podría decirse que la responsabilidad tributaria nace de la concurrencia de la norma tributaria con la realización efectiva del presupuesto de hecho hipotéticamente fijado en ella<sup>614</sup>, que la deuda tributaria del responsable existe antes de que su

---

<sup>614</sup> SEMINARIO DE DERECHO FINANCIERO, *Notas de Derecho Financiero*, Tomo I, Vol. 2º, *ob. cit.*, 234 y ss; F. SAINZ DE BUJANDA, «La responsabilidad tributaria...», *ob. cit.*, pág. 299; J.A. SANCHEZ GALIANA, «El responsable», *ob. cit.*, pág. 640; E. SIMÓN ACOSTA, «Obligados tributarios», *ob. cit.*, pág. 222; F. DE LA HUCHA CELADOR, «Algunas consideraciones... (I)», *ob. cit.*, pág. 75; S. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, *Los responsables...*, *ob. cit.*, págs. 141 y ss; M. FERNANDEZ JUNQUERA, «Reflexiones...», *ob. cit.*, págs. 423 y ss; M.D. ARIAS ABELLÁN, «Artículo 37», *ob. cit.*, pág. 63; J.J. FERREIRO LAPATZA, *Curso...*, *ob. cit.*, pág. 392; C. PALAO TABOADA, «Notas a la Ley 25/1995... (III)», *ob. cit.*, pág. 19, nota 96; K. TIPKE, J. LANG, *Steuerrecht*, *ob. cit.*, pág. 184; E. BAX, *Die Haftung nach allgemeinem Abgabenrecht aus Steuer- und verfassungsrechtlicher Sicht*, *ob. cit.*, pág. 147; BOEKER, *Vorbemerkungen zur §§ 69 bis 77*, párrafo 11. En sentido contrario, el profesor Mösbauer, refiriéndose al acto declarativo de responsabilidad contemplado en el § 191 de la AO (1977), ha entendido que constituye un acto administrativo de gravamen, que no puede ser confundido con el acto de liquidación de la deuda tributaria que se regula en los §§ 155 y siguientes de la AO. Dicho acto, según este autor, exige del responsable tributario, junto con la responsabilidad patrimonial por la deuda ajena, un comportamiento positivo del responsable. En opinión de Mösbauer, dicha declaración es declarativa, en la medida en que la declaración de responsabilidad se limite a comprobar de que créditos integrantes de la relación tributaria obligacional y de que cuantía se responde. Sin embargo, añade que el acto de

responsabilidad sea declarada por la Administración y que, dicha declaración, solamente determina la ejecutividad administrativa. Sin embargo, es necesario añadir que la Administración no desarrolla una aplicación automática de la Ley, sino que la interpreta y, consiguientemente, realiza una labor creativa que complementa el mandato contenido en la norma jurídica<sup>615</sup>. En definitiva, puede decirse que la responsabilidad tributaria nace por la realización concreta del presupuesto de hecho abstracto previsto en la Ley y, por tanto, que la declaración de responsabilidad cumple una función meramente declarativa, no constitutiva, respecto al nacimiento de aquélla; pero, si un determinado hecho de la realidad puede ser calificado como presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria dependerá, en última instancia, de la interpretación que la Administración o, llegado el caso, la jurisprudencia, realice de la Ley y de su apreciación de la realidad, pues, la Administración y la Jurisdicción están dotadas de la potestad pública de declarar ejecutoriamente la voluntad de la Ley<sup>616</sup>.

---

declaración es constitutivo en la medida en que establece una responsabilidad tributaria sobre los créditos legalmente nacidos. *Vid.*, H. MÖSBAUER, *Die Haftung für Steuerschuld*, *ob. cit.*, pág. 309. En España, también la profesora Combarros ha adoptado una posición crítica acerca de la naturaleza meramente declarativa del acto de declaración de responsabilidad tributaria. *Vid.* V.E. COMBARROS VILLANUEVA, «La responsabilidad tributaria...», *ob. cit.*, págs. 384-385.

<sup>615</sup> Según García de Enterría y Tomás Ramón Fernández, «el proceso aplicativo de la Ley, por agotadoras que sean las previsiones de ésta, rara vez permite utilizar con propiedad ese concepto, ante la necesidad de procesos aplicativos que incluyen necesariamente valoraciones, si bien éstas no sean desde luego apreciaciones subjetivas. *Vid.* E. GARCIA DE ENTERRIA, T.R. FERNANDEZ, *Curso de Derecho Administrativo. I*, 7ª ed., Madrid, Civitas, 1995, pág. 443.

<sup>616</sup> Por ejemplo, la responsabilidad tributaria nace, por disposición del artículo 38.1 de la LGT, cuando una persona causa o colabora en la realización de una infracción tributaria; ahora bien, podría discutirse lo que significa causar o colaborar en una infracción tributaria, sería también discutible si la norma exige que el nacimiento de la responsabilidad quede condicionado a la concurrencia de una voluntad de causar o colaborar en una infracción tributaria y, en el caso particular, sería discutible si la actuación de una persona determinada resulta calificable como causación o colaboración en una infracción tributaria. La existencia o no de la responsabilidad tributaria dependerá, pues, en última instancia, de que el órgano administrativo competente declare –y de que dicha declaración se convierta en firme– que, *por disposición del artículo 38.1 de la LGT*, según la interpretación que haya realizado del mismo, después de haber constatado que ha realizado una conducta que puede ser calificada como de causación o colaboración en una infracción tributaria, una persona está obligada a pagar la deuda tributaria.

1.1.2. Contenido del acto de declaración: declaración de la responsabilidad y determinación de su alcance.

De acuerdo con el apartado cuarto del artículo 37 de la LGT, el acto administrativo de declaración de la responsabilidad tributaria deberá declarar la responsabilidad y determinar su alcance. Parece claro que, ante todo, este acto administrativo declara que una determinada persona, por disposición de la Ley, se encuentra obligada al pago de una deuda tributaria ajena. Ahora bien, es necesario plantearse qué pretende la Ley al decir que el acto administrativo también determinará su alcance. Es evidente que el objeto del acto de declaración de la responsabilidad tributaria no es cuantificar la deuda tributaria correspondiente al responsable, porque el responsable tributario está obligado a pagar una deuda ajena. A diferencia del acto administrativo de liquidación de la deuda principal, a la declaración de responsabilidad no le corresponde liquidar o calcular el *quantum* de la obligación a cargo del responsable tributario, sino, tan sólo, declarar motivadamente la obligación del responsable tributario de pagar la deuda tributaria ajena<sup>617</sup>. Para requerir u ordenar el pago de un determinado importe al responsable tributario, la Administración no necesita comprobar la existencia y cuantía de la deuda tributaria, puesto que al responsable tributario le resulta exigible el importe subsistente de determinados elementos que integran la deuda principal.

El responsable tributario está obligado a pagar una deuda ajena, en el sentido de que su deuda viene determinada a partir de los elementos de

---

<sup>617</sup> Así parece entenderlo De la Hucha Celador, quien después de hablar de la liquidación del propio responsable, matiza esta expresión, identificándola con el acto donde se expresa la cantidad a que se extiende la responsabilidad. Vid. F. DE LA HUCHA CELADOR, «Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en el Reglamento General de Recaudación de 1990: II. La responsabilidad subsidiaria», *C.T.*, núm. 63, 1992, pág. 57.

cuantificación proporcionados por un presupuesto de hecho realizado por otra persona, de ahí que la Administración no pueda requerir al responsable tributario algo distinto de lo que se encuentra autorizada para exigir al deudor principal. Por eso, a la Administración, en el momento de requerir el pago al responsable tributario, tras la atribución de la responsabilidad tributaria, le es suficiente con conocer el importe subsistente –en el momento de realizar el requerimiento– de los elementos constitutivos de la deuda tributaria principal que puede exigir al responsable tributario. Eso sí, a través del acto de declaración de responsabilidad tributaria, la Administración deberá identificar adecuadamente todos los elementos de la deuda tributaria principal que al responsable tributario le corresponde satisfacer y, además, justificar la existencia y subsistencia de la obligación del sujeto pasivo de satisfacerla.

Por el contrario, un sector de la doctrina científica ha defendido la naturaleza liquidatoria del acto de declaración de responsabilidad tributaria<sup>618</sup>. Dicha opinión respondía únicamente a la convicción de que, siendo justo que el responsable tributario pueda discutir acerca del importe que le es exigido, a dicho sujeto le resultaría imposible impugnar la liquidación tributaria, tanto con anterioridad a la declaración de responsabilidad, como con posterioridad a la misma, puesto que en este momento aquélla sería normalmente firme también para el responsable tributario, al aplicarse la doctrina del acto consentido. No obstante, debemos entender que el responsable tributario puede impugnar la liquidación tributaria de la deuda ajena, cuando no esté de acuerdo con el importe de aquella, o bien cuando considere que ha existido un defecto en la tramitación

---

<sup>618</sup> Vid. R. CALVO ORTEGA, «La responsabilidad tributaria subsidiaria», *ob. cit.*, págs. 138-139; J. HERRERO MADARIAGA, «El responsable...», *ob. cit.*, pág. 212; V.E. COMBARROS VILLANUEVA, «La responsabilidad tributaria...», *ob. cit.*, págs. 395-397.; M<sup>a</sup>.D. ARIAS ABELLÁN, «El estatuto jurídico...», *ob. cit.*, pág. 194; J.A. SANCHEZ GALIANA, «El responsable», *ob. cit.*, págs. 642-643; S. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, *Los responsables...*, *ob. cit.*, pág. 185; A.M<sup>a</sup>. DELGADO GARCÍA, *La derivación de responsabilidad tributaria subsidiaria*, Madrid, Tecnos, 1996, págs. 35 y ss.

del procedimiento de liquidación. La firmeza del acto de liquidación para los sujetos a los que el mismo fue notificado no es obstáculo para la impugnación de dicho acto administrativo por el responsable, pues, ese estado de inimpugnabilidad no es una cualidad objetiva del acto administrativo, sino una situación en la que se encuentra dicho acto con respecto a las personas destinatarias de sus efectos<sup>619</sup>.

Una vez notificada al responsable tributario la liquidación de la deuda tributaria, tal y como prevén los artículos 12.3 y 14.2 del RGR, el responsable podrá impugnar dicha liquidación, sin que sea posible entender que la resolución fue consentida por el responsable a quien no le fue notificada y no tenía ninguna

---

<sup>619</sup> Vid. J.M<sup>a</sup>. BOQUERA OLIVER, *Estudios sobre el acto administrativo*, 6<sup>a</sup> ed., Madrid, Cívitas, 1990, págs. 421 y ss. Como señaló la profesora Bollo Arocena, sólo con el conocimiento de todos los elementos referidos por el art. 124.1 LGT, el sujeto pasivo tendrá bases suficientes para avenirse al contenido del acto de liquidación o para contestarlo. Vid. M<sup>a</sup>.C. BOLLO AROCENA, «La notificación de las liquidaciones tributarias», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, Madrid, I.E.F., 1991, 1555 y ss. Según González Pérez y Toledo Jaudenes, «en vía administrativa, no puede hablarse técnicamente de cosa juzgada, que es efecto exclusivo de la sentencia judicial, sino de firmeza; firmeza que sólo se produce si el acto consentido fue notificado al interesado frente al que se opone. Sin previa notificación –como es bien sabido–, no se inicia el computo de los plazos de los recursos procedentes y, por consiguiente, no hay firmeza posible». Vid. J. GONZALEZ PEREZ, J. TOLEDO JAUDENES, *Comentarios al Reglamento Procedimiento Económico-Administrativo, ob. cit.*, pág. 414. Tampoco la existencia de una resolución judicial sobre el fondo, desestimando el asunto, impediría al responsable obtener una nueva sentencia sobre la misma cuestión planteada por el deudor principal, ya que no será posible extender al responsable los efectos de la cosa juzgada material, dados los términos en los que se expresa el artículo 1.252 del C.C. Según este precepto, «para que la presunción de cosa juzgada surta efecto en otro juicio, es necesario que, entre el caso resuelto por la sentencia y aquel en que ésta sea invocada, concurra la más perfecta identidad entre las cosas, las causas, las personas de los litigantes y la calidad con que lo fueron». Incluso cuando pudiese entenderse que hay identidad de partes, pues este mismo artículo dice que «se entiende que hay identidad de personas siempre que los litigantes del segundo pleito sean causahabientes de los que contendieron en el pleito anterior o estén unidos a ellos por vínculos de solidaridad o por los que establece la indivisibilidad de las prestaciones entre los que tienen derecho a exigir las u obligación de satisfacerlas», pues el responsable nunca reclamará en calidad de sujeto pasivo o deudor principal, sino en concepto de responsable. A esta conclusión llega el profesor Díez-Picazo en el caso del fiador civil, señalando que éste podrá, sin un nuevo procedimiento es dirigido contra él, discutir la existencia, la legitimidad y las condiciones del ejercicio del crédito; sin que la sentencia que se dicte en el procedimiento seguido frente al deudor principal surta efectos de cosa juzgada frente al fiador por aplicación del artículo 1.252 C.C. Vid. L. DIEZ-PICAZO, *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial II, Las relaciones obligatorias*, Madrid, Cívitas, 1996, pág. 434.

obligación de conocer<sup>620</sup>. El responsable tributario también podría impugnar la liquidación de la deuda ajena con anterioridad a la declaración de responsabilidad tributaria, porque así lo dispone expresamente el artículo 166 a) de la LGT, y porque difícilmente podría llegar a entenderse que sus intereses legítimos y directos no resultan afectados por dicho acto administrativo<sup>621</sup>. Lo anterior no obsta para que el responsable tributario además pueda impugnar el acto de declaración de responsabilidad tributaria, como tendremos ocasión de examinar, por razón de su disconformidad con el importe del que le pretende hacer responder. Esto será posible cuando, estando conforme con la liquidación administrativa de la deuda ajena, esta última resulte incorrectamente identificada por el acto de declaración de responsabilidad.

En resumen, el responsable tributario está obligado al pago de una deuda tributaria ajena; consiguientemente, aunque la Ley hable de determinación del alcance de la responsabilidad por el acto de declaración, la Administración no debe liquidar la deuda tributaria del responsable. Liquidar la deuda tributaria que debe pagar el responsable tributario sería tanto como liquidar la deuda principal. Por ello, la referencia a la determinación del alcance, no puede entenderse como una autorización a la Administración para que vuelva a liquidar la deuda tributaria exigible al responsable tributario a partir del examen de los elementos de

---

<sup>620</sup> Así lo ha reconocido la Sentencia del T.S. de 16 de mayo de 1991, así como la Sentencia del T.S.J. de Cataluña de 15 de enero de 1997. Cuando la liquidación hubiera sido notificada al responsable tributario, bien en su condición de obligado tributario, bien como representante del deudor principal, habría que admitir la extensión al responsable de los efectos de la firmeza del acto administrativo. Así lo prevé expresamente el parágrafo 166 de la AO, al decir que «la liquidación firme respecto del obligado tributario surtirá efectos no sólo contra el sucesor a título universal de aquél, sino también contra quien hubiera estado en situación de impugnar la resolución dictada frente al obligado tributario en calidad de representante o apoderado de éste o por derecho propio». *Vid. Ordenanza Tributaria alemana*, Traducción y notas por C. PALAO TABOADA, *ob. cit.*, pág. 139; J. GÜTH, R. LING, *Steuerrechtliche Haftung*, *ob. cit.*, págs. 67-68.

<sup>621</sup> *Vid.* V.E. COMBARROS VILLANUEVA, «La responsabilidad tributaria, solidaria y subsidiaria...», *ob. cit.*, pág. 394; M<sup>a</sup>.D. ARIAS ABELLAN, «El estatuto jurídico del responsable del tributo...», *ob. cit.*, págs. 186-187; J. GONZALEZ PEREZ, J. TOLEDO JAUDENES, *Comentarios al Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo*, *ob. cit.*, pág. 412.

cuantificación proporcionados por el presupuesto de hecho realizado por el deudor principal, puesto que el importe exigible al responsable tributario es necesariamente el mismo que se puede exigir al deudor principal. Tampoco puede interpretarse que la Administración se encuentra facultada para determinar a que elementos de la deuda principal alcanza la responsabilidad tributaria, pues, de forma clara, el artículo 37.3 de la LGT establece expresamente que la responsabilidad tributaria alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria, con excepción de las sanciones y el recargo de apremio.

Podría pensarse que la Administración estaría facultada para determinar la extensión de la responsabilidad tributaria sobre las sanciones, cuando esto no supusiera una vulneración del principio de personalidad de la sanción, tal y como viene defendiendo un amplio sector de la doctrina científica. Sin embargo, como venimos manteniendo, la responsabilidad tributaria nunca debe alcanzar las sanciones tributarias, porque nadie debe ser obligado a pagar una sanción ajena, aunque la conducta tomada como presupuesto para el nacimiento de la responsabilidad sea un comportamiento sancionable, por ilícito y culpable; ni siquiera cuando el responsable hubiera realizado una aportación material a la comisión de la infracción tributaria por el deudor principal, de cuya sanción se le pretende responsabilizar.

Por todo lo anterior, la determinación del alcance de la responsabilidad tributaria por el acto declarativo de la misma consistirá, tan sólo, en la perfecta identificación de la deuda tributaria principal de la que se responde, reproduciendo para ello la parte de la liquidación de la deuda tributaria principal correspondiente a los elementos de la deuda principal que resultan exigibles al responsable tributario<sup>622</sup>.

---

<sup>622</sup> Vid. F. SAINZ DE BUJANDA, «La responsabilidad tributaria...», *ob. cit.*, pág. 319.



### 1.1.3. Forma del acto administrativo de declaración y contenido de la notificación del mismo.

El acuerdo de declaración de la responsabilidad tributaria deberá dictarse por escrito, y contendrá, necesariamente, la identificación de la persona a quien se imputa la responsabilidad tributaria, el importe que alcanza y el fundamento jurídico de la misma. Un acto administrativo al que le faltasen los elementos necesarios para precisar a quien se dirige y que se pretende de su destinatario sería inexistente. También deberá identificarse a la autoridad administrativa que dictado el acto administrativo, así como las normas de competencia en las que se funda. Pero, además, el acuerdo declarativo de responsabilidad deberá motivar su decisión, fijando los hechos de los que se parte e incluyendo tales hechos en el supuesto de una norma jurídica, razonando porqué esa norma impone la decisión adoptada en la parte dispositiva<sup>623</sup>. En este sentido, el texto del acuerdo administrativo deberá identificar al deudor y a la deuda o deudas principales, concretando la naturaleza del crédito –es decir, si se trata de una cuota tributaria a la que se refiere el artículo 55 de la LGT, de un pago a cuenta o fraccionado, de una cantidad retenida o que se debió retener, de un ingreso a cuenta o de un interés de demora–, el impuesto o impuestos y los períodos impositivos en los que se devengaron cada una de las deudas tributarias de las que se responde<sup>624</sup>. Para ello

---

<sup>623</sup> Vid. E. GARCIA DE ENTERRIA, T.R. FERNANDEZ, *Curso...*, ob. cit., págs. 541 y ss.

<sup>624</sup> En la doctrina científica alemana se habla de un mandato de división (*Aufteilungsgebot*), según el cual, tratándose de una deuda principal compleja, es decir, respondiéndose de varias obligaciones del sujeto pasivo en virtud de un mismo presupuesto de responsabilidad tributaria, el acto de declaración de responsabilidad tributaria deberá identificar separadamente cada uno de los créditos individuales de la relación tributaria obligacional según su naturaleza y periodo impositivo. A pesar de que la AO (1977) solamente establece este mandato de división en la regulación de la liquidación tributaria, una gran parte de la doctrina científica ha entendido que también resulta aplicable al acto de declaración de responsabilidad tributaria, sin que dicha aplicación pueda ser cuestionada en atención a los principios de legalidad, seguridad jurídica, claridad jurídica y justicia material. Vid. H. MÖSBAUER, *Die Haftung für die Steuerschuld*, ob. cit., págs. 314-316.

no es suficiente con la reproducción documental de la liquidación de la deuda principal, sino que es importante, además, el conocimiento del contenido de las actividades de comprobación e investigación que haya realizado la Administración antes de extender aquélla. También deberá motivarse suficientemente la atribución de la responsabilidad tributaria, debiendo acreditar la Administración la realización del presupuesto de hecho que origina el nacimiento de aquélla y, en particular, cuando así lo exija la Ley o la interpretación jurisprudencial de la misma, la concurrencia del requisito de la culpabilidad.

Según prescribe el artículo 37.4 de la LGT, el acto administrativo que declare la responsabilidad y determine su alcance será notificado a los responsables, con expresión de los elementos esenciales de la liquidación, en la forma que reglamentariamente se determine. Por tanto, según se desprende de este precepto, y señalan expresamente los artículos 12 y 14 del RGR, el texto del acuerdo de declaración de responsabilidad tributaria deberá ser notificado al responsable tributario, con expresión, además, de los elementos esenciales de la liquidación y del título ejecutivo contra el deudor principal y los medios de impugnación que puedan ser ejercidos contra la liquidación o contra el acto de declaración de la responsabilidad, con indicación de los plazos y órganos ante los que habrán de ser interpuestos. La notificación garantiza al responsable el conocimiento de la responsabilidad tributaria que se le imputa y los motivos por los que se limitan sus derechos, posibilitando la reacción a tiempo frente a la ilegalidad de dichos actos. En cambio, no será necesario que se notifique el lugar, plazo y forma en que deba ser satisfecha la deuda, a pesar de que así lo dispongan los artículos 12 y 14 del RGR, puesto que el acto de declaración de la responsabilidad no debe de ir acompañado, necesariamente, del requerimiento u orden de pago al responsable<sup>625</sup>.

---

<sup>625</sup> Lago Montero ha criticado el artículo 12.3 del RGR, por no haber previsto el contenido del acto declarativo de responsabilidad tributaria (aunque, más bien, debemos entender que se refiere al contenido de la notificación) en el supuesto en que éste se produzca antes del incumplimiento del

Por lo demás, como sucede en relación con cualquier acto administrativo, la notificación defectuosa de la declaración de responsabilidad tributaria no producirá efectos frente al responsable tributario. Consiguientemente, esto demorará la eficacia jurídica del acto administrativo hasta el momento en que aquélla se realice debidamente. Esta regla, como en las demás notificaciones que se realizan en el ámbito del Derecho tributario, encontraría una excepción en el artículo 125 de la LGT, a pesar de que dicho precepto se refiere exclusivamente a los sujetos pasivos, admitiéndose así la convalidación de la notificación en caso de que el responsable tributario se de expresa o tácitamente por enterado, o bien transcurran seis meses desde que se practico personalmente una notificación defectuosa que contuviese el texto íntegro del acto.

---

deudor principal. El autor entiende que, no puede ser su contenido el recogido en dicho precepto, pues se trata del contenido propio del acto declarativo de responsabilidad emanado después del incumplimiento. En palabras de Lago Montero, «si la responsabilidad se declara antes del incumplimiento del deudor principal, el acto administrativo no puede notificar el título ejecutivo al que alude la letra a), porque aún no se ha expedido, ni se pueden fijar para el pago los plazos del periodo ejecutivo que se menta en la letra d), pues éste aún no ha comenzado». Vid. J.M<sup>a</sup>. LAGO MONTERO, «El procedimiento de declaración de la responsabilidad tributaria...», *ob. cit.*, pág. 677.

## 1.2. Presupuestos necesarios para la declaración de la responsabilidad.

El acto administrativo de declaración de responsabilidad es un verdadero acto administrativo, por el que se declara que, por disposición de la Ley, una determinada persona está obligada a pagar la deuda tributaria del sujeto pasivo a requerimiento de la propia Administración, por eso, en primer lugar, para declarar la responsabilidad deberán haberse producido los presupuestos necesarios para dictar cualquier acto administrativo. Puesto que el acto de declaración de responsabilidad es el resultado del ejercicio de un potestad administrativa sometida al principio de legalidad, solamente podrá dictarse una vez se haya realizado el presupuesto de hecho al que la Ley vincula el nacimiento de la obligación a cargo del responsable tributario. Efectivamente, la declaración administrativa se presenta como el ejercicio de una potestad administrativa, tasada y específica, atribuida por la Ley a la Administración, cuya validez se encuentra condicionada a que concurren los presupuestos de hecho a los que la Ley ha vinculado su ejercicio<sup>626</sup>. Lo que sucede con la declaración de responsabilidad tributaria es que, puesto que la obligación del responsable tributario es accesoria de otra principal, lógicamente, la declaración de responsabilidad tributaria aparecerá indirectamente condicionada al nacimiento y a la subsistencia de esta última, así como de la acción para liquidarla y para exigirla al sujeto pasivo<sup>627</sup>.

---

<sup>626</sup> En palabras de los profesores García de Enterría y Tomás Ramón Fernández, «si la Administración «ejecuta» la Ley, resulta que la Ley como imperativo abstracto conecta una cierta consecuencia jurídica a un tipo de hecho específico, precisamente, y no a cualquiera, indeterminadamente; tal es la estructura necesaria de toda proposición normativa, como es bien conocido, supuesto de hecho y consecuencia jurídica, y por tanto esta estructura se proroga necesariamente en las potestades de que resulta investida la Administración para la aplicación de dicha norma. Como, a su vez, el acto administrativo no es más que el ejercicio de una potestad, resulta que el mismo sólo puede dictarse en función del presupuesto de hecho tipificado por la norma de cuya aplicación se trata». *Vid.* E. GARCIA DE ENTERRIA, T.R. FERNANDEZ, *Curso...*, *ob. cit.*, pág. 529.

<sup>627</sup> La Ordenanza Tributaria alemana establece una excepción al principio de accesoriadad, en los supuestos en los que la responsabilidad se funde en la comisión por el responsable de una

Ahora bien, la posibilidad de declarar la responsabilidad tributaria no depende de la concurrencia de los requisitos para requerir el pago al responsable tributario, sino que aquel acto administrativo tiene sus propios presupuestos jurídicos.

1.2.1. Posible anticipación del acto de declaración al de requerimiento de pago.

Tanto la LGT como el RGR establecen ciertos presupuestos formales que deben concurrir necesariamente para que la Administración pueda requerir el pago a los responsables tributarios. Así, de acuerdo con lo dispuesto en la LGT y en el RGR, es posible afirmar que el requerimiento de pago a los responsables tributarios se encuentra limitado por un principio de subsidiariedad, tanto si la responsabilidad tributaria es solidaria como si es subsidiaria. En concreto, en los casos de responsabilidad solidaria, de acuerdo con el artículo 12.1 del RGR, la Hacienda Pública sólo podrá reclamar de los responsables solidarios el pago de la deuda tributaria una vez transcurrido el período voluntario concedido para el pago al deudor principal. En los casos de responsabilidad subsidiaria, según dispone el artículo 37.5 de la LGT, la derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los demás responsables solidarios. Sin embargo, en ningún momento se exige la falta de pago o la declaración de fallido de los deudores principales y demás responsables para la declaración, respectivamente, de

---

defraudación o de una receptación tributaria. En estos casos, el apartado 5 del párrafo 191 de la AO prevé la posibilidad de que se pueda dictar un acto de declaración de responsabilidad (*Haftungbescheid*), aunque por el transcurso del tiempo no pueda dictarse acto de liquidación frente al deudor principal, o por el mismo motivo no pueda exigirse al deudor principal el pago del impuesto liquidado; incluso, será posible declarar la responsabilidad tributaria, en estos supuestos, cuando la deuda principal haya sido condonada. De ahí que la doctrina alemana hable de una ruptura del principio de accesoriedad. Vid. H. MÖSBAUER, *Die Haftung für die Steuerschuld*, ob. cit., págs. 119 y 275.

responsabilidad solidaria y subsidiaria<sup>628</sup>. Es más, el artículo 37.4 de la LGT ofrece base legal suficiente para entender que la declaración de responsabilidad y la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables son dos fases procedimentalmente distintas, al decir que la derivación de la acción administrativa a los responsables tributarios requerirá un acto administrativo en el que se declare la responsabilidad y se determine su alcance.

Así pues, entendemos que será posible declarar la responsabilidad tributaria una vez se haya realizado el presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria, y siempre que antes haya nacido la deuda tributaria a cargo del deudor principal, a pesar de que todavía no sea posible requerir el pago al responsable. Al parecer, así lo entendieron los redactores del RGR, al permitir el 12, en el primer punto del apartado tercero, que la responsabilidad solidaria sea declarada y notificada al responsable en cualquier momento anterior al vencimiento del período voluntario. Por tanto, mientras el requerimiento de pago al responsable solidario se encuentra reglamentariamente condicionado a la falta de pago de la deuda por el deudor principal que, según aclara ese mismo precepto, se entenderá producido una vez transcurrido el período voluntario otorgado al deudor principal –bien por el vencimiento del plazo a partir de la notificación en los casos de deudas liquidadas por la Administración, bien por el vencimiento del plazo para autoliquidar e ingresar en el Tesoro, en los casos en que el sujeto pasivo o retenedor están obligados a ello–, por el contrario, la responsabilidad tributaria podrá ser declarada y notificada antes de ese momento. De esta forma, la declaración de

---

<sup>628</sup> Quizá por esta razón, el artículo 14.2 del RGR no considera la declaración de fallido como un componente de la notificación del acto de declaración de responsabilidad subsidiaria. Esta opinión, en la doctrina científica, ha sido defendida por V.E. COMBARROS VILLANUEVA, «La responsabilidad tributaria, solidaria y subsidiaria...», *ob. cit.*, pág. 386. También, *de lege ferenda*, ha sido defendida por F. DE LA HUCHA CELADOR, «Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria...II. La responsabilidad subsidiaria», *ob. cit.*, pág. 63 y J. LOPEZ MARTINEZ, «Los responsables de las deudas tributarias...», *ob. cit.*, pág. 271.

responsabilidad solidaria se podría dictar antes de que la propia Administración estuviese facultada para requerir el pago al responsable tributario<sup>629</sup>. No obstante, es innegable que, en el caso de la responsabilidad solidaria, este desdoblamiento de la actuación administrativa resultaría contrario a los principios de económica procedimental y de eficacia en la actuación administrativa, por lo que no será frecuente que se declare la responsabilidad tributaria antes de que se produzca la falta de pago en el período voluntario concedido al deudor principal<sup>630</sup>.

---

<sup>629</sup> Vid. A. ZABALA RODRIGUEZ-FORNOS, F. LLOPIS GINER, I. DAGO ELORZA, *Aspectos sustantivos...*, *ob. cit.*, págs. 131; F. DE LA HUCHA CELADOR, «Algunas consideraciones... (I). La responsabilidad solidaria», *ob. cit.*, pág. 73. Después de la reforma del artículo 37 de la LGT por la Ley 25/1995, Así lo ha entendido el profesor Palao Taboada, quien admite que la declaración de responsabilidad solidaria pueda producirse, por aplicación del artículo 12.3.1 del RGR, previamente al requerimiento de pago al responsable y con separación de él, teniendo ésta, por tanto, el carácter de acto preparatorio de dicho requerimiento. Vid. C. PALAO TABOADA, «Notas a la Ley 25/1995... (III)», *ob. cit.*, pág. 16. En el mismo sentido, Pérez Royo y Aguallo Avilés no encuentran especiales dificultades en admitir que el acto de derivación se notifique antes del vencimiento del periodo voluntario o una vez transcurrido el mismo, a elección de la Hacienda Pública». Vid. F. PEREZ ROYO, A. AGUALLO AVILES, *Comentarios a la reforma...*, *ob. cit.*, pág. 104. Así mismo, J. MARTIN QUERALT, C. LOZANO SERRANO, G. CASADO OLLERO, J.M. TEJERIZO LOPEZ, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, *ob. cit.*, pág. 373.

<sup>630</sup> Así lo ha observado el profesor Lago Montero, al señalar que, no habiéndose producido la falta de pago por el obligado principal, «carece de lógica material y formal iniciar el procedimiento contra el responsable, pues obsérvese que pueden producirse dos situaciones: A) *Que el obligado principal pague su deuda, cumpla con su prestación en periodo voluntario*. En este caso, el acto administrativo de derivación de responsabilidad habrá devenido superfluo y contrario al principio de economía procedimental, y, por ende, al de eficacia en la actuación administrativa. La obligación del responsable no es exigible hasta que el deudor principal no incumple su obligación, por lo que el acto administrativo que comentamos habrá anunciado una obligación inexigible. B) *Que el obligado principal no pague su deuda, no cumpla con su prestación en periodo voluntario*. Llegado este momento, el acto administrativo de derivación de responsabilidad dictado con antelación deviene eficaz, pues señala al responsable la existencia de una obligación a su cargo, ahora ya exigible. No obstante, la operatividad del acto administrativo que comentamos queda, en este caso, también en entredicho pues la Administración debe dictar un nuevo acto administrativo requiriendo de pago al responsable solidario» (Vid. J.M<sup>a</sup>. LAGO MONTERO, «El procedimiento de declaración de la responsabilidad tributaria: una crítica», *Impuestos*, 1995, Vol. II, pág. 673). Quizá por ello, la Instrucción del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 2 de noviembre de 1995, relativa a los responsables en el pago de las deudas tributarias, dispone que el procedimiento para declarar la responsabilidad solidaria se iniciará una vez requerido el deudor principal, en voluntaria y en ejecutiva, sin haber realizado el ingreso y habiéndose intentado sin éxito lograr la satisfacción de los créditos.

Pero también la declaración de la responsabilidad tributaria subsidiaria podrá realizarse antes de que el deudor principal y demás responsables solidarios hayan sido declarados fallidos. La declaración de fallido es un presupuesto necesario para poder requerir u ordenar el pago al responsable subsidiario, tal y como se desprende del artículo 37.5 de la LGT, sin embargo, es perfectamente admisible la declaración de responsabilidad tributaria desde el momento en que la Administración ha liquidado la deuda tributaria principal y se ha realizado el presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria, afectando el principio de subsidiariedad tan sólo al requerimiento de pago<sup>631</sup>. Esta anticipación del momento de declaración de la responsabilidad tributaria subsidiaria respecto a la exigibilidad de la deuda al responsable tiene grandes ventajas desde el punto de vista de la seguridad jurídica del responsable tributario. La declaración de responsabilidad subsidiaria antes de la declaración de fallido permite que las medidas cautelares que pueden ser adoptadas antes de que se produzca esta última, según dispone el artículo 37.5 de la LGT, vayan precedidas de una constatación de la responsabilidad tributaria a cargo de la persona a quien se imponen<sup>632</sup> y permite, también, la intervención del responsable tributario en el

---

<sup>631</sup> Esta es también la opinión de la profesora Combarros, quien, partiendo de que la declaración de responsabilidad cumple la función de constatar la realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad y de declarar la existencia de la obligación del responsable, entiende que no hay ningún obstáculo «para que esa declaración pudiera producirse cuando se liquida la obligación al sujeto pasivo, sin que ello viniera a desvirtuar el carácter subsidiario de la obligación, puesto que éste se limita exclusivamente al hecho de que no se exija el cumplimiento al responsable más que cuando se haya declarado insolvente al sujeto pasivo». Vid. V.E. COMBARROS VILLANUEVA, «La responsabilidad tributaria...», *ob. cit.*, pág. 386. En cambio, la doctrina científica se muestra mayoritariamente contraria a la posibilidad de declarar la responsabilidad subsidiaria antes de la declaración de fallido del deudor principal y responsables solidarios. Así se han manifestado, entre otros, M. CORTES DOMINGUEZ, *Ordenamiento...*, *ob. cit.*, pág. 396; J. HERRERO MADARIAGA, «El responsable tributario», *ob. cit.*, pág. 209; J.A. SANCHEZ GALIANA, «El responsable», *ob. cit.*, pág. 639; E. SIMON ACOSTA, «Obligados tributarios», *ob. cit.*, pág. 225; C. PALAO TABOADA, «Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio...», *ob. cit.*, pág. 16; F. PEREZ ROYO, *Derecho Financiero y Tributario...*, *ob. cit.*, pág. 149; J. MARTIN QUERALT, C. LOZANO SERRANO, G. CASADO OLLERO, J.M. TEJERIZO LOPEZ, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, *ob. cit.*, pág. 372; J.J FERREIRO LAPATZA, *Curso de Derecho Financiero español*, *ob. cit.*, pág. 392.

<sup>632</sup> Vid. V.E. COMBARROS VILLANUEVA, «La responsabilidad tributaria...», *ob. cit.*, pág. 386. Por su parte, López Martínez, acogiendo la opinión de la profesora Combarros, también entiende



procedimiento de recaudación dirigido contra el deudor principal y la colaboración de aquél con el acreedor tributario a efectos de la localización de los bienes del deudor principal<sup>633</sup>. Pero, además, determina que el plazo de prescripción de la acción administrativa para declarar la responsabilidad tributaria comience a computarse una vez se ha realizado el presupuesto de hecho de la responsabilidad y se ha liquidado administrativamente la deuda tributaria principal.

### 1.2.2. La liquidación administrativa de la deuda tributaria.

El responsable tributario está obligado a pagar una deuda tributaria ajena y, por eso, no hay responsabilidad tributaria sin una deuda tributaria que poder exigir al responsable (principio de accesoriedad de la responsabilidad tributaria). La realización del hecho imponible y, consiguientemente, el nacimiento de la obligación del sujeto pasivo de pagar la deuda tributaria son presupuestos jurídicos necesarios de la declaración administrativa de responsabilidad tributaria. Ahora bien, todavía cabría preguntarse si la liquidación administrativa de la deuda tributaria ajena es un presupuesto necesario de la declaración de responsabilidad

---

que, «para que la adopción de las medidas cautelares siguiese un proceso lógico-jurídico de acuerdo con la deficiente normativa que las regula, debería dictarse el acto administrativo de derivación de responsabilidad con la notificación de la liquidación al sujeto pasivo, en caso de que el presupuesto de hecho se haya producido, o en el momento en el que la Administración tenga la constatación del mismo en otro caso». Vid. J. LOPEZ MARTINEZ, «Los responsables de las deudas tributarias...», *ob. cit.*, pág. 271-272. También De la Hucha Celador propone la posibilidad de que la Administración pueda emitir un acto de declaración de responsabilidad subsidiaria previo a la declaración de fallido del deudor principal, cuyo contenido se limitaría a constatar la realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad, aunque sin contener la liquidación girada al responsable subsidiario. Vid. F. DE LA HUCHA CELADOR, «Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria...II. La responsabilidad subsidiaria», *ob. cit.*, pág. 63.

<sup>633</sup> Algunos autores que no consideran la posibilidad de declarar la responsabilidad subsidiaria antes de la declaración de fallido del deudor principal, han percibido, no obstante, la conveniencia de que exista un cauce de comunicación entre la Administración y el posible responsable, previo a la derivación de responsabilidad, tal y como sucede en el ámbito civil entre el deudor principal y el fiador, según dispone el artículo 1.832 del C.C. Vid. A. ZABALA RODRIGUEZ-FORNOS, F. LLOPIS GINER, I. DAGO ELORZA, *Aspectos sustantivos...*, *ob. cit.*, pág. 136.

tributaria. Es decir, si para declarar la responsabilidad tributaria, sería necesario liquidar previamente la deuda tributaria o, por el contrario, podría declararse la responsabilidad sin haber dictado previamente el acto de liquidación. No se trata de ver si la liquidación tributaria es un presupuesto jurídico del nacimiento de la responsabilidad tributaria, si lo es del acto administrativo por el que la Administración declara que una persona determinada ha realizado el presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria, y se encuentra por ello obligada a pagar la deuda tributaria ajena. En definitiva, pretendemos ahora proyectar el principio de accesoriadad de la responsabilidad tributaria sobre sus aspectos procedimentales o formales, e intentar determinar si la declaración de responsabilidad tributaria presupone la existencia de una deuda tributaria liquidada administrativamente.

Desde un punto de vista lógico, no parece razonable declarar la responsabilidad tributaria sin haber liquidado previamente la responsabilidad tributaria, pues, para declarar la responsabilidad tributaria no es suficiente con haber comprobado la realización del presupuesto de hecho de la misma. Así, teniendo en cuenta que el responsable tributario está obligado al pago de una deuda tributaria ajena, para declarar la responsabilidad tributaria, la Administración también deberá tener certeza acerca de la existencia de la deuda tributaria y de su cuantía. En definitiva, carece de toda lógica declarar la realización de un presupuesto de responsabilidad tributaria y la consiguiente obligación de pago de una deuda tributaria ajena, cuya existencia y cuantía no se conoce con certeza<sup>634</sup>.

---

<sup>634</sup> En opinión de Lago Montero, la liquidación administrativa es insuprimible para derivar la acción administrativa hacia el responsable tributario, por dos razones. «En primer lugar, porque carece de lógica procedimental, a nuestro juicio, exigir su prestación al responsable sin antes haber liquidado, notificado y, por tanto, exigido su deuda al deudor principal. Y en segundo lugar, porque el responsable debe conocer el alcance de su responsabilidad, que debe venir precisamente delimitada por la deuda tributaria liquidada y no satisfecha en periodo voluntario por el deudor principal». Vid. J.M<sup>a</sup>. LAGO MONTERO, «El procedimiento...», *ob. cit.*, pág. 675.

Pero, además, desde el punto de vista legal, el artículo 37.4 de la LGT prevé que el acto de declaración de responsabilidad tributaria sea notificado, con expresión de los elementos esenciales de la liquidación. Esta liquidación, a la que hace referencia el artículo 37.4 de la LGT, solamente puede ser la liquidación administrativa de la deuda tributaria principal<sup>635</sup>. En nuestra opinión, la liquidación mencionada por el artículo 37.4 de la LGT no puede ser la realizada por el propio sujeto pasivo. En primer lugar, porque, cuando la Ley 25/1995 –de la que procede la actual redacción del artículo 37.4 de la LGT– pretende referirse a la autoliquidación, lo hace distinguiendo entre liquidación y autoliquidación<sup>636</sup>. En segundo lugar, porque, a pesar de que la Administración está facultada desde 1995 para iniciar el procedimiento de apremio sin haber liquidado administrativamente la deuda tributaria, tal y como se desprende de la actual redacción del artículo 127.2 del RGR<sup>637</sup>, no pensamos que el reconocimiento de deuda realizado por el sujeto pasivo, al presentar la autoliquidación de la deuda tributaria sin ingreso de la misma, pueda hacerse valer frente a un tercero, como es el responsable tributario. Recordemos que la declaración del sujeto pasivo puede ser equiparada a la confesión extrajudicial<sup>638</sup>, y que ésta, según el artículo 1.232 del C.C., hace

---

<sup>635</sup> La necesidad de notificar los medios de impugnación que puedan ser ejercidos por los responsables solidarios, tanto contra la liquidación practicada como contra la extensión y fundamento de su responsabilidad, según prevé el artículo 12.3.2 c) del RGR, ha sido uno de los motivos fundamentales por los cuales algunos autores han venido entendiendo que la liquidación a la que se refiere el artículo 12.3.2 a) del RGR no puede ser la liquidación realizada por el propio deudor principal. *Vid.* F. DE LA HUCHA CELADOR, «Algunas consideraciones...(I). La responsabilidad solidaria», *ob. cit.*, pág. 74 (nota 24); S. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, *Los responsables tributarios*, *ob. cit.*, pág. 152.

<sup>636</sup> Este sería el caso, por ejemplo, de los artículos 126 y 127 de la LGT.

<sup>637</sup> *Vid.* F. PEREZ ROYO, *Derecho Financiero y Tributario*, págs. 238 y ss.; F. PEREZ ROYO, A. AGUALLO AVILES, *Comentarios a la reforma...*, *ob. cit.*, págs. 493-494.

<sup>638</sup> *Vid.* J. MARTIN QUERALT, C. LOZANO SERRANO, G. CASADO OLLERO, J.M. TEJERIZO LOPEZ, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, *ob. cit.*, pág. 401.

prueba únicamente contra su autor<sup>639</sup>. Consiguientemente, consideramos que la liquidación administrativa constituye un presupuesto jurídico necesario para declarar la responsabilidad tributaria<sup>640</sup>.

De lo anterior se desprende que, en los tributos gestionados mediante un sistema de autoliquidación e ingreso por el deudor principal, cuando este sujeto no haya presentado la declaración-liquidación de la deuda tributaria, la declaración de responsabilidad tributaria no se podrá realizar mientras no se haya producido la liquidación administrativa de aquélla. En estos casos, no será procedente la declaración de responsabilidad tributaria en un momento anterior al vencimiento del plazo reglamentario para el ingreso marcado por la normativa del tributo correspondiente, puesto que antes de la liquidación administrativa de la deuda tributaria no existirá formalmente certeza sobre la existencia y cuantía de la deuda tributaria principal, pero sí podrá dictarse antes del vencimiento del período voluntario de pago concedido al deudor principal por el acto administrativo de liquidación tributaria<sup>641</sup>. Pero tampoco será posible declarar la responsabilidad

---

<sup>639</sup> La Disp. Derogatoria Unica de la nueva Ley de Enjuiciamiento Civil, aprobada por la Ley 1/2000, de 7 de enero, deroga el artículo 1.232 del C.C. La nueva Ley de Enjuiciamiento Civil, que no entrará en vigor hasta el día 8 de enero de 2001, no contempla la confesión como medio de prueba. Según advierte la Exposición de Motivos de dicha Ley, «la confesión, en exceso tributaria de sus orígenes históricos, en gran medida superados, y, por añadidura, mezclada con el juramento, es sustituida por una declaración de las partes, que se aleja extraordinariamente de la rigidez de la absolución de las partes».

<sup>640</sup> Algo similar han entendido Pérez Royo y Aguallo Avilés, pues, según estos autores, mientras no concluyan las actuaciones inspectoras y se dicte por el órgano competente el acto administrativo de liquidación, no se sabe a ciencia cierta si existe deuda que pagar o, lo que es igual, se desconoce si hay o no deudor principal. Si se desconoce cuál es exactamente la deuda tributaria, según estos autores, no es posible notificar un acto de derivación de responsabilidad que debe contener éste entre otros extremos. Vid. F. PEREZ ROYO, A. AGUALLO AVILES, *Comentarios a la Reforma...*, ob. cit., págs. 104-105. No sucede lo mismo en el Derecho tributario alemán, tal y como se desprende del parágrafo 191 de la AO de 1977. Vid. H. MÖSBAUER, *Die Haftung für die Steuerschuld*, ob. cit., págs. 273-274.

<sup>641</sup> Vid. A. ZABALA RODRIGUEZ-FORNOS, F. LLOPIS GINER, I. DAGO ELORZA, *Aspectos sustantivos...*, ob. cit., 129; F. DE LA HUCHA CELADOR, «Algunas consideraciones...(I). La responsabilidad solidaria», ob. cit., pág. 74; S. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, *Los responsables tributarios*, ob. cit., pág. 152; J.M<sup>a</sup>. LAGO MONTERIO, «El procedimiento...», ob. cit., pág. 675. En

tributaria, sin haber liquidado administrativamente la deuda tributaria, cuando el deudor principal haya presentado la declaración-liquidación sin efectuar el ingreso de la misma. Aunque en estos casos no es necesaria la liquidación administrativa para proceder al apremio o ejecución del patrimonio del deudor principal, lo que podría hacer pensar que sería admisible la declaración de la responsabilidad tributaria a partir de la liquidación realizada por el propio sujeto pasivo, entendemos que dicha declaración debe recibir el tratamiento de una confesión extrajudicial por parte del deudor principal, tal y como se encontraba regulada en el artículo 1.232 del C.C., que no probará la existencia y cuantía de la deuda tributaria frente al responsable tributario.

### 1.2.3. Subsistencia de la acción administrativa para liquidar la deuda tributaria y para exigir al deudor principal el pago de la deuda tributaria liquidada.

El responsable tributario está obligado al pago de la deuda tributaria ajena junto al sujeto pasivo; solamente está obligado al pago en la medida en que existe un sujeto pasivo obligado al pago de dicha deuda, y mientras el sujeto pasivo todavía lo esté (*principio de accesoriedad de la responsabilidad tributaria*). Así pues, la extinción del derecho de la Administración a exigir al deudor principal el pago de la deuda tributaria, o mejor, la extinción de la facultad de la Administración para liquidar la deuda tributaria o para exigir el pago de las deudas tributarias que se

---

contra de esta opinión se ha mostrado la profesora Fernández Junquera, quien ha entendido que «nada se opondrá a que en periodo voluntario se pueda realizar, cuando menos, la notificación de la declaración de responsabilidad exclusivamente sin que contenga la liquidación, la cual ya le permitiría al responsable darse por enterado de su situación, y efectuar el ingreso en periodo voluntario, si lo estimaba oportuno». Según esta autora, la posibilidad de pago durante el periodo voluntario es la justificación jurídica de que el propio RGR extienda la responsabilidad a la totalidad de los elementos de la deuda tributaria, pues de esta forma el responsable habrá tenido la posibilidad de realizar el pago antes de que se devenguen los intereses de demora, el recargo de apremio, las sanciones y las costas procesales. *Vid.* M. FERNANDEZ JUNQUERA, «Reflexiones en torno al responsable...», *ob. cit.*, pág. 427 y ss.

encuentren liquidadas, impide a aquélla declarar administrativamente la responsabilidad tributaria<sup>642</sup>. Teniendo en cuenta que la liquidación administrativa es un presupuesto jurídico necesario para declarar la responsabilidad tributaria, la pérdida del poder para liquidar una determinada deuda tributaria, impedirá también declarar la responsabilidad tributaria. De la misma manera, cuando la Administración haya perdido el poder para exigir al sujeto pasivo el pago de la deuda tributaria, tampoco tendrá derecho a exigirlo al responsable tributario, de modo que la potestad para declarar la responsabilidad tributaria quedará sin fundamento material alguno.

### **1.3. Procedimiento y competencia para declarar la responsabilidad.**

#### 1.3.1. Órgano competente para declarar la responsabilidad.

La LGT guarda absoluto silencio sobre el órgano de la Administración competente para realizar dicha declaración. Por su parte, el RGR establece en el artículo 12.3.2), en relación con la responsabilidad solidaria, que «si no ha sido declarada y notificada anteriormente, una vez transcurrido el período voluntario, *el órgano de recaudación* dictará acto administrativo de declaración de responsabilidad solidaria y requerimiento al responsable o a cualquiera de ellos, si son varios, para que efectúe el pago»; mientras que el artículo 14.2 del RGR establece que «el acto administrativo de derivación de responsabilidad será dictado por *el órgano de recaudación que tenga a su cargo la tramitación del expediente*». Además, la Instrucción del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de

---

<sup>642</sup> Así lo prevé expresamente la AO de 1977 en el párrafo 191, apartado cuarto. En este mismo sentido, el profesor Calvo Ortega afirma que «no podrá derivarse la responsabilidad cuando haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación de frente al sujeto pasivo, ya que en estos supuestos estaríamos en presencia de una deuda tributaria prescrita y que por tanto, no podría derivarse». *Vid.* R. CALVO ORTEGA, «La responsabilidad tributaria subsidiaria», *ob. cit.*, pág. 142.

Administración Tributaria de 2 de noviembre de 1995, relativa a los responsables en el pago de las deudas tributarias, en relación con la responsabilidad solidaria, establece: «requerido el deudor principal, en voluntaria y en ejecutiva, sin haber realizado el ingreso habiéndose intentado sin éxito lograr la satisfacción de los créditos, se iniciará el procedimiento para declarar la responsabilidad solidaria, debiéndose incorporar al expediente, del que se dará audiencia al interesado, cuantos documentos acrediten la concurrencia de los presupuestos de hecho que den lugar a la responsabilidad a exigir», añadiendo que «se dictará, por *el Jefe de la Dependencia de Recaudación*, acto administrativo que declarará la responsabilidad solidaria y determinará el alcance de la misma».

Tanto los preceptos del RGR mencionados, como la Instrucción del Departamento de Recaudación, permiten entender que la responsabilidad tributaria será declarada por el Jefe de la Dependencia de Recaudación que sea competente para la recaudación en período ejecutivo de la deuda tributaria, cuando le conste la existencia e identidad de quienes sean responsables solidarios o subsidiarios a través de documentos que acrediten la concurrencia de los presupuestos de hecho que den lugar a la responsabilidad a exigir, y sin que dichos órganos estén facultados para la apertura de unas diligencias previas dirigidas a la comprobación de la existencia de responsables solidarios o subsidiarios de una determinada deuda tributaria<sup>643</sup>. Habitualmente esos documentos consistirán en diligencias de la Inspección de Hacienda, pues, según dispone el artículo 47 d) del RGI, «en particular, la Inspección hará constar en

---

<sup>643</sup> Frente a lo dispuesto por el RGR y por la Orden Ministerial de 17 de abril de 1991, que atribuyen la competencia para dictar el acto de derivación de la responsabilidad subsidiaria al órgano de recaudación y al Jefe de la Dependencia de Recaudación y a sus Adjuntos, respectivamente; la Sentencia del T.S. de 16 de mayo de 1991 consideró que la competencia correspondía al órgano a quien corresponda la determinación de la deuda tributaria (el de gestión o liquidador, y no el recaudador). Posteriormente, la Resolución de 26 de abril de 1995, del Presidente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, señaló nuevamente que la competencia se encuentra atribuida a los órganos de recaudación; concretamente, al Jefe de la Dependencia Central de Recaudación, los Jefes Regionales de Recaudación y los Administradores de la Agencia.

diligencia para permitir la incoación del correspondiente expediente administrativo: d) la identidad de quienes sean responsables solidarios o puedan serlo subsidiariamente, así como las circunstancias y antecedentes determinantes de tal responsabilidad». Dicha atribución de competencia para declarar la responsabilidad a los órganos de recaudación es lógica, teniendo en cuenta que el responsable tributario es un obligado al pago de una deuda ajena, y que la actuación de la Administración frente al responsable tributario está dirigida a la realización de un derecho de crédito contra el responsable como medio para satisfacer el interés material del acreedor tributario en percibir la prestación tributaria que el sujeto pasivo está obligado a proporcionar como consecuencia de la realización del hecho imponible<sup>644</sup>. Pero, también es respetuosa con el principio de economía procesal, en la medida en que el cumplimiento por el deudor principal en período voluntario convertiría al acto de declaración de responsabilidad dictado antes de ese momento en un acto superfluo.

Sin embargo, algunos autores han defendido la posibilidad de que los órganos de la Inspección estuvieran también autorizados para declarar la responsabilidad tributaria, cuando en el curso de sus actuaciones conocieran de la existencia de la misma<sup>645</sup>. Esta idea podría encontrar apoyo en el artículo 12.3.1) del

---

<sup>644</sup> El procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria, aunque tiene naturaleza declarativa y presupone siempre una actividad de comprobación por parte de la Administración tributaria, debe ser entendido como un procedimiento incidental dentro del procedimiento de recaudación de la deuda tributaria. *Vid.* A. ZABALA RODRIGUEZ-FORNOS, I. DAGO ELORZA, F. LLOPIS GINER, *Aspectos sustantivos y procedimentales de la recaudación*, *ob. cit.*, pág. 134.

<sup>645</sup> *Vid.* J. LOPEZ MARTINEZ, «Los responsables de las deudas tributarias y el procedimiento de gestión», *ob. cit.*, págs. 278-279. Por su parte, la jurisprudencia ha admitido en varias ocasiones la competencia de un órgano liquidador para declarar la responsabilidad tributaria, considerando incompetente, al mismo tiempo, al órgano de recaudación. En este sentido podrían citarse la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 1991, en la que se atribuía la titularidad de la competencia para declarar la responsabilidad tributaria al órgano a quien corresponda la determinación de la deuda tributaria; y más recientemente, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 9-3-1998. Ahora bien, no debemos olvidar que en ambos casos se trataba de aplicar la regulación anterior al RGR de 1990, a saber, el RGR de 1968 y la Instrucción General de Recaudación de 1969, en las que se obligaba al órgano de gestión a notificar al responsable solidario la liquidación de la



RGR, que admite la declaración y notificación de la responsabilidad solidaria en cualquier momento anterior al vencimiento del período voluntario, sin indicar, en estos casos, el órgano administrativo competente para la declaración de responsabilidad, tal y como el mismo precepto hace en relación con los supuestos de responsabilidad solidaria con declaración y notificación una vez transcurrido el período voluntario de pago correspondiente al deudor principal. Además, el contenido del artículo 71 del RGI permite que se extienda el acta para recoger la propuesta de liquidación ante un responsable solidario<sup>646</sup>, lo que, una vez reinterpretado de conformidad con la exigencia de declaración de responsabilidad tributaria recogida en el artículo 37.4 de la LGT tras la reforma realizada por la Ley 25/1995, podría fundamentar la posibilidad de declarar la responsabilidad tributaria por los propios órganos de la Inspección en un expediente incidental al procedimiento de comprobación e investigación. De esta forma, podría entenderse que la responsabilidad solidaria puede ser declarada por el órgano de gestión en el momento de realizar la liquidación o, incluso en un momento anterior a la emanación de ese mismo acto.

Ahora bien, entendemos que la posibilidad de que los órganos de gestión o de inspección sean quienes declaren la responsabilidad tributaria, no debe ser admitida después de la entrada en vigor del RGR, ni siquiera en los supuestos de responsabilidad solidaria. A pesar de que el artículo 12.3, 1) del RGR reconoce la posibilidad de que la responsabilidad solidaria sea declarada y notificada en cualquier momento anterior al vencimiento del período voluntario, lo que unido a la posibilidad de la inspección de extender el acta directamente del responsable

---

deuda tributaria al mismo tiempo de notificación al sujeto pasivo, de lo que se deducía que el órgano de gestión debía declarar previamente la responsabilidad solidaria.

<sup>646</sup> Según la Sentencia de la A.N. de 17 del 1 de 1995, el responsable tributario no puede figurar en el acta levantada por la Inspección como «obligado tributario», en lugar de figurar como tal el sujeto pasivo de la imposición.

solidario, podría llevar a pensar que la responsabilidad solidaria puede ser declarada durante el procedimiento de inspección, entendemos que la declaración de responsabilidad tributaria siempre será un acto administrativo dictado por el órgano de recaudación después de haber sido liquidada administrativamente la deuda tributaria. Aunque la norma reglamentaria deje indeterminado el momento, anterior al vencimiento del período voluntario, en el que la responsabilidad solidaria puede haber sido declarada, venimos entendiendo que la liquidación administrativa de la deuda tributaria ajena es presupuesto jurídico necesario para declarar la responsabilidad tributaria.

El hecho de que el artículo 71 del RGI permita extender el acta ante el responsable solidario, no significa necesariamente que en ese instante la responsabilidad haya sido ya declarada. Esto es así, en primer lugar, porque según se deduce del artículo 37.4 de la LGT la declaración de responsabilidad es únicamente condición indispensable para exigir el pago al responsable, lo que permite pensar que no lo será para otro tipo de actuaciones. Pero, además, el artículo 71.2 del RGI establece que las actas y liquidaciones resultantes de las actas suscritas con el sujeto pasivo o retenedor se notificarán a los responsables solidarios, *cuyas circunstancias consten con arreglo a lo dispuesto en la letra d) del apartado tercero del artículo 47 de este Reglamento*; lo que lleva a entender que bastará con que en las diligencias levantadas conste la identidad de quienes sean responsables solidarios, sin necesidad de haber declarado la responsabilidad tributaria. La única posibilidad sería, entonces, entender que la Inspección dictará el acto de declaración de responsabilidad tributaria una vez haya dictado el de liquidación, lo que no sólo carece de fundamento positivo, más allá de la admisibilidad de una declaración de responsabilidad tributaria anterior al vencimiento del período voluntario de pago, sino que resulta contraria al principio de economía procesal, que exige esperar a declarar la responsabilidad tributaria a que se produzca el impago por el deudor principal en el período voluntario.

### 1.3.2. Instrucción del procedimiento de declaración de la responsabilidad.

Iniciado de oficio el procedimiento administrativo dirigido a la declaración de la existencia de responsabilidad tributaria y de su alcance, comienza la fase de instrucción, en la que la Administración comprobará la realización de alguno de los presupuestos de hecho que dan lugar a la obligación de pago de la deuda tributaria ajena. En relación con la fase de instrucción de dicho procedimiento, el artículo 37.4 de la LGT, reformado por la Ley 25/1995, establece que antes de dictar el acto administrativo por el que se declare y se determine el alcance de la responsabilidad tributaria, se dará audiencia al interesado<sup>647</sup>. De esta forma, la LGT trata de superar la posición que la Administración había mantenido respecto a la realización de un trámite de audiencia previo a la resolución del expediente, ante la falta de una referencia expresa de la Ley al mismo, mostrándose siempre contraria al mismo, incluso, después de la aprobación de la Ley 30/1992, de aplicación subsidiaria a los procedimientos administrativos de gestión tributaria<sup>648</sup>.

---

<sup>647</sup> La Ordenanza Tributaria alemana, antes de dictar un acto de declaración de responsabilidad contra un abogado, un agente de la propiedad industrial, un notario, un asesor fiscal, un apoderado tributario, un revisor de cuentas o un censor jurado de cuentas, cuando dicha responsabilidad derive de la realización del presupuesto previsto en el parágrafo 69 (responsabilidad de los representantes) en el ejercicio de su profesión, obliga a la Administración a permitir a la corporación profesional competente a exponer las consideraciones que, a su juicio, sean relevantes para la decisión. *Vid. Ordenanza Tributaria alemana*, Traducción y notas por C. PALAO TABOADA, *ob. cit.*, págs. 156-157. Por lo demás, el Derecho alemán exige, igualmente, la audiencia del responsable tributario antes de dictar el acto declarativo de responsabilidad tributaria. La audiencia al interesado en el procedimiento administrativo es considerada por la doctrina científica alemana como un componente imprescindible del procedimiento administrativo, por exigencia del principio del Estado de Derecho recogido en el Art. 20.3 de la GG. *Vid. H. MÖSBAUER, Die Haftung für die Steuerschuld, ob. cit.*, págs. 280-281.

<sup>648</sup> En primer lugar, cabe destacar el Informe de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, de 21 de diciembre de 1990, sobre la derivación de responsabilidad a los administradores (publicado en *Impuestos*, 1991, Vol. I, págs. 434-440), rechazaba la necesidad de celebrar el trámite de audiencia anterior a la declaración de responsabilidad tributaria, al no tener dicho procedimiento carácter sancionador y, en la medida en que la resolución estuviera debidamente motivada y notificada, por no producir indefensión del interesado. Por su parte, tampoco el TEAC consideró necesaria la audiencia del interesado en el procedimiento de declaración de la responsabilidad, destacando las Resoluciones de 10 de noviembre de 1993 y de 23

A ello cabría añadir el derecho del interesado, otorgado por la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, a aducir alegaciones y aportar documentos u otros elementos de juicio en cualquier momento del procedimiento de gestión tributaria anterior al trámite de audiencia o, en su caso, a la redacción de la propuesta de resolución<sup>649</sup>.

El trámite de audiencia al interesado, dirigido a poner a disposición de la Administración la información y los elementos de juicio suficientes para dictar el acto declarativo de responsabilidad, pero, sobre todo, a garantizar a los particulares la mejor defensa de sus derechos e intereses, permitirá al interesado realizar las alegaciones que considere oportunas en defensa de sus intereses, además de facilitarle el conocimiento de la totalidad del expediente, lo que le permitirá, después, realizar una defensa eficaz y completa de dichos intereses<sup>650</sup>.

---

de febrero de 1994. Por el contrario, el Tribunal Superior de Justicia de Baleares, en las Sentencias de 7 de marzo de 1990 y de 24 de septiembre de 1991, entendió necesario la realización del trámite de audiencia. *Vid.* A.M<sup>a</sup>. DELGADO GARCIA, «El trámite de audiencia en la derivación de la responsabilidad tributaria», *C.T.*, núm. 78, 1996, págs. 34-37; F. PEREZ ROYO, A. AGUALLO AVILES, *La reforma...*, *ob. cit.*, págs. 110-111.

<sup>649</sup> La Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, reconoce, tanto el derecho a ser oído en el trámite de audiencia con carácter previo a la redacción de la propuesta de resolución (art. 3, L), como el derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución (art. 3, K). En particular, el artículo 21 de la misma establece: «Los contribuyentes podrán, en cualquier momento del procedimiento de gestión tributaria anterior al trámite de audiencia o, en su caso, a la redacción de la propuesta de resolución, aducir alegaciones y aportar documentos u otros elementos de juicio, que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución», mientras que el artículo 22 dispone: «1. En todo procedimiento de gestión tributaria se dará audiencia al interesado antes de redactar la propuesta de resolución para que pueda alegar lo que convenga a su derecho. 2. Se podrá prescindir del trámite de audiencia cuando no figuren en el procedimiento, ni sean tenidos en cuenta en la resolución, otros hechos ni otras alegaciones y pruebas que las aducidas por el interesado». Por su parte, el artículo 1 de esta misma Ley permite extender las referencias realizadas a los contribuyentes, también a los responsables.

<sup>650</sup> *Vid.* E. GARCIA DE ENTERRIA, T.R. FERNANDEZ, *Curso...*, *ob. cit.*, pág. 490; A.M<sup>a</sup>. DELGADO GARCIA, «El trámite de audiencia...», *ob. cit.*, págs. 30-32. En este sentido, la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha destacado la doble garantía que supone el trámite de audiencia, para la Administración, «que así puede reunir todos los medios de ilustración que le permitan un mejor acierto en su resolución», y para los particulares, «al permitirles acordar los

En este sentido, el trámite de audiencia previo a la declaración de responsabilidad tributaria, no sólo deberá ponerse a la vista del interesado el expediente de declaración de responsabilidad, es decir, aquellos documentos en posesión de la Administración que acreditan la concurrencia de los presupuestos de hecho que dan lugar a la responsabilidad, sino que también deberá mostrarse el expediente de liquidación de la deuda tributaria, cuando la deuda derivada haya sido liquidada administrativamente, con tal de que posteriormente pueda impugnar eficazmente la liquidación tributaria. A la vista del expediente, el responsable tributario podrá presentar un escrito de alegaciones, en el que trate de probar la falta de realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad o la inexistencia de la deuda tributaria, sin que pueda formular alegación alguna, en este momento, contra el contenido del acto de liquidación tributaria. Este trámite deberá celebrarse en el momento inmediatamente anterior a la adopción del acuerdo, y su omisión dará lugar a la anulabilidad del acto de declaración de responsabilidad<sup>651</sup>.

Además de la obligación de dar audiencia al interesado antes de declarar la responsabilidad tributaria y del derecho a aducir alegaciones y aportar documentos u otros elementos de juicio en cualquier momento del procedimiento, el responsable tributario gozará de los demás derechos y garantías procedimentales que recoge el Capítulo IV de la Ley 1/1998. Así, el responsable tributario tiene derecho a conocer en cualquier momento del desarrollo del procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria el estado de su tramitación; derecho a conocer la identidad de las autoridades y personal al

---

elementos de hecho y jurídicos que a su derecho convengan, consideración que eleva este trámite a presupuesto básico de garantía procesal, derivado, del principio general de Derecho de que “nadie puede ser condenado sin ser oído”» (STS de 28 de febrero de 1974, STS de 8 de febrero de 1988).

<sup>651</sup> Vid. E. GARCIA DE ENTERRIA, T.R. FERNANDEZ, *Curso...*, *ob. cit.*, pág. 490-492; A.M<sup>a</sup>. DELGADO GARCIA, «El trámite de audiencia...», *ob. cit.*, págs. 39 y ss.

servicio de la Administración bajo cuya responsabilidad se tramite el procedimiento; a la expedición de certificaciones y copias acreditativas de la presentación de declaraciones y documentos; derecho a acceder a los registros y documentos que, formando parte del expediente, obren en los archivos administrativos; y derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración. Asimismo, la Administración estará obligada a resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en el procedimiento seguido contra el responsable; se deberá otorgar carácter reservado a los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria; esta última deberá facilitar en todo momento al responsable el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones; y el plazo máximo de resolución del procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria será de seis meses.

Por otro lado, entendemos que la regulación de los derechos y garantías en el procedimiento sancionador, establecida en el Capítulo VII de la Ley 1/1998, no ha tenido mayor incidencia sobre el estatuto jurídico del responsable tributario que su aplicación cuando dicho sujeto haya de ser sancionado por el incumplimiento de sus deberes como responsable tributario. Es decir, en la medida en que no consideramos admisible exigir al responsable tributario el pago de una sanción tributaria ajena –ni siquiera en los casos en los que el responsable podría ser sancionado por su participación en la comisión de la infracción, si la participación estuviera sancionada en nuestro ordenamiento tributario–, lo dispuesto en los artículos 34 y 35 de la Ley 1/1998 no afecta de manera particular al responsable tributario. Al responsable tributario no se le puede exigir el pago de una sanción ajena a título de responsable tributario, por tanto, la declaración de responsabilidad tributaria no se realizará mediante expedientes distintos e independientes según tenga por objeto la deuda tributaria en sentido estricto o la sanción. Tampoco será necesario esperar a que adquiera firmeza el recurso o reclamación contra el acto de imposición de una sanción al deudor principal, antes

de requerir el pago al responsable tributario, porque las sanciones cuya ejecutividad queda en suspenso por tales motivos no pueden ser exigidas al responsable tributario.

Por último, debemos señalar que en la doctrina científica alemana se ha entendido que la Administración tributaria no se encuentra en todo caso obligada a declarar la responsabilidad tributaria de una determinada persona que ha realizado el presupuesto de hecho que obliga a responder de la deuda tributaria. En este sentido, se ha entendido que la Administración deberá decidir si resulta oportuno dictar el acto de declaración de responsabilidad tributaria, considerando que en el procedimiento de declaración de responsabilidad rige un principio de oportunidad (*Opportunitätsgrundsatz*)<sup>652</sup>. Así, la autoridad financiera está facultada para actuar discrecionalmente en dos sentidos distintos. Por un lado, deberá decidir si dictar un acto de declaración de responsabilidad, a lo que se denomina discrecionalidad de resolución (*Entschließungsermessen*). A este respecto, la Administración solamente debería dictar un acto de declaración de responsabilidad cuando apreciase la existencia de dificultades para realizar el crédito tributario sobre el deudor principal. Por otro lado, cuando existan varias personas obligadas como responsables tributarios al pago de la deuda tributaria, debe también decidir a cuál de esas personas se ha de reclamar; a lo que se denomina discrecionalidad de elección (*Auswahlermessen*). De este modo, cuando existan varios responsables tributarios, la Administración deberá preferir a quienes son causantes de la lesión del crédito tributario frente a quienes no lo son; asimismo, también deberá preferir a quien posee capacidad económica para realizar la prestación tributaria, frente a quien tiene dificultades económicas para realizar el pago.

---

<sup>652</sup> Vid. M. BOCK, J. BECKER, «Die Haftung für Steuerschulden (Teil II)», *ob. cit.*, pág. 237.

#### **1.4. Límite temporal para el ejercicio de la acción para declarar la responsabilidad tributaria.**

Si acudimos al Derecho positivo, comprobaremos que la LGT no regula de manera expresa la vigencia temporal de la potestad administrativa de declaración de la responsabilidad tributaria<sup>653</sup>. El artículo 64 de la LGT únicamente se refiere a la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, de la acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas, de la acción para imponer sanciones tributarias y del derecho a la devolución de ingresos indebidos. Es fácil comprobar que, mientras que el derecho a exigir al responsable tributario el pago de la deuda tributaria quedaría comprendido en letra b) del artículo 64 de la LGT, por el contrario, la potestad administrativa para declarar la responsabilidad tributaria no puede ser reconducida a ninguna de las categorías contempladas en dicho precepto; no tanto porque el artículo 66 de la LGT mencione únicamente al sujeto pasivo, sino porque, a través de la potestad para declarar la responsabilidad tributaria, ni se determina la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, ni se exige el pago de las

---

<sup>653</sup> En cambio, el Derecho alemán regula expresamente el plazo para declarar la responsabilidad tributaria. Según el parágrafo 191.3 de la AO de 1977, «el plazo para la determinación de la responsabilidad será de cuatro años; en los casos del parágrafo 70 (responsabilidad tributaria del representado) será de diez años cuando se trate de defraudación fiscal y de cinco años cuando se trate de reducción del impuesto por negligencia grave; en los casos del parágrafo 71 (responsabilidad tributaria de defraudador y del receptor tributarios) de diez años. Dicho plazo comenzará con la terminación del año natural en el que se haya realizado el hecho al que la ley vincula la responsabilidad. Si el impuesto del que se responde todavía no hubiera sido liquidado, el plazo para determinar la responsabilidad mediante el correspondiente acto de declaración no terminará hasta que expire el de liquidación del impuesto; en caso contrario regirá en lo que proceda el parágrafo 171, apartado 10 (Este último dispone que, «cuando para la liquidación de un impuesto sea vinculante un acto de fijación, un acto de determinación del líquido imponible u otro acto administrativo –acto de determinación de fundamentos de la imposición–, el plazo de liquidación no terminará antes de transcurrir un año a partir de la notificación del acto de determinación de fundamentos de la imposición»). Vid. *Ordenanza Tributaria alemana*, Traducción y Notas por C. PALAO TABOADA, *ob. cit.* págs. 144 y 157. Este plazo para declarar la responsabilidad tributaria, al igual que el plazo para liquidar la deuda tributaria, no estará sujeto a ninguna causa de interrupción, tan sólo de suspensión. Vid. KLEIN, F.; ORLOP, G., *Abgabenordnung Kommentar*, 2ª ed., München, C.H. Beck, 1979, comentario al parágrafo 191; J. GÜTH, R. LING, *Steuerrechtliche Haftung, ob. cit.*, pág. 61.



deudas tributarias liquidadas, ni tampoco se impone una sanción tributaria, y mucho menos se pide la devolución de un ingreso indebido<sup>654</sup>.

Sin embargo, la imposibilidad de reconducir la potestad administrativa de declaración de la responsabilidad tributaria a alguno de los supuestos de prescripción regulados en el artículo 64 de la LGT no debería significar, en ningún caso, la vigencia ilimitada en el tiempo de aquella potestad. El principio de seguridad jurídica exige que la potestad de declarar la responsabilidad tributaria quede limitada en el tiempo, sin que la Administración pueda decidir arbitrariamente en qué momento proceder a su ejercicio, con el único límite temporal que se deriva indirectamente de la sujeción de la potestad para liquidar la deuda tributaria y para exigir el pago al deudor principal a la prescripción impropia que regula el artículo 64 de la LGT<sup>655</sup>. Pues bien, la potestad para declarar la responsabilidad tributaria también se extingue por el transcurso del tiempo, como consecuencia de la aplicación del artículo 40 de la Ley General Presupuestaria (LGP). Según el primer apartado de dicho precepto, «salvo lo establecido por las Leyes reguladoras de los distintos recursos, prescribirá a los

---

<sup>654</sup> La prescripción de la facultad de declarar la responsabilidad tributaria, además de la de exigir el pago de la deuda tributaria al responsable tributario viene siendo admitida por un importante sector de la doctrina científica. No obstante, por lo general se entiende que la prescripción del ejercicio de la potestad administrativa de declarar la responsabilidad tributaria encontraría su fundamento legal en el artículo 64 a) de la LGT, a pesar de que dicho precepto no se refiera a la declaración de responsabilidad sino a la liquidación de la deuda tributaria. Vid. J.A. SANCHEZ GALIANA, «El responsable», *ob. cit.*, pág. 657; A. ZABALA RODRIGUEZ-FORNOS, I. DAGO ELORZA, F. LLOPIS GINER, *Aspectos sustantivos y procedimentales...*, *ob. cit.*, pág. 133; S. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, *Los responsables tributarios*, *ob. cit.*, pág. 164; A. LOPEZ DIAZ, «Pluralidad de sujetos obligados y prescripción de la obligación tributaria», en *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, Madrid, I.E.F.-Marcial Pons, 1997, *ob. cit.*, págs. 462 y ss.

<sup>655</sup> Como advierte el profesor Falcón y Tella, «el principio de indisponibilidad o inderogabilidad de la obligación tributaria, consecuencia del carácter público del interés tutelado, excluye que el silencio de la Administración pueda interpretarse como una renuncia a hacer efectivo el crédito tributario. En materia tributaria, la prescripción tiene un fundamento exclusivamente objetivo, que puede reconducirse inicialmente al principio de seguridad jurídica». Vid. R. FALCON Y TELLA, *La prescripción en materia tributaria*, Madrid, La Ley, 1992, págs. 68-69.

cinco años el derecho de la Hacienda Pública: a) A reconocer o liquidar créditos a su favor, contándose dicho plazo desde el día en que el derecho pudo ejercitarse»<sup>656</sup>.

En nuestra opinión, el artículo 40 de la LGP somete la potestad administrativa para declarar la responsabilidad tributaria, al igual que el artículo 64 de la LGT en relación con la potestad para liquidar la deuda tributaria y la potestad de ejecutar forzosamente el patrimonio de los obligados al pago, a un plazo de prescripción, aunque se trata de una prescripción impropia. Esta idea es rechazada generalmente por parte de la doctrina científica, al considerar que las potestades administrativas son imprescriptibles<sup>657</sup>. Así, partiendo de que las potestades administrativas son imprescriptibles por naturaleza, y que la posibilidad de interrupción del plazo impide hablar de caducidad, el profesor Falcón y Tella considera que el artículo 64 de la LGT, al referirse al derecho para liquidar la deuda tributaria y a la acción para exigir el pago de las deudas liquidadas, regula la prescripción de las deudas tributarias no liquidadas y de las deudas tributarias liquidadas, respectivamente<sup>658</sup>. Por su parte, el profesor Ferreiro

---

<sup>656</sup> El plazo de 5 años al que hace referencia el artículo 40 de la LGP deberá entenderse sustituido por el de 4 años, después de la entrada en vigor del artículo 24 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, la cual se produjo el día 1 de enero de 1999, según lo dispuesto en la Disp. Final 7ª de dicha Ley.

<sup>657</sup> El razonamiento de la mayor parte de la doctrina científica tiene su punto de partida en el principio de imprescriptibilidad de las potestades administrativas, formulado por Santi Romano (Vid. S. ROMANO, *Fragmentos de un diccionario jurídico*, Buenos Aires, Ediciones Jurídicas Europa-América, 1964, págs. 121 y ss.). Según el profesor Falcón y Tella, «esta conclusión es importante en materia tributaria, pues, como sabemos, el art. 64 de la Ley General se refiere a la «prescripción» de determinadas potestades administrativas, como la liquidatoria o la recaudatoria», de lo que resulta –según el profesor Falcón y Tella– la necesidad de realizar una interpretación correctiva: «o bien no se trata de plazos de prescripción, sino de caducidad, o bien dichos plazos no operan directamente sobre potestades administrativas, sino sobre la obligación a cuya determinación o exigencia dichas potestades se encaminan». Vid. R. FALCON Y TELLA, *La prescripción en materia tributaria*, ob. cit., pág. 53.

<sup>658</sup> Vid. R. FALCON Y TELLA, *La prescripción en materia tributaria*, ob. cit., págs. 67 y ss. Esta tesis es defendida en Alemania por H. von WALLIS, «Die Festsetzungs- und die Zahlungsverjährung nach der AO 1977», *DStR*, núm. 7, 1976, págs. 171 y ss.

opina que el artículo 64 a) de la LGT regula la prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria, y no de la caducidad del acto de liquidación<sup>659</sup>. Por el contrario, otro sector de la doctrina científica, partiendo igualmente de la imprescriptibilidad de las potestades administrativas, ha defendido que el artículo 64 a) de la LGT regula la caducidad de la potestad administrativa de liquidación de la deuda tributaria, no susceptible de interrupción<sup>660</sup>. Por último, el profesor Escribano llega a la conclusión de que los conceptos civiles de la prescripción y de la caducidad no resultan aplicables al Derecho tributario, que exige contar con sus categorías autónomas, encontrándonos ante un instituto jurídico tributario dotado de características heterogéneas<sup>661</sup>.

Entendemos que, efectivamente, la característica que permite distinguir entre el instituto jurídico de la prescripción y el de la caducidad se encuentra en que la primera puede interrumpirse, mientras que la caducidad somete el ejercicio de un poder jurídico a un término extintivo<sup>662</sup>. Las demás características típicas de

---

<sup>659</sup> Según el profesor Ferreiro Lapatza, «prescripción y caducidad se refieren a la pérdida de una utilidad por el transcurso del tiempo. Pero mientras la prescripción significa la pérdida de un derecho o de sus medios de tutela en general, la caducidad, en sentido estricto, se refiere a un acto concreto determinado por la ley. Acto que puede encontrar su base en un derecho autónomo que lo tenga como único modo de ejercicio o de un derecho potestativo, facultad o acción que tengan su razón de ser en un derecho subjetivo». En opinión del profesor Ferreiro, el artículo 64 a) de la LGT regula un plazo de prescripción y no de caducidad, pues la LGT habla del «derecho de la Administración a liquidar», no del «acto de liquidación». Vid. J.J. FERREIRO LAPATZA, *Curso de Derecho Financiero Español*, ob. cit., pág. 430.

<sup>660</sup> Vid. A. MANTERO SAENZ, «La prescripción en el Derecho tributario», *H.P.E.*, núm. 52, 1978, págs. 163-165; F. SAINZ DE BUJANDA, *Lecciones de Derecho Financiero*, ob. cit., pág. 288; E. ESEVERRI MARTINEZ, «Apuntes sobre la prescripción tributaria», *R.E.D.F.*, núm. 57, 1988, págs. 12-19.

<sup>661</sup> F. ESCRIBANO LOPEZ, «Procedimiento de liquidación: Presupuestos metodológicos y consecuencias prácticas. Prescripción e interrupción de plazos», *C.T.*, núm. 52, 1978, págs. 183 y ss.

<sup>662</sup> Como afirma Eseverri, «hoy es un lugar común en la doctrina iusprivatista el que la diferencia más ostensible entre prescripción y caducidad reside en que la primera puede interrumpirse, en tanto que la facultad o el derecho sometido a caducidad se extingue fatalmente en el término señalado legal o voluntariamente». Vid. E. ESEVERRI MARTINEZ, «Apuntes sobre la prescripción tributaria», ob. cit., pág. 6. En el mismo sentido, el profesor Falcón y Tella entiende que

la prescripción o de la caducidad no son, en cambio, esencialmente definitorias<sup>663</sup>. Así, entendemos que no puede dejarse de hablar de prescripción cuando la misma deba ser apreciada de oficio, y que seguiremos ante un plazo de caducidad, aunque la misma sea apreciable a instancia de la parte interesada. Más bien, cuando esto último suceda, nos encontraremos ante una prescripción o una caducidad impropia<sup>664</sup>. Sin embargo, pensamos que el poder jurídico atribuido al titular de una potestad administrativa es susceptible de quedar sometido a un plazo de prescripción, si bien esto no es lo más adecuado a la naturaleza pública de la misma<sup>665</sup>. La potestad administrativa de liquidación, y lo mismo ocurre con la potestad de declarar la responsabilidad tributaria, son imprescriptibles, en cuanto que la falta de ejercicio durante el plazo legalmente determinado, no privan a la Administración de su potestad administrativa; es decir, aquélla seguirá contando con la potestad de liquidar otras deudas tributarias o de declarar la

---

«la prescripción, como «supraconcepto» (*Oberbegriff*) o categoría general del ordenamiento, se caracteriza por producir sus efectos en virtud del no ejercicio del derecho por su titular –lo que gráficamente se ha denominado el «silencio» de la relación jurídica– durante el plazo fijado por la Ley. La caducidad, en cambio, aparece indisolublemente unida a la existencia de un término perentorio para el ejercicio de un derecho, de una facultad, o de una potestad, transcurrido el cual ya no es posible dicho ejercicio». En opinión del profesor Falcón y Tella, «la configuración de un supuesto como prescripción o caducidad depende de la regulación positiva del mismo, y en el caso que nos ocupa la posibilidad de interrupción del plazo, prevista en el artículo 66 en idénticos términos que respecto a la acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas, resulta decisiva». Vid. R. FALCON Y TELLA, *La prescripción en materia tributaria, ob. cit.*, págs. 49 y 74.

<sup>663</sup> Vid. J.J. FERREIRO LAPATZA, «La extinción de la obligación tributaria», *R.D.F.H.P.*, núm. 77, 1968, págs. 1015 y ss.; C. ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, *Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, 1979, págs. 616-619.

<sup>664</sup> La misma calificación de prescripción impropia (*umrissene Verjährung*), fue utilizada en la doctrina alemana en relación con la prescripción del crédito tributario, por los mismos motivos que permiten hacerlo en relación con la prescripción regulada en los artículos 64-67 de la LGT. La prescripción de la deuda tributaria extingue el derecho de la Administración, a diferencia de la prescripción en el ámbito del Derecho civil, debiendo apreciarse, además, de oficio por la propia Administración, sin esperar a que el deudor tributario la oponga como excepción. Vid. H. EHLERS, «Verjährung, Verjährungsunterbrechung und Verwirkung im Steuerrecht», *DStR*, núm. 26, 1962/1963, págs. 621-622.

<sup>665</sup> Vid. A. GENOVA GALVAN, «La prescripción tributaria», *R.E.D.F.*, núm. 57, 1988, págs. 32-33.

responsabilidad tributaria en otros sujetos que hayan realizado el presupuesto de hecho que les obliga a responder de la deuda tributaria ajena. No obstante, el poder para liquidar o para declarar la responsabilidad tributaria, en relación con la realización de un determinado hecho imponible o un determinado supuesto de responsabilidad tributaria, puede quedar sujeto a un plazo de prescripción; admitiéndose la interrupción del plazo establecido para proceder a la liquidación o a la declaración de responsabilidad. Por tanto, entendemos que la potestad para declarar la responsabilidad tributaria ha quedado sujeto a un plazo de prescripción, pero de prescripción impropia.

Según el artículo 40 de la LGP, el plazo de prescripción del *derecho* de la Hacienda Pública a reconocer o liquidar créditos a su favor, se contará desde el día en que el derecho pudo ejercitarse<sup>666</sup>. Así pues, la LGP ha asumido el principio general de la *actio nata* recogido en el artículo 1969 del C.C., de forma que el cómputo del plazo de prescripción de la potestad para declarar la responsabilidad tributaria comienza a correr desde que dicha potestad pudo ser ejercitada. Por tanto, el plazo de prescripción comenzará en el momento en el que concurren todos los presupuestos jurídicos necesarios que deben concurrir para declarar la responsabilidad tributaria. Será necesario que exista un sujeto pasivo obligado al pago de la deuda tributaria, como consecuencia de la realización del hecho imponible, y que no hayan prescrito las potestades de liquidación y recaudación de la deuda principal; asimismo, deberá existir una liquidación administrativa de la deuda tributaria. Consiguientemente, el plazo de prescripción de la potestad para

---

<sup>666</sup> Según el artículo 40.1 de la LGP, «salvo lo establecido por las Leyes reguladoras de los distintos recursos, prescribirá a los cinco años el derecho de la Hacienda Pública: a) A reconocer o liquidar créditos a su favor, contándose dicho plazo desde el día en que el derecho pudo ejercitarse». La aceptación expresa del principio de la *actio nata* por parte de la LGP en 1977, hizo que se planteara la posibilidad de que el artículo 40.1 de la misma hubiera supuesto la modificación del artículo 65 de la LGT, siendo que éste, antes de la reforma de la LGT realizada por la Ley 10/1985, fijaba el *dies a quo* de la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria en el momento del devengo. Vid. R. FALCON Y TELLA, *La prescripción en materia tributaria, ob. cit.*, págs. 96-98.

declarar la responsabilidad tributaria –tanto si se trata de una responsabilidad solidaria, como si se trata de una responsabilidad subsidiaria– comenzará a transcurrir a partir del día en que se realizó el presupuesto de hecho de aquélla, salvo que la deuda tributaria no haya sido en ese momento liquidada administrativamente<sup>667</sup>. Cuando la realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria fuera realizado con anterioridad a la liquidación administrativa de la deuda tributaria, la emanación de este último acto determinará el comienzo del plazo de prescripción de la acción para declarar la responsabilidad tributaria<sup>668</sup>.

En cuanto a la interrupción de la prescripción de la facultad de declarar la responsabilidad tributaria, el artículo 40.2 de la LGT se remite a lo dispuesto en el artículo 66 de la LGT. Este establece como causa de interrupción de la prescripción, en primer lugar, «cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del impuesto devengado por cada hecho imponible». Es evidente, pues, que cualquier actuación

---

<sup>667</sup> En relación con la responsabilidad subsidiaria, debemos tener en cuenta que la declaración de fallido del deudor principal y de los posibles responsables solidarios no constituye un presupuesto jurídico necesario para declarar la responsabilidad tributaria. Por tanto, la declaración de fallido de dichos sujetos no constituirá el momento desde el que la potestad de declarar la responsabilidad subsidiaria pudo ejercitarse y, lógicamente, tampoco determinará el momento inicial del cómputo del plazo de prescripción de la potestad para declarar la responsabilidad.

<sup>668</sup> No compartimos la opinión de un sector de la doctrina española que considera, como día de comienzo del plazo de prescripción de la potestad para declarar la responsabilidad tributaria, el momento de la realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad (Vid. R. CALVO ORTEGA, «La responsabilidad tributaria subsidiaria», *ob. cit.*, pág. 142; J.A. SANCHEZ GALIANA, «El responsable», *ob. cit.*, pág. 657; S. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, *Los responsables tributarios*, *ob. cit.*, págs. 164-165). Como ya se ha indicado, el comienzo del plazo de prescripción de la potestad para declarar la responsabilidad tributaria se encuentra fijado en el artículo 40.1 a) de la LGP, y éste indica como momento inicial el día en el que el derecho pudo ejercitarse; por tanto, cuando la deuda tributaria no se encuentre administrativamente liquidada en el momento de realizarse el presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria, el plazo de prescripción de dicha acción no comenzará a transcurrir hasta que la Administración haya liquidado la deuda tributaria.

administrativa, realizada con conocimiento formal del responsable tributario, conducente a la comprobación de la realización de un presupuesto de responsabilidad tributaria, a su declaración formal o la adopción de medidas cautelares frente al responsable subsidiario, interrumpe la prescripción de la facultad de declarar administrativamente la responsabilidad tributaria<sup>669</sup>. Igualmente, la interposición de reclamaciones o recursos por el responsable tributario o cualquier actuación del mismo conducente al pago o liquidación de la deuda (esto último será posible en los supuestos de responsabilidad tributaria contemplados en el artículo 8 de la Ley 41/1998, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y Normas Tributarias) interrumpiría la acción de la Administración para declarar la responsabilidad tributaria.

Lo que no está tan claro es sí, además, cualquier acción administrativa que interrumpa la prescripción de la acción para liquidar la deuda tributaria o para exigir el pago de la misma al deudor principal, la interposición de reclamaciones o recursos por el deudor principal o cualquier actuación de este último conducente al pago o liquidación, supone también la interrupción de la acción para declarar la responsabilidad tributaria. El artículo 62.2 del RGR parece dar a entender que sí, al disponer que «interrumpido el plazo de prescripción para uno, se entiende interrumpido para todos los obligados al pago»<sup>670</sup>. Esto ha llevado a un sector

---

<sup>669</sup> Vid. M. VEGA HERRERO, *La prescripción de la obligación tributaria*, Valladolid, Lex Nova, 1990, pág. 75; A.M<sup>a</sup>. JUAN LOZANO, *La interrupción de la prescripción tributaria*, Madrid, Tecnos, 1993, pág. 72. Aunque el artículo 66.1 a) de la LGT hace referencia exclusivamente al sujeto pasivo, lo que excluiría al responsable tributario, no debemos olvidar que la aplicación del artículo 66 de la LGT se deriva de la remisión que realiza el artículo 40.2 de la LGP. Además, el artículo 61.1 b) del RGR habla de obligado al pago, y no de sujeto pasivo.

<sup>670</sup> Antes de la aparición del RGR de 1990, el de 1968 establecía en el artículo 64.2: «Interrumpido el plazo de prescripción para uno se entiende interrumpido para todos los responsables». A pesar de que el precepto no parece utilizar la expresión «responsables» en un sentido técnico (Vid. M. VEGA HERRERO, *La prescripción de la obligación tributaria, ob. cit.*, pág. 93), la doctrina científica entendió que la interrupción de la prescripción para el deudor principal perjudicaría igualmente a los responsables tributarios, solidarios o subsidiarios. Vid. M. CORTES

doctrinal a pensar que la interrupción de la prescripción frente al deudor principal determinará siempre la interrupción de la prescripción para declarar la responsabilidad tributaria<sup>671</sup>. Sin embargo, debemos entender que, en cualquier caso, para que la actuación administrativa surtiera efectos frente al responsable tributario, sería necesario que aquella fuera realizada con conocimiento formal de este último<sup>672</sup>. La extensión de los efectos de la interrupción a otros obligados al pago, debe entenderse limitada a aquellos que se encuentren obligados conjuntamente, mediante una solidaridad propia, no en los casos de solidaridad impropia, como la existente entre el deudor principal y el responsable tributario<sup>673</sup>.

---

DOMINGUEZ, *Ordenamiento...*, *ob. cit.*, pág. 503; A. GENOVA GALVÁN, «La prescripción tributaria», *ob. cit.*, pág. 56.

<sup>671</sup> Vid. R. FALCON Y TELLA, *La prescripción en materia tributaria*, *ob. cit.*, pág. 158; S. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, *Los responsables tributarios*, *ob. cit.*, pág. 165; A. LOPEZ DIAZ, «Pluralidad de sujetos obligados y prescripción de la obligación tributaria», en *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, *ob. cit.*, pág. 462.

<sup>672</sup> Vid. M. GUERRA REGUERA, «¿Cuándo prescribe la obligación del responsable?», *CaT*, Monografías, núm. 321, 1999, págs. 6 y ss. Extrañamente, los profesores Calvo Ortega y Sánchez Galiana exigen el conocimiento formal por parte del sujeto pasivo, solamente como requisito necesario para que la notificación al responsable de su deuda tributaria y cualquier acción administrativa que contra éste pueda intentarse interrumpen la prescripción respecto al sujeto pasivo; pero, en cambio, no a la inversa. Vid. R. CALVO ORTEGA, «La responsabilidad tributaria subsidiaria», *ob. cit.*, pág. 142; J.A. SANCHEZ GALIANA, «El responsable», *ob. cit.*, pág. 658.

<sup>673</sup> Así se desprende, también, de la Sentencia del T.S.J. de Castilla y León de 13 de junio de 1997 y de la Sentencia del T.S.J de Madrid de 19 abril de 1997. La primera sienta el principio de que no puede perjudicar a un obligado tributario la prescripción interrumpida respecto de quien ocupa una posición tributaria diferente y con quien no tiene vínculos solidarios. Es cierto que entre el responsable tributario y el sujeto pasivo existe un vínculo solidario, si bien no existe una solidaridad en sentido propio, de la misma manera que sucede en la fianza solidaria. Sin embargo, la Sentencia del T.S.J. de Castilla y León nos permite entender que al hablar de vínculos solidarios se está refiriendo a la solidaridad en sentido propio, al aclarar que existiría un vínculo solidario cuando en una misma posición hubieran varias obligados. Más explícita, todavía, es la Sentencia del T.S.J de Madrid, al mantener la «incomunicabilidad de los efectos de las notificaciones hechas a uno de los deudores tributarios respecto del otro y otros deudores o sujetos pasivos, loo sean como obligados directos y principales o bien como sustitutos, de tal manera que la actuación administrativa mediante la que se notifica a persona concreta una determinada liquidación tributaria no puede producir dicho efecto de comunicación en otra persona diferente y no vinculada a integrada en el status jurídico de la notificada, pues tal acto transmite un dato concreto y ello produce el efecto comunicador en el ámbito de cada uno de los realmente notificados».



### **1.5. Consecuencias jurídicas de la declaración de responsabilidad tributaria.**

De lo dicho hasta ahora se desprende que el acto administrativo de declaración de responsabilidad tributaria debemos enmarcarlo en una fase de especificación del mandato legal por los órganos de la Administración, tanto en su aspecto subjetivo, como el objetivo. La Administración comprueba que se ha realizado el presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria y que, por disposición de la ley, una determinada persona se encuentra obligada al pago de una concreta deuda tributaria ajena. Su función es, por tanto, servir de fundamento al requerimiento de pago de la deuda tributaria ajena al concreto responsable, una vez concurren los presupuestos necesarios para hacerlo y, en su caso, a las medidas cautelares que la Administración decida adoptar para asegurar la efectividad del derecho contra el responsable tributario. Pero, sobre todo, permite al responsable conocer los motivos de esa imputación de responsabilidad tributaria, y aquellos otros en los que se basó la Administración para liquidar la deuda tributaria ajena, dándole así la posibilidad de defender la ilegalidad de la propia atribución de responsabilidad o de la liquidación principal<sup>674</sup>. En cualquier caso, a través del acto de declaración de la responsabilidad tributaria no se requiere al responsable tributario para que realice el pago de la deuda tributaria, aun cuando, en la práctica, declaración y requerimiento de pago aparezcan en un mismo documento. En el caso de la responsabilidad solidaria, cuando el acto de declaración se dicte después de que se haya producido la falta de pago por el deudor principal, la Administración podrá, al mismo tiempo, requerir el ingreso de la deuda tributaria al responsable. Lo mismo ocurrirá, tratándose de una responsabilidad subsidiaria, si ésta no ha sido declarada antes de la declaración de fallido del deudor principal.

---

<sup>674</sup> En opinión de Zabala, el acto de derivación de responsabilidad no tiene más alcance que el de especificación que garantiza los derechos de defensa del interesado y abre paso a la acción de cobro. Vid. A. ZABALA RODRIGUEZ-FORNOS, «Los interesados: capacidad, legitimación y representación», en *Las reclamaciones económico-administrativas. Comentarios al nuevo Reglamento de Procedimiento*, Pamplona, Aranzadi, 1997, pág. 221.

En cambio, cuando la responsabilidad solidaria sea declarada antes de que transcurra el período voluntario de pago correspondiente al deudor principal, o la responsabilidad subsidiaria lo sea antes de la declaración de fallido del deudor principal y los eventuales responsables solidarios, la declaración no podrá venir acompañada del requerimiento de pago de la deuda ajena<sup>675</sup>.

#### 1.5.1. Atribución de los derechos correspondientes al deudor principal.

Según dispone el artículo 37 de la LGT, en su apartado cuarto, desde el instante en que sea notificado el acto de declaración de responsabilidad tributaria, se confiere a los responsables tributarios todos los derechos del deudor principal. Al respecto, ante todo conviene aclarar que, lo anterior, no significa que se atribuya al responsable tributario el derecho a impugnar la liquidación de la deuda

---

<sup>675</sup> El profesor Sánchez Galiana, refiriéndose exclusivamente a la responsabilidad solidaria, admite que la declaración de responsabilidad tributaria y el requerimiento de pago se realice en momentos y a través de actos administrativos distintos. Según este autor, . «el requerimiento de pago sería un requisito meramente formal o bien un trámite del procedimiento recaudatorio, que se podría realizar en cualquier momento siempre precedido de la declaración de la responsabilidad y la notificación de la liquidación». Vid. J.A. SANCHEZ GALIANA, «El responsable», *ob. cit.*, pág. 646. La misma opinión sostiene el profesor Palao, considerando que, en este caso, el acto de declaración de responsabilidad tendrá el carácter de acto preparatorio de dicho requerimiento, el cual podrá o no llevarse a cabo, dependiendo de que la deuda haya sido o no satisfecha. Vid. C. PALAO TABOADA, «Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio...(III)», *ob. cit.*, pág. 16. Pero, como ya venimos advirtiendo, tampoco vemos inconveniente en extender esta posibilidad a la responsabilidad subsidiaria, de modo que la responsabilidad pueda ser declarada antes de que se produzca la declaración de fallido. Así lo ha admitido, en la doctrina científica española, la profesora Combarros, al considerar que no hay ningún obstáculo para que la declaración de responsabilidad pudiera producirse cuando se liquida la obligación al sujeto pasivo. Vid. E. COMBARROS VILLANUEVA, «La responsabilidad tributaria, solidaria y subsidiaria...», *ob. cit.*, pág. 386. Hay que reconocer que, a pesar de que no existe ningún obstáculo legal, el artículo 164 del RGR señala que se indagará la existencia de responsables subsidiarios una vez declarados fallidos los deudores principales y responsables solidarios. No obstante, la norma reglamentaria no prohíbe indagar sobre la existencia de los mismos con anterioridad a la declaración de fallido. Es más, la existencia de responsables subsidiarios, normalmente, se encontrará recogida en las diligencias de un procedimiento de inspección. Por otro lado, de admitir que el precepto reglamentario no permite indagar sobre la existencia de responsables subsidiarios antes de la declaración de fallido se vaciaría de contenido la posibilidad de adoptar medidas cautelares frente a los mismos, pues difícilmente se podrán adoptar contra alguien cuya existencia se desconoce.

tributaria ajena<sup>676</sup>; pues, el responsable tributario está legitimado por derecho propio para impugnar la liquidación tributaria, aunque todavía no haya sido declarado responsable<sup>677</sup>. La notificación del acto de declaración de responsabilidad, en la medida en que también debe reproducir la liquidación de la deuda tributaria, representa el momento en el que el responsable tributario adquiere conocimiento formal del contenido de dicho acto; comenzando, entonces, el cómputo del plazo correspondiente para impugnar. Sin embargo, antes de ese momento, el responsable tributario ya se encuentra legitimado para impugnar la liquidación tributaria, como responsable y como persona cuyos intereses legítimos y directos resultan afectados por aquel acto administrativo de gestión. Más bien, la atribución de los derechos del deudor principal permite al responsable tributario ejercitar los derechos que aquél tuviera frente a la Hacienda Pública, y cuyo ejercicio tuviera un efecto directo sobre la deuda tributaria ajena cuyo pago se impone al responsable tributario. En particular, esta atribución de los derechos del deudor principal permitirá al responsable tributario, una vez notificado el acto de declaración de responsabilidad, instar a la Administración la compensación de la deuda tributaria ajena con los créditos reconocidos por la Hacienda Pública a favor del deudor principal. En principio, solamente el deudor principal podría instar la compensación de la deuda tributaria con un crédito suyo frente a la Hacienda Pública, puesto que instar la compensación es una facultad derivada de la titularidad del crédito; pero, en la medida en que se confieren los derechos del

---

<sup>676</sup> Un sector importante de la doctrina científica viene defendiendo que la legitimación del responsable para impugnar la liquidación de la deuda tributaria deriva de la concesión de los derechos del deudor principal. *Vid.* R. CALVO ORTEGA, «La responsabilidad tributaria subsidiaria», *ob. cit.*, pág. 139; J. HERRERO MADARIGA, «El responsable tributario», *ob. cit.*, pág. 212; J.A. SANCHEZ GALIANA, «El responsable», *ob. cit.*, pág. 642; E. SIMON ACOSTA, «Obligados tributarios», *ob. cit.*, pág. 225.

<sup>677</sup> Si el responsable tributario pudiera impugnar la liquidación tributaria como consecuencia de la atribución de los derechos del sujeto pasivo, ¿cómo justificar esa impugnación, cuando el sujeto pasivo no tuviera derecho a ello, por haber adquirido firmeza frente a él el acto administrativo?.

deudor principal al responsable, este último podrá también solicitarla, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 67 del RGR<sup>678</sup>.

Poniendo en relación lo dispuesto por el artículo 37.4 de la LGT, cuando confiere al responsable los derechos del deudor principal desde el instante de la notificación del acto declarativo de la responsabilidad tributaria, con la prohibición de ejercitar los derechos del obligado al pago por el tercero que pagase la deuda tributaria, podrían plantearse dos cuestiones<sup>679</sup>. La primera cuestión sería la posible contradicción entre lo dispuesto en el artículo 37.4 de la LGT y el contenido del tercer apartado del artículo 18 del RGR, siempre que entendiéramos que el responsable tributario es un tercero. Efectivamente, si el responsable tributario fuera un tercero, y no un obligado al pago, lo dispuesto por ambos preceptos sería contradictorio. Sin embargo, la doctrina científica ha resuelto esta cuestión en favor de la inaplicabilidad del artículo 18.3 del RGR –y anteriormente, del artículo 17.3 del RGR de 1968– cuando el pago es efectuado por quien ha sido declarado responsable tributario<sup>680</sup>. Ahora bien, partiendo de que el responsable tributario puede realizar el pago de la deuda tributaria antes de ser declarado responsable, como puede hacerlo en general cualquier persona –tenga o no interés en el cumplimiento de la obligación, ya lo conozca y lo apruebe, ya lo ignore el obligado al pago–, cabría cuestionarse la posibilidad de conceder al responsable tributario, cuando realice el pago de la deuda tributaria antes de la declaración de responsabilidad, los derechos que correspondan al deudor principal. El artículo

---

<sup>678</sup> Tal y como ha señalado Calvo Ortega, «hay que entender, en aras de los principios tributarios que exigen que la incidencia definitiva del tributo recaiga sobre el contribuyente, que la utilización por el responsable de excepciones y derechos del contribuyente no debe conocer límites». Vid. R. CALVO ORTEGA, *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario (Parte General)*, ob. cit., pág. 199.

<sup>679</sup> El artículo 18.3 del RGR, de forma similar a lo que anteriormente dispusiera el artículo 17.3 del RGR de 1968, establece: «En ningún caso el tercero que pagase la deuda estará legitimado para ejercitar ante la Administración los derechos que correspondan al obligado al pago. Sin embargo podrá ejercitar los derechos que deriven a su favor exclusivamente del acto del pago».

18.3 del RGR no permite al tercero que pagase la deuda tributaria ejercitar ante la Administración los derechos que correspondan al obligado al pago; sin embargo, podría pensarse que el responsable tributario, puesto que no es un tercero, sino un obligado al pago, podría ejercitar frente a la Administración los derechos del deudor principal, aunque no hubiera sido declarado responsable tributario. Pues bien, no parece posible permitir al responsable tributario ejercitar derechos que corresponden al deudor principal, antes de haber sido declarado responsable. Es cierto que el responsable tributario, aunque no haya sido declarado como tal, no es un tercero. Sin embargo, el artículo 18.3 del RGR no concede a un obligado al pago la legitimación para ejercitar los derechos propios de otro obligado al pago; tan sólo prohíbe al tercero que puedan ejercitar tales derechos.

1.5.2. Apertura del plazo para impugnar el acto de declaración de la responsabilidad tributaria y la liquidación de la deuda ajena.

La segunda consecuencia jurídica que produce la notificación del acto de declaración de la responsabilidad tributaria es la apertura del plazo para impugnar, tanto la propia declaración de responsabilidad, como también la liquidación de la deuda tributaria ajena. En este momento, los responsables tributarios tienen conocimiento del texto íntegro del acuerdo que declara su responsabilidad tributaria, de la identidad de la deuda tributaria ajena cuyo pago les puede ser exigido y, también, de la liquidación de la deuda tributaria ajena. Por eso, es a partir de este momento cuando los responsables tributarios estarán en condiciones de impugnar la liquidación de la deuda ajena, si no les hubiera sido notificada antes, bien en condición de responsable tributario, bien en condición de representante del deudor principal; así como la extensión y fundamento de la responsabilidad tributaria que se les imputa.

---

<sup>680</sup> Vid. R. CALVO ORTEGA, «La responsabilidad tributaria subsidiaria», *ob. cit.*, págs. 139-140.

La misma notificación deberá expresar, como indican los artículos 12.3 –en relación con la responsabilidad solidaria– y 14.2 del RGR –respecto a la subsidiaria–, los medios de impugnación que pueden ser ejercidos por el responsable tributario, tanto contra la liquidación tributaria, como contra la extensión y fundamento de su responsabilidad, con indicación de los plazos y órganos ante los que habrán de ser interpuestos. Estos medios de impugnación son los previstos por el ordenamiento, con carácter general, para los actos administrativos en materia tributaria. Así, por un lado, será posible interponer el recurso potestativo de reposición, ante el mismo órgano que dictó el acto de declaración de responsabilidad. Para interponer este recurso, el responsable tributario tendrá quince días a partir del siguiente al de la notificación del acto recurrido<sup>681</sup>. Por otro lado, el responsable podrá interponer reclamación económico-administrativa, de la que son competentes para conocer los Tribunales Económico-Administrativos. Este recurso podrá ser interpuesto en los quince días siguientes a la notificación del acto de declaración de responsabilidad, cuando no se haya interpuesto antes el recurso de reposición contra este mismo acto, o si dicho recurso fue interpuesto, en los quince días posteriores al de notificación de la resolución de dicho recurso<sup>682</sup>. Transcurridos quince días a partir del siguiente a la notificación del acto de declaración de responsabilidad, sin que se haya interpuesto ninguno de estos recursos, la declaración de responsabilidad tributaria y la liquidación administrativa adquieren firmeza en vía administrativa para el responsable tributario.

---

<sup>681</sup> El recurso de reposición se encuentra regulado en los artículos 160 a 162 de la LGT y en el Real Decreto 2244/1979, de 7 de septiembre, por el que se reglamenta el recurso de reposición previo al económico-administrativo.

<sup>682</sup> Las reclamaciones económico-administrativas están reguladas por la LGT, en los artículos 163 a 171, y por la Ley 39/1980, de 5 de julio, de Bases sobre Procedimiento Económico-Administrativo, articulada por el Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, a su vez desarrollado por el Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas.

En particular, el responsable tributario podrá recurrir contra el acto de declaración de responsabilidad tributaria por varios motivos, que serán los mismos para la responsabilidad solidaria y para la responsabilidad subsidiaria. En este sentido, y en primer lugar, el responsable podrá alegar la ilegalidad del acto de declaración de responsabilidad tributaria por motivo de irregularidades en el procedimiento administrativo, como puede ser la falta de realización del trámite de audiencia.

En segundo lugar, la impugnación de la declaración de responsabilidad tributaria podrá basarse en la ausencia de los presupuestos normativos que legitiman a la Administración para dictar dicho acto. En relación con esto último, faltará el presupuesto normativo de la responsabilidad tributaria, cuando no exista la deuda tributaria ajena identificada en el acto de declaración de la responsabilidad tributaria; bien porque nunca haya nacido –aunque, cuando un acto administrativo de liquidación declare su existencia, será necesario romper la presunción de legalidad de esta última–, o bien porque se haya extinguido con motivo del pago, prescripción, compensación o condonación de la misma. También faltará el presupuesto normativo que determina el nacimiento de la responsabilidad tributaria cuando no se haya producido el hecho concreto, descrito por una norma de carácter legal, que permite imputar a una persona la obligación de pago de una deuda tributaria ajena existente. En concreto, esto último se producirá cuando la Administración no haya probado suficientemente la culpabilidad del responsable o la relación de causalidad entre su conducta y el daño patrimonial sufrido por la Administración, en aquellos casos que debamos reconducir al esquema de la responsabilidad civil por daños o responsabilidad aquiliana.

Por último, además de los motivos anteriores, el responsable podrá impugnar la declaración de responsabilidad tributaria por razón de una incorrecta

determinación de su alcance. Esto sucederá cuando éste no se corresponda con el importe de la deuda tributaria ajena que se desprende de la liquidación o autoliquidación; pero, también, cuando la responsabilidad tributaria se extienda a elementos de la deuda principal que tengan carácter personalísimo, como pueden ser las sanciones o el recargo del artículo 127 de la LGT.

En cambio, no faltará el presupuesto normativo para declarar la responsabilidad tributaria cuando, en el caso de la responsabilidad solidaria, no se haya producido el impago de la deuda principal; o bien, tratándose de una responsabilidad subsidiaria, no se haya declarado fallido al deudor principal<sup>683</sup>. Ambas circunstancias son presupuestos necesarios para poder requerir el pago al responsable tributario, pero nunca para declarar la responsabilidad tributaria.

La responsabilidad solidaria, como ya se ha indicado, y como parece admitir la mayor parte de la doctrina científica, puede ser declarada antes de que se haya producido el impago de la deuda tributaria principal. El propio RGR parece admitirlo en el artículo 12.3, distinguiendo claramente entre los presupuestos para la declaración de responsabilidad tributaria y para requerir el pago al responsable. Después de señalar que la Administración nunca podrá reclamar el pago de la deuda tributaria, al responsable solidario, antes de haya transcurrido el período voluntario concedido al deudor principal, el artículo 12 del RGR acepta, no obstante, la posibilidad de que la responsabilidad solidaria haya sido declarada y

---

<sup>683</sup> En cambio, la doctrina científica ha entendido, mayoritariamente, que el acto de declaración de responsabilidad tributaria podría ser impugnado por razón de haber sido dictado sin la debida calificación de incobrable del crédito tributario. Así lo han entendido, entre otros, R. CALVO ORTEGA, «La responsabilidad tributaria subsidiaria», *ob. cit.*, pág. 138; J. HERRERO MADARIAGA, «El responsable tributario», *ob. cit.*, págs. 210-211; F. DE LA HUCHA CELADOR, «Algunas consideraciones... II. La responsabilidad subsidiaria», *ob. cit.*, págs. 52-53. La razón se encuentra en que, para la mayor parte de los autores, la declaración de fallido constituye un presupuesto necesario para la declaración de responsabilidad subsidiaria.



notificada en cualquier momento anterior al vencimiento de dicho período voluntario.

Pero, también la responsabilidad subsidiaria puede ser declarada antes de poder requerir el pago al responsable<sup>684</sup>. La declaración de fallido del deudor principal y, en su caso, de los posibles responsables solidarios, constituye el presupuesto exigido por la LGT para requerir el pago al responsable; para la derivación de la acción administrativa, de acuerdo con el tenor literal del artículo 37.5 de la LGT. Sin embargo, como ya se indicado en otro lugar, del apartado 4 de este mismo precepto se desprende que, una cosa es la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables, y otra distinta es el acto administrativo en el que se declare la responsabilidad y se determine su alcance. Si bien nada impide declarar la responsabilidad tributaria y exigir el pago al responsable en un mismo instante, tampoco hay nada que impida anticipar la declaración de responsabilidad tributaria al requerimiento de pago. Ahora bien, mientras el requerimiento de pago al responsable subsidiario no podrá realizarse antes de la declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios, esta circunstancia no condicionará la emisión del acto de declaración de responsabilidad. Por eso, no podrá impugnarse este último alegando que no ha sido declarado fallido el deudor principal y los posibles responsables solidarios.

---

<sup>684</sup> Vid. V.E. COMBARROS VILLANUEVA, «La responsabilidad tributaria, solidaria y subsidiaria...», *ob. cit.*, pág. 386.

### 1.5.3. Adopción de medidas cautelares frente al responsable subsidiario.

El artículo 37.5 de la LGT permite a la Administración tributaria la adopción de medidas cautelares frente al responsable subsidiario. Este precepto señala que las medidas cautelares podrán adoptarse antes de que los deudores principales y responsables solidarios sean declarados fallidos. Sin embargo, el precepto no indica si dichas medidas cautelares podrán adoptarse antes de la declaración de responsabilidad tributaria o será preceptivo declarar previamente la responsabilidad tributaria. Naturalmente, quienes consideran la declaración de fallido del deudor principal y de los posibles responsables solidarios como un requisito necesario de la declaración de responsabilidad tributaria, admiten la adopción de medidas cautelares con anterioridad a la este último acto administrativo<sup>685</sup>. Si las medidas cautelares deben adoptarse antes de que los deudores principales y responsables solidarios sean declarados fallidos, lógicamente, quienes entienden que no es posible declarar la responsabilidad subsidiaria mientras no se produzca la mencionada declaración de falencia, concluyen que las medidas cautelares serán siempre adoptadas sin la previa declaración de responsabilidad tributaria. Además, esto ha sido considerado un motivo más en favor de la tesis del nacimiento *ex lege* de la obligación del responsable tributario; si es posible adoptar medidas cautelares frente al responsable tributario antes de ser declarado administrativamente como tal, eso es porque su obligación ha nacido con anterioridad a la emisión del acto administrativo de declaración de responsabilidad, a raíz de la realización del

---

<sup>685</sup> Vid. M. CORTES DOMINGUEZ, *Ordenamiento...*, *ob. cit.*, pág. 396; . F. DE LA HUCHA CELADOR, «Algunas consideraciones... II. La responsabilidad subsidiaria», *ob. cit.*, pág. 64; J. LOPEZ MARTINEZ, «Los responsables de las deudas tributarias y el procedimiento de gestión», *ob. cit.* pág. 271; C. PALAO TABOADA, «Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio...(III)», *ob. cit.*, pág. 19. En este sentido se expresa la Resolución del TEAC de 13-3-1998.

presupuesto de hecho contemplado por la Ley<sup>686</sup>. Sin embargo, algunos de estos autores han señalado los inconvenientes que representa la posibilidad de adoptar medidas cautelares con anterioridad a la declaración de responsabilidad tributaria, cuando todavía no se tiene constancia formal de la existencia de fundamento suficiente para imputar la responsabilidad tributaria<sup>687</sup>.

Ahora bien, aunque la posibilidad de la Administración de adoptar medidas cautelares antes de la referida declaración de fallido podría suponer que aquéllas fueran adoptadas antes de la declaración de responsabilidad tributaria, no obstante, teniendo en cuenta que –tal y como venimos defendiendo– es posible declarar la responsabilidad tributaria antes de que se declaren fallidos al deudor principal y a los responsables solidarios, pensamos que el respeto a los principios de proporcionalidad y de seguridad jurídica exige que la declaración de responsabilidad tributaria preceda a la adopción de medidas cautelares o, al menos, que al mismo tiempo se inicie el procedimiento administrativo de

---

<sup>686</sup> Vid. M. CORTES DOMINGUEZ, *Ordenamiento...*, *ob. cit.*, pág. 396; J.A. SANCHEZ GALIANA, «El responsable», *ob. cit.*, pág. 640; S. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, *Los responsables tributarios*, *ob. cit.*, pág. 174.

<sup>687</sup> De la Hucha considera que la imposición de medidas cautelares sin una previa declaración de responsabilidad tributaria carece de toda lógica y es gravemente lesivo, desde el principio de seguridad jurídica, para los intereses del responsable subsidiario. Por esta razón, el autor ha postulado, de lege ferenda, «que la adopción de medidas cautelares vaya precedida, en todo caso, de la notificación de un acto de derivación de responsabilidad subsidiaria, cuyo contenido sea, estrictamente, la declaración de la citada responsabilidad fundada en la constatación de la realización del presupuesto de hecho establecido por el ordenamiento jurídico». Vid. F. DE LA HUCHA CELADOR, «Algunas consideraciones... II. La responsabilidad subsidiaria», *ob. cit.*, pág. 64. En este mismo sentido, advierte el profesor Palao Taboada que «las medidas cautelares en cuestión representan una intromisión mucho más severa en la esfera del interesado que las medidas provisionales que autoriza el artículo 72 de la Ley 30/1992 una vez iniciado el procedimiento»; por eso, según este autor, «el enjuiciamiento de la proporcionalidad de las medidas cautelares del artículo 37.5 deberá, por consiguiente, hacerse a la vista de las circunstancias del caso, sopesando el fundamento de la posible responsabilidad y el riesgo de que el interesado la eluda, por un lado, y la naturaleza y gravedad de las medidas propuestas, por otro». Vid. C. PALAO TABOADA, «Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio...(III)», *ob. cit.*, pág. 19.

declaración de responsabilidad<sup>688</sup>. En cualquier caso, si la Administración adoptase medidas cautelares frente a una persona a quien considera responsable subsidiario, antes de la declaración de responsabilidad tributaria, debería respetar lo dispuesto en el artículo 72.2 de la Ley 30/1992, según la redacción dada por la Ley 4/1999, de 13 de enero. De esta forma, «las medidas provisionales deberán ser confirmadas, modificadas o levantadas en el acuerdo de iniciación del procedimiento, que deberá efectuarse dentro de los quince días siguientes a su adopción, el cual podrá ser objeto del recurso que proceda», y «en todo caso, dichas medidas quedarán sin efecto si no se inicia el procedimiento en dicho plazo o cuando el acuerdo de iniciación no contenga un pronunciamiento expreso acerca de las mismas».

Tal y como exige el artículo 14.4 del RGR, las medidas cautelares podrán ser adoptadas por el órgano de recaudación *cuando existan indicios racionales para presumir actuaciones que puedan impedir la satisfacción de la deuda*. Así se desprende, también, de lo dispuesto en el artículo 128.1 de la LGT, que constituye, sin duda, el marco legalmente previsto al que se refiere el artículo 37.5 de la LGT, dentro del cual pueden adoptarse las medidas cautelares en relación con el responsable subsidiario<sup>689</sup>. Según dicho precepto, «para asegurar el cobro de la deuda

---

<sup>688</sup> Esta opinión ha sido defendida, en nuestra doctrina científica, por la profesora Combarros. Téngase en cuenta que la autora, previamente, se ha mostrado favorable a la posibilidad de declarar la responsabilidad subsidiaria con anterioridad a la declaración de fallidos del deudor principal y de los responsables solidarios. *Vid.* V.E. COMBARROS VILLANUEVA, «La responsabilidad tributaria, solidaria y subsidiaria...», *ob. cit.*, pág. 392.

<sup>689</sup> Hasta la reforma llevada a cabo por la Ley 25/1995, la LGT no contenía una regulación completa de las medidas cautelares que la Administración tributaria podía adoptar para asegurar el pago de la deuda tributaria. Esta regulación se encuentra recogida, desde 1995, en el artículo 128 de la LGT. Ahora bien, la redacción del artículo 128 de la LGT ha sufrido diversas reformas desde entonces. La primera fue realizada por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. Lo más destacable de la modificación llevada a cabo fue, por un lado, la desaparición de cualquier referencia al tipo de actos que pueden dificultar o frustrar el cobro y, por otro lado, la admisión de la posibilidad de adoptar medidas cautelares sin necesidad de que existiese liquidación de la deuda. En relación con esta segunda cuestión, el artículo 128.3 de la LGT sometía dicha facultad de la Administración al control del Juez de Instrucción del domicilio del deudor. La segunda modificación que ha sufrido el artículo 128 de la LGT, después de la Ley

tributaria, la Administración podrá adoptar medidas cautelares de carácter provisional cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se verá frustrado o gravemente dificultado». Por tanto, aunque después de la reforma del artículo 128 de la LGT que realizó la Ley 66/1997, de 40 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, ya no aparecen concretados los actos de peligro para el crédito tributario, debemos entender que, como presupuesto necesario para adoptar cualquier medida cautelar frente al responsable subsidiario, resulta imprescindible que éste realice actos que tiendan a ocultar, gravar o disponer de sus bienes en perjuicio de la Hacienda Pública<sup>690</sup>. Asimismo, según lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 128.2 de la LGT, redactado por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, las medidas habrán de ser *proporcionadas al daño que se pretenda evitar*, y en ningún caso se adoptarán aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación.

Las medidas cautelares que se adopten frente al responsable subsidiario deberán ser alguna de las contempladas en el artículo 128.2 de la LGT, en el que se mencionan expresamente la retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar la Hacienda Pública, el embargo preventivo de bienes o derechos y, con carácter general, cualquier otra legalmente prevista<sup>691</sup>. Por

---

25/1995, fue realizada por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. Así, a partir del 1 de enero de 1999, ha desaparecido la tutela judicial para la adopción de medidas cautelares sobre deudas no liquidadas, pero se limita esa posibilidad a las deudas tributarias que correspondan a cantidades retenidas o repercutidas a terceros. Vid. A. MONTERO DOMINGUEZ, «Evolución de las medidas cautelares...», *ob. cit.*, págs. 49-59.

<sup>690</sup> Vid. A. CORCUERA TORRES, *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*, Madrid, Marcial Pons-C.E.F., 1998, págs. 97 y ss.; A. MONTERO DOMINGUEZ, «Evolución de las medidas cautelares en el ámbito tributario. Influencia de normas no tributarias», *T.F.*, núm. 103, 1999, págs. 50-51.

<sup>691</sup> Vid. T. MARCOS SANCHEZ, «Responsabilidad de los administradores de entidades en materia tributaria», en *La responsabilidad de los administradores de las sociedades de capital. Aspectos civiles, penales y fiscales*, Madrid, Tecnos, 1999, pág. 240.

lo demás, las medidas cautelares deberán levantarse en el plazo de un mes, salvo que el Director General de la Agencia Estatal de Administración tributaria, o, en su caso el Director de departamento en quien delegue, determine la prórroga de las mismas, o se conviertan en definitivas en el marco del procedimiento de apremio. Pero, según advierte el cuarto apartado del artículo 128 de la LGT, las medidas cautelares se levantarán, aun cuando no haya sido pagada la deuda tributaria, si desaparecen las circunstancias que justificaron su adopción o si, a solicitud del interesado, se acuerda su sustitución por otra garantía que se estime suficiente.

## 2. EL ACTO DE REQUERIMIENTO DE PAGO AL RESPONSABLE TRIBUTARIO.

Conceptual y jurídicamente, la declaración de responsabilidad tributaria y el requerimiento de pago al responsable tributario, son dos actuaciones administrativas distintas. Cada uno de estos actos jurídicos tiene sus propios presupuestos de hecho y su propio régimen jurídico<sup>692</sup>. No es posible desconocer que, en la práctica, la declaración de responsabilidad tributaria y el requerimiento de pago al responsable tributario aparecerán normalmente formalizados en un

---

<sup>692</sup> Como se ha destacado en otro lugar, la autonomía conceptual y jurídica del acto de requerimiento de pago al responsable tributario frente a la declaración de responsabilidad tributaria es defendida, sin excepciones, por la doctrina científica alemana, tomando como base la regulación de uno y otro acto que realiza la AO en los parágrafos 191 y 219, respectivamente. Mientras que el acto de declaración de responsabilidad tributaria sería el resultado de un procedimiento administrativo de comprobación (*Festsetzungsverfahren*), el acto administrativo de requerimiento de pago pertenecería al procedimiento de recaudación (*Erhebungsverfahren*). Así, pues, el acto de requerimiento de pago al responsable constituiría una declaración jurídico-pública de voluntad, autónoma frente a la declaración de responsabilidad, por la que se ordena al responsable realizar la prestación (*Leistungsgebot*) que le ha impuesto la Ley. Vid. E. BAX, *Die Haftung nach allgemeinem Abgabenrecht aus steuer- und verfassungsrechtlicher Sicht*, *ob. cit.*, pág. 249; H. MÖSBAUER, *Die Haftung für die Steuerschuld*, *ob. cit.*, pág. 337; M. BOCK, J. BECKER, «Die Haftung für Steuerschulden (Teil II)», *ob. cit.*, pág. 239;

mismo documento, y notificados al responsable tributario también en el mismo instante<sup>693</sup>.

Las razones que conducen a esta acumulación de actos administrativos se encontrarían, por un lado, en el principio de económica procedimental que guía la actuación de la Administración pública; pues, declarando la responsabilidad tributaria y requiriendo el pago al responsable tributario a través de un acto administrativo de contenido complejo se evita una duplicidad procedimental y, además, se excluye la posibilidad de que la declaración de responsabilidad tributaria devenga inútil como consecuencia del pago por el deudor principal antes de que concurren los presupuestos jurídicos que permitan exigir el pago al responsable tributario<sup>694</sup>. Por otro lado, la segunda razón que conduciría a la acumulación de la declaración y del requerimiento de pago se encontraría, posiblemente, en la existencia de un cierto mimetismo en relación con el acto administrativo de liquidación del tributo, pues, como es bien sabido, a través de dicho acto, la Administración no sólo se manifiesta unilateralmente sobre la existencia y cuantía de la deuda tributaria a cargo del deudor principal, sino que también ejerce su pretensión de cobro frente a este último, indicándole los medios, el plazo y el órgano ante el que efectuar el ingreso<sup>695</sup>.

---

<sup>693</sup> En este sentido, el artículo 12.3, 2) del RGR, refiriéndose a la responsabilidad solidaria, establece que «si no ha sido declarada y notificada anteriormente, una vez transcurrido el período voluntario, el órgano de recaudación dictará acto administrativo de declaración de responsabilidad solidaria y requerimiento al responsable o a cualquiera de ellos, si son varios, para que efectúe el pago». Así ocurre también en Alemania, según afirma la doctrina científica que se ha ocupado de la cuestión. *Vid.* M. BOCK, J. BECKER, «Die Haftung für die Steuerschulden», *ob. cit.*, pág. 240.

<sup>694</sup> *Vid.* J.M<sup>a</sup>. LAGO MONTERO, «El procedimiento de declaración de la responsabilidad tributaria: una crítica», *ob. cit.*, pág. 673.

<sup>695</sup> *Vid.* J. MARTIN QUERALT, C. LOZANO SERRANO, G. CASADO OLLERO, J.M. TEJERIZO LOPEZ, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, *ob. cit.*, pág. 420.

Pese a ello, la Administración tiene la posibilidad de declarar la responsabilidad tributaria y requerir el pago al responsable a través de actos administrativos distintos, y también en momentos diferentes<sup>696</sup>. Esto, que carece de utilidad práctica en relación con el responsable solidario, en cambio, como ya se advirtió, resulta conveniente cuando nos encontramos ante un responsable subsidiario<sup>697</sup>. La declaración de la responsabilidad subsidiaria, en un momento previo a la declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios, resulta conveniente a la hora de adoptar medidas cautelares frente al responsable subsidiario<sup>698</sup>; pero, además, permitirá a este último intervenir en el procedimiento de apremio dirigido frente al deudor principal, permitiéndole de esta forma colaborar con la Administración en el descubrimiento de bienes del deudor principal sobre los que realizar el crédito tributario.

## **2.1. Presupuestos para el requerimiento de pago al responsable tributario.**

### 2.1.1. Principio de subsidiariedad de la responsabilidad tributaria (proyección procedimental).

---

<sup>696</sup> Vid. J.A. SANCHEZ GALIANA, «El responsable», *ob. cit.*, pág. 646; J. LOPEZ MARTINEZ, «Los responsables de las deudas tributarias...», *ob. cit.*, pág. 275; J.M<sup>a</sup>. LAGO MONTERO, «El procedimiento de declaración de la responsabilidad tributaria: una crítica», *ob. cit.*, págs. 676-677. Igualmente sucede en el ordenamiento jurídico alemán, pues, como explica Mösbauer, la declaración de responsabilidad (*Haftungsbescheid*) y el requerimiento de pago (*Zahlungsaufforderung*) son dos actos administrativos distintos, si bien ambos pueden encontrarse unidos y aparecer recogidos externamente en un mismo documento. Según este autor, no existiría ninguna obligación de que ambos actos apareciesen unidos de este modo, pudiendo dictarse el acto administrativo de declaración de responsabilidad aunque no concurran los presupuestos para ordenar realizar la prestación. Vid. H. MÖSBAUER, *Die Haftung für die Steuerschuld*, *ob. cit.*, págs. 337-340.

<sup>697</sup> Según Mösbauer, la Administración romperá la unidad entre el acto de declaración de responsabilidad y el requerimiento de pago, en particular, cuando el transcurso de los plazos de prescripción del primero de éstos, con anterioridad a la existencia de los presupuestos para requerir el pago, obliguen a ello. Vid. H. MÖSBAUER, *Die Haftung für die Steuerschuld*, *ob. cit.*, pág. 400.

<sup>698</sup> Vid. V.E. COMBARROS VILLANUEVA, «La responsabilidad tributaria, solidaria y subsidiaria...», *ob. cit.*, pág. 392; F. DE LA HUCHA CELADOR, «Algunas consideraciones...II. La responsabilidad subsidiaria», *ob. cit.*, pág. 64.



La primera expresión de la autonomía jurídica del acto administrativo de requerimiento de pago al responsable, frente al acto de declaración de responsabilidad tributaria, se encuentra en los presupuestos jurídicos que permiten dictar cada uno de estos actos administrativos<sup>699</sup>. Al analizar el acto administrativo de declaración de responsabilidad tributaria se señaló, como presupuestos jurídicos del mismo, la existencia de una deuda tributaria ajena y la realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria. Así, si la declaración de responsabilidad tributaria constituye un acto administrativo por el cual la Administración manifiesta que una determinada persona, por disposición de la Ley, se encuentra obligada a pagar una deuda tributaria ajena concreta, lógicamente, deberá existir una deuda tributaria ajena que pagar y, además, se deberá comprobar que la persona a quien se imputa la obligación de pago de la deuda ajena ha realizado el presupuesto legal que le obliga a ello. Además, para declarar la responsabilidad tributaria entendíamos necesaria la previa existencia de una liquidación administrativa de la deuda tributaria, así como la vigencia de las facultades de la Administración para liquidar administrativamente la deuda y para exigir el pago de la misma al sujeto pasivo. También se destacó que, para declarar la responsabilidad tributaria, no era necesario que hubiese transcurrido el período voluntario de pago otorgado al deudor principal, ni que hubieran sido declarados fallidos los deudores principales y los posibles responsables tributarios.

A pesar de que el artículo 164.2 del RGR parece entender que la responsabilidad subsidiaria no será declarada mientras no hayan sido declarados fallidos los deudores principales y los responsables solidarios, ya que hasta ese momento no se indagará la existencia de responsables subsidiarios, entendemos que la declaración de fallido es únicamente presupuesto jurídico para la derivación

---

<sup>699</sup> Vid. H. MÖSBAUER, *Die Haftung für die Steuerschuld*, ob. cit., pág.338.

de la acción administrativa *de cobro*, pudiendo declararse la responsabilidad tributaria desde que existe una deuda tributaria administrativamente liquidada y se ha realizado el presupuesto de hecho que obliga a un tercero al pago de la deuda tributaria ajena. Ciertamente, la Administración no está obligada a declarar la responsabilidad subsidiaria antes de la declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios, sin embargo, entendemos que resulta conveniente desde el punto de vista del responsable subsidiario, pero también del propio de la Hacienda Pública, que la Administración tributaria declare la responsabilidad subsidiaria en el momento en que tenga conocimiento de la realización del presupuesto de hecho de la misma; pues, así, se abre un cauce de comunicación entre el órgano de recaudación y el responsable subsidiario, previo a la declaración de fallido del deudor principal y responsables solidarios, que permitirá al subsidiario colaborar con la Administración mediante el señalamiento de bienes realizables de estos últimos<sup>700</sup>. Cuando no se declare previamente la responsabilidad, dicha colaboración se producirá exclusivamente en los casos en los que el responsable tributario actúe como administrador de la sociedad obligada como sujeto pasivo<sup>701</sup>

---

<sup>700</sup> Esta comunicación, similar a la permitida por el artículo 1.832 del C.C. entre el fiador civil y el acreedor, había sido considerada como deseable por algunos autores. Sin embargo, la consideración de la declaración de fallido como presupuesto necesario para la declaración de responsabilidad subsidiaria les ha hecho habitualmente pensar que aquella no era posible en el ordenamiento tributario vigente. *Vid.* H. ROSSY, *Procedimientos Recaudatorios*, Madrid, Revista de Derecho Financiero, 1972, pág. 146; J. HERRERO MADARIAGA, «El responsable tributario», *ob. cit.*, págs. 209-210; A. ZABALA RODRIGUEZ-FORNOS, I. DAGO ELORZA, F. LLOPIS GINER, *Aspectos sustantivos y procedimentales de la Recaudación*, *ob. cit.*, pág. 136. Por su parte, el profesor Calvo Ortega entiende que «nada impide que el responsable pueda comparecer en el procedimiento (señalando bienes del contribuyente o cualquier otra forma de colaboración) o reclamar en queja cuando se perjudicasen sus intereses dada su condición de particular interesado (*Vid.* R. CALVO ORTEGA, *Curso de Derecho Financiero*, I, *ob. cit.*, pág. 199).

<sup>701</sup> El TEAC, en ocasiones, se ha basado en las posibilidades de colaboración del responsable tributario durante el procedimiento de apremio dirigido contra el deudor principal, en cuanto administrador de la sociedad obligada como sujeto pasivo al pago, para negar la negligencia de la Administración tributaria durante el proceso de averiguación de bienes (Resolución de 12-6-1997).

De la regulación jurídica de la responsabilidad tributaria se puede inducir, pues, la existencia de un principio de subsidiariedad de la responsabilidad tributaria, tanto de la denominada responsabilidad subsidiaria, como de la llamada responsabilidad solidaria. Fundamentalmente, este principio de subsidiariedad significa que la Administración no puede requerir el pago a los responsables tributarios sin que antes se haya producido el incumplimiento de la obligación tributaria por parte del deudor principal. Si se trata de una responsabilidad solidaria, salvo que la Ley disponga otra cosa, será necesario que finalice el período voluntario de pago que corresponde al deudor principal, pues así se desprende del artículo 12 del RGR<sup>702</sup>. En cambio, al responsable subsidiario no se le podrá requerir el pago de la deuda tributaria ajena mientras los deudores principales y responsables solidarios no hayan sido declarados fallidos, de acuerdo con el procedimiento previsto en los artículos 163 y siguientes del RGR, tal y como disponen el artículo 37.5 de la LGT y el artículo 14 del RGR. Naturalmente, además de la declaración de responsabilidad tributaria y de las circunstancias ahora mencionadas, la subsistencia de la deuda tributaria en el momento de requerir el pago será un presupuesto necesario de este acto administrativo (*principio de accesoriidad*).

---

<sup>702</sup> El artículo 12.1 del RGR aclara que «se entenderá producida la falta de pago de la deuda tributaria una vez transcurrido el periodo voluntario, bien por el vencimiento del plazo a partir de la notificación en los casos de deudas autoliquidadas por la Administración, bien por el vencimiento del plazo para autoliquidar e ingresar en el Tesoro, en los casos en que el sujeto pasivo o retenedor están obligados a ello». Ahora bien, se trata de un precepto reglamentario, por lo que no será aplicable en los casos en los que una norma de rango legal disponga otra cosa. Este sería el caso del artículo 8, apartado tercero, de la Ley 41/1998, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y otras Normas Tributarias. Según este último, «En el caso del pagador de rendimientos devengados sin mediación de establecimiento permanente por los contribuyentes por este impuesto, las actuaciones de la Administración tributaria podrán entenderse directamente con el responsable, siendo exigible la deuda tributaria, sin que sea necesario el acto administrativo previo de derivación de responsabilidad previsto en el apartado 4 del artículo 37 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria». De acuerdo con esta norma, para requerir el pago al pagador de rendimientos, no sólo es posible prescindir del acto administrativo de declaración de responsabilidad –lo que constituye una excepción al principio de declaratoriedad de la responsabilidad tributaria–, sino que, además, las actuaciones de la Administración pueden entenderse directamente con el responsable, es decir, sin esperar a que finalice el periodo voluntario otorgado al deudor principal.

El principio de subsidiariedad de la responsabilidad tributaria se manifiesta, también, a través de la preferencia que establece el artículo 37.2 de la LGT por la responsabilidad subsidiaria frente a la responsabilidad solidaria. Por tanto, cuando la Ley no determine en el caso particular que se trata de una responsabilidad solidaria, la obligación de pagar la deuda tributaria ajena deberá ser subsidiaria de segundo grado o responsabilidad subsidiaria en sentido técnico-tributario. En relación con esta cuestión, entendemos que la solidaridad de la responsabilidad tributaria deberá estar contemplada expresamente en una norma de rango legal. Así, cuando la ley no califique la responsabilidad tributaria como solidaria, aunque una disposición reglamentaria así lo hiciera, deberemos considerar la responsabilidad como subsidiaria. El artículo 37.2 de la LGT es suficientemente expresivo de la voluntad del legislador, exigiendo un *precepto legal expreso* en contra de la presunción de subsidiariedad que en el mismo se establece. En particular, entendemos que la responsabilidad tributaria del sucesor de empresa, prevista en el artículo 72 de la LGT, deberá tener carácter subsidiario. Consiguientemente, la calificación como solidaria que realiza el artículo 13 del RGR, así como la remisión realizada por este precepto a la regulación de la responsabilidad solidaria, debe entenderse que incurre en ilegalidad<sup>703</sup>.

---

<sup>703</sup> Vid. R. CALVO ORTEGA, «La responsabilidad tributaria subsidiaria», *ob. cit.*, págs. 143-144; F. PEREZ ROYO, «La sucesión en la deuda por el impuesto de sociedades...», *ob. cit.*, pág. 161; C. ALLER, «La responsabilidad por sucesión en el ejercicio de explotaciones o actividades económicas», *ob. cit.*, pág. 26; A. ROMANI BIESCAS, *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, *ob. cit.*, págs. 83-84; J.M<sup>a</sup>. PABON DE ACUÑA, *Las responsabilidades tributarias del sucesor...*, *ob. cit.*, págs. 985-987; E. TRUJILLO GONZALEZ, «Responsabilidad de los cesionarios de empresas por débitos fiscales de los transmitentes», *ob. cit.*, pág. 383; A. RODRIGUEZ BEREJO, «Artículo 72», *ob. cit.*, pág. 645; J.A. SANCHEZ GALIANA, «Problemática de la sucesión en las deudas tributarias...», *ob. cit.*, págs. 392-393; J. MARTIN QUERALT, C. LOZANO SERRANO, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 3ª ed., *ob. cit.*, pág. 330; E. SIMON ACOSTA, «Obligados tributarios», *ob. cit.*, págs. 220-22; I. BARBERENA BELZUNCE, «La responsabilidad tributaria del adquirente...», *ob. cit.*, págs. 249-254 y, del mismo autor, «Naturaleza de la responsabilidad tributaria del sucesor en la empresa. A propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 enero 1994», *ob. cit.*, págs.1281-1283; S. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, *Los responsables tributarios*, pág. 131.

### 2.1.2. El beneficio de excusión del responsable subsidiario.

El artículo 37.5 de la LGT condiciona la derivación de la acción administrativa al responsable subsidiario a la previa declaración de fallido del deudor principal y de los demás responsables solidarios<sup>704</sup>. Esta última constituye un acto administrativo por el que el órgano de Recaudación declara insolvente a un determinado obligado al pago de la deuda tributaria. Según el artículo 164 del RGR, el órgano de Recaudación deberá declarar fallidos a los obligados al pago de la deuda tributaria una vez comprobada en el curso del procedimiento de recaudación la insolvencia de aquéllos. De acuerdo con este precepto, se considerarán insolventes aquellos deudores respecto de los cuales se ignore la existencia de bienes o derechos embargables o realizables; y, a estos efectos, se estima que no existen bienes o derechos embargables cuando los poseídos por el deudor no hubiesen sido adjudicados al Estado de conformidad con lo que se establece en los artículos 158 a 162 del RGR<sup>705</sup>. Tenemos, pues, que según el tenor

---

<sup>704</sup> Antes de su reforma por la Ley 25/1995, el artículo 37.4 de la LGT exigía inexcusablemente la previa declaración de fallido del sujeto pasivo para derivar la acción administrativa hacia el responsable subsidiario. De esta forma, desde el punto de vista de la LGT, para requerir el pago al responsable subsidiario no era necesario declarar fallido previamente a los posibles responsables solidarios. Pero, hasta la aprobación del RGR de 1990 tampoco lo exigía expresamente una norma reglamentaria; si bien, el RGR de 1968, como señala De la Hucha, al otorgar al responsable solidario la condición de deudor principal de la obligación tributaria, resultaba necesario comprobar la insolvencia de aquél para dirigirse contra el responsable subsidiario. *Vid.* F. DE LA HUCHA CELADOR, «Algunas consideraciones... II. La responsabilidad subsidiaria», *ob. cit.*, págs. 48-49. Sobre la posible ilegalidad en que podía entenderse que incurría el RGR, al exigir la previa declaración de fallido de los responsables solidarios, hasta la reforma del artículo 37 de la LGT por la Ley 25/1995, Lago Montero entiende que «el Reglamento sólo precisaba lo que la ley, por obvio, se olvidó de precisar». Según este autor, la Ley contenía una insuficiente regulación de la cadena lógica de responsabilidades, por lo que el Reglamento se encargaba de completar esta regulación. *Vid.* J.M<sup>a</sup>. LAGO MONTERO, «El procedimiento de declaración...», *ob. cit.*, pág. 678.

<sup>705</sup> El RD 448/1995, de 24 de marzo, dio una nueva redacción al artículo 164 del RGR de 1990, e hizo desaparecer la mención al desconocimiento de paradero del deudor o deudores principales y de los responsables solidarios. De esa manera, se despejaba cualquier duda acerca de si dicho desconocimiento era o no causa suficiente para proceder a la declaración de fallido. *Vid.* J. HERRERO MADARIAGA, «El responsable tributario», *ob. cit.*, págs. 208-209; M<sup>a</sup>.D. ARIAS ABELLAN, «El estatuto jurídico del responsable...», *ob. cit.*, pág. 191; J.A. SANCHEZ GALIANA,

literal del artículo 37.5 de la LGT y del artículo 14.1 del RGR, la insolvencia de los deudores principales y de los responsables solidarios constituiría, únicamente de forma indirecta, un presupuesto jurídico para requerir el pago al responsable subsidiario. Por tanto, la insolvencia sería condición indispensable para exigir el pago al responsable subsidiario, sólo en la medida en que la declaración de fallido exige que el órgano administrativo ignore la existencia de bienes o derechos embargables o realizables.

Un sector de la doctrina, basándose en una interpretación literal de los mencionados preceptos legales y reglamentarios, entienden que la obligación de pago del responsable subsidiario no se encuentra condicionada por una rigurosa insolvencia de los deudores principales y de los eventuales responsables solidarios, sino por los efectos de una correcta actuación procedimental<sup>706</sup>. Entienden que para exigir el pago al responsable subsidiario no es necesario agotar previamente las acciones civiles que pudieran ser ejercitadas por la Administración para integrar el patrimonio de los deudores principales y responsables solidarios<sup>707</sup>. De esta manera, se considera suficiente una actividad diligente de la Administración,

---

«El responsable», *ob. cit.*, págs. 638-639; S. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, *Los responsables tributarios*, *ob. cit.*, págs. 180-181.

<sup>706</sup> A. ZABALA RODRIGUEZ-FORNOS, I. DAGO ELORZA, F. LLOPIS GINER, *Aspectos sustantivos y procedimentales de la Recaudación*, *ob. cit.*, pág. 134; F. DE LA HUCHA CELADOR, «Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en el Reglamento General de Recaudación de 1990: II. La responsabilidad subsidiaria», *ob. cit.*, págs. 54-56.

<sup>707</sup> En este mismo sentido se pronuncia el TEAC en la Resolución de 15-4-1998, en la que se destaca el carácter formal de la declaración de fallido, como presupuesto jurídico para la derivación de la acción administrativa hacia el responsable subsidiario, advirtiendo de que dicha declaración de fallido no supone necesariamente la insolvencia del deudor, ni la carencia de bienes conocidos; pero, sobre todo, de que no se puede pretender que la Administración se haga cargo de los créditos impagados que tenga el sujeto pasivo, créditos cuya persecución sólo compete a éste. En un sentido similar, la Resolución del TEAC de 22-11-1996 considera procedente la declaración de fallido del deudor principal, pese a la existencia de una sentencia civil en la que se reconoce la existencia de una deuda de un tercero hacia dicho sujeto pasivo, al no estar legitimada la Administración Tributaria para solicitar la ejecución de dicha sentencia, y sin que a ello obste la posibilidad de Hacienda de embargar dicho crédito, puesto que el mismo no puede considerarse realizable.

proporcionada a los medios que tiene a su disposición, y una justificación razonable de la inexistencia de bienes susceptibles de embargo. Lógicamente, la interpretación literal de la norma impide requerir el pago al responsable subsidiario, cuando la insolvencia de los deudores principales y responsables solidarios no hubiera sido apreciada en el procedimiento de recaudación, tal y como exige el artículo 37.5 de la LGT y el artículo 14 del RGR, sino en un procedimiento de quiebra o concurso<sup>708</sup>. En definitiva, la interpretación literal del artículo 37.5 de la LGT nos llevaría a entender que el responsable subsidiario goza de un beneficio de excusión, similar al que corresponde al fiador según la normativa privada. Así, la insolvencia de los deudores principales no sería condición suficiente para exigir el pago al responsable subsidiario, puesto que la misma debería ser apreciada necesariamente en el procedimiento de recaudación; ni tampoco necesaria, ya que bastaría una correcta actuación procedimental.

No obstante, a pesar del tenor literal del artículo 37.5 de la LGT y del artículo 14.1 del RGR, entendemos que es posible defender una interpretación más conforme con el principio de subsidiariedad de la responsabilidad tributaria, que no es más que una exigencia del principio general de proporcionalidad. En este sentido, entendemos que el requerimiento de pago al responsable tributario se encuentra siempre condicionado por la insolvencia de los deudores principales y de los responsables solidarios. Es decir, consideramos que, lo que constituye un presupuesto jurídico para requerir al responsable tributario el pago de la deuda tributaria, no es tanto la declaración de fallido, como la inexistencia de bienes embargables o realizables de aquellos deudores previos. Por tanto, pensamos que, en los casos de concurrencia del procedimiento de apremio con otros procedimientos de ejecución universal, como la quiebra y el concurso, será posible

---

<sup>708</sup> Vid. R. CALVO ORTEGA, «La responsabilidad tributaria subsidiaria», *ob. cit.*, pág. 138; A. ZABALA RODRIGUEZ-FORNOS, I. DAGO ELORZA, F. LLOPIS GINER, *Aspectos sustantivos y procedimentales de la Recaudación*, *ob. cit.*, pág. 134; S. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, *Los responsables tributarios*, *ob. cit.*, pág. 177.

requerir el pago al responsable tributario sin la previa declaración de fallido de los deudores principales o responsables solidarios incursos en aquéllos, siempre que la Administración no pueda continuar la ejecución singular y tenga que sumarse a la ejecución colectiva<sup>709</sup>. Pero, además, opinamos que la solvencia sobrevinida del deudor principal o de los responsables solidarios, antes de que se haya hecho efectivo el crédito tributario sobre el patrimonio del responsable subsidiario, impedirá a la Administración continuar el procedimiento de recaudación frente a este último<sup>710</sup>. La conclusión alcanzada no es resultado de la aplicación a la

---

<sup>709</sup> Vid. J. HERRERO MADARIAGA, «El responsable tributario», *ob. cit.*, págs. 207-208; J. MARTIN QUERALT, C. LOZANO SERRANO, G. CASADO OLLERO, J.M. TEJERIZO LOPEZ, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, *ob. cit.*, pág. 372. Por su parte, Simón Acosta ha entendido que el principio de economía procesal y las garantías que concurren en los procesos judiciales llevan a pensar que la declaración de quiebra o concurso permitirán dirigir la acción administrativa frente al responsable subsidiario. Vid. E. SIMON ACOSTA, «Obligados tributarios», *ob. cit.*, pág. 225. Este parece también el deseo de J.A. SANCHEZ GALIANA, «El responsable», *ob. cit.*, pág. 639, nota 22. En cualquier caso, como ha señalado la Sentencia del T.S.J. de Cataluña de 9 de julio de 1997, no es admisible un requerimiento de pago al responsable subsidiario a partir de una percepción sobre la insolvencia del deudor principal fundada en hechos notorios. Vid. el comentario realizado a dicha Sentencia por F. MAGRANER MORENO en *T.F.*, núms. 94-95, 1998, págs. 36-38.

<sup>710</sup> En este sentido, el profesor Calvo Ortega ha entendido que, «independientemente de la impugnación de la calificación de incobrable y sin perjuicio del ejercicio de la acción de regreso, parece admisible que el responsable pueda en cualquier momento anterior al pago, pedir la revisión de la declaración de insolvencia». Vid. R. CALVO ORTEGA, «La responsabilidad tributaria subsidiaria», *ob. cit.*, pág. 138, nota 17. De la misma manera parece entenderlo A.M<sup>a</sup>. DELGADO GARCIA (*La derivación de la responsabilidad tributaria subsidiaria*, *ob. cit.*, págs. 20-21). La doctrina científica alemana viene defendiendo la posibilidad, en estas ocasiones, de pedir la revocación del acto de requerimiento de pago, lo que se encuentra previsto en el párrafo 131 I de la AO; o bien, tener en cuenta dicha circunstancia en el ámbito de la discrecionalidad administrativa que el párrafo 249 de la AO concede a las autoridades administrativas para ejecutar los actos que exigen una prestación pecuniaria. Vid. M. BOCK, J. BECKER, «Die Haftung für Steuerschulden (Teil II)», *ob. cit.*, págs. 239-240. Efectivamente, una cosa es que la Administración, después de haber sido declarado fallido el deudor principal y los responsables solidarios, pueda requerir el pago al responsable subsidiario sin tener en cuenta la posibilidad de aquellos de formar en el futuro un patrimonio (Vid. H. ROSSY, *Procedimientos tributarios*, *ob. cit.*, pág. 149; J. HERRERO MADARIAGA, «El responsable tributario», *ob. cit.*, pág. 207; M<sup>a</sup>.D. ARIAS ABELLAN, «El estatuto jurídico...», *ob. cit.*, pág. 189; S. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, *Los responsables tributarios*, *ob. cit.*, pág. 180), y otra distinta es que, si antes de hacer efectivo el crédito tributario frente al responsable subsidiario, el deudor principal y los responsables solidarios recuperan la solvencia, pueda continuar el procedimiento de recaudación frente al responsable subsidiario. Pensamos que en nuestro ordenamiento jurídico tampoco existiría ningún problema para que la Administración revocase el acto de requerimiento de pago, a pesar de ser conforme a la legalidad, al tratarse de un acto



responsabilidad subsidiaria de las normas civiles que regulan el beneficio de excusión del fiador, sino una consecuencia lógica del principio de subsidiariedad de la responsabilidad tributaria<sup>711</sup>.

---

desfavorable o de gravamen (artículo 105 de la Ley 30/1992, redactado por la Ley 4/1999, de 13 de enero).

<sup>711</sup> Un sector de la doctrina científica española ha entendido aplicables los apartados 3º y 4º del artículo 1.831 del C.C. en relación con el fiador subsidiario. Así, han entendido que al responsable subsidiario se le podría exigir el pago de la deuda tributaria en caso de quiebra o concurso del deudor principal, o cuando éste no pudiera ser demandado judicialmente dentro del Reino. *Vid.* J. HERRERO MADARIAGA, «El responsable tributario», *ob. cit.*, págs. 207-209; S. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, *Los responsables tributarios, ob. cit.*, págs. 178 y ss. Por nuestra parte, no creemos directamente aplicable el artículo 1.831 del C.C. al responsable tributario, porque no existe ninguna laguna legal que justifique dar entrada subsidiariamente a la regulación civil. Más bien, entendemos que lo que procede es una interpretación material del artículo 37.5 de la LGT, conforme con la finalidad del precepto y con el principio de subsidiariedad de la responsabilidad tributaria que informa el régimen jurídico de la misma.

## **2.2. Efectos jurídicos de la notificación del acto de requerimiento de pago.**

### 2.2.1. Concesión de un plazo para el pago voluntario de la deuda tributaria ajena.

Mientras no se produzca el requerimiento de pago, el responsable tributario no incumple su obligación de pagar la deuda tributaria, pues, a diferencia de lo que sucede con los deudores principales, el responsable tributario solamente deberá realizar el ingreso de la deuda tributaria cuando así lo requiera la Administración. Una vez hecho el requerimiento de pago, y debidamente notificado al responsable tributario, el artículo 37.4 de la LGT, en el párrafo segundo, obliga a conceder un período voluntario para el pago de la deuda tributaria ajena<sup>712</sup>. Este período voluntario deberá ser necesariamente distinto del período voluntario otorgado al deudor principal, pues, el requerimiento de pago al responsable presupone lógicamente la exigibilidad del mismo y, a su vez, en ningún caso será exigible antes de que transcurra el período voluntario otorgado al deudor principal. Así, en el caso de deudas que deban ser autoliquidadas por el propio sujeto pasivo, el período voluntario de pago del responsable tributario siempre será posterior al vencimiento del plazo para autoliquidar e ingresar el impuesto; mientras que, en el supuesto de deudas a liquidar por la Administración, aquél siempre irá precedido del período voluntario concedido al deudor principal tras la notificación de la correspondiente liquidación.

---

<sup>712</sup> Antes de la reforma del artículo 37 de la LGT, realizada por la Ley 25/1995, el responsable solidario carecía de un periodo voluntario de pago, a diferencia del responsable subsidiario. *Vid.* M.M<sup>a</sup>. DE URIARTE Y ZULUETA, «Los sujetos pasivos en el procedimiento de recaudación», *ob. cit.*, págs. 105-106; M<sup>a</sup>.D. ARIAS ABELLAN, «El estatuto jurídico del responsable...», *ob. cit.*, págs. 185-186. Al responsable solidario, más que como un obligado al pago de una deuda tributaria ajena, era tratado como un cotitular solidario de la deuda tributaria.

Podría pensarse que el responsable tributario está interesado en pagar la deuda tributaria antes de que finalice el período voluntario del deudor principal, con el fin de evitar el devengo de intereses de demora a cargo de este último, que también a él le podrían ser exigidos<sup>713</sup>. Esto podría llevar a defender la puesta en conocimiento del responsable tributario de la existencia de dicho plazo voluntario. Ahora bien, esta comunicación no solamente es inviable en los tributos autoliquidables y, en general, en todos los supuestos de responsabilidad tributaria que tienen como presupuesto el incumplimiento de la obligación principal; sino que, además, el responsable tributario difícilmente realizará el ingreso antes de que le sea exigible, mientras tenga la esperanza de que la deuda tributaria será pagada por el sujeto pasivo. Por lo demás, la duración del plazo voluntario que debe concederse al responsable tributario, tras el requerimiento de pago, será la que corresponda de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 20 del RGR. Así pues, es preciso entender que la reforma del artículo 37 de la LGT por la Ley 25/1995 ha supuesto la derogación del último inciso del artículo 12.3,1) del RGR, en el que se fijaban, como plazos para realizar el ingreso por el responsable solidario, los establecidos en el RGR para los ingresos en período ejecutivo<sup>714</sup>.

De acuerdo con el artículo 37.4, tercer párrafo, transcurrido el período voluntario que se concederá al responsable para el ingreso, si no efectúa el pago, la responsabilidad se extenderá automáticamente al recargo a que se refiere el artículo 127 de esta Ley y la deuda le será exigida en vía de apremio. Así pues, aunque el artículo 126 de la LGT regule exclusivamente el comienzo del período ejecutivo para recaudar la deuda tributaria del propio deudor principal, el artículo

---

<sup>713</sup> Vid. M. FERNANDEZ JUNQUERA, «Reflexiones en torno al responsable solidario y a la solidaridad en Derecho tributario», *ob. cit.*, págs. 430-431.

<sup>714</sup> Vid. F. PEREZ ROYO, *Derecho Financiero...*, *ob. cit.*, pág. 151. En el mismo sentido, la Instrucción del Departamento de Recaudación de 5 de noviembre de 1995 dispone que los plazos para el ingreso de la deuda en período voluntario, por parte del responsable solidario, serán los previstos en los párrafos a) y b) del artículo 20 del RGR.

37.4 de la LGT ha venido a indicar el momento en el que comienza dicho período en relación con el actuación recaudatoria seguida contra el responsable tributario. El inicio del período ejecutivo correspondiente al responsable tributario determina, como se ha indicado, el devengo de un recargo del 20 por 100 del importe de la deuda no ingresada, así como de los intereses de demora correspondientes a ésta. Sin embargo, según se desprende del artículo 127 de la LGT, este recargo será del 10 por 100 cuando la deuda tributaria no ingresada se satisfaga antes de que haya sido notificada al responsable la providencia de apremio prevista en el apartado tercero de ese mismo precepto; sin que sean exigibles, en ese caso, los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo.

Aunque el artículo 37.4 de la LGT no lo diga expresamente, entendemos que el vencimiento del período voluntario concedido al responsable tributario para realizar el pago de la deuda tributaria ajena, determina el devengo de intereses de demora<sup>715</sup>. El fundamento legal para exigir al responsable tributario el pago de intereses de demora imputables exclusivamente a su propio retraso en el pago, se encontraría en el artículo 61.2 de la LGT. Además, el retraso culpable en el pago de la deuda tributaria por el responsable tributario puede ser constitutivo de una infracción tributaria grave. Aunque el responsable tributario no se encuentre mencionado en la enumeración de posibles infractores realizada por el 77.3 de la LGT, lo cierto es que, según este mismo precepto, serán sujetos infractores las personas físicas o jurídicas, y las entidades mencionadas en el artículo 33 de la LGT, que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones por la Ley, entre las que se encontraría el dejar de ingresar, dentro de los plazos reglamentariamente señalados, la totalidad o parte de la deuda tributaria (artículo

---

<sup>715</sup> Vid. J.A. SANCHEZ GALIANA, «El responsable», *ob. cit.*, pág. 653; F. DE LA HUCHA CELADOR, «Algunas consideraciones... II. La responsabilidad subsidiaria», *ob. cit.*, pág. 59.

79, a) de la LGT)<sup>716</sup>. Quizá pueda considerarse desproporcionado sancionar a quien incumple la obligación de pagar una deuda tributaria ajena, sin embargo, lo que resulta desproporcionado es obligar a pagar una deuda tributaria ajena.

### 2.2.2. Apertura del plazo para impugnar el acto de requerimiento de pago.

El acto de requerimiento de pago puede ser impugnado de forma independiente cuando la Administración no ejercite su pretensión de cobro al tiempo de declarar la responsabilidad tributaria. Cuando esto suceda, a partir del día en que el acto de requerimiento fue notificado al responsable tributario, éste dispondrá de quince días para impugnar dicho acto. En este caso, los recursos procedentes serán igualmente el de reposición y la reclamación económico administrativa<sup>717</sup>. Pero, lo más importante es que la impugnación del acto de

---

<sup>716</sup> Por el contrario, entiende Pérez Royo que, «este tipo de infracción, a pesar de su letra, es difícil que sea realizado por el responsable cuando, como sucederá en la generalidad de los casos, la acción de cobro se dirija contra él una vez liquidada la deuda tributaria en el procedimiento seguido con el sujeto pasivo principal, ya que en estos casos de deuda con contraído previo la falta de pago da lugar a la ejecución en vía de apremio, pero no al pago de sanciones». En opinión de este autor, «excepto en el caso en que la situación de responsabilidad se origina precisamente en la causación o colaboración en la realización de una infracción tributaria (art. 38, LGT), no será, en cuanto tal responsable, sujeto activo de infracciones tributarias». Vid. F. PEREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, ob. cit., págs. 285-286.

<sup>717</sup> En el ordenamiento jurídico alemán, la autonomía jurídica del acto de requerimiento de pago frente al de declaración de responsabilidad tributaria conlleva, incluso, que cada uno de estos actos administrativos sea impugnado a través de medios distintos. Vid. H. MÖSBAUER, *Die Haftung für die Stuerschuld*, ob. cit., pág. 400. La declaración de responsabilidad tributaria deberá ser impugnada mediante la interposición del recurso de reposición (así tradujo el profesor Palao Taboada el término alemán *Einspruch*, que literalmente significa objeción, protesta, reclamación, oposición o veto, -Vid. R.J. SLABÝ, R. GROSSMANN, C. ILLIG, *Wörterbuch der spanischen und deutschen Sprache in Zwei Bänden*, II, 4ª ed., Wiesbaden, Oscar Brandstetter Verlag, 1989, pág. 282- debido a que se dicho recurso se interpone ante el mismo órgano que dictó el acto de impugnación. Vid. *Ordenanza Tributaria alemana*, Traducción y notas por C. PALAO TABOADA, ob. cit., pág. 222, nota 151) que se encuentra regulado en el parágrafo 348 de la AO. En cambio, el requerimiento de pago podrá ser impugnado mediante el recurso de reclamación (seguimos nuevamente la traducción realizada por el profesor Palao Taboada del termino *Beschwerde*, pues, si bien literalmente también podría traducirse como «queja» - Vid. R.J. SLABÝ, R. GROSSMANN, C. ILLIG, *Wörterbuch der spanischen und deutschen Sprache in Zwei Bänden*, II, ob. cit., pág. 152-, como este

requerimiento de pago no servirá para revisar el contenido del acto de declaración de responsabilidad tributaria, ni tampoco el de liquidación de la deuda tributaria ajena. En este sentido, el requerimiento de pago al responsable tributario podrá ser impugnado, exclusivamente, por la ausencia de los presupuestos materiales y formales necesarios para emitirlo, así como por falta de correspondencia entre su contenido y el de la declaración de responsabilidad tributaria. Concretamente, los motivos de impugnación del acto de requerimiento de pago serán, por un lado, la inexistencia de la deuda tributaria y, por otro lado, la falta de declaración de responsabilidad tributaria o la incorrecta declaración de fallido de los deudores principales o de los responsables solidarios<sup>718</sup>. Esto último, sin perjuicio de la posibilidad de solicitar en cualquier momento a la Administración la revocación del acto de requerimiento de pago, señalando la existencia de bienes del deudor principal o de los responsables solidarios susceptibles de ser embargados.

### **2.3. Límite temporal para el ejercicio de la acción administrativa para requerir el pago al responsable.**

La LGT no regula de forma expresa la prescripción del poder de la Administración para declarar la responsabilidad tributaria, ni del poder de exigir

---

mismo autor afirma, a dicho recurso lo separan de ella importantes diferencias que impiden aceptar como válida esta traducción), regulado en el parágrafo 349 de la AO.

<sup>718</sup> Como advierte De la Hucha Celador, la declaración de fallido es un acto interno del procedimiento de recaudación que –aunque constituye presupuesto previo inexcusable y condiciona la validez del acto administrativo de derivación de responsabilidad subsidiaria, no es conforme al RGR, notificado al responsable subsidiario. Por eso, concluye este autor, «el objeto de la reclamación del responsable subsidiario no será, en realidad, la declaración de fallido, sino la pretensión dirigida a obtener la revocación del acto administrativo de derivación de responsabilidad subsidiaria, basado en la indebida calificación de fallido del deudor principal y, en su caso, del responsable solidario, indebida calificación que jugaría como motivo o alegación al servicio de la defensa de la pretensión deducible de su reclamación, pretensión dirigida a la anulación del acto administrativo que se notifica al responsable subsidiario». *Vid. F. DE LA HUCHA CELADOR, «Algunas consideraciones... II. La responsabilidad subsidiaria», ob. cit., pág. 53. En este sentido se expresa la Resolución del TEAC de 22-11-1996.*

el pago de la deuda tributaria al responsable tributario, o de ejecutar forzosamente el patrimonio del mismo para hacer efectivo el crédito tributario. Anteriormente dijimos que la decadencia del poder para declarar la responsabilidad tributaria por el transcurso del tiempo no tenía encaje en ninguno de los supuestos de prescripción contemplados en el artículo 64 de la LGT. En cambio, podría pensarse que la prescripción del poder jurídico de la Administración para requerir el pago al responsable tributario encuentra cabida en el segundo apartado del artículo 64 de la LGT, donde se menciona la acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas. Efectivamente, no puede negarse que, cuando se requiere el pago de la deuda tributaria al responsable tributario, la Administración está ejercitando su acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas. Ahora bien, si aceptásemos que esto es así, deberíamos entender que, según dispone el artículo 65 de la LGT, el plazo de prescripción comenzará a contarse desde la fecha en que finalice el plazo de pago voluntario. Sin embargo, la fijación del *dies a quo* en el día en que finalizó el plazo de pago voluntario otorgado al responsable tributario, en los casos en los que la declaración de responsabilidad tributaria no estuvo acompañada del requerimiento de pago, nos parece inaceptable. Aceptarlo significaría, en los casos de anticipación de la declaración de responsabilidad, no someter a plazo de prescripción alguno la acción para requerir el pago voluntario por parte del responsable.

Pensando, precisamente, en el supuesto de anticipación de la declaración de responsabilidad tributaria frente al acto de requerimiento de pago al responsable tributario, la AO alemana de 1977 dispone en el párrafo 229.2 que, «si se hubiera dictado un acto de declaración de responsabilidad sin requerimiento de pago, la prescripción comenzará con la terminación del año natural en que el acto de declaración de responsabilidad haya producido efectos»<sup>719</sup>. Pues bien, en nuestro

---

<sup>719</sup> Vid. *Ordenanza Tributaria alemana*, Traducción y notas por C. PALAO TABOADA, *ob. cit.*, pág. 175.

Derecho positivo podemos adoptar una solución similar a la alemana, aplicando el artículo 40.1, apartado b) de la LGP. Según dicho precepto, prescribirá a los *cuatro* años el derecho de la Hacienda Pública al cobro de los créditos reconocidos o liquidados, a contar desde la fecha de su notificación, o, si ésta no fuera preceptiva, desde su vencimiento. Entendemos que, al requerimiento de pago al responsable, resulta aplicable esta última disposición, y no el artículo 64 de la LGT, apartado b), porque este último está regulando la potestad administrativa para realizar forzosamente un crédito tributario cuyo pago no ha sido realizado de manera voluntaria. El requerimiento de pago al responsable tributario, en cambio, ordena al responsable tributario que realice el pago voluntario del crédito tributario, por eso, no puede ser aplicable el artículo 64 b) de la LGT. Así pues, la Administración dispondrá de un plazo de cuatro años, desde la notificación de la declaración de responsabilidad tributaria para requerir el pago al responsable tributario, el cuál quedará interrumpido por los motivos enumerados en el artículo 66 de la LGT; en particular, por cualquier actuación administrativa conducente al reconocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación de la deuda tributaria, siempre que se haya realizado con conocimiento formal del responsable tributario.

#### **2.4. El requerimiento de pago frente a una pluralidad de responsables tributarios.**

Es posible que existan varios responsables tributarios obligados al pago de una misma deuda tributaria. Esta pluralidad de responsables tributarios puede ser una consecuencia de la realización conjunta, por varias personas al mismo tiempo, de un solo presupuesto de hecho de responsabilidad tributaria. Está claro que, de ser así, o todos serán responsables solidarios, o bien serán todos responsables subsidiarios. En relación con este supuesto, el artículo 37.6 de la LGT dispone que

---



la deuda tributaria podrá exigirse íntegramente a cualquiera de ellos, es decir, todos ellos se encontrarán obligados solidariamente al pago de la deuda tributaria ajena<sup>720</sup>. Pero, podría suceder que varias personas estuvieran obligadas a pagar una misma deuda tributaria, en concepto de responsables tributarios, a pesar de haber realizado presupuestos de hecho distintos. En este caso podría suceder que unos lo fueran como responsables solidarios y otros como responsables subsidiarios. La regla a seguir por la Administración, en este último caso, se encuentra recogida en el artículo 37.5 de la LGT, al decir que la derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal *y de los demás responsables solidarios*. Así pues, entre responsables solidarios y subsidiarios por una misma deuda tributaria, nunca existirá una verdadera solidaridad. Mientras la Administración pueda hacer efectivo el crédito tributario contra el responsable solidario, no podrá requerir al mismo tiempo el pago al responsable subsidiario. Es cierto que la declaración de fallido del responsable solidario no impediría en un momento posterior, desaparecida la situación de insolvencia, volver a requerir el pago al responsable solidario, pero entonces, entendemos que la Administración perdería la facultad de hacer efectivo el crédito tributario contra el responsable subsidiario.

---

<sup>720</sup> Esta disposición, recogida en el apartado 5 del artículo 37 con anterioridad a la reforma de la LGT realizada por la Ley 25/1995, fue introducida por la Ley 31/1991, de 30 de diciembre. Antes de la introducción de este apartado, la LGT guardaba silencio acerca de las relaciones entre varios responsables tributarios. El RGR de 1968, en su artículo 10.4, en relación con el responsable solidario, establecía que «en caso de que sean varios los responsables solidarios de una misma deuda, la responsabilidad de los mismos frente a la Hacienda será a su vez solidaria, salvo que la Ley disponga expresamente lo contrario». Igualmente, en relación con el responsable subsidiario, el artículo 11.4 del RGR de 1968 disponía: «si los responsables subsidiarios, simultáneamente y, en el mismo grado, son varios respecto de una misma deuda, la responsabilidad de los mismos, frente a la Hacienda será solidaria salvo que la Ley disponga expresamente lo contrario». No obstante, la legalidad de este último precepto podía ser cuestionada, teniendo en cuenta que el artículo 1.137 del C.C. recoge como principio general la regla de la mancomunidad. *Vid.* E. SIMON ACOSTA, «Obligados tributarios», *ob. cit.*, pág. 226; F. DE LA HUCHA CELADOR, «Algunas consideraciones...II. La responsabilidad subsidiaria», *ob. cit.*, pág. 65; A. ZABALA RODRIGUEZ-FORNOS, I. DAGO ELORZA, F. LLOPIS GINER, *Aspectos sustantivos y procedimentales de la Recaudación*, *ob. cit.*, pág. 137.

## CONCLUSIONES

*Primera.* La adopción del esquema teórico de la relación obligatoria por el legislador y la doctrina científica alemana, durante la segunda década del siglo veinte, constituye el punto de partida del Derecho tributario moderno, su momento fundacional. La aceptación de la obligación tributaria como concepto fundamental de la teoría general del tributo suponía tener que reconducir toda la realidad tributaria a alguno de los conceptos o esquemas de la teoría general de las obligaciones. Como resultado lógico de este prejuicio dogmático, tal y como ha sido llamado por algún autor, se incorpora el término «responsable de impuesto» al lenguaje legal y doctrinal de la época. Concretamente, la Ordenanza Tributaria alemana de 1919 contraponía en el párrafo 79 los conceptos de obligados tributarios que deben realizar el pago del impuesto a título de deudores, y quienes deben responder del impuesto en lugar o junto al deudor, por disponerlo así una norma legal.

En la doctrina científica, autores como Schranil o Merk, bajo la influencia de la teoría patrimonialista del *debitum* y la *obligatio*, de la autonomía entre *Schuld* y *Haftung*, designaban con el término «responsable» a quien responde patrimonialmente del pago del impuesto, sin ser deudor del mismo. En cambio, otros autores, como Hensel o Arens, designaban con esa misma expresión a quienes están obligados a pagar una deuda tributaria ajena, en cuanto sujetos ajenos al presupuesto de hecho fundamental del impuesto, a aquel presupuesto que contiene los elementos configuradores de la deuda impositiva.

En cualquier caso, parece claro que el término «responsable del impuesto», y los diversos significados que se le atribuyen, constituyen una importación procedente de la dogmática iusprivatista, y que su introducción en el articulado de la Ordenanza Tributaria alemana de 1919 estuvo motivada por el hecho de que

Enno Becker, padre e inspirador de la misma, ejerció durante años como juez de la jurisdicción civil. Es evidente que la intención de Becker era designar con dicha expresión a una persona distinta del deudor principal del impuesto, que está obligada a pagar el impuesto por distintos motivos y bajo distintas circunstancias que el primero, cumpliendo una función de aseguramiento del crédito tributario.

El término «responsable del impuesto», no sólo ha seguido siendo utilizado hasta nuestros días por el ordenamiento jurídico alemán y por la doctrina científica de este país, sino que pronto fue asumido por autores y legisladores de otras nacionalidades. Como ejemplo de la utilización de la expresión «responsable» en el estudio de los sujetos pasivos del tributo, aunque con un sentido distinto al que le asigna la dogmática iusprivatista clásica alemana, cabe mencionar la clasificación propuesta en Italia por Pugliese. Este autor se sirvió del término «responsabilidad», contraponiéndolo al de deuda, para distinguir al sujeto jurídicamente obligado a realizar el ingreso del tributo, de quien resulta económicamente incidido por el mismo.

Pero, sin duda, fue el concepto de «responsable tributario» asumido por Giannini el que mayor influencia ha ejercido en la doctrina y legislación española. La clasificación tripartita de los sujetos pasivos de la obligación tributaria realizada por Giannini será después asumida por el profesor Sainz de Bujanda; distinguiendo la doctrina española desde entonces, de forma mayoritaria, entre sujeto pasivo, sustituto y responsable tributario. Se considerará sujeto pasivo, en sentido estricto, a la persona que se encuentra obligada a pagar la deuda tributaria como consecuencia de la realización del hecho imponible del tributo. Por su parte, se denominará sustituto a quien se encuentra obligado también al pago de la deuda tributaria, a pesar de no haber realizado el hecho imponible, ocupando el lugar del sujeto pasivo. Por último, responsable tributario, de acuerdo con esta concepción de la subjetividad pasiva, se considera a la persona extraña a la

situación de hecho que constituye el hecho imponible del tributo, y que, como consecuencia de la realización de su particular presupuesto de hecho, queda obligado de manera accesoria al pago de la deuda tributaria junto al sujeto pasivo.

Desde un punto de vista lógico, el concepto de responsable tributario adoptado por la clasificación tripartita nos parece acertado. Estamos de acuerdo, al margen de lo que se desprenda del Derecho positivo, en denominar responsable tributario a quien se encuentra accesoriamente obligado junto al deudor principal al pago de la deuda tributaria, en virtud de la realización de un presupuesto de hecho distinto al llevado a cabo por este último sujeto. En cambio, no compartimos enteramente la lógica de la clasificación tripartita, ni en lo que respecta a la distinción entre sujeto pasivo y sustituto, ni en cuanto a la exclusión de dicha clasificación de las personas que no se encuentran obligadas frente a la Hacienda Pública, pero sí en vía de regreso frente al deudor principal.

La distinción entre sujeto pasivo y sustituto, que llevan a cabo los seguidores de la clasificación tripartita, deriva de una asimilación errónea entre sujeto pasivo, titular del hecho imponible y titular de la capacidad económica que se persigue gravar. Si se acepta la identificación de estos tres conceptos, el hecho de que una persona distinta del titular de la capacidad económica venga obligada a pagar la deuda tributaria, en lugar de hacerlo quien tiene capacidad para contribuir, solamente puede explicarse mediante la idea de un segundo presupuesto de hecho, que no es el hecho imponible, cuya realización obliga al pago a quien no es titular de la capacidad económica e impide que la deuda tributaria pueda exigirse al realizador del hecho imponible. Por su parte, la persona obligada por disposición de la Ley a soportar definitivamente, en vía de regreso, una disminución patrimonial equivalente al importe de la deuda tributaria, es excluida de la clasificación de los sujetos de la teoría del tributo e,

incluso, del terreno jurídico, por no encontrar cabida dentro de los límites conceptuales de la obligatoria.

Las diferentes posiciones subjetivas que resultan de la aplicación de las normas tributarias, excluidas aquellas que responden a deberes formales que surgen durante el desarrollo de los distintos procedimientos administrativos de aplicación del Derecho tributario material, pueden ser explicadas sin recurrir a la identificación entre sujeto pasivo, titular del hecho imponible y titular de la capacidad económica, y sin excluir a la persona obligada por disposición de la Ley a soportar definitivamente, en vía de regreso, una disminución patrimonial equivalente al importe de la deuda tributaria.

Entre los obligados al pago de la deuda tributaria frente a la Hacienda Pública es posible distinguir entre quienes son deudores principales del tributo, por haber realizado el presupuesto de hecho que, por si solo, obliga a pagar la deuda tributaria, y quienes están obligados accesoriamente junto al deudor principal a pagar la deuda tributaria correspondiente a este último. Los primeros pueden ser designados con el término «sujeto pasivo», distinguiendo entre los sujetos pasivos por contribución propia y los sujetos pasivos por contribución ajena, según que a su vez sean o no titulares de la capacidad económica que persigue gravar el tributo. A la segunda categoría de obligados frente a la Hacienda Pública se le puede denominar «responsables tributarios».

En relación con el responsable tributario, teóricamente cabe la posibilidad de que se trate del titular de la capacidad económica, que sea llamado al pago de la deuda tributaria de manera subsidiaria, en defecto del deudor principal. Por último, además de los sujetos obligados frente a la Hacienda Pública, sea como sujetos pasivos o como responsables tributarios, el estudio del elemento subjetivo de la teoría del tributo debe completarse con la mención de la persona obligada

jurídicamente, por disposición de la Ley, a soportar económicamente el tributo en vía de regreso. No sólo porque se trata de un sujeto jurídico que, por disposición de la Ley, debe soportar la retención de una parte de sus rentas, la repercusión del tributo en el precio de sus adquisiciones, o que debe proceder al reembolso en favor del deudor principal; sino que su pertenencia al Derecho tributario constituye una exigencia del principio de capacidad económica proclamado por el artículo 31.1 de la Constitución española.

*Segunda.* El artículo 37 de la LGT se refiere a los «responsables de la deuda tributaria» para designar a una categoría de personas, que no tienen la condición de sujeto pasivo o deudor principal, pero que se encuentran junto a éstos; personas a las que se puede exigir el pago de la deuda tributaria de manera solidaria o subsidiaria. Por tanto, según se desprende de este precepto, el responsable tributario es un sujeto a quien se puede exigir el pago de la deuda tributaria; un obligado al pago de la deuda tributaria frente a la Hacienda Pública, que gozará de un período voluntario para proceder al cumplimiento de la prestación que se le exige, que deberá compensar económicamente al acreedor tributario en caso de demorarse en el pago, y que responderá con todo su patrimonio presente y futuro del cumplimiento de sus obligaciones.

Pero se trata de una categoría de obligados al pago de la deuda tributaria que no debe confundirse con la de los sujetos pasivos o deudores principales; ni los sujetos pasivos pueden ser al mismo tiempo responsables tributarios, ni estos últimos pueden calificarse como sujetos pasivos o deudores principales, al menos en el sentido con el que se utilizan dichas expresiones en el artículo 37 de la LGT. Existen determinadas características que distinguen a quienes deben pagar la deuda tributaria en concepto de responsables tributarios, de quienes deben hacerlo en concepto de sujetos pasivos o deudores principales. En nuestra opinión, lo que diferencia el concepto de responsable tributario designado por el artículo 37 de la

LGT de los sujetos pasivos del tributo es que, mientras los primeros se encuentran obligados al pago de una deuda tributaria ajena, ocupando el lado pasivo de una relación obligatoria de otra principal, los sujetos pasivos están obligados al pago de una deuda tributaria propia, sean o no titulares de la capacidad económica que persigue gravar el tributo en cuestión.

Al decir que el responsable tributario se encuentra obligado al pago de una deuda tributaria ajena no se está pensando en que el responsable tributario no sea un verdadero deudor, o que el responsable tributario no sea titular pasivo de una relación obligatoria distinta de la relación obligatoria principal. Como ya se ha indicado, el responsable tributario debe la deuda tributaria y responde patrimonialmente, y lo hace además como titular pasivo de una relación obligatoria distinta de la principal. Cuando se afirma que el responsable tributario se caracteriza por estar obligado al pago de una deuda tributaria ajena, se pretende destacar que, el responsable tributario, cuando realiza la prestación que se le exige, está pagando una deuda tributaria ajena; pero, sobre todo, que el responsable tributario está obligado a pagar la deuda tributaria porque, al realizar la prestación que se le exige, satisface la deuda tributaria de un extraño.

Sujeto pasivo y responsable tributario se encuentran obligados a realizar una prestación idéntica; si el sujeto pasivo debe 100, al responsable tributario se le podrá exigir que pague 100. Ahora bien, el responsable tributario está obligado a pagar, y a pagar 100, porque el sujeto pasivo debe esa misma cantidad a la Hacienda Pública, mientras que el sujeto pasivo está obligado por la realización de un presupuesto de hecho que no contempla la existencia de un responsable tributario. Se puede decir, sin lugar a dudas, que el responsable tributario únicamente debe proporcionar al acreedor tributario aquello que este último tiene derecho a exigir al deudor principal; es decir, aquella cantidad que aparece justificada en virtud de circunstancias correspondientes al presupuesto de hecho

que ha realizado el sujeto pasivo, y al que el responsable tributario es ajeno. Pero, además, el responsable está obligado a pagar dicho importe, porque el sujeto pasivo previamente está obligado a hacerlo. Sin sujeto pasivo o deudor principal no hay responsabilidad tributaria (principio de accesoriedad de la responsabilidad tributaria).

*Tercera.* La naturaleza jurídica de la responsabilidad tributaria, en cuanto obligación de pagar la deuda tributaria ajena, implica que la relación entre el responsable tributario y el sujeto pasivo o deudor principal no sea de reciprocidad. El sujeto pasivo paga una deuda propia y el responsable tributario una deuda ajena, por eso, las consecuencias jurídicas del pago realizado por el deudor principal no son las mismas que las del pago realizado por el responsable tributario. El pago realizado por el deudor principal extingue el derecho del acreedor tributario a exigir al responsable el pago de la deuda tributaria. Pero, cuando el deudor principal pague la deuda tributaria, tampoco el deudor principal podrá exigir al responsable tributario el reembolso del importe satisfecho.

En todo caso, el deudor principal que no se encuentra obligado a contribuir al sostenimiento del gasto público, por no haber puesto de manifiesto capacidad económica, podrá ejercitar su derecho de regreso frente al contribuyente. En cambio, cuando el responsable tributario paga la deuda tributaria genera un enriquecimiento injustificado en la esfera patrimonial del deudor principal, de la misma manera que si el pago es realizado por un tercero no obligado frente a la Hacienda Pública.

La admisión de la acción de regreso del responsable tributario que realiza el pago de la deuda tributaria debería producirse, incluso, cuando se hubiera designado como responsable tributario al contribuyente, o cuando el presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria estuviera constituido por un hecho ilícito.



En el primer caso, porque igualmente el responsable estaría pagando una deuda impuesta a otra persona, solo que se produciría una compensación entre el derecho de reembolso del deudor principal frente al contribuyente y el derecho del responsable tributario frente al deudor principal. En el segundo caso, porque el responsable por actos ilícitos también satisface una deuda ajena, y el deudor principal también se enriquece injustamente si el pago lo realiza el responsable tributario, aun cuando este último fuera merecedor de una sanción. Además, la imposibilidad de exigir el pago al responsable por actos ilícitos cuando el deudor principal satisface la deuda tributaria, y el derecho del responsable tributario que realiza el pago a ser reembolsado por el deudor principal, no son más que dos caras de la misma moneda.

En segundo lugar, el hecho de que el responsable tributario se encuentre obligado a pagar una deuda tributaria ajena debería concretarse en un principio de subsidiariedad de la responsabilidad tributaria. En la medida en que el responsable tributario está obligado al pago de una deuda tributaria ajena, lo lógico y lo más justo es que el acreedor tributario exija el pago de la deuda tributaria en primer lugar al sujeto pasivo y, a falta de pago por este último, trate de realizar frente al responsable tributario el interés material a percibir la prestación tributaria. Se puede afirmar, por tanto, que la subsidiariedad es una característica de la responsabilidad tributaria, impuesta por razones de lógica jurídica y por razones de justicia, en concreto de proporcionalidad. Sin perjuicio del grado de subsidiariedad que se establezca por la Ley, resulta lógico y jurídicamente proporcionado que el responsable tributario pague la deuda tributaria ajena a falta de cumplimiento por el sujeto pasivo o deudor principal.

A pesar de que la LGT solamente configura a la responsabilidad subsidiaria como subsidiaria, valga la redundancia, también la responsabilidad solidaria debería caracterizarse por algún grado de subsidiariedad respecto del deudor

principal. La subsidiariedad en el llamamiento al pago del responsable solidario es compatible con la solidaridad que lo caracteriza. Esta es una solidaridad impropia, no es una solidaridad entre codeudores. Para poder hablar de solidaridad, bastará con la existencia de varios sujetos obligados frente a un acreedor, y que éste tenga la facultad de hacer valer su crédito reclamando la deuda en su integridad de cualquier obligado. Sin embargo, este modo de obligarse no deberá afectar a la condición de los diferentes obligados y al régimen jurídico que en virtud de dicha condición le deba ser aplicado. No es posible aceptar la aplicación de los efectos de la solidaridad a los supuestos de responsabilidad tributaria solidaria, pues, la posibilidad del acreedor tributario de exigir indistintamente la deuda tributaria al deudor principal o al responsable tributario no puede hacer olvidar que cada uno de ellos está obligado por razones distintas, y que las facultades que la Ley puede otorgar a la Administración en relación con cada uno de ellos deben guardar relación con el propio fundamento jurídico en virtud del que se le ha atribuido la obligación.

La tercera implicación que cabe mencionar sobre el régimen material de la responsabilidad tributaria, derivada de la naturaleza que venimos atribuyendo a la misma, consiste en la prohibición de extender la responsabilidad tributaria sobre las prestaciones de naturaleza personalísima que componen la deuda tributaria. Dicho de otra manera, el responsable tributario no puede ser obligado a pagar aquellas prestaciones patrimoniales exigibles al deudor principal que tienen carácter personalísimo.

Concretamente, el responsable tributario no puede ser obligado a pagar las sanciones impuestas al sujeto pasivo, ni tampoco el recargo previsto en el artículo 127 de la LGT, por tratarse de prestaciones de carácter personalísimo. Así lo dispone expresamente el apartado tercero del artículo 37 de la LGT, tras su reforma por la Ley 25/1995. Ni siquiera en aquellos casos en los que el responsable

tributario lo fuera por participar en la comisión de la infracción tributaria cometida por el sujeto pasivo, puede obligarse al primero a pagar la sanción impuesta al segundo.

Una cosa es que la participación en la comisión de una infracción tributaria sea merecedora de un reproche jurídico, y que la LGT debería prever la imposición de sanciones a los partícipes en la comisión de una infracción tributaria, y otra muy distinta es que se pueda obligar a pagar la sanción ajena a quien podría ser sancionado por la participación en la realización de la infracción de la que deriva la sanción impuesta al sujeto pasivo.

La sanción impuesta al deudor principal, que se exige al responsable tributario por su participación en la comisión de una infracción tributaria, no deja de ser una sanción ajena. Prueba de ello es que, si el sujeto pasivo paga la sanción, ya no se podrá exigir su pago al responsable; y, lógicamente, porque es la otra cara de la moneda, si paga el responsable tributario la sanción, éste siempre podrá exigir al sujeto pasivo el reembolso del importe satisfecho. Prueba de ello es, también, que la sanción aparece graduada exclusivamente en función de las circunstancias correspondientes al sujeto pasivo.

En cambio, sí que serían exigibles al responsable los intereses de demora devengados como consecuencia del retraso del deudor principal, ya que no se trata de prestaciones de carácter personalísimo. Es cierto que, exigir al responsable tributario el pago de los intereses de demora, supone obligarle a responder de las consecuencias de una conducta que no le es imputable. Ahora bien, esto forma parte de la propia esencia de la responsabilidad tributaria; también se le obliga a pagar una deuda tributaria nacida de la realización de un presupuesto de hecho en el que no ha intervenido y, precisamente, en la medida en que el sujeto pasivo no ha realizado el pago.

*Cuarta.* El concepto de responsable tributario resulta contrapuesto por la LGT al concepto de sujeto pasivo. No obstante, los conceptos de responsable tributario y de contribuyente no son excluyentes entre sí, porque entre el concepto de contribuyente y el de sujeto pasivo no existe una relación de especialidad. No es posible afirmar que «contribuyente» es la especie y «sujeto pasivo» es el género. El artículo 30 de la LGT, al definir el término «sujeto pasivo», permite entender que éste puede ser al mismo tiempo contribuyente, y que, de no ser contribuyente, entonces será sustituto; pero, de lo dispuesto en dicho precepto no es posible deducir que todo contribuyente siempre será sujeto pasivo. Tampoco la definición que ofrece el artículo 31 de la LGT necesariamente da lugar a entender que el contribuyente es siempre un sujeto pasivo del tributo.

Mientras que el sujeto pasivo es definido como una persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, la LGT se refiere al contribuyente en términos muy diferentes. El artículo 31 de la LGT se refiere al contribuyente señalando que éste es la persona a quien la Ley impone la carga tributaria derivada del hecho imponible. A pesar de que la doctrina científica, mayoritariamente, ha defendido que el contribuyente es la persona que está obligada a pagar la deuda tributaria como consecuencia de la realización del hecho imponible y que, por tanto, todo contribuyente es sujeto pasivo (lo que automáticamente convertiría los conceptos de contribuyente y de responsable tributario en excluyentes), dicha interpretación se ha basado en un razonamiento que no puede ser aceptado.

Efectivamente, quienes interpretan de esta manera los términos legales lo hacen porque, la otra interpretación posible consistiría en entender que contribuyente es la persona a quien la Ley (no el mercado) impone el deber jurídico de soportar patrimonialmente en vía de regreso el gravamen tributario, lo que consideran absurdo por entender que dicho sujeto no interesa al Derecho

tributario, incluso por considerar que se trataría de un concepto extrajurídico. Pero, como ya se ha indicado, al Derecho tributario sí le interesa la persona obligada a contribuir al sostenimiento del gasto público, aunque sea en vía de regreso, y, por supuesto, el hecho de que no se encuentre vinculado directamente con la Hacienda Pública no es suficiente para considerar que ocupa una posición extrajurídica.

Contribuyente es la persona obligada jurídicamente a contribuir al sostenimiento del gasto público, aunque sea en vía de regreso. Por tanto el contribuyente no es siempre sujeto pasivo del tributo. Eso quiere decir que, en principio, los conceptos de contribuyente y de responsable tributario no se encuentran contrapuestos.

Cabría pensar en la posibilidad de que el contribuyente, la persona obligada jurídicamente a contribuir al sostenimiento del gasto público, no se encontrase obligada a pagar la deuda tributaria en concepto de sujeto pasivo, sino de responsable tributario. Cuando la Ley configure como deudor principal de la deuda tributaria a una persona distinta del contribuyente, a una persona a quien la Ley no pretende hacer soportar definitivamente el gravamen, sino únicamente que realice el pago de la deuda tributaria, sirviendo de intermediario entre el contribuyente y la Hacienda Pública, podría prever la posibilidad de que el contribuyente se encontrase también obligado al pago de la deuda tributaria en vía subsidiaria.

La Ley podría establecer que el contribuyente pagase la deuda tributaria si el deudor principal, que será necesariamente una persona distinta del titular de la capacidad económica, no realizase el pago y careciese de bienes sobre los que hacer efectivo de manera forzosa el crédito tributario. Lógicamente, la medida sería injusta –aunque, en realidad, igual de injusta que cuando se hace responsable tributario a un extraño– cuando previamente el contribuyente hubiera soportado la

retención de las cantidades que al sujeto pasivo le corresponde ingresar. Pues bien, en estos casos no existiría ninguna dificultad para considerar al contribuyente como responsable tributario. El contribuyente sería responsable tributario porque estaría obligado a pagar la deuda tributaria ajena, no por la realización del hecho imponible, sino en virtud de un presupuesto de hecho distinto consistente en el incumplimiento de la obligación por parte del sujeto pasivo y de la imposibilidad de hacer efectivo el crédito tributario sobre el patrimonio del mismo. Y no estaría obligado en virtud de la realización del hecho imponible porque, el hecho imponible no es más que el presupuesto normativo que convierte a una persona en deudor principal del tributo, aunque dicha persona no sea el titular de la capacidad económica.

*Quinta.* La función de la responsabilidad tributaria es siempre reforzar la seguridad de la realización del crédito tributario, obligando a una persona distinta del sujeto pasivo a pagar la deuda tributaria que incumbe a este último. El legislador, cuando establece un supuesto de responsabilidad tributaria, pretende ofrecer a la Hacienda Pública una garantía personal para la realización del crédito tributario. Por eso, los presupuestos normativos que dan lugar al nacimiento de la responsabilidad tributaria suelen contemplar situaciones de riesgo para el crédito tributario. Por eso, también, la obligación de pagar la deuda tributaria ajena nace frecuentemente de la realización por el responsable tributario de un hecho ilícito perjudicial para los intereses de la Hacienda Pública.

En la mayor parte de las ocasiones, se obliga a pagar la deuda tributaria, a título de responsabilidad tributaria, a una persona que podría ser sancionada y obligada a indemnizar económicamente a la Hacienda Pública por el comportamiento que da lugar a la responsabilidad tributaria. Sin embargo, ni se le impone una sanción, ni se le obliga a indemnizar por la lesión del crédito tributario ajeno, solamente se le hace responder de la deuda tributaria. El Ordenamiento

tributario renuncia a sancionar y exigir una indemnización por la participación en la comisión de la infracción tributaria o por el incumplimiento de los deberes inherentes a la posición de garante en la que se encontraba situado el responsable tributario. El legislador se conforma con garantizar personalmente el crédito tributario, solo que hace recaer esa garantía sobre la persona del partícipe o de quien infringe sus obligaciones de garante.

Sin embargo, eso no quiere decir que el responsable tributario sea sancionado mediante la derivación de responsabilidad tributaria. Prueba de ello es que si la deuda tributaria resulta satisfecha por el deudor principal, la Hacienda Pública no podrá exigir nada al responsable tributario, y en la medida en que esto es así, lógicamente, si el responsable tributario realiza el pago de la deuda ajena, siempre podrá exigir su reembolso al deudor principal. Es más, como prueba de que la responsabilidad tributaria no es una sanción de la conducta del responsable tributario, baste pensar que no se puede considerar como una sanción una medida jurídica que el legislador puede adoptar sin necesidad de que se haya realizado un comportamiento antijurídico y culpable; y es que el legislador también hace responsables tributarios a quienes no han cometido ningún ilícito, pudiendo suceder que, de una misma deuda tributaria, respondan tributariamente varias personas, por actos lícitos unas, y por actos ilícitos otras.

*Sexta.* El responsable tributario resulta obligado a contribuir al sostenimiento del gasto público, puesto que no puede decirse que el responsable sea únicamente un intermediario, un sujeto interpuesto, entre la Hacienda Pública y el contribuyente. El responsable tributario sería un mero intermediario, solamente, si hiciera frente al pago de la deuda tributaria con recursos económicos del propio contribuyente, como sucede con el obligado al pago con derecho a retener; o, al menos, si se reconociese al responsable tributario el derecho a la

devolución de la suma anticipada con recursos propios, que no ha resultado finalmente reembolsada por el contribuyente.

Pero esto no es así; por el contrario, el responsable tributario paga la deuda tributaria con recursos propios y sin garantía de obtener el reembolso del importe satisfecho. Es más, el responsable tributario paga la deuda tributaria en un momento en el que el deudor principal ha hecho patente su mala disposición o la imposibilidad de pagar la deuda tributaria; el reembolso es un acontecimiento futuro e incierto, y, además, improbable. Por tanto, el responsable tributario está obligado a contribuir al sostenimiento del gasto público, pero, lo está en función de la capacidad económica ajena; a salvo, claro está, de los supuestos en los que se haga responsable tributario al contribuyente. A excepción del contribuyente obligado subsidiariamente al pago de la deuda tributaria, el responsable tributario contribuye al sostenimiento del gasto público porque otra persona ha manifestado poseer capacidad económica y, además, el responsable tributario contribuye en la medida de la capacidad económica de dicha persona.

Es evidente, pues, que la responsabilidad tributaria vulnera directamente las exigencias del principio constitucional de capacidad económica. Por un lado, se infringe el principio de capacidad económica como fuente o sustrato de la imposición, pues se obliga al responsable tributario a pagar la deuda tributaria sin tener en cuenta la titularidad de recursos económicos para hacer frente a la misma, sin poner en peligro su derecho fundamental a llevar una vida digna. Por otro lado, se vulnera el principio de capacidad económica como criterio de contribución al sostenimiento del gasto público.

Aunque la responsabilidad tributaria, por tratarse de una obligación de pago de una deuda tributaria ajena, supone una vulneración del principio de capacidad económica, también podría pensarse que la misma puede estar



justificada en la medida en que ello responda a la consecución de un fin reconocido constitucionalmente. En este sentido, podría pensarse que la responsabilidad tributaria se encuentra justificada en cuanto garantiza la realización del crédito tributario, protegiendo a la Hacienda Pública frente a la posible insolvencia o mala voluntad de los deudores principales.

Para eso habría que entender que la misión básica del ordenamiento tributario es la obtención del cobro de los tributos, la recaudación, de modo que la norma tributaria deberá prever los mecanismos adecuados para lograr la efectividad del crédito tributario, incluso, cuando el deudor principal, como consecuencia de su insolvencia o de su mala voluntad, incumple con su obligación. El principio de capacidad económica no sería el mismo fundamento de la contribución al sostenimiento del gasto público, sino un límite jurídico impuesto al legislador, que sería respetado siempre que la deuda tributaria se exigiera al responsable una vez comprobado que el sujeto pasivo no quiere o no puede pagar, y además se reconociese al responsable el derecho a exigir al sujeto pasivo el reembolso de lo satisfecho.

Sin embargo, la misión básica del ordenamiento tributario no es la recaudación, ni el principio de capacidad económica es un límite al legislador. En un Estado social y democrático de Derecho, como el nacido tras la entrada en vigor de la Constitución española, la misión del ordenamiento tributario es la redistribución de la riqueza mediante una distribución equitativa de la carga pública y del gasto público. Así, pues, dentro de una concepción social y redistributiva de la Hacienda Pública, el reforzamiento de la seguridad en la realización del crédito tributario no es razón suficiente para imponer la obligación de pago de la deuda tributaria ajena.

Como ya se ha dicho, el nacimiento de la responsabilidad tributaria no puede ser considerado como una sanción por la realización de un ilícito, sino que, supone el nacimiento de una obligación de garantía del crédito tributario a cargo de quien podría ser sancionado por su conducta. De hecho, en ocasiones, la responsabilidad tributaria vendrá a sumarse a la imposición de una sanción tributaria en virtud del mismo hecho que dio lugar a la responsabilidad tributaria. Ahora bien, es indudable que la imposición de una obligación de pago de una deuda tributaria ajena produce un efecto sancionatorio en el responsable tributario.

Podría decirse, entonces, que la responsabilidad tributaria estaría justificada, aunque contradijera las exigencias del principio de capacidad económica, porque conecta una disminución patrimonial a la realización de un acto ilícito; lo que, a su vez, llevaría a la conclusión de que la responsabilidad tributaria solamente estaría justificada por la realización de un comportamiento antijurídico. Pues bien, frente a esta tesis, pensamos que la realización de una conducta antijurídica y culpable por el responsable tributario, por sí misma, tampoco es razón suficiente que justifique la obligación de pago de una deuda tributaria ajena.

La responsabilidad tributaria, como mecanismo sancionador, resulta contraria a los principios informadores del Derecho administrativo sancionador. El contenido de la responsabilidad tributaria no guarda proporción alguna con la gravedad del ilícito cometido. La cuantía de la obligación impuesta al responsable tributario solamente dependerá de la cuantía que alcance la deuda tributaria nacida de la realización del hecho imponible; nunca del grado de participación del responsable tributario en el hecho típico, de la actuación con dolo o con negligencia o de cualquier otra circunstancia que incida sobre la antijuridicidad, culpabilidad o imputabilidad del responsable tributario.

En cambio, pensamos que la responsabilidad tributaria podría estar justificada en la medida en que fuera reconducida a los esquemas de la responsabilidad civil extracontractual derivada de la lesión por tercero de un derecho de crédito. La persona que lesiona el derecho de crédito de un tercero, con el que no se encuentra relacionado jurídicamente, debe indemnizar por el daño patrimonial ocasionado. Por esa razón, estaría justificado obligar a pagar la deuda tributaria a la persona que lesiona el crédito tributario, desde fuera de la relación jurídica que une al acreedor tributario y al sujeto pasivo, como indemnización por el daño causado. Entonces, para poder obligar a pagar la deuda tributaria ajena, será necesario que concurren los presupuestos típicos de la responsabilidad civil extracontractual; a saber, la existencia de un daño, de una conducta ilícita y culpable, y una relación de causalidad entre el daño y comportamiento contrario a Derecho.

Los casos en los que es posible imaginar una lesión por tercero del crédito tributario son, por un lado, aquéllos en los que el sujeto pasivo actúe a través de un representante, y sea éste quien tenga encomendado el cumplimiento de las obligaciones tributarias; aquellos otros en los que un tercero participa en la comisión de la infracción tributaria por el sujeto pasivo; y, finalmente, los casos en los que la ley obliga a un tercero a prevenir o evitar la lesión del derecho de crédito tributario por el sujeto pasivo. En cualquiera de estos casos, sería admisible imponer a un tercero la obligación de pagar la deuda tributaria ajena, siempre que concurriesen todos los requisitos de la responsabilidad aquiliana. La responsabilidad tributaria dejaría de ser una garantía personal del crédito tributario, para pasar a ser un mecanismo de compensación del daño patrimonial causado injustamente por un tercero extraño a la obligación tributaria.

*Séptima.* Al igual que sucede en otros ordenamientos tributarios, como el alemán, algunos supuestos de responsabilidad tributaria vienen previstos en la

LGT, y son aplicables en relación con las deudas tributarias derivadas de cualquier tributo, mientras que otros supuestos de responsabilidad tributaria se encuentran recogidos en las leyes particulares reguladoras de los distintos tributos.

La mayor parte de los supuestos de responsabilidad tributaria existentes en nuestro ordenamiento jurídico, regulados dentro y fuera del articulado de la LGT, nacen como consecuencia de la realización de un hecho ilícito por el responsable. La mayoría pueden ser, además, reconducidos a los esquemas de la responsabilidad civil extracontractual derivada de la lesión por tercero del crédito tributario. Es posible, pues, en todos estos casos, realizar una interpretación correctiva de los propios presupuestos generadores de la responsabilidad tributaria y del régimen jurídico aplicable a la misma, con el fin de aproximarla a los límites de la responsabilidad aquiliana.

Lo que resulta inadmisibile es obligar a responder de las sanciones impuestas al sujeto pasivo. Hacer responder de la sanción es tanto como obligar a pagar la sanción ajena, incluso en los casos en los que el responsable tributario sea merecedor de una sanción. Por tanto, ni siquiera en los supuestos de responsabilidad tributaria derivada de la participación en la comisión de una infracción tributaria, ni en los de responsabilidad de los administradores por la realización material de la acción típica imputada formalmente a la sociedad que administran, es posible extender la responsabilidad tributaria sobre las sanciones. En el primer caso, el legislador debería regular expresamente las distintas categorías de personas responsables de la infracción, sancionando expresamente las distintas formas de participación en la infracción tributaria. En el segundo caso, la ley debería considerar como infractores a los administradores que hayan cometido materialmente la infracción tributaria actuando en nombre de la persona jurídica, como exigencia del principio de culpabilidad; sin perjuicio de imponer a esta última otro tipo de consecuencias jurídicas accesorias, distintas de la sanción.

Los supuestos de responsabilidad tributaria por actos lícitos son pocos en nuestro ordenamiento jurídico. Uno de los más importantes es el recogido en el artículo 72 de la LGT, en el que se obliga a pagar la deuda tributaria ajena a quienes sucedan en la titularidad de la empresa y en el ejercicio de la actividad empresarial al sujeto pasivo.

En principio, como se ha dicho, la responsabilidad tributaria obliga al responsable a contribuir al sostenimiento del gasto público según la capacidad económica ajena y, por eso, salvo que la responsabilidad tributaria pueda ser reconducida a los esquemas de la responsabilidad civil extracontractual derivada de la lesión por tercero del crédito tributario, debe ser considerada inconstitucional. La responsabilidad tributaria del sucesor de empresa no deriva de la realización de un hecho ilícito y, por tanto, le deberían resultar aplicables dichas consideraciones.

No obstante, creemos que el artículo 72 de la LGT constituye una excepción a la afirmación anterior, y que dicho precepto no constituye una vulneración del principio de capacidad económica. Ello es así, en primer lugar, porque el sucesor de empresa puede valorar antes de realizar el presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria, si tiene recursos suficientes para hacer frente al eventual requerimiento de pago; debiendo, además, tener en cuenta que, al adquirir una empresa en funcionamiento, es posible obtener inmediatamente beneficios. En segundo lugar, porque la posibilidad de solicitar a la Administración certificación detallada de las deudas tributarias derivadas del ejercicio de la explotación empresarial, permite al adquirente conocer el alcance exacto de su responsabilidad, pudiendo así pactar con el transmitente una rebaja en el precio de la explotación empresarial, junto con la obligación de pagar las

deudas tributarias de aquél hasta el importe al que alcance la responsabilidad tributaria.

*Octava.* La Ley 25/1995, de 20 de julio, de reforma parcial de la Ley General Tributaria, incidió sustancialmente sobre el régimen jurídico de la actuación administrativa sobre el responsable tributario, clarificando el procedimiento a seguir respecto al responsable tributario, en especial respecto al responsable solidario, e introduciendo importantes garantías formales que hasta ese momento eran ignoradas en relación con dicho obligado tributario.

Básicamente, la nueva redacción del artículo 37 de la LGT introdujo un «principio de declaratoriedad» de la responsabilidad, obligando en todo caso a la Administración tributaria a declarar la responsabilidad tributaria como exigencia previa a la derivación de la acción administrativa para exigir el pago al responsable tributario, con independencia de que la responsabilidad fuera subsidiaria o solidaria; estableció la obligación de dar audiencia al interesado antes de declarar la existencia y alcance de la responsabilidad tributaria, lo que permitirá a este último realizar las alegaciones que considere oportunas en defensa de sus intereses y le facilitará el conocimiento de la totalidad del expediente, lo que le permitirá después realizar una defensa eficaz y completa de dichos intereses; además, la Ley 25/1995 dispuso la necesidad de notificar al responsable tributario el acto de declaración de responsabilidad tributaria, así como la concesión de un periodo voluntario al responsable tributario, transcurrido el cual, se permitirá a la Administración exigir en vía de apremio la deuda tributaria a dicho obligado tributario.

En cambio, no puede decirse que la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, haya tenido demasiada incidencia sobre el régimen jurídico de la actuación administrativa en relación con el

responsable tributario, más allá de la extensión al procedimiento seguido contra éste de aquellos derechos que dicha Ley reconoce de forma general a todos los sujetos interesados en los procedimientos tributarios.

La única referencia particular al estatuto jurídico de la responsabilidad tributaria que realiza esta Ley, recogida en el artículo 32 de la misma, no hace sino reiterar lo dispuesto por la LGT en orden a la necesidad de declarar la responsabilidad tributaria, previa audiencia al interesado, y de notificar dicho acto, como requisitos necesarios para derivar la acción administrativa contra el responsable. Así, tras la entrada en vigor de la Ley 1/1998 el responsable tributario gozará de los derechos y garantías en los procedimientos tributarios que la Ley ha establecido de forma general en el Capítulo IV. Dentro de éstos, podría destacarse la previsión recogida en el artículo 23.1 de la Ley 1/1998, según la cual, «el plazo máximo de resolución de los procedimientos de gestión tributaria será de seis meses, salvo que la normativa aplicable fije un plazo distinto. Las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la propia Administración interrumpirán el cómputo del plazo para resolverlo».

En concreto, entendemos que la regulación de los derechos y garantías en el procedimiento sancionador, establecida en el Capítulo VII de la Ley 1/1998, no ha tenido mayor incidencia sobre el estatuto jurídico del responsable tributario que su aplicación cuando dicho sujeto haya de ser sancionado por el incumplimiento de sus deberes como responsable tributario. Es decir, en la medida en que no consideramos admisible exigir al responsable tributario el pago de una sanción tributaria ajena –ni siquiera en los casos en los que el responsable podría ser sancionado por su participación en la comisión de la infracción, si la participación estuviera sancionada en nuestro ordenamiento tributario–, lo dispuesto en los artículos 34 y 35 de la Ley 1/1998 no afecta de manera particular al responsable tributario. Al responsable tributario no se le puede exigir el pago de una sanción

ajena a título de responsable tributario, por tanto, la declaración de responsabilidad tributaria no se realizará mediante expedientes distintos e independientes según tenga por objeto la deuda tributaria en sentido estricto o la sanción. Tampoco será necesario esperar a que adquiera firmeza el recurso o reclamación contra el acto de imposición de una sanción al deudor principal, antes de requerir el pago al responsable tributario, porque las sanciones cuya ejecutividad queda en suspenso por tales motivos no pueden ser exigidas al responsable tributario.

*Novena.* Desde un punto de vista material, el responsable tributario está obligado al pago de una deuda tributaria ajena, desde un punto de vista procedimental, la actuación administrativa contra el responsable tributario está dirigida, lógicamente, a la realización de la deuda principal a costa del patrimonio del responsable tributario. El régimen jurídico de la acción administrativa dirigida a realizar el derecho de crédito contra el responsable tributario aparece dividido en dos momentos distintos: la declaración de la responsabilidad tributaria y el requerimiento de pago u orden de pago al responsable tributario.

Conceptual y jurídicamente, la declaración de responsabilidad tributaria y el requerimiento de pago al responsable tributario, son dos actuaciones administrativas distintas.

La declaración de responsabilidad tributaria es un acto administrativo por el que la Administración declara, tras comprobar la realización de un presupuesto de responsabilidad tributaria, que una persona se encuentra obligada por disposición de la ley a pagar la deuda tributaria ajena cuando la Administración le requiera el pago.



Por su parte, el acto de requerimiento de pago pretende del responsable tributario su realización; constituye, pues, el ejercicio de la pretensión de cobro por la Administración. Así pues, cada uno de estos actos jurídicos tiene sus propios presupuestos de hecho y su propio régimen jurídico, aunque, no es posible desconocer que, en la práctica, la declaración de responsabilidad tributaria y el requerimiento de pago al responsable tributario aparecen normalmente formalizados en un mismo documento, y notificados al responsable tributario también en el mismo instante.

La manifestación más importante, de la autonomía jurídica y conceptual del acto de declaración de responsabilidad tributaria y de requerimiento de pago al responsable, se encuentra en la posibilidad de declarar la responsabilidad en un momento en el que, por el contrario, no es posible requerir el pago al responsable. Así, mientras la responsabilidad solidaria se podrá declarar antes de que el deudor principal haya incumplido el deber de pagar la deuda tributaria durante el periodo voluntario, la responsabilidad subsidiaria podrá serlo antes de que se declare fallido al deudor principal y a los responsables solidarios.

En el caso de la responsabilidad solidaria, la anticipación de la declaración al requerimiento tiene escasa utilidad, y se opone al principio de economía procedimental. Sin embargo, declarar la responsabilidad tributaria en un momento previo a la declaración de fallido del deudor principal y del responsable solidario supone una garantía para el responsable tributario.

En este sentido, la anticipación de la declaración de la responsabilidad subsidiaria a la declaración de fallido permitirá al responsable conocer su responsabilidad e intervenir como interesado directo en el procedimiento de apremio dirigido contra el deudor principal y los responsables solidarios, colaborando con la Administración mediante el señalamiento de bienes de estos

último. Por otro lado, permitirá que las medidas cautelares que se adopten contra los responsables subsidiarios dentro del marco jurídico definido por el artículo 128 de la LGT, antes de la declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios, vayan precedidas de una comprobación de la realización del presupuesto de la responsabilidad tributaria y de la declaración administrativa de la misma; solución que parece la más adecuada desde el punto de vista de los principios de proporcionalidad y seguridad jurídico.

Además, la independencia jurídica y conceptual de los actos administrativos de declaración de responsabilidad tributaria y de requerimiento de pago al responsable tributario tiene importantes consecuencias sobre el régimen jurídico de la prescripción. Efectivamente, la potestad de la Administración para declarar la responsabilidad tributaria y para requerir el pago al responsable se encuentra sujeta a plazos de prescripción, es decir, la Administración deberá declarar la responsabilidad y requerir el pago dentro del plazo -susceptible de interrupción- fijado legalmente. Dicho plazo de prescripción se encuentra previsto genéricamente en el artículo 40 de la LGP, no siendo aplicable al responsable tributario las previsiones del artículo 64 de la LGT; ni la Administración liquida la deuda tributaria cuando declara la responsabilidad tributaria, ni tampoco ejercita su potestad para realizar forzosamente sus derechos cuando requiere al responsable tributario para que voluntariamente realice el pago de la deuda tributaria.

Así pues, siendo posible declarar la responsabilidad tributaria antes de que la deuda pueda ser exigida al responsable tributario, el plazo de prescripción de la acción para declarar la responsabilidad tributaria comenzará a transcurrir desde el instante en el que la responsabilidad puede ser declarada. Es decir, el plazo de prescripción de la acción para declarar la responsabilidad comenzará en el instante en que se realiza el presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria, salvo

que la deuda tributaria no haya sido todavía liquidada administrativamente, pues en este caso será el acto de liquidación el que fije el dies a quo.

En particular, el plazo de prescripción de la acción para declarar la responsabilidad subsidiaria comenzará antes de que se declare fallido al deudor principal y, en su caso, a los responsables solidarios; concretamente, cuando se realice el presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria o cuando se liquide administrativamente la deuda tributaria, si todavía no hubiera sido liquidada administrativamente cuando nació el derecho frente al responsable.

Por lo demás, el transcurso de dicho plazo quedará interrumpido por las causas contempladas en el artículo 66 de la LGT, aunque debemos advertir que las actuaciones administrativas dirigidas al deudor principal, realizadas sin conocimiento formal del responsable tributario, no interrumpirán la prescripción de la acción frente al responsable tributario.

En cuanto al plazo de prescripción de la acción para requerir el pago al responsable tributario, se hecha de menos en el ordenamiento tributario español una previsión similar a la recogida en el parágrafo 229.2 de la Ordenanza Tributaria alemana, en el que expresamente se dispone que «si se hubiera dictado un acto de declaración de responsabilidad sin requerimiento de pago, la prescripción comenzará con la terminación del año natural en que el acto de declaración de responsabilidad haya producido efectos».

Ante la falta de una previsión similar en el Derecho español, entendemos que resulta aplicable lo dispuesto en el artículo 40.1 b) de la LGT, de modo que el plazo de prescripción de la acción para requerir el pago al responsable tributario, cuando dicho requerimiento no fuera unido a la propia declaración de

responsabilidad, comenzará a transcurrir a partir de la notificación del acto de declaración de responsabilidad tributaria.

En ningún caso debemos reconducir la prescripción de esta acción al apartado b) del artículo 64 de la LGT, pues entonces el plazo de prescripción de la acción para requerir el pago -cuando se hubiera anticipado el acto de declaración de responsabilidad tributaria- no comenzaría hasta la finalización del plazo voluntario ofrecido al responsable para realizar el pago; lo que significaría no establecer ningún límite temporal para realizar el requerimiento de pago, ya que el plazo voluntario siempre comienza tras el requerimiento hecho por la Administración al responsable.

En resumen, se puede decir que la vida de la responsabilidad tributaria, teóricamente, atraviesa por tres fases distintas, desde que nace hasta que se hace efectiva o se extingue por alguna causa admitida por el ordenamiento tributario.

La primera fase comienza en el momento en el que se realiza el presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria y termina cuando se dicta el acto administrativo de declaración de la responsabilidad. En esta fase ya existe la obligación de pagar la deuda tributaria ajena, pero, ni es exigible el pago, ni la Administración tiene constancia de la existencia de aquélla. Antes de la declaración de responsabilidad, el responsable solidario podrá intervenir como interesado en el procedimiento de inspección, tal y como disponen los artículos 24.1 y 71 del RGI. Será, precisamente, a través del procedimiento de inspección como la Administración conozca de la existencia e identidad de los responsables tributarios, según se desprende del artículo 47.3, letra d) del RGI. En el momento anterior a la declaración, el responsable podrá, naturalmente, realizar el pago de la deuda tributaria ajena, como puede hacerlo cualquier tercero. Y también podrá

impugnar la liquidación principal, en cuanto persona cuyos intereses legítimos y directos resultan afectados por dicho acto administrativo de gestión.

La segunda fase tiene lugar entre la declaración de responsabilidad y el instante en el que el pago de la deuda tributaria ajena es exigible. El procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria, en sí mismo, tiene una función comprobatoria, aunque, en realidad, debe verse como una pieza incidental del procedimiento de recaudación de la deuda tributaria principal. En este momento, el administrado podrá impugnar el acto de declaración de responsabilidad y, en su caso, el de liquidación de la deuda ajena; mientras que la Administración podrá adoptar las medidas cautelares que procedan para asegurar la efectividad del derecho frente al responsable.

Por último, la tercera fase comenzará cuando se dicte el acto de requerimiento de pago y finalizará en el momento en el que se extinga el derecho de la Administración frente al responsable.

impugnar la liquidación principal, en cuanto persona cuyos intereses legítimos y directos resultan afectados por dicho acto administrativo de gestión.

La segunda fase tiene lugar entre la declaración de responsabilidad y el instante en el que el pago de la deuda tributaria ajena es exigible. El procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria, en sí mismo, tiene una función comprobatoria, aunque, en realidad, debe verse como una pieza incidental del procedimiento de recaudación de la deuda tributaria principal. En este momento, el administrado podrá impugnar el acto de declaración de responsabilidad y, en su caso, el de liquidación de la deuda ajena; mientras que la Administración podrá adoptar las medidas cautelares que procedan para asegurar la efectividad del derecho frente al responsable.

Por último, la tercera fase comenzará cuando se dicte el acto de requerimiento de pago y finalizará en el momento en el que se extinga el derecho de la Administración frente al responsable.

## BIBLIOGRAFIA

ACOSTA ESPAÑA, R., Comentario a los artículos 30 a 40 de la LGT, en *Comentarios a las Leyes Financieras y Tributarias, tomo I, Ley General Tributaria, artículos 1 a 89*, Madrid, Edersa, 1982.

AGUALLO AVILES, A., «Interés fiscal y Estatuto del contribuyente», *R.E.D.F.*, núm. 80, 1993.

AGULLO AGÜERO, A., «Artículo 8» y «Artículo 9», en *Los nuevos impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de no residentes*, Madrid, McGrawHill, 1999.

ALBIÑANA GARCIA QUINTANA, C., *Responsabilidades Patrimoniales Tributarias*, Madrid, Editorial Revista de Derecho Privado, 1951.

- «Contribuyentes y sustitutos de contribuyentes en el Derecho Tributario español», en *Problemas Tributarios Actuales*, Madrid, I.E.F., 1972.
- *Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, 1979.

ALLER, C., «La responsabilidad por sucesión en el ejercicio de explotaciones o actividades económicas», *C.T.*, núm. 8, 1974.

- «La derivación de la acción recaudatoria, en el caso de responsabilidad solidaria o subsidiaria», *C.T.*, núm. 18, 1976.

ALLORIO, E., *Diritto processuale tributario*, 6ª ed., Torino, Utet, 1962.

ALONSO GONZALEZ, L.M., «El sustituto del contribuyente», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, Vol. I, Madrid, I.E.F., 1991.

- *Sustitutos y retenedores en el ordenamiento tributario español*, Madrid, I.E.F.-Marcial Pons, 1992.
- «El sustituto: primer acercamiento a un sujeto pasivo conflictivo», *R.D.F.H.P.*, núm. 205, 1990.

ALONSO FERNANDEZ, A., «La interpretación del Derecho sancionador a la luz de la doctrina del Tribunal Constitucional», *T.F.*, núm. 3, suplemento especial, 1991.

ALVAREZ MARTINEZ, J., *La representación en el ordenamiento tributario*, Madrid, Marcial Pons, 1995.

- «Las responsabilidades tributarias del artículo 40 LGT. Examen de los diferentes supuestos y crítica de la normativa vigente», *Impuestos*, 1996, Vol. I.

ALBIOL MONTESINOS, I.; CAMPS RUIZ, L.; GARCIA NINET, I.; LOPEZ GANDIA, J.; SALA FRANCO, T. (Coordinador), *Derecho del Trabajo*, 11ª ed., Valencia, Tirant lo Blanch, 1997.

AMORÓS RICA, N., *Derecho Tributario*, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1963.

- «Responsabilidades tributarias», *R.D.F.H.P.*, núm. 86, 1970.



ARENS, K., «Zum Begriff der Haftung im geltenden Steuerrecht», *VJSchrfStuFR*, 1927.

ARIAS ABELLAN, M<sup>a</sup>.D., «El estatuto jurídico del responsable del tributo en el Derecho español», *R.E.D.F.*, núm. 42, 1984.

- «Modificaciones a la Ley General Tributaria en la regulación jurídica del responsable», *R.E.D.F.*, núm. 47/48, 1985.
- «Artículo 37», en *La reforma de la Ley General Tributaria (Análisis de la Ley 25/1995, de 20 de julio)*, Barcelona, Cedecs, 1995.

ARIAS VELASCO, J.; GARCIA BERRO, E., «Relaciones jurídico-privadas derivadas de la relación tributaria: el derecho de traslación entre sustituto y contribuyente», en *Problemas Tributarios Actuales*, Madrid, I.E.F., 1972.

ARIAS VELASCO, J.; RODRIGUEZ ROJO, L., *Manual del impuesto sobre sucesiones y donaciones*, Generalitat de Catalunya, 1988.

ATAZ HERNANDEZ, J., «La responsabilidad de los administradores de sociedades en materia fiscal», en *Estudios de Derecho Fiscal. Homenaje a Jaime Basanta*, Madrid, AEB-Cívitas, 1994.

ATIENZA, M., *Introducción al Derecho*, 4<sup>a</sup>. ed., Barcelona, Editorial Barcanova, 1991.

BAENA AGUILAR, A., *La obligación real de contribuir en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Pamplona, Aranzadi, 1994.

BAJO FERNANDEZ, M., *Derecho Penal Económico*, Cívitas, Madrid, 1978.

- «La responsabilidad penal de las personas jurídicas en el Derecho administrativo español», en *Responsabilidad penal de las empresas y sus órganos y responsabilidad por el producto*, Barcelona, J.M. Bosch, 1996.

BARBERENA BELZUNCE, I., «La responsabilidad tributaria del adquirente de explotaciones económicas y el nuevo Reglamento General de Recaudación», *Impuestos*, 1991, Vol. II.

- «Naturaleza de la responsabilidad tributaria del sucesor en la empresa. A propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 enero 1994», *J.T.*, 1994, Vol. II.
- «La responsabilidad del sucesor en la titularidad de explotaciones y actividades económicas y las retenciones a cuenta del IRPF», *J.T.*, 1994, tomo II.

BAX, E., *Die Haftung nach allgemeinem Abgabenrecht aus steuer- und verfassungsrechtlicher Sicht*, Baden-Baden, Nomos, 1992.

BAYONA DE PEROGORDO, J.J.; SOLER ROCH, M<sup>a</sup>.T., *Compendio de Derecho Financiero*, 1<sup>a</sup> ed., Librería Compás, Alicante, 1991.

BECKER, E.; RIEWALD, A; KOCH, C., *Reichsabgabenordnung Kommentar*, 9<sup>a</sup> ed., Köln-Berlin-Bonn-München, Carl Heymanns, 1963.

BELTRAN, E., «Perdidas y responsabilidad de los administradores. Comentario a las Sentencias de la Audiencia Provincial de Zaragoza de 23 de noviembre de 1991

y de la Audiencia Provincial de Oviedo de 1 de diciembre de 1992», *R.D.M*, núm. 205, 1992

BENITEZ DE LUGO Y GUILLEN, F., *El impuesto sobre las sucesiones y sobre las donaciones*, Granada, Comares, 1992.

BERLIRI, A., *Principios de Derecho Tributario*, Vol. II, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1971.

BIRK, D., *Steuerrecht I. Allgemeines Steuerrecht*, 2ª ed., München, C.H. Beck, 1994.

BLUMENSTEIN, E., *Schweizerisches Steuerrecht*, I, Tübingen, J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), 1926.

BOCK, M.; BECKER, J., «Die Haftung für Steuerschulden (Teil I)», *SteuerStud*, núm. 7, 1986.

- «Die Haftung für Steuerschulden (Teil II)», *SteuerStud*, núm. 8, 1986.

BOLLO AROCENA, M<sup>a</sup>.C., «La notificación de las liquidaciones tributarias», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, Madrid, I.E.F., 1991.

BOQUERA OLIVER, J.M<sup>a</sup>., *Estudios sobre el acto administrativo*, 6ª ed., Civitas, Madrid, 1990.

BROSETA PONT, M., *Manual de Derecho Mercantil*, 9ª. ed., Madrid, Tecnos, 1991.

- «La transmisión de la empresa: compraventa y arrendamiento», *R.D.M.*, núm. 107, 1968.

BUEYO DIEZ JALON, M<sup>a</sup>; PALOMO BALDA, E., *Responsabilidad de los Administradores. Levantamiento del Velo*, Madrid, Francis Lefebvre, 1999.

BÜHLER, O., *Steuerrecht, Grundriß in zwei Bänden*, 2<sup>a</sup> ed, Wiesbaden, 1953, Vol. I.

BÜRGER, H., «Die Rechtsfigur des Steuerschuldners», *VJSchrftStuFR*, 1928.

BUß, H., *Die Haftung des Steuerhinterziehers nach § 71 AO*, Inaugural-Dissertation, Kiel, 1991.

CABRERA FERNANDEZ, J.M., *Guía del Impuesto sobre el Valor Añadido*, 3<sup>a</sup> ed., Valencia, Ciss, 1995.

CALVO ORTEGA, R., «La responsabilidad solidaria por actos ilícitos», *H.P.E.*, núm. 5, 1970.

- «La responsabilidad tributaria subsidiaria», *H.P.E.*, núm. 10, 1971.
- *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario (Parte General)*, 3<sup>a</sup> ed., Madrid, Cívitas, 1999.

CAÑAVATE CLAU, D., «Transmisión de la deuda tributaria en la sucesión de la empresa: análisis de jurisprudencia y doctrina administrativa», *R.C.T.*, 199, 1999.

CARMONA FERNANDEZ, N., «El pagador de rendimientos a no residentes: una figura polémica», *Impuestos*, 1988, Vol. 2.

- «La nueva responsabilidad solidaria por las deudas tributarias del no residente: algunas consideraciones», *Impuestos*, 1992, Vol. I.

CARRERAS LLANSANA, J., «En torno a la relación jurídica tributaria», *R.D.F.H.P.*, 1951.

CASADO OLLERO, G., «De la imposición de producto al sistema de retenciones y fraccionamiento de pago en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (I). La retención a cuenta», *R.E.D.F.*, núm. 21, 1979.

- «El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica», *R.E.D.F.*, núm. 34, 1982.
- «Los esquemas conceptuales y dogmáticos del Derecho Tributario, Evolución y estado actual», *R.E.D.F.*, núm. 59, 1988.

CASTAN TOBEÑAS, J., *Derecho civil español, común y foral*, tomo III, Derecho de obligaciones, 15ª ed, Madrid, Editorial Reus, 1988.

CASTILLO SOLSONA, M<sup>a</sup>.M., «El cumplimiento de las deudas y responsabilidades tributarias pendientes en la transmisión de explotaciones económicas (I)», *CaT*, Monografías, núm. 305, 1999.

- «El cumplimiento de las deudas y responsabilidades tributarias pendientes en la transmisión de explotaciones económicas (II)», *CaT*, Monografías, núm. 306, 1999.

CAYON GALIARDO A. y otros, *Los impuestos en España*, 4ª ed., Pamplona, Aranzadi, 1999.

CHICO DE LA CAMARA, P., «La responsabilidad solidaria del adquirente de una explotación económica», en *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, Madrid, I.E.F-Marcial Pons, 1997.

CLAVIJO HERNANDEZ, F., *Proyecto de Ley de Represión del Fraude Fiscal*, Informes, Madrid, Instituto de Estudios Económicos, 1984

COBO DEL ROSAL, M.; VIVES ANTON, T.S., *Derecho Penal. Parte General*, 3ª ed., Valencia, Tirant lo Blanch, 1991.

COLMENAR VALDES, S., «La responsabilidad solidaria en la tributación de no residentes: sus elementos estructurales», *C.T.*, núm. 67, 1993.

COMBARROS VILLANUEVA, V.E., «La responsabilidad tributaria, solidaria y subsidiaria, en el procedimiento de recaudación», *R.E.D.F.*, núm. 23, 1979.

CORCUERA TORRES, A., *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*, Madrid, Marcial Pons-C.E.F., 1998.

CORTÉS DOMINGUEZ, M., «El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica», *R.D.F.H.P.*, núm. 60, 1965.

- *Ordenamiento Tributario Español*, I, 4<sup>a</sup>. ed. Madrid, Cívitas, 1985.

COLLADO YURRITA, M.A., «Configuración jurídica de la retención a cuenta en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 6 de junio de 1991», *C.T.*, núm. 61, 1992.

DELGADO, A., «Los responsables de deudas tributarias en el Derecho español (I)», *CaT*, Monografías, núm. 41, 1987.

- «Los responsables de deudas tributarias en el Derecho español (II)», *CaT*, Monografías, núm. 42, 1987.

DELGADO GARCÍA, A.M<sup>a</sup>., *La derivación de responsabilidad tributaria subsidiaria*, Madrid, Tecnos, 1996.

- «El trámite de audiencia en la derivación de la responsabilidad tributaria», *C.T.*, núm. 78, 1996.

DE CASTRO Y BRAVO, F., *La persona jurídica*, 2<sup>a</sup> ed., Madrid, Cívitas, 1991.

DE EIZAGUIRRE, J.M<sup>a</sup>., «Liquidación de la sociedad anónima», en *Comentarios a la Ley de Sociedades Anónimas*, tomo VIII, Madrid, Edersa, 1993.

DE ELIZALDE Y AYMERICH, P., «La retención tributaria como acto económico-administrativo», en *Derechos y garantías del contribuyente*, I.E.F., Madrid, 1983.

DE LA HUCHA CELADOR, F., «Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en el Reglamento General de Recaudación de 1990: I. La responsabilidad solidaria», *C.T.*, núm. 61, 1992.

- «Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en el Reglamento General de Recaudación de 1990: II. La responsabilidad subsidiaria», *C.T.*, núm. 63, 1992.
- «Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad de Derecho Tributario (I)», *R.E.D.F.*, núm. 94, 1997.
- «Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad tributaria en Derecho tributario (II)», *R.E.D.F.*, núm. 95, 1997.

DE LOS MOZOS, J.L., «Concepto de obligación», *R.D.P.*, 1980.

DE PALMA DEL TESO, A., *El principio de culpabilidad en el Derecho administrativo sancionador*, Técnos, Madrid, 1996.

DE URIARTE Y ZULUETA, M.M<sup>a</sup>., «Los sujetos pasivos en el procedimiento recaudatorio», *H.P.E.*, núm. 2, 1970.

DIAZ ECHEGARAY, J.L., *La responsabilidad penal de los socios y administradores*, Madrid, Editorial Montecorvo, 1997

DIEZ-PICAZO, L., *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial*, Vol. 2º, Madrid, Cívitas, 1996.

DIEZ-PICAZO Y PONCE DE LEÓN, L., GULLON BALLESTEROS, A., *Sistema de Derecho Civil*, 6ª ed., Vol. II, Madrid, Tecnos, 1990.

DORNER, R., «Die Haftung im Steuerrecht», *StB*, núm. 12, 1997



EHLERS, H., «Verjährung, Verjährungsunterbrechung und Verwirkung im Steuerrecht», *DStR*, núm. 26, 1962/1963.

ENNECCERUS, L.; LEHMAN, H., *Derecho de obligaciones*, vol, 1º, traducción española de la 35ª edición alemana a cargo de B. PEREZ GONZALEZ y J. ALGUER, Barcelona, Bosch, 1933.

ESCRIBANO LOPEZ, F., «Notas para un análisis de la evolución del concepto de Derecho tributario», *R.E.D.F.*, núm. 14, 1977.

- «Procedimiento de liquidación: Presupuestos metodológicos y consecuencias prácticas. Prescripción e interrupción de plazos», *C.T.*, núm. 52, 1978.
- «Notas sobre la regulación de la responsabilidad tributaria», en *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, Madrid, I.E.F.-Marcial Pons, 1997.

ESEVERRI MARTINEZ, E., «Las posiciones subjetivas derivadas de la aplicación del tributo», en *Estudios de Derecho y Hacienda, Homenaje a Cesar Albiñana García-Quintana*, Vol. II, Madrid, Ministerio de Economía y Hacienda, 1987.

- «Apuntes sobre la prescripción tributaria», *R.E.D.F.*, núm. 57, 1988.

ESTEBAN VELASCO, G., «Algunas reflexiones sobre la responsabilidad de los administradores frente a los socios y terceros: acción individual y acción por no promoción o remoción de la disolución», *RdS*, núm. 5, 1995

FALCON Y TELLA, R., «La solidaridad tributaria», *C.T.*, núm. 50, 1984.

- «La responsabilidad de los copartícipes de las entidades sin personalidad», *Impuestos*, 1985, Vol. II.
- «Las garantías del crédito tributario», en *Cuestiones Tributarias Prácticas*, 2ª ed, Madrid, La Ley, 1990.
- «Las garantías del crédito tributario: perspectivas de reforma», *R.D.F.H.P.*, núm. 215, 1991.
- *La prescripción en materia tributaria*, Madrid, La Ley, 1992.
- «Los entes de hecho como sujetos pasivos de la obligación tributaria», en *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, Madrid, I.E.F.-Marcial Pons, 1997.

FENECH, M., *Derecho Procesal Tributario (I)*, Librería Bosch, Barcelona, 1949.

FERNANDEZ GONZALEZ, C., «Un apunte sobre el concepto de responsabilidad solidaria», *C.T.*, núm. 62, 1992.

FERNANDEZ JUNQUERA, M., «Reflexiones en torno al responsable solidario y a la solidaridad en Derecho tributario», *R.E.D.F.*, núm. 91, 1996.

FERREIRO LAPATZA, J.J. «La extinción de la obligación tributaria», *R.D.F.H.P.*, núm. 77, 1968.

- «La figura del sustituto en las nuevas Leyes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades», *C.T.*, núm. 28, 1979.

- «Sujetos pasivos y capacidad económica», *R.E.D.F.*, núm. 71, 1991.
- «Los sujetos pasivos de la obligación tributaria», *R.E.D.F.*, núm. 72, 1991.
- «Reflexiones sobre Derecho tributario y técnica jurídica», *R.E.D.F.*, núm. 85, 1993.
- *Curso de Derecho Financiero Español*, 21<sup>a</sup> ed., Madrid-Barcelona, Marcial Pons, 1999.

GARCIA AÑOVEROS, J., «Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales», en *Garantías Constitucionales del Contribuyente*, Valencia, Tirant lo Blanch, 1998.

GARCÍA DE ENTERRIA, E.; FERNANDEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo I*, 7<sup>a</sup> ed., Cívitas, Madrid, 1995.

- *Curso de Derecho Administrativo II*, 4<sup>a</sup> ed., Madrid, Cívitas, 1993.

GARCIA DE ENTERRIA, E., *Reflexiones sobre la Ley y los principios generales del Derecho*, Madrid, Cuadernos Cívitas, 1984.

GARCIA FRIAS, A., «Problemática de la subjetividad pasiva de los grupos de sociedades. Un análisis comparado», en *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, Madrid, I.E.F.-Marcial pons, 1997.

GARCÍA NOVOA, C., «La crisis del sustituto en el ordenamiento tributario español», en *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, Madrid, I.E.F.-Marcial pons, 1997.

GARCIA NUÑEZ, D., «El agente de aduanas como responsable tributario de los derechos de importación», *Q.F.*, núm. 15, 1996.

GARCIA PRATS, F.A., «Artículo 8» y «Artículo 9» en *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes*, Madrid, Cívitas, 1999.

- «Artículo 27», en *Los nuevos impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de no residentes*, Madrid, McGrawHill, 1999.

GARRETA SUCH, J. M<sup>a</sup>., *La responsabilidad civil, fiscal y penal de los administradores de las sociedades*, Madrid, Marcial Pons, 1996.

GARRIGUES, J., *Curso de Derecho Mercantil*, 7<sup>a</sup>. ed., Madrid, Imprenta Aguirre, 1976

GENOVA GALVAN, A., «La prescripción tributaria», *R.E.D.F.*, núm. 57, 1988.

GIANNINI, A.D., *Instituciones de Derecho Tributario*, traducción y notas preliminares por F. Sainz de Bujanda, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957.

GIMENO-BAYON COBOS, R.; GARRIDO ESPA, L., «La intervención judicial en los expedientes de suspensión de pagos: Nombramiento, funciones, obligaciones y responsabilidad», *R.G.D.*, núm. 55, 652/653, 1999.

GOMEZ GONZALVO, J.F., «Derivación de responsabilidad a los administradores de sociedades mercantiles», en *Adaptación del Sistema Tributario al Estado de Derecho*, Pamplona, Aranzadi, 1994.

GONZALEZ GARCIA, E. «Sujeción pasiva y responsables tributarios, en *Sujetos pasivos y responsables tributarios*», Madrid, I.E.F. – Marcial Pons, 1997.

GONZALEZ PEREZ, J.; TOLEDO JAUDENES J., *Comentarios al Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo*, Madrid, Cívitas, 1983.

GOUTIER, K., *Die Haftung im Steuerrecht*, Herne-Berlin, NWB, 1978, pág. 69,

GRACIA MARTIN, L., «La cuestión de la responsabilidad penal de las propias personas jurídicas», en *Responsabilidad penal de las empresas y sus órganos y responsabilidad por el producto*, Barcelona, J.M. Bosch, 1996.

GUERRA REGUERA, M., *Garantías personales del crédito tributario*, Granada, Comares, 1997.

- «Consideraciones en torno al artículo 38 de la Ley General Tributaria», *T.F.*, núm. 105, 1999.
- «¿Cuándo prescribe la obligación del responsable?», *CaT*, Monografías, núm. 321, 1999.

GUILARTE ZAPATERO, V., *De la fianza*, en *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales*, Tomo XXIII, 2ª ed., Madrid, Edersa, 1990.

GUTH, J.; LING, R., *Steuerrechtliche Haftung*, Stuttgart, C.E. Poeschel, 1982.

HENSEL, A., *Steuerrecht*, reimpresión de la 3ª edición (1933), NWB, Herne-Berlin, 1986.

HERRERA MOLINA, P.M., «Coautoría y participación en las infracciones tributarias y responsabilidad tributaria por actos ilícitos», en *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, Madrid, I.E.F.-Marcial Pons, 1997.

- «"Obligados" y "legitimados" al pago del tributo en el nuevo Reglamento General de Recaudación». *CaT*, Monografías, núm. 137, 1991.

HERRERO MADARIAGA, J., «El responsable tributario», *R.E.D.F.*, núm. 26, 1980.

HESS, R., *Schuld und Haftung im Abgabenrecht*, Inaugural-Dissertation, Köln, 1972.

HURTADO COBLES, J., *La responsabilidad de los administradores societarios en el ámbito civil y social*, Barcelona, Atelier mercantil, 1998.

JARACH, D. *El hecho imponible*, 3ª ed., Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1982.

JUAN LOZANO, A.Mª., *La interrupción de la prescripción tributaria*, Madrid, Tecnos, 1993.

JUNCEDA MORENO, J., «¿Una vuelta hacia la responsabilidad objetiva en Derecho administrativo sancionador?», *R.E.D.A.*, núm. 86, 1995.

KERKHOFF, H., «Die steuerliche Haftung des GmbH-Geschäftsführers», *NWB*, núm. 35, 1995.

KLEIN, F.; ORLOP, G., *Abgabenordnung Kommentar*, 2ª ed., München, C.H. Beck, 1979.

KRUSE, H.W., *Lehrbuch des Steuerrechts*, Band I, Allgemeiner Teil, München, C.H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, 1991.

LAGO MONTERO, J.M<sup>a</sup>., «El procedimiento de declaración de la responsabilidad tributaria: una crítica», *Impuestos*, Vol. II, 1995.

- «Los sujetos pasivos de las prestaciones tributarias e inherentes a la aplicación de los tributos», en *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Madrid, I.E.F.-Marcial Pons, 1997.

LAMPREAVE, J.L., «Los sujetos de la obligación tributaria aduanera», *R.D.F.H.P.*, núm. 90, 1970.

LARENZ, K., *Lehrbuch des Schuldrechts*, Vol. 2<sup>o</sup>, 13<sup>a</sup> ed., München, Beck, 1982.

LEJEUNE VALCARCEL, E., «Los artículos 87 a 89 de la Ley General Tributaria», en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, tomo II-A, Madrid, Edersa, 1985

LOPEZ DIAZ, A., «Pluralidad de sujetos obligados y prescripción de la obligación tributaria», en *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, Madrid, I.E.F.-Marcial pons, 1997.

LOPEZ GETA, J.M<sup>a</sup>., «Disolución y liquidación de sociedades: responsabilidad de socios y liquidadores y administradores», *Impuestos*, Vo. I, 1990

LOPEZ MARTINEZ, J., «Los responsables de las deudas tributarias y el procedimiento de gestión», *R.E.D.F.*, núm. 74, 1992.

- «Nuevo marco intersubjetivo. Analisis desde una perspectiva jurídico-dogmática», en *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, Madrid, I.E.F.-Marcial Pons, 1997.

LOZANO, B., *La extinción de las sanciones administrativas y tributarias*, Madrid, Marcial Pons, 1990.

- «La responsabilidad de la persona jurídica en el ámbito sancionador administrativo (A propósito de la STC 246/1991, de 19 de diciembre)», *R.A.P.*, núm. 129, 1992.

LOZANO SERRANO, C., *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho financiero y tributario*, Madrid, Cívitas, 1990.

- *Responsabilidad del adquirente de empresa por deudas tributarias anteriores a la transmisión*, Aranzadi, Pamplona, 1998.

MAGRANER MORENO, F.J.; QUILES BODI, F.J., «La aplicación del principio de culpabilidad en el derecho tributario sancionador. Análisis jurisprudencial», *J.T.*, 1995, Vol. 1º.

MAGRANER MORENO, F.J. Comentario a la Sentencia del T.S.J. de Cataluña de 9 de julio de 1997, *T.F.*, núms. 94-95, 1998.

MANTERO SAENZ, A., «La prescripción en el Derecho tributario», *H.P.E.*, núm. 52, 1978.



MARCOS SANCHEZ, T., «Responsabilidad de los administradores de entidades en materia tributaria», en *La responsabilidad de los administradores de las sociedades de capital. Aspectos civiles, penales y fiscales*, Madrid, Tecnos, 1999.

MARIN-BARNUEVO FABO, D., *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF*, Madrid, Colex, 1996.

MARTÍN DELGADO, J.M<sup>a</sup>., «Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978», *H.P.E.*, núm. 60, 1979.

MARTIN FERNANDEZ, F.J., «Los socios y administradores ante las deudas tributarias de una sociedad: estado de la cuestión», *C.T.*, núm. 79, 1996.

- «Algunas notas sobre la responsabilidad patrimonial y la solidaridad tributaria de los miembros de la unidad familiar», en *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, Madrid, I.E.F.-Marcial Pons, 1997.

MARTIN QUERALT, J., «La constitución española y el Derecho financiero», *H.P.E.*, núm. 63, 1980.

- «Notas en torno a la configuración jurídica de la retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *H.P.E.*, núm. 82, 1983.
- «Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», en *Derecho Tributario, parte especial*, Madrid, Marcial Pons, 1994.

MARTIN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 3<sup>a</sup>. ed., Tecnos, Madrid, 1990.

MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 9ª ed., Madrid, Tecnos, 1998.

MARTINEZ LAFUENTE, A., *Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, 5ª ed., Madrid, Marcial Pons, 1997.

MAYER, O., *Derecho Administrativo Alemán*, tomo I, traducción castellana, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1982.

MAYOR MENENDEZ, P., «Sobre la responsabilidad conjunta de las personas jurídicas y sus administradores en el Derecho administrativo sancionador (especial referencia al Mercado de Valores)», *R.E.D.A.*, núm. 87, 1995

MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S., *Los responsables tributarios*, Madrid, I.E.F.-Marcial Pons, 1994.

MENENDEZ HERNANDEZ, J., *El impuesto sobre las transmisiones patrimoniales*, Barcelona, J.M. Bosch, 1996, págs. 251-252.

MENENDEZ MORENO, A., «Los sujetos pasivos de la obligación tributaria», en *Comentarios a la ley general tributaria y líneas para su reforma, Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, Madrid, I.E.F., 1991.

MENENDEZ MORENO, A.; TEJERIZO LOPEZ, J.M., «Los obligados tributarios en el ordenamiento tributario español: aspectos generales de su configuración», en *Sujetos Pasivos y Responsables Tributarios*. Madrid, I.E.F.-Marcial pons, 1997.

MERK, W., *Steuerschuldrecht*, Tübingen, Verlag von J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), 1926.

MONTERO DOMINGUEZ, A., «Evolución de las medidas cautelares en el ámbito tributario. Influencia de normas no tributarias», *T.F.*, núm. 103, 1999.

MORILLO MENDEZ, A., «Responsabilidades solidarios y subsidiarias después de la Ley 10/1985 de modificación parcial de la Ley General Tributaria», *C.T.*, núm. 53, 1985.

MOSCHETTI, F., *El principio de capacidad contributiva*, Estudio y notas de Juan M. Calero Gallego y Rafael Navas Vázquez, Madrid, I.E.F., 1980.

MUÑOZ CASTILLO, J.L., «Sujetos activos y sujetos pasivos», en *La fiscalidad de las sucesiones y las donaciones*, 2ª ed., Valladolid, Lex Nova, 1991.

MÖSBAUER, H., *Die Haftung für die Steuerschuld*, Köln-Berlin-Bonn-München, Heymann, 1990.

NAVARRO ALCAZAR, J.V., «La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles», *T.F.*, núm. 75, 1997.

NAVARRO FAURE, A., «Los supuestos de responsabilidad tributaria solidaria en el ordenamiento tributario español (I)», *R.D.F.H.P.*, núm. 225/226, 1993.

- «Los supuestos de responsabilidad tributaria solidaria en el ordenamiento tributario español (II)», *R.D.F.H.P.*, núm. 227, 1993.

NAWIASKY, H., *Steuerrechtliche Grundfragen*, München, Dr. Franz A. Pfeiffer Verlag, 1926.

NIETO GARCIA, A., *Derecho administrativo sancionador*, 2ª ed., Tecnos, Madrid, 1994.

OCHOA TREPAT, M<sup>a</sup>.L., «La responsabilidad tributaria de los administradores de las personas jurídicas», *G.F.*, núm. 75, 1990.

ORON MORATAL, G., «Recaudación: embargo de bienes», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, tomo II, Madrid, I.E.F., 1991.

OTERO NOVAS, J.M., «La supuesta responsabilidad objetiva de los administradores de sociedades que cesan en su actividad», *Impuestos*, 1997.

PABON DE ACUÑA, J.M<sup>a</sup>., «Las responsabilidades tributarias del sucesor en la titularidad de la empresa», en *Estudios de Derecho Tributario*, Vol. II, Madrid, I.E.F., 1979

PALAO TABOADA, C., «La retención a cuenta», *R.D.F.H.P.*, núm. 74, 1968.

- «Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva», en *Estudios Jurídicos en Homenaje al profesor Federico de Castro*, Madrid, Tecnos, 1976.
- *Ordenanza tributaria alemana*, Traducción y notas por C. PALAO TABOADA Madrid, I.E.F., 1989.

- «Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (III)», *R.C.T.*, núm. 158, 1996.

PALAO, C., «Responsabilidad tributaria. Los administradores de las sociedades», *Impuestos*, 1990, Vol. II.

PARADA VAZQUEZ, R., *Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común*, Madrid, Marcial Pons, 1993

PARLATO, A., *Il responsabile d'imposta*, Milano, Giuffrè, 1963.

- «Il responsabile ed Il sostituto d'imposta», en *Trattato di Diritto Tributario*, vol. II, Padova, Cedam, 1994.

PAULICK, H., «La Ordenanza Tributaria de la República Federal Alemana. Su función y significado para el Derecho tributario», estudio preliminar de la obra *Ordenanza Tributaria Alemana*, traducción y notas por C. PALAO TABOADA, Madrid, I.E.F., 1980.

BAYOD PALLARES, R. G., «El sujeto pasivo sucesor de actividades económicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *C.T.*, núm. 39, 1981.

PEREZ ALVAREZ, M.A., *Solidaridad en la fianza*, Pamplona, Aranzadi, 1985.

PEREZ DE AYALA, J.L., «Potestad administrativa y relación jurídica (I). La concepción de la relación tributaria como relación de poder», *R.D.F.H.P.*, núm. 79, 1969.

- *Explicación de la técnica de los impuestos*, Madrid, Edersa, 1978.

PEREZ DE AYALA, J.L.; GONZÁLEZ GARCIA, E., *Curso de Derecho Tributario, I*, Madrid, EDERSA, 1975.

PEREZ DE AYALA PELAYO, C., «Notas sobre la solidaridad tributaria con especial referencia a la unidad familiar», *Cívitas, R.E.D.F.*, núm. 49, 1986.

PEREZ ROYO, F., «La sucesión en la deuda por el Impuesto sobre Sociedades ante el artículo 72 de la Ley General Tributaria», *C.T.*, núm. 3, 1972.

- *Infracciones y sanciones tributarias*, Madrid, I.E.F., 1972.
- «El pago de la deuda tributaria por un tercero», *R.E.D.F.*, núm. 2, 1974.
- *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Madrid, I.E.F., 1986.
- *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 4ª ed., Madrid, Cívitas, 1994.
- *Derecho Financiero y Tributario. Parte General.*, 6ª ed., Madrid, Cívitas, 1996.
- «Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados», en *Curso de Derecho Tributario*, 12ª ed., 1996.

PEREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILES, A., *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, Pamplona, Aranzadi, 1996.

PEREZ ROYO, I., *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Madrid-Barcelona, Marcial Pons, 1999.

PIPER, H., *Steuerschuld und Steuerhaftung*, Inaugural-Dissertation, 1964.

PUGLIESE, M., *Instituzioni di diritto finanziario*, Cedam, Padova, 1937.

PUIG BRUTAU, J., *Fundamentos de Derecho Civil*, tomo I, Vol. 2º, Derecho General de las Obligaciones, Barcelona, Bosch, 1959.

RAMAYO MASSANET, J «La modificación parcial de la Ley General Tributaria», *R.E.D.F.*, núm. 47-48, 1985.

REBOLLO PUIG, M., *Potestad sancionadora, alimentación y salud pública*, INAP, Madrid, 1989

RODRIGUEZ BEREIJO, A., *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, Madrid, I.E.F., 1976.

- «Las garantías del crédito tributario», *R.E.D.F.*, núm. 30, 1981.
- «Artículo 72», en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Madrid, Edersa, 1982.
- «El sistema tributario en la Constitución (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)», *R.E.D.C.*, núm. 36, 1992.

RODRIGUEZ MARQUEZ, J.S., «El sustituto en los tributos locales», en *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, Madrid, I.E.F.-Marcial pons, 1997.

RODRIGUEZ MOURULLO, G. *Derecho Penal. Parte General*, Madrid, Cívitas, 1978.

ROSSY, H., *Instituciones de Derecho Financiero*, Barcelona, Bosch, 1959.

- *Procedimientos Recaudatorios*, Madrid, Revista de Derecho Financiero, 1972.

RÖTTENBACHER, W., *Die Haftung im Steuerrecht*, Inaugural-Dissertation, Nürnberg, 1953.

ROMANÍ BIESCAS, A., *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, Madrid, I.E.F. Ministerio de Hacienda, 1975.

ROMANO, S., *Fragments de un diccionario jurídico*, Buenos Aires, Ediciones Jurídicas Europa-América, 1964.

ROZAS VALDES, J.A., «Ficción de retenciones y elevación al íntegro en el Impuesto sobre la Renta», en *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, Madrid, I.E.F.- Marcial Pons, 1997.

RUFIÁN LIZANA, D.M<sup>a</sup>., «La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades en las infracciones cometidas por éstas», *Impuestos*, Vol. 1, 1987.

RUIBAL PEREIRA, L., *La sucesión en Derecho Tributario. Especial referencia a la sucesión de empresa*, Valladolid, Lex Nova, 1997

SAINZ DE BUJANDA, F., «Introducción al Derecho financiero», *R..D.M.*, núm. 15, 1948.



- «Sujetos responsables en el Impuesto del timbre», Conferencia desarrollada el día 12 de enero de 1956 en las IV Semana de Estudios de Derecho Financiero, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1956.
- «Análisis jurídico del hecho imponible», *R.D.F.H.P.*, núm. 60, 1965; núm. 61, 1966; núm. 62, 1966.
- «La responsabilidad de las personas jurídicas y de sus órganos por los ilícitos tributarios», en *Hacienda y Derecho*, tomo V, Madrid, I.E.P. 1967.
- «La capacidad jurídica tributaria de los entes colectivos no dotados de personalidad», en *Hacienda y Derecho*, tomo V, I.E.P. Madrid, 1967.
- «La responsabilidad tributaria en régimen de solidaridad», en *Hacienda Pública y Derecho*, Tomo VI, Madrid, I.E.P., 1973.
- *Sistema de Derecho Financiero*, Introducción, vol. 2º, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985.
- «La transmisión a los socios de las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades disueltas y liquidadas», *R.E.D.F.*, núm. 70, 1991.
- *Lecciones de Derecho Financiero*, 8ª ed., Madrid, Sección de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1990.

SANCHEZ GALIANA, J.A., «El responsable», en *Comentarios a la L.G.T. y líneas para su reforma, Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, Vol. I, Madrid, I.E.F., 1991.

- «Los sujetos pasivos: concepto y definición legal», en *Sujetos pasivos y responsables tributarios*. Madrid, I.E.F.-Marcial Pons, 1997.
- «Problemática de la sucesión en las deudas tributarias por transmisión de negocios», *Impuestos*, 1985, Vol. II.

SARTORIO ALBALAT, S., «Traslación económica y obligados tributarios», en *R.D.F.H.P.*, núm. 204, 1989.

- «El contribuyente (Artículo 31)», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, Madrid, I.E.F., 1991.
- *La repercusión de las cuotas tributarias en el ordenamiento jurídico español*, Madrid, I.E.F.-Marcial Pons, 1992.

SCHICK, W., *Haftung für Steuerschulden auf Grund Privatrechts?*, Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, 1993.

SCHNEIDER, F., *Das Abgabengewaltverhältnis*, Tübingen, Mohr, 1918.

SCHRANIL, R., «Schuld und Haftung bei direkten Steuern», *AöR*, núm. 39, 1920

SEMINARIO DE DERECHO FINANCIERO DE LA UNIVERSIDAD DE MADRID, dirigido por SAINZ DE BUJANDA, F., *Notas de Derecho Financiero*, Tomo I, Vol. 2, Madrid, Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad de Madrid, 1976.

SIMON ACOSTA, E., «Las retenciones de los nuevos impuestos sobre la renta en la quiebra», *H.P.E.*, núm. 57, 1979.

- «Obligados tributarios», en *Cuestiones Tributarias Prácticas*, 2ª ed., Madrid, La Ley, 1990.

SLABÝ, R.J.; GROSSMANN, R.; ILLIG, C., *Wörterbuch der spanischen und deutschen Sprache in Zwei Bänden*, II, 4ª ed., Wiesbaden, Oscar Brandstetter Verlag, 1989.

SOARES MARTINEZ, P.M., «La obligación de impuesto: concepto y encuadramiento jurídico», *R.D.F.H.P.*, núm. 11, 1953.

SOLER ROCH, M.T., «Notas sobre la configuración jurídica de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *R.E.D.F.*, núm. 25, 1980.

SOPENA GIL, J., «Artículo 131», en *La Reforma de la Ley General Tributaria*, Barcelona, Cedecs, 1995.

SUAREZ-LLANOS GOMEZ, L., «La responsabilidad por deudas de los administradores de sociedad anónima», en *Estudios en Homenaje al profesor Aurelio Menéndez*, II, Madrid, Cívitas, 1996.

TEJERIZO LOPEZ, J.M., «Impuesto sobre el Valor Añadido», en *Curso de Derecho Tributario*, 12ª ed., Madrid, Marcial Pons, 1996

TESORO, G., *Principi di diritto tributario*, Macrì, Bari, 1938.

TIEDEMANN, K., *Lecciones de Derecho Penal Económico (comunitario, español, alemán)*, Barcelona, PPU, 1993

TIPKE, K., «Zur Reform der Reichsabgabenordnung», *FR.*, núm. 19, 1970.

- «Neueordnung der Familienbesteuerung», *StbKongrRep*, 1983.
- *Die Steuerrechtstordnung*, Vol. I, Köln, Dr. Otto Schmidt Verlag, 1993.

TIPKE, K.; KRUSE, H.W., *Abgaben Ordnung Komenntar*, Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt.

TIPKE, K.; LANG, J., *Steuerrecht*, 15ª ed., Köln, Dr. Otto Schmidt, 1996.

TOBIAS MORAN, J.Mª., «Los responsables en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Impuestos*, núm. 5, 1999.

TRUJILLO GONZALEZ, E., «Responsabilidad de los cesionarios de empresas por débitos fiscales de los transmitentes», *C.T.*, núm. 28, 1979

URIA, R., *Derecho Mercantil*, 25ª ed., Madrid, Marcial Pons, 1998.

VALDÉS COSTA, R., *Curso de Derecho Tributario*, Buenos Aires - Santa Fe de Bogotá - Madrid, Depalma - Temis - Marcial Pons, 1996.

VEGA HERRERO, M., *La prescripción de la obligación tributaria*, Valladolid, Lex Nova, 1990.

VICENT CHULIA, F., «Responsabilidad de los administradores en sociedades no operativas», *Derecho de los negocios*, núm. 28, 1993

VICENTE-ARCHE DOMINGO, F., «Configuración jurídica de la obligación tributaria», *R.D.F.H.P.*, núm. 25, 1957.

VOGEL, H.E., «Die rechtliche Natur der Finanzobligation im österreichischen Abgabenrecht», *FinArch* 1929.

VOGEL, K., «Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes», en *Handbuch des Staats-Rechts der Bundesrepublik Deutschland, Band IV, Finanzverfassung-Bundesstaatliche Ordnung*, Heidelberg, C.F. Müller Juristischer Verlag, 1990.

von MYRBACH-RHEINFELD, F.F., *Grundriß des Finanzrechts im Grundriß des österreichischen Rechtes*, 2ª ed., 1916.

von WALLIS, H., «Die Festsetzungs- und die Zahlungsverjährung nach der AO 1977», *DStR*, núm. 7, 1976.

WEBER-FAS, R., *Allgemeines Steuerrecht*, Tübingen, J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), 1979.

RUFIAN LIZANA, D.Mª., «La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades en las infracciones cometidas por éstas», *Impuestos*, Vol. I, 1987.

ZABALA RODRIGUEZ-FORNOS, A., «Los interesados: capacidad, legitimación y representación. Pluralidad de reclamaciones», en *Las reclamaciones Económico-Administrativas. Comentarios al nuevo reglamento de procedimiento económico-administrativo*, Pamplona, Aranzadi, 1997.

- «La responsabilidad tributaria solidaria por conductas obstativas del embargo en el apremio administrativo», *T.F.*, núm. 109, 1999.

ZABALA RODRIGUEZ-FORNOS, A.; LLOPIS GINER, F.; DAGO ELORZA, I., *Aspectos sustantivos y procedimentales de la recaudación. Comentarios al Real Decreto 1.684/1990*, 2ª ed., Valencia, Ciss, 1991.

ZORNOZA PEREZ, J.J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, Cívitas, Madrid, 1992.

ZUGALDIA ESPINAR, J.M., «Conveniencia Político-Criminal e imposibilidad dogmática de revisar la fórmula tradicional *societas delinquere non potest*», *CPC*, núm. 22, 1980