



Universidad de Valladolid

Facultad de Derecho

Grado en Derecho

LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA POR PARTICIPACIÓN EN ILÍCITOS TRIBUTARIOS

Presentado por:

María Isabel Docio Tomás

Tutelado por:

Marta Villarín Lagos

Valladolid, a 8 de Julio de 2022

ÍNDICE:

ABREVIATURAS.....	4
INTRODUCCIÓN.....	5
I. CONCEPTO, NATURALEZA JURÍDICA Y FINALIDAD DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA.	
1. Reserva legal.....	8
2. Posición deudora del responsable junto al deudor principal.....	10
3. Carácter subsidiario.....	12
4. Alcance de la responsabilidad tributaria.....	13
5. Derecho de reembolso del responsable tributario.....	18
6. Prescripción del derecho a exigir el pago al responsable.....	21
II. CLASES DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA REGULADOS EN EL ORDENAMIENTO JURIDICO ESPAÑOL.	
1. La responsabilidad subsidiaria.....	23
2. La responsabilidad solidaria.....	28
III. SUPUESTOS DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA POR ACTO ILÍCITO DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA.	
1. Responsabilidad solidaria por participar en la comisión de una infracción tributaria.....	33
2. Responsabilidad solidaria por obstrucción a las actuaciones de la Administración dirigidas a la correcta recaudación de las deudas y sanciones tributarias.....	36
3. Responsabilidad subsidiaria de los administradores de personas jurídicas que hayan consentido la comisión por éstas de infracciones tributarias.....	39
4. Responsabilidad subsidiaria de los administradores de personas jurídicas inactivas que no hayan hecho lo necesario para efectuar el pago de deudas tributarias pendientes	43
5. Responsabilidad subsidiaria de los integrantes de la administración concursal y los liquidadores de sociedades y entidades en general.....	45
6. Responsabilidad subsidiaria de contratistas y subcontratistas de obras y servicios respecto a las obligaciones tributarias relativas a tributos que deban repercutirse o relativas a cantidades que deban retenerse.....	47
7. Responsabilidad subsidiaria de quienes controlen personas jurídicas y demás obligados tributarios creados o utilizados de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública.....	49

8. Responsabilidad subsidiaria de los administradores de las personas jurídicas por la presentación reiterada de autoliquidaciones sin ingreso referidas a obligaciones de repercutir o retener sin intención real de e cumplir la obligación tributaria objeto de autoliquidación.....	52
CONCLUSIONES.....	56
BIBLIOGRAFÍA.....	59

ABREVIATURAS:

LGT/1963: Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria

LGT: Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

AEAT: Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Ley 39/2015: Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

Ley 40/2015: Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

Ley 10/1985: Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria .

LEC: Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.

LMPFF: Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal.

CC: Real Decreto de 24 de julio de 1889 del Código Civil.

CE: Constitución Española de 1978.

RGR: Reglamento General de Recaudación

TEAC: Tribunal Económico-Administrativo Central.

TS: Tribunal Supremo.

STS: Sentencia del Tribunal Supremo.

STC: Sentencia del Tribunal Constitucional.

STSJ: Sentencia del Tribunal Superior de Justicia.

INTRODUCCIÓN:

El presente trabajo tiene por objeto de estudio el análisis de la figura de la responsabilidad tributaria por participar en la comisión de una infracción tributaria.

Nos encontramos en presencia de una institución jurídica en virtud de la cual el legislador tributario consigue situar junto al deudor principal de una obligación tributaria a otro sujeto que, aun siendo ajeno al hecho imponible devengado por el primero, no obstante, como consecuencia de la realización de un concreto presupuesto de hecho vinculado con el anterior, se le permite derivar el conjunto de obligaciones tributarias devengadas por el deudor principal.

Más en concreto, de entre los distintos presupuestos de hecho previstos en el ordenamiento tributario, el presente trabajo se va a centrar en el estudio de aquellos que tienen su razón de ser en la colaboración de un tercero en la producción de un ilícito tributario.

Para cumplir estos objetivos, hemos considerado conveniente estructurar este trabajo en tres apartados, culminando con la exposición de las conclusiones.

Los apartados primero y segundo se destinan a ofrecer una visión integral y actualizada de la figura de la responsabilidad tributaria en el ordenamiento jurídico español. De tal forma que, si la responsabilidad por actos ilícitos constituye una especie dentro de un género más amplio como es la responsabilidad tributaria, necesariamente el punto de partida de este trabajo deberá ubicarse en el análisis del origen legislativo y el significado conceptual de este instituto jurídico. Solo de esta forma, desgranando cuáles son los caracteres intrínsecos e inherentes propios de esta institución se estará en condiciones de analizar, con posterioridad, sus concretos presupuestos de hecho. Así pues, una vez revisados estos dos primeros apartados, nos adentramos en un tercero que afecta, en exclusiva, a los presupuestos de hecho de responsabilidad tributaria por participación en actos ilícitos.

La metodología que se va a seguir para el estudio de la figura del responsable tributario va a ser la del método inductivo, pero no la de un método inductivo puro, en el que “*Se analizan solo casos particulares, cuyos resultados son tomados para extraer conclusiones de carácter general*” sino que, para abordar el concepto del tercero en el ilícito tributario, hay que identificar primero al responsable tributario, para posteriormente examinar en qué casos no encontramos ante un supuesto de responsabilidad tributaria por actos ilícitos.

Podemos clasificar las fuentes de información empleadas en tres grandes grupos: a) legislativas; b) jurisprudenciales; y c) doctrinales.

Por lo que respecta a las fuentes normativas, debemos destacar esencialmente una ley que ha constituido la piedra angular del trabajo de investigación: la Ley 58/2003, General Tributaria (de ahora en adelante, LGT), modificada parcial y recientemente por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden

directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego

Dado que nuestro objeto de estudio lo constituye una figura tributaria que, pese a las modificaciones efectuadas, ya pervivía con rasgos muy similares bajo el régimen de la anterior LGT, será igualmente necesario, en ocasiones, remitirse a la ya derogada Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (de ahora en adelante, LGT/1963). Finalmente, dado el carácter multidisciplinar del trabajo de investigación, complementa estas fuentes, el Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil (de ahora en adelante, CC), la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (de ahora en adelante, LEC), la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (de ahora en adelante, Ley 10/1985), la Ley 39/2015 de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (de ahora en adelante, Ley 39/2015), la Ley 40/2015 de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (de ahora en adelante, Ley 40/2015), la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal (de ahora en adelante, LMPFF) y la norma suprema del ordenamiento jurídico español, la Constitución Española de 1978 (de ahora en adelante, CE). Precisar, asimismo, que toda esta normativa ha sido extraída de las webs oficiales, a saber, el BOE.

En segundo lugar, indicar que dado que las Leyes tanto nacionales como europeas deben siempre aplicarse conforme a la interpretación conferida a las mismas por los órganos jurisdiccionales, resultará necesario a los efectos de este trabajo, analizar la jurisprudencia resultante del Tribunal Supremo (TS), del Tribunal Constitucional (TC), del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH).

Finalmente, el último bloque de información empleado en la elaboración del trabajo de investigación lo constituye los textos elaborados por los juristas o la doctrina científica especializada, principalmente, en materia tributaria.

I. CONCEPTO, NATURALEZA JURÍDICA, CARACTERES Y FINALIDAD DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA.

El régimen jurídico de la responsabilidad tributaria presenta una naturaleza dual, pues se configura a partir de normas tanto sustantivas como procedimentales.¹ Esta distinción es cuidadosamente observada por la LGT, la cual presta atención separada a ambas materias, aportando, a nuestro juicio, claridad sistemática.

Así, la Sección III, del Capítulo II, del Título II de la LGT, rotulada “*Responsables Tributarios*”, se ocupa de los aspectos sustantivos de la responsabilidad, y comprende los artículos 41 a 43 de la precitada Ley. En cambio, la regulación del procedimiento a seguir frente a los responsables tributarios se ubica en la Subsección I, de la Sección III, del Capítulo V, del Título III de la mencionada Ley, titulada “*Procedimiento frente a los responsables*”, y abarca los artículos 174 a 176 de la misma. Sólo determinadas materias se encuentran al margen de estos dos grupos de preceptos: la solidaridad pasiva en caso de pluralidad de responsables (artículo 35.6), la prescripción del derecho a exigir el pago al responsable (artículo 67), las medidas cautelares que pudiera emplear la Administración tributaria con anterioridad a la declaración de responsabilidad (artículo 81) y las normas sancionadoras (artículo 182).²

El responsable tributario constituye una garantía de carácter personal y universal, pues afronta el pago de la deuda con todos sus bienes presentes y futuros³, salvo las excepciones que por Ley se establezcan. Destaca por asumir una deuda que le es ajena, sin que haya existido, por su parte, manifestación alguna de capacidad económica, a veces tampoco conducta ilícita, y siempre en detrimento de su patrimonio. Por esta razón, se ha identificado la figura del responsable, independientemente de su carácter solidario o subsidiario, con una medida de aseguramiento del crédito tributario, la cual sirve a la Administración para cuando el deudor principal no satisface el importe de la deuda tributaria.

Como hemos indicado antes, la LGT, ha dedicado su capítulo II y dentro de éste, su sección III para regular la figura del responsable tributario. Esta sección III regula la responsabilidad tributaria en sus artículos 41 a 43. El apartado 1 del artículo 41 comienza diciendo “ *1. La ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades. A estos efectos, se considerarán deudores principales los obligados tributarios del apartado 2 del artículo 35 de esta ley.*”.

¹ Así, SANTOLAYA BLAY, M.: “*El procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria en la nueva Ley General Tributaria*”, Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 271, 1, 2005, pg. 141.

² Sobre la base de la señalada estructura, CARBAJO VASCO distingue tres bloques en el régimen jurídico de la responsabilidad tributaria: “*1. Delimitación sustantiva de la figura, en principio, como un caso de subjetividad tributaria, donde el responsable es un obligado tributario, aunque sui generis, clases y supuestos de responsabilidad, artículos 35, 41 a 43, ambos inclusive. 2. Establecimiento de un procedimiento tipo para exigir la responsabilidad, artículos 174 a 176, ambos inclusive. 3. Otros asuntos de interés: cómputo del dies a quo en la prescripción tributaria para los responsables, artículo 67.2 y responsabilidad y sucesión en las sanciones tributarias, artículo 182*”. CARBAJO VASCO, D.: “*Algunas consideraciones sobre la responsabilidad en la nueva Ley General Tributaria*”, Crónica Tributaria, núm. 115, 2005, págs. 88 - 89.

³ Según el artículo 10.5 del RGR, «*los obligados al pago de las deudas tributarias responden del cumplimiento de sus obligaciones con todos sus bienes presentes y futuros, salvo las excepciones previstas en las leyes [...]*».

No existe un concepto legal de responsabilidad tributaria, si bien, teniendo en cuenta lo establecido en el apartado 1 del artículo 41, pudiéramos definir al responsable como aquella persona que viene obligada por mandato de la ley a pagar la deuda tributaria del deudor principal, garantizando el importe de la deuda que dicho sujeto tiene con la Hacienda Pública. Esta obligación resulta de la realización del presupuesto de hecho definido en la ley, siempre que el deudor principal no satisfaga el importe de la referida deuda.⁴

Aunque no exista una definición legal de responsabilidad tributaria, el legislador, con el paso de los años, ha venido delimitando dicha figura. Así, ha incorporado en la LGT determinados caracteres que antes solamente encontrábamos en artículos doctrinales, como la inclusión del responsable entre los elementos comprendidos en la reserva de ley tributaria; la incorporación del responsable entre los obligados tributarios, y no en el capítulo sobre el sujeto pasivo, como ocurría, induciendo a error, en la LGT/1963, o el reconocimiento legal expreso del derecho de reembolso del responsable tributario.⁵

Tomando en cuenta lo anterior, y que los supuestos de responsabilidad son tan heterogéneos que su tratamiento unitario resulta prácticamente imposible⁶, a continuación delimitaremos la figura del responsable tributario a partir del artículo 41.

1.1.- Reserva Legal:

En primer lugar, el artículo 41.1 de la LGT⁷, en consonancia con el artículo 8.c) de la misma Ley⁸, y continuando la senda marcada por el artículo 37.1 de la LGT/1963⁹, exige que la responsabilidad tributaria se configure por Ley. Dicha exigencia no supone que los supuestos de responsabilidad deban incorporarse necesariamente a la LGT, pudiendo regular otras Leyes nuevos supuestos de responsabilidad.

Los señalados preceptos producen dos importantes consecuencias prácticas¹⁰ por un lado, la posición que ocupa el responsable no quedará alterada por un eventual acuerdo de voluntades entre particulares. De hecho, el artículo 17.4 de la LGT dispone que «los

⁴ Dicha definición resulta de las caracterizaciones propuestas por LÓPEZ LÓPEZ, H.: “*La responsabilidad tributaria por «levantamiento del velo»* (Una errónea articulación normativa para una discutible doctrina jurisprudencial), 1.ª edic., Coedición de la Universidad Carlos III de Madrid y el Boletín Oficial del Estado, Madrid, 2009, págs. 51 - 52; GONZÁLEZ ORTIZ, D.: “*La responsabilidad tributaria en el ordenamiento jurídico español*,” 1.ª edic., Editorial Dykinson, Madrid, 2002, pg. 33, y RUIZ HIDALGO, C.: “*La responsabilidad tributaria en el alzamiento de bienes en la nueva LGT*”, Editorial Marcial Pons, Madrid, 2009, págs. 22 y ss.

⁵ GALÁN RUIZ, J.: “*La Responsabilidad Tributaria*”, 1.ª edic., Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2005, pg. 30.

⁶ Se ha referido a la dificultad de analizar los distintos supuestos de responsabilidad de forma unitaria MERINO JARA, I.: “*Acerca de la responsabilidad tributaria*”, Anuario de la Facultad de Derecho, núm. 24, 2006, pg. 16.

⁷ Según el artículo 41.1. de la LGT, “*la ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades*”.

⁸ Por su parte, el artículo 8 de la LGT señala que “*se regularán en todo caso por ley: [...] c) La determinación de los obligados tributarios previstos en el apartado 2 del artículo 35 de esta ley y de los responsables*”.

⁹ Finalmente, el artículo 37.1 de la LGT de 1.963 establecía que “*la ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria, junto a los sujetos pasivos o deudores principales, a otras personas, solidaria o subsidiariamente*”.

¹⁰ Al respecto, RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. y MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J.: “*La responsabilidad tributaria de los sujetos que contraten o subcontraten ejecuciones de obras o prestaciones de servicios*”, Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, núm. 5, 2005 (BIB 2005\1156), pg. 3.

*elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas».*¹¹

Por otro lado, esta exigencia supone la imposibilidad de determinar o modificar los supuestos de responsabilidad mediante norma de rango inferior a la Ley. Es más, el carácter solidario o subsidiario de la responsabilidad tributaria dependerá también de una norma con rango de Ley, pues el artículo 41.2 de la LGT señala que *«salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria»*.

Sin embargo, los precitados artículos omiten si la señalada reserva legal proviene de nuestra Norma Fundamental o de la propia LGT. Si consideramos que la imposibilidad de determinar o modificar los supuestos de responsabilidad tributaria mediante norma de rango inferior a la Ley deriva de los artículos 31.3 y 133.1 de la CE, ninguna norma de rango inferior a la Ley podría regular nunca dicho instituto. En cambio, si consideramos que dicha imposibilidad proviene de la propia LGT, que sería la norma ordinaria que establece el principio de reserva formal de ley a favor del responsable, cualquier modificación de la misma que permitiera regular los supuestos de responsabilidad por vía reglamentaria sería válida, produciéndose una deslegalización de la figura. De ahí que la reserva de ley únicamente resulte eficaz si está contenida en la CE.¹²

A nuestro juicio, la responsabilidad tributaria debe quedar sometida al principio de reserva de ley de los artículos 31.3 y 133.1 de la CE por varias razones. En primer lugar, porque la reserva de ley únicamente resulta eficaz si está contenida en la CE, luego razones de eficacia desaconsejan una interpretación distinta.

En segundo lugar, no tiene sentido proteger al elemento esencial subjetivo del tributo, el sujeto pasivo o deudor principal, y no a su prolongación, el responsable tributario.¹³ Más necesitado de protección está el responsable tributario que el deudor principal, dado que vendrá obligado al pago de una deuda tributaria ajena sin tan siquiera haber manifestado capacidad económica.

En tercer y último lugar, la señalada posición se verá reforzada en el caso del responsable tributario por levantamiento del velo cuyo deudor principal sea una persona jurídica, dada la naturaleza sancionadora encubierta del supuesto, aspecto del que nos ocuparemos en el presente capítulo.

¹¹ A juicio de GONZÁLEZ ORTIZ, para que un contrato por el que un particular se compromete a pagar la deuda tributaria de otro produzca efectos frente a la Administración tributaria, y no sólo entre las partes intervinientes, es necesaria una remisión del Derecho privado a la normativa tributaria o una autorización expresa por parte de la normativa tributaria a la Administración para que proceda de este modo. GONZÁLEZ ORTIZ, D.: *“La responsabilidad tributaria en el ordenamiento...”*, cit., pg. 28.

¹² Así lo apunta GALÁN RUIZ, J.: op. cit., *“La Responsabilidad Tributaria”* pág. 32.

¹³ Se han referido al sujeto pasivo como elemento esencial del tributo, entre otras, las SSTs de 3 de julio de 2014 (RJ 2014\4767), 13 de noviembre de 2013 (RJ 2013\8122), 19 de diciembre de 2012 (RJ 2012\11249) y 7 de diciembre de 2012 (RJ 2013\1019).

1.2.- Posición deudora del responsable junto al deudor principal.

La segunda característica de la responsabilidad tributaria supone, según el artículo 41.1 de la LGT, que el responsable concorra frente a la deuda tributaria con el deudor principal, quien responde de la deuda en primer lugar. Esta característica dimana de la naturaleza accesoria y garantista de la responsabilidad tributaria, la cual proporciona al acreedor mayor seguridad en el cobro de la deuda frente a dificultades que pudieran surgir en cualquier fase del procedimiento de aplicación de los tributos, situando al responsable junto al deudor principal, sin desplazarlo de la relación tributaria, y sin ocupar su lugar, sino ampliando el número de obligados al pago.

El hecho de que el responsable se sitúe «junto» al deudor principal marca la diferencia entre las figuras del responsable tributario, el sustituto y el sucesor. Según el artículo 36.3 de la LGT, el sustituto se posiciona «en lugar» del contribuyente, ocupando, por tanto, su lugar.¹⁴ En la sucesión, se produce un cambio de titularidad pasiva en la obligación, circunstancia que no se observa en la responsabilidad tributaria, pues el deudor principal concurre frente a la deuda con el declarado responsable.¹⁵

Por tanto, para que el responsable tributario resulte obligado al pago de la deuda tributaria del deudor principal es necesario que se realicen dos presupuestos de hecho: el hecho imponible que origina el nacimiento de la deuda tributaria del deudor principal y el presupuesto de la responsabilidad que vincula al responsable.¹⁶

Según el artículo 41.1 de la LGT, el responsable concurrirá frente a la deuda tributaria con el deudor principal, considerándose deudores principales también a estos efectos, continúa el precitado artículo 41.1 de la LGT, a “*los obligados tributarios del apartado 2 del artículo 35 de esta Ley*”.

Esta remisión tan amplia al artículo 35.2 de la LGT supone, a priori, que el responsable podrá garantizar la deuda de todos los obligados tributarios que relaciona el señalado artículo de la LGT. Sin embargo, los supuestos más habituales de responsabilidad garantizarán la deuda tributaria de los sujetos pasivos, resultando verdaderamente complicado imaginar que un responsable pueda garantizar la deuda de algunos obligados tributarios concretos.¹⁷

Así ocurre, por ejemplo, en el caso del «obligado a soportar la repercusión». La LIVA permite que el sujeto pasivo del impuesto, el empresario o profesional, traslade la carga

¹⁴ Ha distinguido las figuras del responsable tributario y el sustituto el Fundamento de Derecho Tercero de la STS de 15 de diciembre de 2.011 (RJ 2012\2816), el cual declaró que *«la primera nota que caracteriza al instituto del responsable es que se trata de un tercero que se coloca, como así lo dice la Ley, junto al sujeto pasivo o deudor principal del tributo, pero, a diferencia del sustituto, no lo desplaza de la relación tributaria ni ocupa su lugar, sino que se añade a él como deudor, detentando una especie de obligación accesoria de garantía, de manera que habrá dos deudores del tributo, aunque por motivos distintos y con régimen jurídico diferenciado»*

¹⁵ RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. y MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J.: op. cit., “La responsabilidad tributaria de los sujetos que contraten o subcontraten ejecuciones de obras o prestaciones de servicios”, págs. 3 – 4, y RUIZ HIDALGO, C. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *«La responsabilidad tributaria de los administradores de personas jurídicas»*, en *El Patrimonio Familiar, Profesional y Empresarial. Sus Protocolos: Constitución, Gestión, Responsabilidad y Tributación*, t. VII, 1.ª edic., Editorial Bosh, Barcelona, 2005, pg. 696.

¹⁶ GONZÁLEZ ORTIZ, D.: “*La responsabilidad tributaria en el ordenamiento...*”, cit., pg. 33.

¹⁷ MERINO JARA, I.: op. cit., “*Acerca de la responsabilidad tributaria*”, págs. 15 - 16.

tributaria al consumidor, quien realmente habrá manifestado la capacidad económica gravada. De este modo, el «obligado a soportar la repercusión» ocupa la posición de tercero en el esquema obligacional del impuesto, resultando verdaderamente complicado situar junto al mismo un responsable que garantice la deuda tributaria, sobre todo cuando el artículo 38.2 de la LGT establece que constituye un tercero que «no está obligado al pago ante la Administración tributaria».¹⁸

Aun cuando la intención del legislador de la LGT sea más que loable, garantizar la contribución al sostenimiento de los gastos públicos, consideramos que la extensión del ámbito de aplicación del instituto de la responsabilidad mediante la remisión a un catálogo abierto¹⁹ de obligados tributarios conculca el principio de seguridad jurídica. Por esta razón opinamos que el legislador debió concretar junto a qué obligados tributarios es posible colocar un responsable que garantice el importe de su deuda, dado que no es de recibo que los responsables garanticen el importe de la deuda tributaria de un *numerus apertus* de obligados tributarios, cuando ni tan siquiera han manifestado capacidad económica.

Por otra parte, el artículo 41.1 de la LGT se refiere expresamente a la responsabilidad tributaria de las «personas o entidades», expresión que permitirá alcanzar a las personas física, las personas jurídicas y las entidades sin personalidad jurídica del artículo 34.5 de la LGT.²⁰

A pesar de la rotundidad con la que el TS²¹, el TEAC²² y la mayoría de la doctrina científica²³ han distinguido las figuras del sujeto pasivo y del responsable, algunos

¹⁸ Así, ARIAS ABELLÁN, M^a. D.: «*El régimen jurídico del responsable en la nueva Ley General Tributaria*», Civitas. Revista Española de Derecho Tributario, núm. 123, 2004, pg. 491.

¹⁹ Según el artículo 35.2 de la LGT, son obligados tributarios, «entre otros», los relacionados en el señalado precepto. La introducción de dicha expresión revela el carácter abierto del indicado catálogo.

²⁰ En este sentido, NAVARRO EGEA, M.: «*El responsable tributario*», 1.^a edic., Editorial Iustel, Madrid, 2006, pg. 17.

²¹ Han distinguido las figuras del sujeto pasivo y del responsable las SSTS de 24 de septiembre de 1.999 (RJ 1999\8639), 25 de abril de 2.008 (RJ 2008\4968), 14 de mayo de 2.009 (RJ 2009\4448), y 28 de septiembre de 2.011 (RJ 2012\953). Concretamente, el Fundamento de Derecho Cuarto de la STS de 28 de septiembre de 2.011 declaró que «*el primero de los artículos que la LGT dedica a los responsables es el 37 [actual artículo 41.1 de la LGT de 2.003], y comienza por establecer que “la Ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria, junto a los sujetos pasivos o deudores principales, a otras personas, solidaria o subsidiariamente”, de cuya afirmación se desprende que la existencia de los responsables tributarios exige siempre la de los sujetos pasivos, y que los responsables no tienen el carácter de obligados principales*».

²² Por su parte, el Fundamento de Derecho Segundo de la Resolución del TEAC de 3 de diciembre de 1.998 (JT 1999\106) señaló que «*se desprende que la existencia de los responsables tributarios exige siempre la de los sujetos pasivos, y que los responsables no tienen el carácter de obligados principales*».

Finalmente, el Fundamento de Derecho Segundo de la Resolución del TEAC de 15 de enero de 1.999 (JT 1999\192) dispuso lo siguiente: «*El primero de los artículos que la L.G.T. dedica a los responsables es el 37, y comienza por establecer que “la Ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria, junto a los sujetos pasivos o deudores principales, a otras personas, solidaria o subsidiariamente”, de cuya afirmación se desprende que la existencia de los responsables tributarios exige siempre la de los sujetos pasivos, y que los responsables no tienen el carácter de obligados principales*».

²³ Entre otros, MARTÍNEZ LAGO, M.A. y GARCÍA DE LA MORA, L.: «*Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*», 4.^a edic., Editorial Iustel, Madrid, 2007, págs. 361 – 362, y GALÁN RUIZ, J.: op. cit., «*La Responsabilidad Tributaria*» pág. 28.

autores²⁴ coinciden en señalar que el responsable tributario es una modalidad de sujeto pasivo, pues consideran que reúne las características que la definición legal de sujeto pasivo asocia a éste último.

A nuestro juicio, el responsable tributario constituye una categoría autónoma, la cual no es posible asimilar al sujeto pasivo por una sencilla razón: la LGT les confiere entidad propia. Según el artículo 36.1 de la LGT, “*es sujeto pasivo el obligado tributario que, según la Ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o sustituto del mismo*”. De este modo, la LGT distingue expresamente dos categorías de sujetos pasivos, contribuyentes y sustitutos, excluyendo, así, a los responsables tributarios.

Además, la responsabilidad tributaria no alcanza a las obligaciones formales del deudor principal, las cuales deberán cumplir tanto los contribuyentes como los sustitutos del contribuyente, según los casos. Estos hechos revelan la diferente configuración del responsable tributario y del sujeto pasivo, otorgándoles entidad propia, impidiendo, por tanto, que la responsabilidad tributaria pueda incluirse en el instituto del sujeto pasivo.

1.3.- Carácter subsidiario.

La LGT distingue entre dos clases de responsabilidad tributaria: la responsabilidad tributaria solidaria y la responsabilidad tributaria subsidiaria.²⁵ Como veremos en el capítulo siguiente, ambas responsabilidades comparten un mismo denominador común, la falta de pago del deudor principal, aunque se diferencian en el tiempo que transcurre hasta exigir al responsable la deuda tributaria del deudor principal y el orden en el que responderán si concurren responsables de ambas clases.

Para declarar la responsabilidad subsidiaria es necesaria la previa declaración de fallido del deudor principal y, en su caso, de los responsables solidarios.²⁶ En cambio, para declarar la responsabilidad solidaria basta que haya transcurrido el plazo voluntario de pago original del deudor principal sin que haya satisfecho el importe de la deuda, no exigiéndose a la Administración que agote previamente el procedimiento de apremio frente al mismo.²⁷ Por esta razón, la responsabilidad subsidiaria es más ventajosa para el responsable que la solidaria, dado que el responsable subsidiario goza del llamado beneficio de excusión.²⁸

²⁴ Vid. FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho Financiero Español: Instituciones*, 25.ª edic., Editorial Marcial Pons, Madrid, 2006, pg. 408; BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M.T.: “*Compendio de Derecho Financiero*”, 1.ª edic., Editorial Compas, Alicante, 1991, pg. 296, y ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: “*Sustitutos y Retenedores en el Ordenamiento Tributario Español*”, 1.ª edic., Editorial Marcial Pons, Madrid, 1992, pág. 24

²⁵ artículos 41.1 de la LGT

²⁶ Artículo 176 de la LGT

²⁷ Vid. Artículo 175 de la LGT.

²⁸ Así lo subraya GALÁN RUIZ, J.: op. cit., “*La Responsabilidad Tributaria*” pág. 41. Se ha referido al beneficio de excusión del responsable subsidiario el Fundamento de Derecho Sexto de la STS de 3 de abril de 2.012 (RJ 2012\5669), el cual declaró que para dirigirse contra el responsable subsidiario no basta «*con que el sujeto pasivo no haya ingresado el tributo en período voluntario, sino que la Administración ha de dirigir contra él el correspondiente procedimiento de apremio y culminarlo sin poder cobrar el tributo*». Estas actuaciones de investigación y ejecución frente al deudor principal y, en su caso, a los responsables solidarios postergarán la declaración de la responsabilidad subsidiaria, siendo

Si concurrieran responsables solidarios y subsidiarios, la declaración de la responsabilidad subsidiaria exige declarar fallidos previamente al deudor principal y, si los hubiere, a los responsables solidarios. Este requisito supone que la Administración tributaria habrá de agotar el patrimonio de los responsables solidarios antes de declarar la responsabilidad subsidiaria, secuenciando, de este modo, el orden en el que responderán.²⁹ De ahí que CHECA GONZÁLEZ³⁰ abogue por contraponer los «responsables directos o inmediatos» y los «responsables subsidiarios», atendiendo al indicado orden, y eliminando los «responsables solidarios» del señalado esquema, por ser ésta una categoría que, a su juicio, origina confusiones.³¹

La responsabilidad tributaria será siempre subsidiaria, salvo que un precepto legal expreso determine lo contrario.³² Esta regla conlleva que los supuestos de responsabilidad tributaria solidaria habrán de determinarse expresamente, pues si el legislador configura un supuesto de responsabilidad sin señalar su carácter, se presumirá subsidiario.³³

1.4.- Alcance de la responsabilidad tributaria.

Determinar el alcance de la responsabilidad tributaria constituye uno de los aspectos primordiales para conocer el auténtico contenido de la obligación del responsable, esto es, para precisar el montante pecuniario de su deuda tributaria. En este punto, el precepto clave lo conforma el art. 41.3 LGT que, de una manera genérica proclama que la obligación de estos sujetos se extenderá “*a la totalidad de la deuda tributario. Cuando haya transcurrido el plazo voluntario de pago que se conceda al responsable sin realizar el ingreso, se iniciará el período ejecutivo y se exigirán los recargos e intereses que procedan*”. Al respecto, podemos hacer varias observaciones, por un lado, que la deuda tributaria a la que está haciendo alusión el precepto es efectivamente la que le corresponde como sujeto garantizado al deudor principal, por lo que sería más

por ello más ventajoso el procedimiento frente al responsable subsidiario que el procedimiento frente al responsable solidario.

²⁹ MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: «Los responsables tributarios: Aspectos generales», Hacienda Canaria, núm. 10, 2004, pg. 119.

³⁰ CHECA GONZÁLEZ, C.: “*Los responsables tributarios*”, 1.ª edic., Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2003, pg. 29.

³¹ Según GONZÁLEZ ORTIZ, «tanto la denominada “responsabilidad solidaria”, como la llamada “responsabilidad subsidiaria”, son obligaciones subsidiarias. Así, mientras que al “responsable solidario” no se le puede reclamar el pago de la deuda tributaria hasta que no se produzca la falta de pago por el deudor principal; por el contrario, la Administración solamente podrá exigir el pago al “responsable subsidiario” una vez declarados fallidos el deudor principal y los posibles responsables solidarios. Se trata de dos grados de subsidiariedad; de una subsidiariedad de primer grado, en el caso del responsable solidario, y de una subsidiariedad de segundo grado, en el del responsable subsidiario». GONZÁLEZ ORTIZ, D, ob. cit. “*La responsabilidad tributaria en el ordenamiento...*”, *cit.*, pág. 35. Por su parte, DELGADO GARCÍA critica que el legislador contraponga la responsabilidad solidaria y la subsidiaria, pues ambos calificativos «no son contrapuestos y no se puede reducir la diferencia entre ambos al concepto de solidaridad importado del Derecho civil. Sabido es que en el Derecho común la solidaridad es un concepto jurídico que se contrapone a la mancomunidad en el ámbito de las obligaciones pluripersonales, de manera que si una forma de responsabilidad es solidaria, la otra habría de ser, obviamente, mancomunada». DELGADO GARCÍA, A.M.ª: “*La derivación de responsabilidades en la recaudación de los tributos*”, 1.ª edic., Editorial Marcial Pons, Madrid, 2000, pgs. 149 - 150.

³² Artículo 41.2 de la LGT

³³ MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S., ob. cit. «*Los responsables tributarios: Aspectos generales*», pág. 121.

correcto indicar que este sujeto responde de la globalidad de la deuda tributaria exigida al deudor principal; y por otro lado, que la obligación del responsable será siempre de exclusivo contenido pecuniario, por cuanto que su obligación no se expandirá al resto de deberes formales que se le hayan exigido al deudor principal.³⁴

El término deuda tributaria abarca, según lo establecido en el artículo 58 de la LGT, los siguientes componentes tributarios: la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta; el interés de demora; los recargos por declaración extemporánea; los recargos del periodo ejecutivo y los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos.

Vamos a efectuar un análisis de las diversas partidas pecuniarias, para ver cuáles de ellas pueden resultar derivables al responsable tributario:

- a) La cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta.

La cuota es aquella partida que permite reflejar en términos monetarios la capacidad económica de su titular jurídico y que, por tanto, permite graduar su participación en el deber de contribuir en atención a su riqueza manifestada. Por ello, se identifica con la obligación tributaria principal. Unos razonamientos que igualmente hacemos extensibles a los “recargos exigibles legalmente sobre las bases o cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos”, ya que, los mismos comparten la misma naturaleza contributiva que el resto de tributos establecidos en el aparato impositivo. En efecto, se trata de unos recargos que, pese a su denominación, no obstante, se calculan en atención a la capacidad económica de su contribuyente, de tal modo que habiéndose identificado su esencia con la que exterioriza la cuota tributaria, no cabe más que afirmar la inclusión de su contenido dentro de la obligación del responsable.³⁵

- b) El interés de demora

El segundo de los elementos que integra el concepto amplio de deuda tributaria es el interés de demora, componente que, a su vez, aparece regulado específicamente en el art. 26 LGT.

El artículo 26 de la LGT, establece: “1. *El interés de demora es una prestación accesoria que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo o de la presentación de una autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar una vez finalizado el plazo establecido al efecto en la normativa tributaria, del cobro de una devolución improcedente o en el resto de casos previstos en la normativa tributaria. La*

³⁴ Cfr. ARIAS ABELLÁN, M.D.: “*El régimen jurídico del responsable en la nueva Ley General Tributaria*”, Civitas. Revista Española de Derecho Financiero, Nº 123, 2004, pág. 496; NAVARRO EGEA, M.: “El responsable tributario”, Iustel, 2006, Madrid, pág. 25.

³⁵ En idéntico sentido se han pronunciado, entre otros, PALAO TABOADA, C.: “*Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (III)*”, Revista de contabilidad y tributación, CEF, Nº 158, 1996, pág. 7.; ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: “*El alcance de la responsabilidad tributaria en la nueva Ley General Tributaria: análisis jurídico y examen comparativo respecto de la Ley General Tributaria de 1963*”, Revista de contabilidad y tributación, CEF, Nº 263, 2005, pág. 25.

exigencia del interés de demora tributario no requiere la previa intimación de la Administración ni la concurrencia de un retraso culpable en el obligado”.

Por tanto, esta partida patrimonial podrá resultar exigible, entre otras circunstancias, cuando se abone un crédito tributario fuera de su plazo voluntario de pago o cuando finalice el término establecido para la presentación de una autoliquidación o declaración sin que ésta hubiera sido presentada o lo hubiera sido pero de una manera incorrecta. De lo que se desprende que para la exigencia del interés de demora constituye requisito imprescindible que se haya consumado el periodo voluntario de pago.

En cuanto a aquellos casos en los cuales con anterioridad al inicio del periodo ejecutivo se hubieran devengado intereses de demora, la situación más típica a la que queremos hacer referencia es la de aquellas liquidaciones practicadas por la Administración Tributaria al deudor principal como consecuencia de un procedimiento de comprobación e investigación que incluyera, a su vez, los intereses de demora resultantes del cumplimiento tardío y defectuoso de la obligación tributaria. En tales casos, conforme a la LGT, una vez notificada esta liquidación al deudor principal, se inaugura un nuevo periodo voluntario de pago para abonar tanto la nueva cuota adicional como los correspondientes intereses de demora. Pues bien, en este marco, la doctrina científica se muestra dividida en cuanto a la inclusión de dichos intereses en la obligación del responsable. Para algunos, la inserción de los mismos resultaría del todo inadmisibles por derivar exclusivamente de un comportamiento atribuible al deudor principal³⁶; en tanto que, para otros, del tenor literal del art. 41.3 LGT, al devengarse estos intereses antes del inicio del periodo ejecutivo, cabría su derivación al responsable tributario³⁷. No faltando algunas tesis intermedias que abogan por la exigencia de los mismos aunque limitando sus efectos a aquellos casos en los que su exacción fuera, de alguna manera, también causa directa del declarado responsable, por ejemplo, por haber participado o colaborado en un ilícito tributario³⁸.

Por otra parte, por lo que respecta a los intereses que se puedan generar como consecuencia de un cumplimiento tardío y exclusivamente imputable al declarado responsable tributario, debemos concluir que indudablemente los mismos también le resultarán exigibles. Así pues, notificada a este deudor la liquidación tributaria de la cual deberá hacer frente patrimonialmente, se le concederá, asimismo, un término o plazo voluntario para su pago según los márgenes del art. 62.2 LGT. De tal modo que, transcurrido dicho plazo y no satisfecha la deuda, empezarán a devengarse unos intereses de demora que solamente le resultarán imputables a este sujeto por derivar de su exclusivo cumplimiento intempestivo. Ahora bien, en rigor, no puede decirse que estos intereses formen parte de la cantidad que le resulta derivable a este sujeto, por cuanto que los mismos se devengan siempre con posterioridad a la cuantificación y determinación del contenido de su obligación, requiriendo en consecuencia una

³⁶ Vid., CHECA GONZÁLEZ, C.: “Notas sobre la nueva regulación de los responsables tributarios en el anteproyecto de la LGT”, Aranzadi Jurisprudencia tributaria, Nº 5, 2003, págs. 31-32; ARIAS ABELLÁN, M.D: “El régimen jurídico...”, op.cit., pág. 500; PÉREZ ROYO, F; AGUALLO AVILÉS, A.: “Comentarios a la Reforma de la LGT”, Aranzadi, 1996, pág. 100.

³⁷ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: “El alcance de la responsabilidad...”, op.cit.; GONZÁLEZ ORTÍZ, D.: “La figura del responsable tributario en el Derecho Español: concepto, naturaleza jurídica y fundamento”, Crónica Tributaria, Nº 98, 2001, pág. 91.

³⁸ FALCÓN Y TELLA, R.: “Los responsables en la nueva Ley General Tributaria”, Impuestos, núms. 15-16, 2003, pág. 12.

liquidación adicional y diferente de aquella otra por la cual se le notifica su condición de responsable.

En definitiva, podemos concluir que el responsable tributario nunca responderá por los intereses de demora que se puedan devengar una vez iniciado el periodo ejecutivo de pago pero, en cambio, sí que deberá responder por aquellos que se puedan generar con anterioridad al inicio de dicho periodo y, a mayor abundamiento, por aquellos otros que se puedan producir como consecuencia de su exclusivo comportamiento tardío o defectuoso.

c) Los recargos extemporáneos

Estos recargos, de acuerdo con el artículo 27 de la LGT, “*son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria*”. Más específicamente, nos estamos refiriendo a aquellos supuestos en los que, además, la presentación de esta autoliquidación no fuera acompañada de su correspondiente ingreso, pues en caso contrario, se produciría la extinción de la deuda tributaria y con ella la obligación accesoria y dependiente del responsable.

En tales circunstancias, de acuerdo con la normativa tributaria, nacerían a cargo del deudor principal tanto los recargos del art. 27 LGT como los recargos del periodo ejecutivo ex art. 28 LGT, así como los correspondientes intereses de demora ligados al inicio de dicho periodo de apremio. En este sentido, refiriéndonos por el momento solo al primero de los conceptos citados, esto es, los recargos extemporáneos, debemos precisar que, durante algún tiempo, la doctrina rechazó su inclusión en la obligación del responsable por dos motivos concretos, a saber, su connotación sancionadora y la paradoja que suponían en relación con la derivación de las sanciones tributarias³⁹

Generándose los recargos extemporáneos con anterioridad al inicio del periodo ejecutivo, se cumple con el requisito del art. 41.3 LGT, por lo que de una manera rigurosa se debe declarar su inclusión en la obligación del responsable.

d) Los recargos del periodo ejecutivo

El último de los componentes que conforma la deuda tributaria son los recargos tributarios específicamente regulados en el art. 28 LGT. Este artículo, en su apartado 1, establece que: “*Los recargos del período ejecutivo se devengan con el inicio de dicho período, de acuerdo con lo establecido en el artículo 161 de esta ley*”.

De tal modo que, en consonancia con la previsión del art. 41.3 LGT, que limita la deuda derivable al responsable con aquella devengada por el deudor principal durante el periodo voluntario de pago, resulta evidente que estos recargos no pueden formar parte del contenido de su obligación tributaria.

³⁹ PÉREZ ROYO, F., AGUALLO AVILÉS, A: “*Comentarios a la Reforma de la LGT*”, Aranzadi, 1996, pág. 503 y ss.

Se trata, por tanto, de unos recargos de los cuales debe responder no por su condición de responsable, sino por su independiente condición como deudor de un crédito tributario no abonado en plazo.

La responsabilidad, por tanto, alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario a los deudores principales. De todos los componentes de la deuda tributaria, serán exigibles, en su caso, en período voluntario, la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta y los recargos exigibles legalmente sobre las bases o cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos.

Cuando haya transcurrido el plazo voluntario de pago que se conceda al responsable (tanto al solidario, como al subsidiario) sin realizar el ingreso, se iniciará el período ejecutivo y se exigirán los recargos extemporáneos y del período ejecutivo y los intereses de demora.

El siguiente precepto clave que conforma este apartado, es el contenido en el artículo 41.4, que establece que, la responsabilidad tributaria no alcanzará a las sanciones, salvo en los casos excepcionales recogidos en esta ley (artículo 182 de la LGT) o en otras leyes que así los establezcan.

De acuerdo con el artículo 182 de la LGT, los responsables solidarios y subsidiarios responderán del pago de las sanciones tributarias solamente en los siguientes supuestos:

- En el caso de la responsabilidad solidaria, responderán de la sanción por la comisión de infracción tributaria, los que sean causantes o colaboren de manera activa en la realización de una infracción tributaria, así como los que sucedan en el ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular, siempre y cuando conozcan las mismas, por haber solicitado certificación detallada de las sanciones, deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio del titular.
- En el caso de la responsabilidad subsidiaria, responderán, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias:
 - o No hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios.
 - o Hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan
 - o Hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones.

Las sanciones tributarias no serán transmitidas ni a los herederos, ni a los legatarios de las personas físicas infractoras.

Con la modificación del apartado 4 del artículo 41 de la LGT, llevada a cabo por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, se introdujo la posibilidad de que el responsable tributario, tanto solidario como subsidiario, pueda prestar su conformidad a la

derivación de la responsabilidad para así poder beneficiarse de una reducción del 30 por ciento en el importe de las sanciones⁴⁰.

De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 188 de la LGT, el importe de la sanción que deba ingresarse por la comisión de cualquier infracción, una vez aplicada, en su caso, la reducción por conformidad, se reducirá en el 40 por ciento cuando:

- se realice el ingreso total del importe restante de la sanción en período voluntario sin haber presentado solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago.
- no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción.

Por tanto, cuando el hecho realizado por el responsable, constituya una infracción, la ley podrá exigir a estos sujetos el pago de una sanción, y además de tener que hacer frente a la deuda, intereses y recargos, deberán de hacer frente a la cantidad pecuniaria que la ley establezca para el pago de la infracción.

1.5.- Derecho de reembolso del responsable tributario.

Otra nota que define también la responsabilidad tributaria es el derecho que tiene el responsable de reembolsarse el importe que satisfizo en nombre del deudor principal, consecuencia del carácter accesorio y garantista del señalado instituto.

Este derecho se reconoce en el artículo 41.6 de la LGT, el cual establece que “*los responsables tienen derecho de reembolso frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación civil*”. De este modo, el importe que el responsable abona en nombre del deudor principal no exonera a éste del pago de la deuda, pues el primero dispondrá frente al mismo de un derecho de repetición o acción de regreso por el importe efectivamente satisfecho.⁴¹

El derecho de reembolso del responsable no tuvo cobertura legal hasta la Ley General Tributaria de 2003.⁴² No obstante, estando vigente la LGT/1963, su ejercicio era posible

⁴⁰ Vid. Artículo 188 de la LGT: “ 1. La cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas según los artículos 191 a 197 de esta ley se reducirá en los siguientes porcentajes: a) un 65 por ciento en los supuestos de actas con acuerdo previstos en el artículo 155 de esta ley. b) Un 30 por ciento en los supuestos de conformidad”

⁴¹ Así lo declaró el Fundamento de Derecho Primero de la STS de 28 de febrero de 2007 (RJ 2007\2487), el cual dispuso que «*el sujeto pasivo (contribuyente o sustituto), no desaparece como obligado tributario original ni queda eximido de su preexistente deber de pago*» cuando el responsable satisface el importe de la deuda tributaria en lugar del deudor principal.

⁴² El reconocimiento legal expreso del derecho de reembolso del responsable tributario se debe a una recomendación de la Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria. Dicha propuesta se efectuó del siguiente modo: «*En segundo término, se recomienda completar el régimen jurídico actual de la responsabilidad con la introducción, de modo expreso, de una acción de regreso a favor del responsable, tal y como se ha indicado con anterioridad. Además, podrían establecerse multas coercitivas para obligar al contribuyente a hacer efectiva dicha obligación. Se trata, en definitiva, de tratar de otorgar una mejor tutela a quien reviste la condición de responsable frente al deudor principal, lo cual podría incluso perfeccionarse con la previsión de un derecho del responsable a solicitar de la Administración que intente el cobro de la deuda frente al contribuyente con anterioridad a la declaración de responsabilidad*». Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria: Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria, Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001, pág. 76.

en virtud del principio de capacidad económica y de la prohibición del enriquecimiento sin causa.⁴³ Así lo vio a reconocer el TS en el Fundamento de Derecho Segundo de la STS de 30 de septiembre de 1.993 al señalar que el responsable “*tendrá derecho de reembolsarse con cargo al patrimonio de la persona jurídica*”.⁴⁴

La deuda pendiente del deudor principal distinguirá dos partidas: aquella que debe reembolsar al responsable tributario y la que satisfará a la Hacienda Pública.⁴⁵ Dicha distinción es consecuencia del alcance de la responsabilidad tributaria, pues el responsable no viene obligado al pago de las obligaciones accesorias ni las sanciones del deudor principal, salvo que la LGT u otra Ley dispongan expresamente lo contrario.⁴⁶ El deudor principal seguirá debiendo de ingresar a la Hacienda Pública los conceptos que no garantiza el supuesto de responsabilidad tributaria de que se trate y, además, deberá reembolsar al responsable el importe efectivamente satisfecho por éste, particularmente la cuota tributaria, puesto que de no ser así, al no haber sido el responsable tributario quien manifestó la capacidad económica origen de la obligación tributaria, se produciría un enriquecimiento injusto para el deudor principal.

En cuanto al procedimiento que deberá seguir el responsable para obtener el reembolso del importe de la deuda satisfecha en nombre del deudor principal, el artículo 41.6 de la LGT remite a la legislación civil, dado que los vínculos que existen entre el deudor principal y el responsable son de índole privada, ajenos totalmente a la relación jurídico tributaria que ambos mantienen con la Administración.⁴⁷

Son varios los cauces que ofrece el Derecho Civil para vehicular el derecho de reembolso del responsable tributario, aunque ninguno se ajusta con exactitud a dicho supuesto. Así, la acción del artículo 1145 del CC⁴⁸, del deudor solidario contra los demás codeudores, no puede encauzar la acción de regreso del artículo 41.6 de la LGT porque el responsable no concurre solidariamente frente a la deuda con el deudor principal.⁴⁹ Por esta razón, la Administración tributaria no podrá dirigirse indistintamente contra el deudor principal o el responsable tributario, sino que habrá de esperar a que el deudor principal incumpla su obligación para exigir el pago al responsable, dado el carácter accesorio y garantista del señalado instituto.

Tampoco puede encauzarse el derecho de reembolso del responsable a través de la acción del tercero que paga por cuenta de otro del artículo 1158 del CC⁵⁰, pues el

⁴³ Véase MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S., ob. cit. “*Los responsables tributarios: Aspectos generales*”, pág. 126.

⁴⁴ Vid. (RJ 1993\6562).

⁴⁵ CALVO ORTEGA, R.: “*Curso de Derecho Financiero*”, 15.ª edic., Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2011, pág. 134.

⁴⁶ Vid. Artículo 41.3 y 4 de la LGT.

⁴⁷ En este sentido, GALÁN RUIZ, J.: “*La Responsabilidad Tributaria*”, 1.ª edic., Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2005, pág. 279.

⁴⁸ En virtud del artículo 1.145 del Código Civil, “*el pago hecho por uno de los deudores solidarios extingue la obligación. El que hizo el pago sólo puede reclamar de sus codeudores la parte que a cada uno corresponda, con los intereses del anticipo. La falta de cumplimiento de la obligación por insolvencia del deudor solidario será suplida por sus codeudores, a prorrata de la deuda de cada uno*”.

⁴⁹ GONZÁLEZ ORTIZ, D., ob. cit. “*La responsabilidad tributaria en el ordenamiento...*”, págs. 54 -

⁵⁰ El artículo 1.158 del Código Civil establece que “*puede hacer el pago cualquier persona, tenga o no interés en el cumplimiento de la obligación, ya lo conozca y lo apruebe, o ya lo ignore el deudor. El que pagare por cuenta de otro podrá reclamar del deudor lo que hubiese pagado, a no haberlo hecho contra su expresa voluntad. En este caso sólo podrá repetir del deudor aquello en que le hubiera sido útil el pago*”.

responsable no es un tercero que paga una deuda ajena, sino que cumple su propia obligación. Además, la obligación de pago que asume el responsable, a diferencia de la que asume el tercero del artículo 1.158 del CC, no es voluntaria, sino que viene impuesta por una norma con rango de ley, no pudiendo el deudor principal oponerse al pago efectuado por el responsable, facultad que sí tiene el deudor civil.

Mayores dudas genera el empleo de la acción de regreso que tiene el fiador de los artículos 1.838⁵¹ y 1.839 del CC⁵², pues el instituto de la responsabilidad tributaria y la fianza regulada en el Código Civil son, a priori, instituciones próximas. En efecto, la fianza consiste en el compromiso de un tercero a ejecutar la prestación que el deudor debe al acreedor, luego ambas figuras comparten un mismo denominador común: garantizan el pago de una deuda.⁵³

Sin embargo, «*el fiador se subroga por el pago en todos los derechos que el acreedor tenía contra el deudor*», posición que le es imposible ocupar al responsable, pues la Administración goza de privilegios materiales y procesales que únicamente corresponden a ella.⁵⁴ Dicha disimilitud dificulta, a nuestro entender, el empleo de la referida acción.

Finalmente, es opinión casi unánimemente compartida que el derecho de reembolso del responsable tributario debe ejercitarse mediante la acción de enriquecimiento injusto.⁵⁵ Esta acción tiene origen jurisprudencial y naturaleza de principio general del Derecho⁵⁶, pudiéndose emplear únicamente en defecto de ley, tal como dispone el artículo 1.4 del Código Civil.⁵⁷

Lo cierto es que, sería recomendable, a favor del responsable, que se regulara en el ordenamiento tributario, un cauce específico para que el responsable tributario pudiera ejercitar su derecho de reembolso, en lugar de tener que remitirse a la legislación civil para hacerlo.

⁵¹ El artículo 1838 del CC establece que “*el fiador que paga por el deudor debe ser indemnizado por éste. La indemnización comprende: 1. La cantidad total de la deuda. 2. Los intereses legales de ella desde que se haya hecho saber el pago al deudor, aunque no los produjese para el acreedor. 3. Los gastos ocasionados al fiador después de poner éste en conocimiento del deudor que ha sido requerido para el pago. 4. Los daños y perjuicios, cuando procedan. La disposición de este artículo tiene lugar aunque la fianza se haya dado ignorándolo el deudor*”.

⁵² Por su parte, el artículo 1.839 del CC dispone lo siguiente: “*el fiador se subroga por el pago en todos los derechos que el acreedor tenía contra el deudor. Si ha transigido con el acreedor, no puede pedir al deudor más de lo que realmente haya pagado*”.

⁵³ El artículo 1822 del Código Civil define la fianza como aquella figura por la que “*se obliga uno a pagar o cumplir por un tercero, en el caso de no hacerlo éste*”.

⁵⁴ NAVARRO EGEA, M.: op. cit., pg. 75.

⁵⁵ Opinan que el derecho de reembolso debe ejercitarse a través de la acción de enriquecimiento injusto, entre otros, CARBAJO VASCO, D.: “*Algunas consideraciones sobre la responsabilidad en la nueva Ley General Tributaria*”, Crónica Tributaria, núm. 115, 2005, pg. 82; NAVARRO EGEA, M.: op. cit., pg. 75, y GONZÁLEZ ORTIZ, D.: “*La responsabilidad tributaria en el ordenamiento...*”, cit., pgs. 54 - 55.

⁵⁶ Así lo dispuso el TS en el Fundamento de Derecho Segundo de la STS de 25 de septiembre de 1.997 (RJ 1997\6440).

⁵⁷ Según el artículo 1.4 del Código Civil, “*los principios generales del derecho se aplicarán en defecto de ley o costumbre sin perjuicio de su carácter informador del ordenamiento jurídico*”.

1.6.- Prescripción del derecho a exigir el pago al responsable.

En último lugar, nos ocuparemos de la prescripción tributaria. La prescripción es una forma de extinción de la deuda y de la sanción tributaria⁵⁸, la cual se inspira en el principio de seguridad jurídica, y *“presume que el titular de un derecho, acción o facultad hace dejación del mismo, lo abandona, por el paso del tiempo señalado por el legislador, de modo que ya no puede ejercitarlo”*.⁵⁹ Se trata, en definitiva, de aquella figura jurídica que extingue los derechos por el mero transcurso del tiempo, en virtud del referido principio de seguridad jurídica del artículo 9.3 de la CE.⁶⁰

A diferencia de la prescripción civil, la prescripción tributaria es solamente extintiva. El artículo 1930 del CC, en cambio, contempla también la prescripción adquisitiva o usucapión, y establece que *“por la prescripción se adquieren, de la manera y con las condiciones determinadas en la ley, el dominio y demás derechos reales”*. Otra diferencia entre ambas prescripciones es que la prescripción civil extintiva deberá alegarla el interesado⁶¹, mientras que la prescripción tributaria *“se aplicará de oficio, incluso en los casos en que se haya pagado la deuda tributaria, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario”*.⁶²

La prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y del derecho para exigir su pago se regula en la

⁵⁸ Artículo 59.1: *“1. Las deudas tributarias podrán extinguirse por pago, prescripción, compensación o condonación, por los medios previstos en la normativa aduanera y por los demás medios previstos en las leyes”*; y 190.1 de la LGT: *“1. Las sanciones tributarias se extinguen por el pago o cumplimiento, por prescripción del derecho para exigir su pago, por compensación, por condonación y por el fallecimiento de todos los obligados a satisfacerlas”*.

⁵⁹ Vid. Fundamento de Derecho Tercero de la STS de 26 de mayo de 2015 (RJ 2015\3139).

⁶⁰ Han definido también la prescripción tributaria, entre otros, MOYANO VITAL, J.M.: *“Caducidad y prescripción en el orden tributario”*, *Economist & Jurist*, núm. 166, 2012, pg. 66, CAZORLA PRIETO, L.M.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 15.ª edic., Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2015, pg. 298, y MARTÍNEZ LAGO, GARCÍA DE LA MORA y ALMUDÍ CID: *“Lecciones de Derecho Financiero y Tributario”*, 11.ª edic., Editorial Iustel, Madrid, 2015, pgs. 405 – 406.

⁶¹ Así lo declaró el TS en el Fundamento de Derecho Segundo de la STS de 31 de marzo de 1.995 (RJ 1995\2795), el cual dispuso lo siguiente: *“El motivo primero del recurso, acogido al ordinal 5.º del artículo 1692 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, denuncia infracción del artículo 1968.2.º del Código Civil en relación con los artículos 1969 y 1902 del mismo Código; el motivo no puede prosperar a tenor de la reiterada doctrina jurisprudencial de la que es muestra la Sentencia de esta Sala de 28 enero 1983 (RJ 1983\393) según la cual “los principios de audiencia y contradicción imperantes en nuestro ordenamiento procesal civil exigen que las excepciones obstativas de manifestación facultativa, cual es la prescripción, sean alegadas en los escritos rectores, como son la demanda, contestación, réplica y dúplica y reconvencción y contestación a la misma, en su caso, pues, por su esencia y naturaleza, son los que rigen y concretan, con alcance de preclusión, los términos en que el proceso ha quedado planteado”*, idea en la que abunda la Sentencia de 27 mayo 1991 (RJ 1991\3839), al decir que *“Juzgado y Audiencia razonan con plena corrección y ajustándose a la doctrina de esta Sala, al señalar que, al no haberse formulado oportunamente en el escrito de contestación y que con la demanda determina el objeto del mismo, no podía ser acogida, máxime al ser una excepción perentoria, plenamente renunciable y, por ello, no apreciable de oficio”*. Tal corrección en el razonamiento y ajuste a la doctrina de esta Sala es predecible de la sentencia recurrida al desestimar dicha excepción de prescripción al no haber sido alegada por la demandada-recurrente en su escrito de contestación a la demanda en el que no existe la más mínima alusión, ni fáctica ni jurídica, a tal medio de defensa. En consecuencia no puede prosperar el motivo”. Idénticas conclusiones alcanzaron las SSTS de 26 de diciembre de 1.995 (RJ 1995\9209), 20 de mayo de 1.987 (RJ 1987\3539) y 28 de enero de 1.983 (RJ 1983\393).

⁶² Artículo 69.2 de la LGT: *“2. La prescripción se aplicará de oficio, incluso en los casos en que se haya pagado la deuda tributaria, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario”*.

Sección III, del capítulo IV, del Título II de la LGT, sección que abarca los artículos 66 a 70 de la misma. Separadamente, la LGT se ocupa de la extinción de las sanciones, dado que éstas no forman parte de la deuda tributaria, en virtud del artículo 58.3 de la señalada Ley.⁶³ En concreto, se refiere a la extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones tributarias el artículo 189 del indicado cuerpo legal.

La regulación actual contenida en la LGT, regula de manera expresa la prescripción de la responsabilidad tributaria, con la intención de evitar la controversia que provocaba la falta de regulación de la misma, en la legislación anterior.

Tanto la deuda como la sanción tributaria prescriben a los cuatro años, según los establecido en los artículos 66 y 189.2 de la LGT, respectivamente. Es decir, transcurrido dicho plazo, se extinguirá la deuda y la sanción tributaria, no pudiendo la Administración exigir el pago de los repetidos conceptos. Además, la prescripción ganada aprovecha a todos los obligados tributarios, incluido los responsables⁶⁴, y deberá aplicarse de oficio, tal y como hemos indicado a lo largo de este apartado.⁶⁵

En el siguiente capítulo, nos ocuparemos de aquellos aspectos que caracterizan a cada uno de los tipos de responsabilidad existentes: solidaria y subsidiaria.

⁶³ Según el artículo 58.3 de la LGT, *«las sanciones tributarias que puedan imponerse de acuerdo con lo dispuesto en el título IV de esta Ley no formarán parte de la deuda tributaria [...]»*.

⁶⁴ Efectivamente, así lo reconoce el TS en el Fundamento de Derecho Primero de la STS de 22 de noviembre de 2.013 (RJ 2013\7562), al señalar que *«apreciada la prescripción de la deuda exigida al deudor principal no cabe mantener el [...] acto de derivación»*.

⁶⁵ El artículo 69.2 de la LGT dispone: *“2. La prescripción se aplicará de oficio, incluso en los casos en que se haya pagado la deuda tributaria, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario”. Pues bien, aun cuando dicho precepto no se refiera a las sanciones tributarias, el artículo 190.2 de la LGT establece que «será de aplicación a las sanciones tributarias lo dispuesto en el capítulo IV del título II de esta ley. En particular, la prescripción del derecho para exigir el pago de las sanciones tributarias se regulará por las normas establecidas en la sección tercera del capítulo y título citados relativas a la prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas»*.

II. SUPUESTOS DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA REGULADOS EN EL ORDENAMIENTO JURIDICO ESPAÑOL:

La LGT, como hemos indicado en el capítulo anterior, establece en el apartado 1 de su artículo 41, la clasificación de la responsabilidad, en solidaria y subsidiaria. Esta clasificación también fue regulada por la LGT/1963 en su artículo 37.

Ni la LGT vigente, ni la anterior LGT/1963 dan un concepto expreso de cada una de estas dos clases de responsabilidad tributaria que permita distinguir las, por lo que, vamos a continuar con el análisis del contenido de las normas recogidas en los artículos 41 a 43 de la LGT, las cuales determinan distintos supuestos de responsabilidad tributaria solidaria y subsidiaria, para tratar de encontrar cuáles son los caracteres que permitan distinguir una y otra clase de responsabilidad tributaria. Con el mismo propósito se realizará un análisis del procedimiento que se ha de seguir para derivar la responsabilidad en cada uno de estos tipos de responsabilidad tributaria: la responsabilidad solidaria y la responsabilidad subsidiaria.

2.1.- La responsabilidad subsidiaria.

La responsabilidad subsidiaria se encuentra regulada en los artículos 43 y 176 de la LGT, siendo de observancia general los artículos 41 y 174 del mismo texto legal, así como en el artículo 124 del RGR de 2005.

El apartado 2 del artículo 41 de la LGT establece que, salvo precepto legal en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria⁶⁶, como hemos señalado en el capítulo anterior, al hablar del carácter subsidiario de la responsabilidad tributaria.

La LGT establece en su artículo 43, que serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:

- a) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 42 de esta ley, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones.
- b) Los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas de éstas que se encuentren pendientes en el momento del cese, siempre que no

⁶⁶ PÉREZ JORDÁ, I.: “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 solo el responsable subsidiario, entiendo compatibiliza adecuadamente el fin de aseguramiento que se persigue en el responsable con el requerimiento de que sea el infractor quien peche y cumpla las consecuencias de su infracción tributaria. “Solo el responsable subsidiario fuerza a la Administración a agotar todas las posibilidades de pago del contribuyente antes de exigir el pago al responsable”. Obra: “Los supuestos de responsabilidad tributaria en el pago de las sanciones tributarias previstos en el artículo 43 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT)” Revista de Derecho UNED, N° 18, 2016, pág. 255.

hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieren adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago.

- c) Los integrantes de la administración concursal y los liquidadores de sociedades y entidades en general que no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones e imputables a los respectivos obligados tributarios.
- d) Los adquirentes de bienes señalados por ley para el pago de la deuda tributaria, con arreglo a los términos establecidos en el artículo 79 de esta ley.
- e) Las personas o entidades:
 - o que contraten o subcontraten la ejecución de obras o la prestación de servicios correspondientes a su actividad económica principal, por las obligaciones tributarias relativas a tributos que deban repercutirse o cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios.

En este caso, la responsabilidad no será exigible, cuando el *“contratista o subcontratista haya aportado al pagador un certificado específico de encontrarse al corriente de sus obligaciones tributarias emitido a estos efectos por la Administración tributaria durante los 12 meses anteriores al pago de cada factura correspondiente a la contratación o subcontratación”*. Ésta quedará limitada a la parte de los pagos que se hayan realizado sin haber presentado el certificado en la forma señalada anteriormente.

La solicitud de certificado podrá ser presentada por dichos sujetos junto con la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades a que esté obligado. La Administración emitirá el certificado o lo denegará dentro del plazo establecido.

Este apartado ha generado ciertas controversias con respecto a lo que se entiende por el término *“actividad económica principal”*. Esto se ha puesto de manifiesto en diversas consultas presentadas a la Dirección General de Tributos, dentro de las cuales destacan la Consulta V0006-05; V0216-05; V0218-05; V0224-05; V0239-05. En ellas la Dirección General de Tributos, basándose en la Resolución 2/2004, de 16 de julio, de la Dirección General de Tributos, ha establecido que el concepto de actividad económica principal, *“(…)ha de ser analizado de manera singular en cada supuesto en el que eventualmente sea de aplicación el citado precepto, debiendo utilizarse en su definición los conceptos de actividad propia e indispensable, sin que pueda excluirse a priori, con carácter general, que dentro de dicho concepto de “actividad económica principal” se incorporen las de carácter complementario a las que integran el ciclo productivo. (...) habrá de tenerse en cuenta, como complemento de lo anterior en la búsqueda de la concreción en cada caso del alcance del concepto “actividad económica principal” a que se ha hecho referencia, el concepto de objeto social, como definidor, a priori, de dicha actividad.(…)”*

- que tengan el control efectivo de las personas jurídicas o en las que concurra una voluntad rectora común con éstas, cuando resulte acreditado que las personas jurídicas han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública y exista unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial.

Cuando hablamos de control efectivo, hacemos referencia a la relación de dependencia que tiene una persona jurídica con respecto a otra que, aun teniendo aquella persona jurídica propia, se encuentra controlada por esta.

- de las que los obligados tributarios tengan el control efectivo o en las que concurra una voluntad rectora común con los mismos, por las obligaciones tributarias de éstos, cuando resulte acreditado que tales personas o entidades han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, siempre que concurren, ya sea una unicidad de personas o esferas económicas, ya una confusión o desviación patrimonial.

La intención que se persigue con esta afirmación es liberar a la Administración de tener que pasar por la vía jurisdiccional para demostrar el levantamiento del velo corporativo⁶⁷.

El artículo 43 de la LGT ha ampliado y precisado el concepto de responsable subsidiario, recogiendo la figura de los administradores de hecho o de derecho, añadiendo la figura de los liquidadores de sociedades y entidades, la figura de los adquirentes de bienes y la de aquellos que contraten o subcontraten prestaciones de servicios correspondientes a su actividad económica principal y lleven a cabo actuaciones de elusión de responsabilidad o no cumplan con las obligaciones tributarias. La responsabilidad subsidiaria hace referencia a comportamientos de incumplimiento de

⁶⁷ En este sentido resulta interesante la STS 1196/1984, en la que se señala cuándo es posible acudir al levantamiento del velo corporativo *"CONSIDERANDO que ya, desde el punto de vista civil y mercantil, la más autorizada doctrina, en el conflicto entre seguridad jurídica y justicia, valores hoy consagrados en la Constitución (artículos primero, uno, y noveno, tres), se ha decidido prudencialmente, y según casos y circunstancias, por aplicar por vía de equidad y acogimiento del principio de la buena fe (artículo séptimo, uno, del Código Civil), la tesis y práctica de penetrar en el "substratum" personal de las entidades o sociedades, a las que la ley confiere personalidad jurídica propia, con el fin de evitar que al socaire de esa ficción o forma legal (de respeto obligado, por supuesto) se puedan perjudicar ya intereses privados o públicos o bien ser utilizada como camino del fraude (artículo sexto, cuatro, del Código Civi), admitiéndose la posibilidad de que los jueces puedan penetrar ("levantar el velo jurídico") en el interior de esas personas cuando sea preciso para evitar el abuso de esa independencia (artículo séptimo, dos, del Código Civil) en daño ajeno o de "los derechos de los demás" (artículo diez de la Constitución) o contra el interés de los socios, es decir, de un mal uso de su personalidad, en un "ejercicio antisocial" de su derecho (artículo séptimo, dos, del Código Civil)"*. Añadiendo el TS en la STS 967/2000 *"cuando consta probado que la sociedad, en cuestión, carece de funcionamiento real e independiente respecto de la otra persona que la controla, con lo que se convierte en simple instrumento de otra u otros para actuar en el tráfico mercantil sin voluntad, ni personalidad propia"*, reiterando esta STS que *"la citada doctrina jurisprudencial tiene aplicación limitada, pues lo normal es el obligado respeto a la forma legal, aunque excepcionalmente, cuando se evidencia que la forma esconde una ficción, quepa penetrar en sustrato personal de dichas entidades o sociedades, para evitar el perjuicio a terceros y su utilización como vehículo de fraude"*

deberes tributarios que los sujetos considerados responsables deban de llevar a cabo a favor de otra persona o entidad.

El procedimiento para exigir la responsabilidad, como indicamos al inicio de este capítulo, se encuentra en el artículo 176 de la LGT, complementado con el artículo 124 del RGR.

El presupuesto necesario para que pueda nacer la obligación del responsable es el impago de la deuda tributaria por el deudor principal. Finalizado el periodo voluntario de pago (art. 62 de la LGT) sin haberse efectuado el ingreso correspondiente, comienza para el deudor principal el periodo ejecutivo, art. 161, y, dentro de él, tras la notificación de la providencia de apremio, comenzaría el procedimiento de apremio. El inicio del periodo ejecutivo determina el devengo de los recargos a que se refiere el artículo 28 de la LGT (5, 10 ó 20 por ciento, dependiendo de cuando se efectúe el pago).

Antes de que se produzca la declaración de fallido del deudor principal y responsables solidarios en su caso, la Administración tributaria podrá, para asegurar el cobro de las deudas para cuya recaudación sea competente, adoptar medidas cautelares de carácter provisional, cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado, tal y como dispone el artículo 81 LGT. Medidas cautelares, como indica la Resolución del TEAC de 20 de diciembre de 2016⁶⁸, que no podrán superar individualmente el importe a se refieren los acuerdos de declaración de responsabilidad, pero que en conjunto puede abarcar un importe superior a la deuda en sede del deudor principal, con el límite del importe total del alcance de la responsabilidad tributaria.

Señala el artículo 176 de la LGT que: *“Una vez declarados fallidos el deudor principal y, en su caso, los responsables solidarios, la Administración Tributaria dictará acto de declaración de responsabilidad que se notificará al responsable subsidiario”*. El concepto de deudor fallido se encuentra recogido en el art. 61.1 del RGR. ⁶⁹

Tal declaración, ha de venir precedida de una investigación de la situación patrimonial de los deudores principales y responsables solidarios, de tal modo que exista absoluta certeza de la imposibilidad de cobro de la deuda, por no existir patrimonio suficiente o por no ser éste ejecutable. Sólo entonces, tal como señala el artículo 61.2 del RGR: *“Una vez declarados fallidos los deudores principales y los responsables solidarios, la acción de cobro se dirigirá frente al responsable subsidiario.”*

El procedimiento de derivación de la responsabilidad subsidiaria cuenta con la siguiente estructura:

⁶⁸ Vid. RG 00/3770/2016.

⁶⁹ Dice textualmente el art. 61.1 del RGR: *“Se consideraran fallidos aquellos obligados al pago respecto de los cuales se ignore la existencia de bienes o derechos embargables o realizables para el cobro del débito. En particular, se estimará que no existen bienes o derechos embargables, cuando los poseídos por el obligado al pago no hubiesen sido adjudicados a la Hacienda Pública de conformidad con lo que se establece en el art. 109. Asimismo, se considerará fallido por insolvencia parcial el deudor cuyo patrimonio embargable o realizable conocido tan solo alcance a cubrir una parte de la deuda. La declaración de fallido podrá referirse a la insolvencia total o parcial del deudor. Son créditos incobrables aquellos que no han podido hacerse efectivos en el procedimiento de apremio por resultar fallidos los obligados al pago. El concepto de incobrable se aplicará a los créditos y el de fallido a los obligados al pago”*.

Inicio: el procedimiento de derivación de responsabilidad subsidiaria se inicia de oficio por la Administración Tributaria, una vez declarados fallidos, tanto el deudor principal, como los responsables solidarios. A continuación, se dictará por parte de la Administración Tributaria acto de declaración de responsable, que será notificado al sujeto considerado responsable subsidiario. El acto de notificación tendrá el siguiente contenido:

- a) Texto íntegro del acuerdo de declaración de responsabilidad, con indicación del presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto.
- b) Medios de impugnación que pueden ser ejercitados contra dicho acto, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos.
- c) Lugar, plazo y forma en que deba ser satisfecho el importe exigido al responsable.

Tramitación: la tramitación se llevará a cabo a través del trámite de audiencia previa. Este trámite tendrá una duración de 15 días, contados a partir del día siguiente de la notificación de apertura del mismo.

Terminación: una vez finalizado el trámite de audiencia, el órgano competente deberá resolver el procedimiento iniciado, en un plazo máximo de seis meses, mediante resolución, que deberá ser notificada a la parte interesada.

Los recursos que las partes podrán llevar a cabo, frente a la declaración de responsabilidad subsidiaria son, en vía administrativa, por un lado, de naturaleza potestativa, el recurso de reposición. Éste es un recurso devolutivo, es decir, que se interpone ante el mismo órgano que dictó la resolución que se impugna, en este caso, la AEAT, en el plazo de un mes y siempre y cuando contra el mismo no se haya presentado reclamación económico-administrativa contra la resolución del procedimiento de derivación de la responsabilidad subsidiaria. De otro lado, y de naturaleza obligatoria, se encontraría la reclamación económico-administrativa, recurso que se podrá interponer en el plazo de un mes, a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado o desde la fecha en que se considere resuelto el procedimiento o el recurso de reposición. La reclamación económico-administrativa deberá interponerse, ante el órgano administrativo que haya dictado el acto reclamable, que lo remitirá al tribunal competente, en el plazo de un mes junto con el expediente. Para que el obligado pueda acceder a los Tribunales de lo Contencioso-Administrativo, resulta obligatorio agotar la vía de la reclamación económico-administrativa.

Una vez agotada la vía administrativa, el interesado podrá acudir a la vía contencioso-administrativa, con la interposición de recurso contencioso administrativo, que tendrá como objeto resoluciones que pongan fin a la vía económico-administrativa, que contará con un plazo de dos meses, a contar desde la notificación de la resolución de la reclamación económico-administrativa, o de seis meses, contados desde la interposición de la reclamación económico-administrativa, entendiéndose en este caso desestimada la misma por silencio administrativo.

En cuanto a la prescripción de la responsabilidad subsidiaria, viene regulada en el último párrafo del artículo 67 de la LGT, que establece: *“Tratándose de responsables*

subsidiarios, el plazo de prescripción comenzará a computarse desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios”.

Resulta lógico que el plazo de prescripción comience a computarse desde la declaración de insolvencia del deudor principal, ya que, hasta que no se produce la declaración citada, la Administración no puede dirigir su acción contra el responsable subsidiario. Este criterio señalado en el artículo 67, no difiere mucho del establecido en la STS de 17 de marzo de 2008, en la que se señalaba que *"el plazo de prescripción respecto de la obligación del responsable ha de empezar a contar desde que se pueda ejercitar la acción contra él, en aplicación del principio de la actio nata, y no desde la fecha en que se devenga originariamente la liquidación en la que se fija la obligación del sujeto pasivo."* Ya que, el día que empiece a computarse el plazo de prescripción será el mismo, cuando la última notificación del deudor principal fuese la declaración de fallido, y en el caso de que fuese otro anterior, y una vez transcurridos cuatro años de manera interrumpida, habría prescrito la obligación del responsable subsidiario y también la del deudor principal. Y por tanto, extinguida la obligación tributaria de éste último, quedará extinguida también la de aquel.

En resumen, y a modo de conclusión de lo señalado en el párrafo anterior, la prescripción puede afectar a la responsabilidad y suscitar ciertos problemas, en el sentido de que, si la Administración no liquida, ni exige la deuda al deudor principal en el plazo de cuatro años, no podrá exigir esa deuda al responsable debido a que, una vez transcurrido dicho plazo, la deuda no existirá por haber prescrito el derecho de la Administración exigir su pago, siempre, claro está, que no se haya interrumpido el cómputo del plazo de prescripción.

En cuanto a las interrupciones de la prescripción de la obligación tributaria del deudor principal, también atañen al responsable subsidiario, ya que mediante ellas se retrasa el inicio del cómputo de la prescripción de la deuda tributaria que la Administración puede exigir al mismo.

2.2.- La responsabilidad solidaria.

La responsabilidad solidaria se encuentra regulada en los artículos 42 y 175 de la LGT de 2003, siendo de observancia general los artículos 41 y 174 de la misma, y el artículo 124 del Reglamento General de Recaudación de 2005.

La LGT recoge en su artículo 42 los supuestos de responsabilidad solidaria, estableciendo en su apartado 1 que: *“Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades”:*

- a) Las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria.
- b) Los partícipes o cotitulares de las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición. Esta responsabilidad se establecerá en proporción a la participación en las obligaciones tributarias, que estos sujetos realicen en las citadas entidades.

- c) *“Las que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio. La responsabilidad también se extenderá a las obligaciones derivadas de la falta de ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta practicadas o que se hubieran debido practicar. Cuando resulte de aplicación lo previsto en el apartado 2 del artículo 175 de esta ley, la responsabilidad establecida en este párrafo se limitará de acuerdo con lo dispuesto en dicho artículo. Cuando no se haya solicitado dicho certificado, la responsabilidad alcanzará también a las sanciones impuestas o que puedan imponerse.*

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable a los adquirentes de elementos aislados, salvo que dichas adquisiciones, realizadas por una o varias personas o entidades, permitan la continuación de la explotación o actividad.

La responsabilidad a que se refiere el primer párrafo de esta letra no será aplicable a los supuestos de sucesión por causa de muerte, que se regirán por lo establecido en el artículo 39 de esta ley.

Lo dispuesto en el primer párrafo de esta letra no será aplicable a los adquirentes de explotaciones o actividades económicas pertenecientes a un deudor concursado cuando la adquisición tenga lugar en un procedimiento concursal”.

En este mismo artículo 42 añade su apartado 2 que también serán responsables solidarios las siguientes personas o entidades:

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

b) *Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo.*

c) *Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía.*

d) *Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquéllos”.*

Tras la lectura del art. 42, apartados 1 y 2, de la LGT se observa que se consideran responsables solidarios a aquellos sujetos que colaboren o sean causantes de una infracción tributaria, ya sea de carácter leve, grave o muy grave, así como en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración, los partícipes o cotitulares de las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición, los que sucedan en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio, los incumplan las órdenes de embargo por culpa o negligencia, los que sean depositarios de los bienes del deudor y una vez recibida notificación de embargo, de

medida cautelar o de garantía, colaboren o consientan el levantamiento de aquellos y los demás que las leyes establezcan. Es decir, se advierte que en la mayor parte de los supuestos de responsabilidad solidaria, que no en todos, el presupuesto de hecho de la responsabilidad hacen referencia a actuaciones dolosas o culposas cometidas en el ámbito tributario por el llamado a ocupar la posición de responsable solidario, ya sea mediante el incumplimiento de órdenes de embargo o con la ocultación o transmisión de bienes del obligado con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria, entre otras.

Además de los supuestos de responsabilidad solidaria establecidos en el art. 42 de la LGT, su Disposición Adicional Séptima determina, por un lado, que las Comunidades Autónomas, son responsables solidarias de las deudas tributarias contraídas por una serie de entidades en las que participen, y lo serán en proporción a sus respectivas cuotas y sin perjuicio del derecho a repetir que les pueda asistir en su caso. Serán responsables de las deudas tributarias contraídas en concreto por:

- Las entidades de derecho público de ellas dependientes;
- Las sociedades mercantiles cuyo capital social pertenezca íntegramente a la comunidad autónoma; y
- Las instituciones asociativas voluntarias públicas.

Por otro lado, la Disposición Adicional Séptima de la LGT establece que las Corporaciones Locales serán responsables solidariamente respecto del pago de las deudas tributarias contraídas por *“... las entidades a que se refieren los párrafos b) y c) del apartado 3 del artículo 85 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local, así como de las que, en su caso, se contraigan por las mancomunidades, comarcas, áreas metropolitanas, entidades de ámbito inferior al municipio y por cualesquiera instituciones asociativas voluntarias públicas en las que aquéllas participen, en proporción a sus respectivas cuotas y sin perjuicio del derecho de repetir que les pueda asistir, en su caso”* Debe advertirse, no obstante, que el apartado 3 del artículo 85 de la Ley 7/1985 fue suprimido por el número veintiuno del artículo primero de la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local («B.O.E.» 30 diciembre), con vigencia desde el 31 de diciembre de 2013, por lo que hay que entender que actualmente la responsabilidad solidaria de las Corporaciones Locales se limita a las deudas tributarias contraídas por:

- Mancomunidades, comarcas, áreas metropolitanas o entidades de ámbito inferior a un municipio.
- Instituciones asociativas voluntarias públicas en las que formen parte.

En resumen, la responsabilidad solidaria hace referencia, en relación a las Corporaciones Locales y a las Comunidades Autónomas, al incumplimiento del pago de las deudas tributarias que hayan sido contraídas por entidades dependientes de éstas, sin que sea necesaria ninguna actuación dolosa o culposa del ente público correspondiente para que se le pueda derivar la responsabilidad tributaria.

El procedimiento de derivación de responsabilidad solidaria, se encuentra regulado en el art. 175. de la LGT⁷⁰. Del mismo podemos deducir que existen dos maneras de iniciar el procedimiento para exigir esta modalidad de responsabilidad tributaria:

1º Declarar y notificar la responsabilidad solidaria al responsable en un momento anterior al vencimiento del periodo voluntario de pago original del obligado principal .

Es necesario aclarar antes de continuar que, aunque la responsabilidad solidaria puede declararse y notificarse al responsable con anterioridad a la finalización del periodo voluntario de pago original del deudor principal, la exigencia de pago al responsable solidario, solo podrá efectuarse una vez transcurrido dicho periodo sin que se haya efectuado el pago.

Por lo tanto, en este supuesto, sólo es necesario que al vencimiento periodo voluntario de pago original del deudor principal, se requiera el pago al responsable solidario, otorgándole los plazos de ingreso del artículo 62.2, es decir los plazos de ingreso en periodo voluntario.

2º Declarar y notificar la responsabilidad solidaria al responsable una vez producido el vencimiento del periodo voluntario de pago original del obligado principal

Transcurrido el plazo voluntario original de ingreso del deudor principal, el órgano de recaudación competente debe dictar acto de derivación o declaración de responsabilidad solidaria y de requerimiento al responsable para que efectúe el pago.

El plazo concedido al responsable para efectuar el pago en período voluntario será el establecido en el apartado 2 del artículo 62 de la ley.

Si el responsable no realiza el pago en dicho plazo, la deuda le será exigida en vía de apremio, extendiéndose al recargo del período ejecutivo que proceda según el artículo 28 de la ley.

Una cuestión que debemos recordar es que el artículo 41.5 de la LGT contempla la posibilidad de adoptar en ambos casos medidas cautelares.

El procedimiento de derivación de responsabilidad solidaria constará, al igual que en el caso de la responsabilidad subsidiaria, de las siguientes fases:

Inicio: el procedimiento de derivación de responsabilidad solidaria se inicia de oficio por la Administración Tributaria, la cual, podrá incoar el procedimiento en cualquier momento posterior a la práctica, y notificación al obligado principal, de la liquidación o a la presentación de la autoliquidación, salvo que la ley disponga otra cosa. El

⁷⁰ Dice textualmente el art. 175.1 de la Ley 58/2003, redactado por el artículo 13, apartado 16, de la Ley 11/2021: “1. El procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria, según los casos, será el siguiente: a) Cuando la responsabilidad haya sido declarada y notificada al responsable en cualquier momento anterior al vencimiento del periodo voluntario de pago original de la deuda que se deriva, bastará con requerirle el pago una vez transcurrido dicho periodo.

b) En los demás casos, una vez transcurrido el periodo voluntario de pago original de la deuda que se deriva, el órgano competente dictará acto de declaración de responsabilidad que se notificará al responsable.”

procedimiento de declaración de responsabilidad se iniciará mediante acuerdo dictado por el órgano competente que deberá ser notificado al interesado. El acto de notificación, como en el caso de la responsabilidad subsidiaria, tendrá el siguiente contenido:

- d) Texto íntegro del acuerdo de declaración de responsabilidad, con indicación del presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto.
- e) Medios de impugnación que pueden ser ejercitados contra dicho acto, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos.
- f) Lugar, plazo y forma en que deba ser satisfecho el importe exigido al responsable.

Tramitación: la tramitación se llevará a cabo mediante el trámite de audiencia previa regulado en el apartado 3 del artículo 174 de la LGT. El trámite de audiencia será de 15 días contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo.

Terminación: concluido el trámite de audiencia y el plazo establecido para llevar a cabo alegación, la Administración deberá, en el plazo máximo de seis meses, notificar la resolución del procedimiento a los interesados en el mismo. Esta notificación deberá contener, como indicamos anteriormente, lo establecido en el apartado 4 del artículo 174 de la LGT.

Cuando la responsabilidad haya sido declarada y notificada al responsable en cualquier momento anterior al vencimiento del período voluntario de pago de la deuda que se deriva, bastará con requerirle el pago una vez transcurrido dicho período. En los demás casos, una vez transcurrido el período voluntario de pago de la deuda que se deriva, el órgano competente dictará acto de declaración de responsabilidad que se notificará al responsable.

Finalizado el procedimiento con el acto de declaración o derivación de responsabilidad solidaria, los responsables solidarios podrán recurrir el mismo, tanto en vía administrativa, con el recurso potestativo de reposición, o en su defecto, con la reclamación económico-administrativa, en la misma forma señalada anteriormente para la responsabilidad solidaria, y en vía contencioso-administrativa, una vez agotada la anterior.

En cuanto a la prescripción de la responsabilidad solidaria, viene regulada en el artículo 67.2 de la LGT, que establece: *“El plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios comenzará a contarse desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en periodo voluntario del deudor principal.*

No obstante, en el caso de que los hechos que constituyan el presupuesto de la responsabilidad se produzcan con posterioridad al plazo fijado en el párrafo anterior, dicho plazo de prescripción se iniciará a partir del momento en que tales hechos hubieran tenido lugar”.

III. SUPUESTOS DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA POR ACTO ILÍCITO DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

Una vez analizado tanto el concepto de responsable tributario, como los tipos de responsabilidad regulados en la LGT, vamos a pasar a examinar cuál de los tipos de responsabilidad solidaria y subsidiaria, mencionados anteriormente, pueden considerarse como una forma de participación en un ilícito tributario, es decir, en cuáles de ellos el presupuesto de hecho de la responsabilidad es una conducta ilícita del llamado a ocupar la posición de responsable, y cuáles otros, por el contrario, no pueden obtener dicha calificación. Para ello, vamos a ir analizando cada apartado contenido en los artículos 42 y 43 de la LGT, si bien solamente dejaremos constancia de los supuestos de responsabilidad tributaria que, en nuestra opinión, traen causa de la comisión de un acto ilícito por parte del llamado a ocupar la posición de responsable de una deuda tributaria, y a veces también de una sanción, de un obligado principal.

Vamos a partir con el análisis de la responsabilidad solidaria, y una vez analizados los preceptos contenidos en su artículo 42, pasaremos al análisis de la responsabilidad subsidiaria con el artículo 43.

1.- Responsabilidad solidaria por participar en la comisión de una infracción tributaria.

El artículo 42.1.a) de la LGT dispone que *“1. Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades: a) Las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción”*.

Este apartado del artículo 42 trata de un supuesto de responsabilidad solidaria que ya contemplaba la LGT de 1963, pero que sufrió una importante modificación a raíz de la Ley 10/1985, de 26 de abril, si bien apenas ha cambiado desde entonces hasta hoy.

Efectivamente, el originario artículo 38.1 de la LGT/1963 designaba responsables tributarios solidarios a *“todas las personas que dolosamente sean causantes, o de igual modo colaboren 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”*. Tras la señalada Ley 10/1985, de 26 de abril, sin embargo, el referido precepto quedó redactado del siguiente modo: *“responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria”*.

En la actualidad, la responsabilidad derivada de la participación en infracciones tributarias la contempla el artículo 42.1.a) de la vigente LGT. Esta norma apenas representó modificaciones respecto del artículo 38.1 de la LGT/1963 redactado por la Ley 10/1985, de 26 de abril, aunque incluye dos cuestiones que deben destacarse; por una parte se ha introducido la expresión «activamente» en su redacción y, por otra, se ha extendido la responsabilidad a las sanciones.⁷¹

⁷¹ Se ha referido a las modificaciones operadas en la responsabilidad derivada de la participación en infracciones tributarias ZABALA RODRÍGUEZ FORNOS, A.: *«Los causantes o colaboradores en una infracción tributaria»*, en Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria, 1.ª edic., Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2004, págs. 303 - 304.

El alcance del adverbio “activamente” plantea serias dudas en el supuesto de responsabilidad que estamos examinando. Así, ¿se extiende el supuesto de responsabilidad del artículo 42.1.a) de la LGT exclusivamente a las acciones?, ¿o también alcanza a las omisiones premeditadas que producen el resultado perseguido?

Según el diccionario de la Real Academia Española, el adverbio «activamente» significa «*con actividad o eficacia*», y «*eficacia*» es «*capacidad de lograr el efecto que se desea o espera*». En definitiva, creemos que el supuesto de responsabilidad solidaria del artículo 42.1.a) de la LGT se extiende también a las omisiones premeditadas que producen el resultado perseguido, pues las consideramos perfectamente subsumibles en el repetido adverbio «activamente».⁷²

Por lo que respecta a «la realización de una infracción tributaria», la conducta del responsable deberá consistir en alguna infracción contemplada en la LGT o en otra ley del ordenamiento jurídico-tributario.⁷³ Asimismo, es preciso destacar también que la infracción tributaria deberá cometerla el deudor principal, si bien el responsable deberá participar en el ilícito. A mayor abundamiento, NAVARRO EGEEA afirma que “*la extensión de los principios del Derecho sancionador al marco legal de la responsabilidad no sólo se proyecta en el elemento intencional, sino que también requiere observar las exigencias derivadas del principio de tipicidad. De la lectura del art. 42.1.a) se deduce que la actividad del responsable ha de quedar enmarcada en alguna de las conductas infractoras tipificadas y sancionadas por la Ley. Ello significa que la amplitud de los términos en que se formula el supuesto de hecho de la responsabilidad se verá reducida al acudir a las normas que definen los tipos infractores. Por otra parte, se ha de tener en cuenta que dichas infracciones son imputables al deudor principal; dato relevante porque no todos los tipos definidos por la LGT pueden albergar las formas en que puede intervenir el responsable (como se ha visto, en términos de autoría o colaboración activa).*”⁷⁴

Compartimos la opinión de NAVARRO EGEEA, ya que el efecto de esta interpretación limita la utilidad del supuesto de responsabilidad, puesto que en determinados casos de

⁷² Aboga también por extender el artículo 42.1.a) de la LGT a las omisiones premeditadas que producen el resultado perseguido ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS. En tal dirección señala el citado autor, «*es novedosa la exigencia del art. 42.1.a) LGT de que los causantes o colaboradores en la realización de una infracción tributaria lo hagan “activamente”*. Un sector de opiniones deduce que los términos “causar” o “colaborar” en la infracción requieren una conducta activa del responsable, aunque ello no siempre se refiere a la necesidad de tal acción sino a que la conducta produzca un efecto positivo o determinante en el resultado de la infracción. Cabe pensar, pues, que esta conducta puede resultar de omisiones –incluso de deberes formales– que abren paso o propician consciente y patentemente la infracción, de modo que el nuevo precepto tributario podría aplicarse a la llamada comisión por omisión: es decir, a la no evitación del resultado infractor mediante el incumplimiento deliberado y manifiesto de una obligación legal o contractual de actuar que posibilita el riesgo o daño para el bien jurídicamente protegido (art. 11 CP), ya que en el ámbito penal se aplica a la comisión omisiva un criterio de equivalencia con la acción, en cuanto no evitar el resultado de la infracción supone causarlo. La idea de comisión por omisión se encuentra, además, en el presupuesto de responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas y otros responsables subsidiarios (art. 43 LGT/2003)». ZABALA RODRÍGUEZ FORNOS, A.: «*Los causantes o colaboradores en una infracción...*», op. cit., págs. 305 - 306.

⁷³ Como indicamos anteriormente, en virtud del artículo 183.1 de la LGT, «*son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra Ley*».

⁷⁴ NAVARRO EGEEA, M.: op. cit., “El responsable tributario”, págs. 81 - 82.

infracción tributaria será difícil que el responsable encaje como sujeto activo de la conducta infractora.⁷⁵

Además, el artículo 42.1.a) de la LGT se refiere a la comisión de «una» infracción tributaria, indeterminación que permitirá a la Administración declarar responsable a quien solamente haya omitido una obligación formal. Dicha posibilidad, no obstante, la consideramos desmesurada, pues obliga a pagar la deuda tributaria de otro sin tan siquiera haber participado en la defraudación de la misma. De ahí que sostengamos la necesidad de reformar el precepto, para que supere la indicada imprecisión, y relacione expresamente la infracción que habilita la responsabilidad y la deuda tributaria garantizada.

Tampoco alude el apartado a) del artículo 42.1 a la intención del responsable, omisión que nos sorprende, pues ya la doctrina del Tribunal Constitucional rechazó que la responsabilidad por la participación en infracciones tributarias fuera objetiva. Así exigió a la Administración probar la «conurrencia de dolo o culpa aunque sea leve» en el responsable.⁷⁶

No obstante, para imputar la culpa a una persona de un determinado hecho ilícito es necesario probar el nexo causal de la relación, esto es, que la actuación o actitud de la persona en cuestión fue imprescindible para que la infracción tributaria se cometiera. En estos casos la carga de la prueba recae sobre la Administración tributaria, que es quien debe probar la relación causal conforme los medios de prueba admitidos en Derecho. En caso de que llegue a probarse la culpabilidad, el sujeto afectado será responsable solidario junto al obligado principal en el pago de las deudas tributarias, incluyéndose asimismo las sanciones que se hubiesen devengado.

Es decir, que sí se cumplen los siguientes requisitos:

1. El deudor principal comete una infracción tributaria.
2. Este deudor es ayudado por una persona o entidad considerada responsable para la comisión de la infracción.

⁷⁵ NAVARRO EGEEA, M.: op. cit., “El responsable tributario”, págs. 81 – 82: “*piénsese, por ejemplo, en la infracción consistente en la falta de ingreso de las cuotas resultantes de la autoliquidación –ahora tipificada en el art.191- en la que sólo puede aparecer como sujeto infractor aquella persona que es titular de la deuda tributaria. Tampoco cabría la aplicación del supuesto de responsabilidad en la hipótesis del tercero (p. ej., asesor fiscal) que acredita improcedentemente partidas positivas o negativas y créditos tributarios con el objeto de compensarlas o deducirlos en la base o cuota de declaraciones futuras, pues el tipo infractor se extiende a la actividad realizada en interés propio o de terceros*”.

⁷⁶ Efectivamente, el Fundamento Jurídico Cuarto de la STC de 26 de febrero de 1.990 (RTC 1990\76) declaró que «*el art. 38.1 de la LGT se encuentra en una muy directa conexión con el art. 77.1, de modo que sólo puede ser correctamente entendido mediante una interpretación conjunta con este último. Según aquel precepto, “responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria”.* La lectura de este texto indica a las claras que la responsabilidad solidaria que en el mismo se recoge queda regulada ciertamente en unos términos más amplios que en la redacción anterior, pero de ello no puede deducirse sin otros esfuerzos argumentales que, como los recurrentes pretenden, la norma legal adolezca de vicio de inconstitucionalidad. Ha de señalarse, en primer lugar, que el precepto no consagra, como ya se ha dicho, una responsabilidad objetiva, sino que la responsabilidad solidaria allí prevista se mueve en el marco establecido con carácter general para los ilícitos tributarios por el art. 77.1 que gira en torno al principio 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»

3. La Administración prueba la existencia de la relación entre la actuación del llamado a ocupar la posición de responsable y la comisión de la infracción.

Estaríamos ante el apartado a) del artículo 42 de la LGT y ante un supuesto de responsabilidad tributaria por participación en ilícitos tributarios. Al desgranar las características que forman parte de este supuesto de responsabilidad solidaria, hemos podido obtener, a nuestro parecer, los requisitos necesarios para poder calificar un determinado supuesto como responsable tributario por participación en ilícitos tributarios, requisitos que nos valdrán para poder analizar el resto de apartados contenidos tanto en este artículo 42, como en el 43.

Por tanto, los requisitos necesarios para poder calificar a un sujeto como responsable por participar en un ilícito tributario serán:

1. Que el deudor principal cometa una infracción tributaria.
2. Que este deudor haya sido ayudado por otro sujeto a la comisión de la misma, entendiéndose como hemos indicado a lo largo de este apartado, de una manera activa.
3. Que la Administración logre probar que el referido sujeto (responsable) ha ayudado a la comisión de la infracción, de tal modo que sin su participación, tal infracción no hubiese existido.

2.- Responsabilidad solidaria por obstrucción a las actuaciones de la Administración dirigidas a la correcta recaudación de las deudas y sanciones tributarias

Según dispone el apartado 2 del artículo 42 de la LGT “*También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades:*

- a) “Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.*
- b) Las que, por culpa o negligencia, incumplan órdenes de embargo.*
- c) Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía.*
- d) Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquéllos.*

En este caso vamos a analizar los cuatro apartados a), b), c) y d) simultáneamente, ya que, a nuestro parecer, los cuatro pueden calificarse como supuestos de responsabilidad tributaria por participación en ilícitos tributarios.

Se trata de unos supuestos que requieren observar tres presupuestos de hecho de la responsabilidad solidaria:

1. En primer lugar, la acción que impide a la Administración actuar sobre el patrimonio del deudor principal, la cual consistirá, en situar los bienes o derechos del mismo en el patrimonio del responsable tributario.
2. En segundo lugar, el deudor principal deberá pretender el conservar sus bienes y/o derechos en el patrimonio del responsable tributario, intención que materializará impidiendo a la Administración tributaria actuar sobre su patrimonio.
3. Finalmente, la señalada acción deberá causar daño a la Administración, impidiéndole proceder al embargo de bienes o derechos para recaudar el importe de la deuda tributaria pendiente del deudor principal.⁷⁷

En cuanto a la acción que habrá de realizar el responsable solidario del artículo 42.2.a) de la LGT, deberá consistir «en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago», en el apartado b) “incumplan órdenes de embargo”, en el apartado c) “colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados” y en el apartado d) “colaboren o consientan en el levantamiento de aquéllos”. El tenor literal del artículo 42.2 de la vigente LGT supuso una ampliación considerable de los supuestos relativos a la obstrucción a las actuaciones de la Administración dirigidas a la correcta recaudación de las deudas y sanciones tributarias contenidos en la LGT/1963, la cual se refería tan sólo a la «ocultación» de bienes o derechos del deudor principal. De este modo, los supuestos alcanzan también, sin duda alguna, a las transmisiones de bienes o derechos del obligado al pago con el propósito de impedir la actuación de la Administración tributaria.⁷⁸

Además, el responsable deberá ser el causante de la indicada acción obstructiva, o habrá de colaborar en la realización de la misma. Los referidos «causantes» o «colaboradores» podrán ser personas físicas, jurídicas e, incluso, las entidades que relaciona el artículo 35.4 de la LGT.⁷⁹

En segundo lugar, estos apartados precisan demostrar que el responsable ocultó o transmitió los bienes o derechos del deudor principal «con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria».

Estando vigente la LGT/1963 la Administración debía esperar a la sustanciación del procedimiento de apremio para declarar la responsabilidad que estamos analizando, ya que el presupuesto de hecho de la misma se refería precisamente a la «traba» de los bienes o derechos del deudor principal, actuación que necesariamente debía realizarse en el seno del procedimiento de apremio. En la actualidad, sin embargo, la Administración podrá declarar la responsabilidad del estos apartados a), c) y d) del artículo 42.2 de la LGT tan pronto como conozca la finalidad fraudulenta del

⁷⁷ GONZÁLEZ ORTÍZ, D.: «La transmisión de bienes en fraude de acreedores como presupuesto de responsabilidad tributaria», Quincena Fiscal Aranzadi, núm. 18, 2012, pág. 1.

⁷⁸ NAVARRO EGEA, M.: op. cit., “El responsable tributario”, pág. 107.

⁷⁹ ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: «Los responsables por conductas obstativas a la acción administrativa de apremio», en Comentarios a la Ley General Tributaria, v. I, 3.ª edic., Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2013, pág. 416.

responsable, aunque siempre después de finalizar el período voluntario de pago del deudor principal.⁸⁰

Por otro lado, en el caso del artículo 42.2.a) de la LGT ha suprimido también el adjetivo «maliciosa», el cual se predicaba de la «ocultación» de bienes o derechos del deudor principal en la LGT anterior. Tal cambio supuso que algunos autores admitieran la posibilidad de declarar la responsabilidad a causa de conductas imprudentes o simplemente negligentes⁸¹, si bien nosotros opinamos que no es factible, pues la expresión con «la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria» implica necesariamente el propósito de realizar la acción.⁸²

Y para terminar, la Administración habrá de probar que la ocultación o transmisión de bienes o derechos del deudor principal impide, dificulta o dilata las actuaciones de la misma. Dicho requisito imposibilitará el declarar la responsabilidad de estos apartados cuando la Administración pueda recaudar el crédito tributario embargando otros bienes o derechos del obligado al pago.

La responsabilidad contenida en los apartados a), c) y d) del artículo 42.2. de la LGT guarda una estrecha relación con el supuesto del artículo 43.1.h) del mismo texto legal, pues coincidirán cuando el deudor principal utilice una persona jurídica instrumental para ocultar sus bienes en el patrimonio de la misma, acción que le permitirá conservar sus bienes y/o derechos, e impedirá a la Administración recaudar el importe de la deuda pendiente embargando el señalado activo.

Consideramos que la Administración debería declarar la responsabilidad solidaria contenida en los apartados a), c) y d) del artículo 42.2 de la LGT cuando el importe de la deuda pendiente del deudor principal, el recargo e interés de demora del período ejecutivo y las sanciones impuestas al mismo sea igual o inferior al límite que establece el indicado precepto de los bienes y/o derechos ocultados, esto es, “...el importe del valor de los bienes o derechos que se hubiesen podido embargar o enajenar por la Administración tributaria...”. En cualquier otro caso, creemos que debería declarar la responsabilidad subsidiaria tributaria por levantamiento del velo del artículo 43.1.h) de la LGT, pues ello evitaría la anterior limitación. Por otro lado, también creemos en la posibilidad de que se pueda declarar la responsabilidad solidaria del art. 42.2. a, c, y d, hasta la cantidad del importe de lo debido pudiera cubrirse con el que el valor de los bienes del deudor mediante su embargo y enajenación y, si quedara deuda pendiente de

⁸⁰ En tal sentido, RUIZ HIDALGO afirma que «la finalidad de los negocios o actuaciones fraudulentas no se circunscribe únicamente a impedir la traba, por lo que la actuación de la Administración para declarar la responsabilidad no tiene por qué restringirse al procedimiento de apremio, si el conocimiento de dichas conductas es anterior a este último. Y es que este supuesto de responsabilidad tiene por finalidad garantizar el crédito tributario que se ha puesto en peligro por las actuaciones fraudulentas de ambos, aunque todavía no se haya iniciado el procedimiento de apremio». RUIZ HIDALGO, C.: ob. cit. “La responsabilidad tributaria en el alzamiento...”, pág. 58.

⁸¹ MARTÍNEZ LAGO, M.A.: “La extensión de la responsabilidad a las sanciones tributarias”, 1.ª edic., Editorial Tirant Lo Blanch, Valencia, 2008, pág. 261, y NAVARRO EGEA, M.: op. cit., “El responsable tributario”, pág. 107.

⁸² Así, compartimos las opiniones de BAEZA DÍAZ-PORTALES, M.J.: op. cit., pág. 79; MARTÍN JIMÉNEZ, A.: “Los supuestos de responsabilidad en la LGT (Hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria)”, 1.ª edic., Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2007, pág. 221, y RUIZ HIDALGO, C.: ob. cit. “La responsabilidad tributaria en el alzamiento...”, págs. 60 - 61.

pago, se declarase la responsabilidad subsidiaria del art. 43.1.h para intentar cobrar el resto de la deuda pendiente.

Como indicamos al comenzar el análisis del apartado 2 del artículo 42 de la LGT, consideramos que los apartados a), c) y d) del mismo, pueden considerarse como supuestos de responsabilidad tributaria por participación en ilícitos tributarios, ya que, en estos 3 casos, se cumplirían los requisitos necesarios para dicha calificación, que hemos ido señalando a lo largo de este capítulo. Estos requisitos, adaptados a estos apartados serían:

1. Que el deudor principal situó sus bienes o derechos en el patrimonio del responsable tributario, con la intención de impedir a la Administración tributaria actuar sobre su patrimonio.
2. Que el responsable colabore o consienta, en la ocultación o transmisión de bienes, así como en el levantamiento de los mismos, impidiendo a la Administración proceder al embargo de bienes o derechos para recaudar el importe de la deuda tributaria pendiente del deudor principal.
3. Que la Administración logre probar que sujeto llamado a ocupar la posición de (responsable) ha ayudado a la comisión de la infracción consistente en la ocultación de los bienes del deudor principal, de tal modo que, sin su participación, tal infracción no hubiese existido.

En el caso del apartado b), de este mismo artículo, también lo consideramos un supuesto de responsabilidad tributaria por participación en ilícitos tributarios, ya que, incumplir una orden de embargo, además por culpa o negligencia, es, desde luego, un acto ilícito, aunque no esté tipificado específicamente como infracción tributaria, consideramos que la conducta del llamado a ser responsable en este caso es perfectamente subsumible en la infracción tributaria descrita en el art. 203 de la LGT. La única diferencia en este supuesto respecto a los de las letras a), c), y d) del art. 42.2, es que en este caso el único que realiza un acto ilícito es el responsable, no el deudor principal.

3.- Responsabilidad subsidiaria de los administradores de personas jurídicas que hayan consentido la comisión por éstas de infracciones tributarias

El artículo 43 de la LGT establece: “1. Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades: a) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 42 de esta ley, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones”.

Este supuesto está íntimamente relacionado con el supuesto de responsabilidad solidaria del artículo 42.1.a) de la LGT. De hecho el propio artículo 43.1.a) de la misma Ley salva la aplicación de la responsabilidad solidaria derivada de la participación activa en la comisión de infracciones tributarias, e indica que “sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 42 de esta Ley” podrá declararse la responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas.

Tanto la doctrina de los tribunales administrativos⁸³ como jurisdiccionales⁸⁴ requieren observar los siguientes elementos objetivos para declarar la responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas del epígrafe a) del artículo 43.1 de la LGT:

- a) Comisión de una infracción tributaria por la sociedad administrada;
- b) Condición de administrador de hecho o derecho al tiempo de cometerse la señalada infracción;
- c) Una conducta del administrador que revele no haber puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de la obligación tributaria.

La comisión de una infracción tributaria por la persona jurídica administrada es posible en virtud del artículo 181 de la LGT, el cual determina que “*serán sujetos infractores las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta Ley que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las Leyes*”. Entendemos que este requisito se cumple cuando la sanción es firme en vía administrativa, instante a partir del cual la Administración podrá redirigir la acción ejecutiva hacia el presunto responsable tributario subsidiario.⁸⁵

Es preciso destacar también que el precepto se refiere a las «infracciones tributarias», pero que dicha expresión no establece un forzoso plural, sino que bastará con realizar solamente una infracción. No tiene sentido, a nuestro entender, exonerar a quienes han cometido únicamente una infracción, dado que esto pudiera revelar un ánimo defraudatorio mayor que el que revele la comisión de varias infracciones.

En segundo lugar, el presunto responsable deberá ser administrador de hecho o derecho de la persona jurídica que cometió la anterior infracción. Aún cuando el artículo 43.1.a) de la LGT se refiera tan sólo a los «administradores», cargo propio de las sociedades de capital, creemos que la responsabilidad que regula dicho precepto debe extenderse también a las fundaciones y otras entidades con personalidad jurídica, pues no guarda lógica librar a los órganos de dirección de las señaladas entidades. Además, el indicado precepto se refiere a las «personas jurídicas» en general, y no a las sociedades de capital en particular.⁸⁶

⁸³ Vid. Resolución del TEAC de 15 de diciembre de 2004 (00/2740/2003).

⁸⁴ Vid. Resolución del TEAC de 20 de febrero de 2004 (JT 2004\946).

⁸⁵ En este sentido, compartimos la opinión de BLÁZQUEZ LIDOY, quien sostiene que “*cuando el supuesto de hecho sea la comisión de una infracción tributaria a nuestro juicio será requisito imprescindible para que la responsabilidad sea efectiva que la sanción sea firme en vía administrativa. Es decir, para derivar la responsabilidad no es requisito suficiente ni la terminación del procedimiento sancionador estableciendo que hay sanciones, ni tampoco, la declaración de fallido. Es necesario que la infracción en vía administrativa sea firme, lo que ocurrirá desde el momento en que, si se ha impugnado, falle el Tribunal Económico-Administrativo Regional o, en su caso, el Central*”. BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “*Novedades de la Ley General Tributaria 58/2003 en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión*”, Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 255, 2004, págs. 10 - 11.

⁸⁶ Coincidimos con MARTÍN JIMÉNEZ cuando afirma que “*una elemental igualdad e interpretación del art. 43.1.a) LGT [también del párrafo b) del mismo precepto], de conformidad con los principios constitucionales demandaría que todos los órganos de dirección de las personas jurídicas estén sometidos al mismo régimen de responsabilidad. De hecho, un argumento a favor del paralelismo en la responsabilidad por las deudas entre las sociedades y otras personas jurídicas puede encontrarse en el art. 43.1.c) LGT, precepto que menciona tanto a los liquidadores de las sociedades como de “entidades en general”: no tendría mucho sentido exigir la responsabilidad que regula el art. 43.1.c) LGT a entes con personalidad distintos de las sociedades y, sin embargo, no aplicar a estos entes, por ejemplo, el art.*

La inclusión de los «administradores de hecho» en el precepto que venimos examinando trata de superar definitivamente aquellas interpretaciones excesivamente cautas que tan sólo permitían redirigir la acción administrativa hacia quienes ostentaban la condición de administrador de la persona jurídica de modo formal y con arreglo a Derecho.⁸⁷ Esta novedad posibilita ahora también dirigirse contra quienes desempeñan las labores efectivas de gestión y dirección de la entidad en cuestión, aunque no ostenten la condición formal de administrador.

Opinamos que la responsabilidad del administrador de derecho no excluye la responsabilidad del administrador de hecho, ni la responsabilidad del administrador de hecho excluye la responsabilidad del administrador de derecho. Es decir, una vez declarada la responsabilidad de cualquiera de los anteriores, consideramos que la Administración podrá declarar la responsabilidad tributaria del otro, en caso de existir.⁸⁸

En tercer y último lugar, el supuesto del epígrafe a) del artículo 43.1 de la LGT requiere que el administrador realice alguna de las siguientes acciones: no haber realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios; haber consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o haber adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones.

Este precepto exige, por un lado, que el administrador realice una infracción tributaria y por otro, que el administrador no realice los actos necesarios que sean de su incumbencia para que la misma no se produzca. Entendiendo que, si el administrador hubiera cumplido con los mencionados deberes, la infracción tributaria no se habría producido.

La condición de administrador no depende de la denominación que se dé a la persona o cargo, sino del efectivo contenido legal o estatutario de sus cometidos, según éstos confieran atribuciones conformadoras de la voluntad social y en definitiva integradas en ella, o sólo supongan una representación, en la que los actos del sujeto aparecen diferenciados de dicha voluntad social, aunque sean imputables a la entidad a título de representado. Ya que, si bien es cierto que en muchos casos los administradores, al levantar el velo, no son más que las manos y los pies de las sociedades mercantiles,

43.1.a) LGT. En consecuencia, la responsabilidad deriva del art. 43.1.a) LGT, pensamos, debiera ser extendida también a las fundaciones u otras personas jurídicas”. MARTÍN JIMÉNEZ, A.: “Los supuestos de responsabilidad en la LGT” 1ª edición. Thomson-Aranzadi, Navarra, pág. 237.

⁸⁷ Aunque se trate de un Tribunal menor, pudiera servirnos de ejemplo de interpretación excesivamente formal la llevada a cabo por la STSJ de Murcia de 3 de marzo de 1.999 (JT 1999\701), dada la claridad de su exposición. Según el Fundamento de Derecho Segundo de la señalada sentencia, “la aplicación de todo lo que antecede al art. 40.1 de la LGT parece llevar inherentes estas consecuencias: la responsabilidad subsidiaria que en tal precepto se declara debe quedar limitada a quienes merezcan propiamente la calificación de administradores; esa calificación, en las sociedades anónimas, corresponde, en rigor, a los que ostentan los cargos orgánicos que estatutariamente tienen atribuida la gestión interna y la actuación externa de la sociedad; quienes son meramente apoderados no desempeñan ningún cargo orgánico estatutariamente establecido; y la responsabilidad subsidiaria, en aras de la culpabilidad que resulta necesaria, debe en principio estar conferida a deudas contraídas durante el período de desempeño de la administración”.

⁸⁸ Así también, MARTÍNEZ LAGO, M.A.: ob. cit. “La extensión de la responsabilidad a...”, págs. 280 – 281, y ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: “La responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas en la Ley General Tributaria”, 3.ª edic., Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2012, pág. 57.

también lo es que habrá ocasiones en las que los administradores no tengan nada que ver con las decisiones de la sociedad de incumplir las obligaciones tributarias, que vendrán impuestas por los socios o partícipes que pretendan el cese de actividades⁸⁹.

El administrador será quien, por sí solo, en unión de otros administradores, o integrado colegiada y solidariamente en el Consejo de Administración, gestiona la persona jurídica con autonomía decisoria, realizando actos decisivos para la actividad social, de dirección o disposición, que rebasan la mera administración. La responsabilidad de los administradores exige la determinación, como cuestión previa, de a quiénes debe atribuirse esta condición, teniendo en cuenta, que los administradores pueden ser confundidos con los representantes o con los meros colaboradores en la gestión de la empresa, vinculados a ella por relaciones laborales o de servicios, siendo así que frecuentemente aparecen en los entes sociales una serie de órganos o personas cuya posición no siempre es nítida, y que, la administración efectiva de una persona colectiva podía detentarse por quienes no aparecían formalmente como administradores, sino por otros sujetos que, incluso, podían no ser socios y actuar por persona interpuesta.

Con este apartado se impone la responsabilidad en el pago de la sanción tributaria de las personas jurídicas, que hubieran cometido infracciones tributarias, a los administradores de hecho o de derecho de éstas que no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia, para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios que, por un lado hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan, dando lugar a la omisión del deber de vigilar⁹⁰, ya que no se trata de la mera omisión de una obligación in vigilando, sino de una actitud de tolerancia ante dicho incumplimiento, que no necesariamente reside en el del resultado la infracción, bastando simplemente que lo posibilite, lo que incluirá no impedirlo, corregirlo o subsanarlo por acción u omisión, O, de otro lado, hubiesen adoptado de acuerdos que posibilitasen las infracciones, dichos acuerdos deben ser de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios de ésta. Se trata de actos pertenecientes al ámbito de las funciones del administrador –legal, estatutariamente o por acuerdo social ya que no se distinguen– y «necesarios» en el sentido de su imperativa observancia por el administrador o precisos en el cumplimiento de deberes u obligaciones de éste.

No se trata de que la conducta del administrador produzca directamente la infracción, pues, de otro modo, nos hallaríamos ante una cooperación necesaria o una complicidad en la infracción que haría aplicable la responsabilidad solidaria del art. 42.1.a) LGT. Si el acuerdo posibilita la infracción, dicha posibilidad debe de ser rectamente dirigida a la comisión de la infracción tributaria, y que la infracción se haya consumado, pues en caso de falta de consumación no cabrá derivar una sanción de una infracción que nunca se consumó, pues sólo en algunos tipos la consumación infractora se produce con la mera tentativa idónea.

La relación del administrador con el ilícito supone algo más que la culpa genérica, exige en la omisión que se trate de actos que fuesen de su incumbencia y para los que tuviera encomendada la función de realizarlos, superando (en caso de incumplimiento de las obligaciones por las personas que de ellos dependan) el mero supuesto de subordinación

⁸⁹ ÁLVAREZ ARROYO, F.: “Derivación de responsabilidad a los administradores de sociedades.”, Jurisprudencia Tributaria Aranzadi paraf.núm.3012/2002, BIB 2002\1674, págs. 210-250.

⁹⁰ ZABALA RODRÍGUEZ-FORNÓS, A.: op. cit. “Comentarios...” págs. 368-ss;

o dependencia orgánica entre el administrador y el causante del incumplimiento. No cabrá derivar la responsabilidad al administrador que hubiera cesado en el cargo en el instante en que se efectuaron los actos constitutivos de la misma, aunque no conste inscrito tal cese en el Registro Mercantil.⁹¹

La responsabilidad y culpabilidad de los administradores deberá ser demostrada por parte de la Administración tributaria, debiendo concedérseles trámite de audiencia previo a la derivación de cualquier responsabilidad a los mismos, a fin de poder demostrar su inocencia.

Por tanto, consideramos que queda bastante claro, que en este supuesto se cumplen los 3 requisitos necesarios para poder calificar este apartado a) del artículo 43.1 de la LGT, como un supuesto de responsabilidad tributaria subsidiaria por participación en ilícitos tributarios, siendo los mismos:

1. Que una persona jurídica haya cometido una infracción tributaria.
2. Que el administrador de hecho o de derecho de dicha persona jurídica, teniendo conocimiento de la comisión de tal infracción por su administrado, no hubiese realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones.
3. Que la Administración tributaria logre probar la-relación de causalidad entre la infracción cometida y la actuación del administrador.

4.- Responsabilidad subsidiaria de los administradores de personas jurídicas inactivas que no hayan hecho lo necesario para efectuar el pago de deudas tributarias pendientes

La letra b) del artículo 43.1 de la LGT dispone que serán responsable subsidiarios: *“Los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas de éstas que se encuentren pendientes en el momento del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieren adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago”*.

Esta responsabilidad trata de abordar el problema de las llamadas sociedades inactivas, aquellas que no llegan a formalizar su situación de inactividad mediante el procedimiento legalmente previsto para ello⁹², es decir, mediante la disolución y liquidación de la persona jurídica.

⁹¹ GARCÍA NOVOA, C.: *“Notas sobre la responsabilidad tributaria del Administrador de hecho”*, en VILLAR EZCURRA, M. (dir.), *Estudios jurídicos en memoria de Don César Albiñana García-Quintana*, Vol. I, IEF-Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 2008, págs. 664-ss.; ZABALA RODRÍGUEZ-FORNÓS, A.: op. cit. *“Comentarios...”*. págs. 368-ss; y ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: ob. cit. *“La responsabilidad ...”* pág. 66

⁹² La expresión *«hayan cesado en sus actividades»* del artículo 43.1.b) de la LGT consiste *«en una situación de hecho caracterizada por la paralización material de la actividad mercantil de la persona jurídica, pero sin que se produzca su disolución y liquidación conforme a Derecho. Esta situación fáctica no implica la pérdida de la personalidad jurídica ni la insolvencia de la entidad o la existencia de una causa legal de extinción»*. RUIZ HIDALGO, C. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: ob. cit. *“La responsabilidad tributaria de los ...”*, pág. 716.

Del tenor literal de este apartado b) del artículo 43.1 de la LGT, se deduce que para declarar la responsabilidad subsidiaria que regula es necesario cumplir los siguientes requisitos:

- a) Tener la condición de administrador de hecho o derecho al tiempo de cesar la actividad de la persona jurídica;
- b) Que existan obligaciones tributarias pendientes de pago o cumplimiento en el señalado momento de cese de la actividad;
- c) Que se haya producido una acción u omisión del administrador encaminada al impago de la entidad.

En este caso, no debemos confundir el requisito temporal cese de la actividad y disolución de la sociedad, pues se trata de realidades distintas, aún cuando la disolución de la sociedad implique necesariamente el cese en la actividad comercial que constituye su objeto social. El requisito temporal del artículo 43.1.b) de la LGT se entenderá cumplido cuando efectivamente cese la actividad comercial de la entidad deudora principal⁹³, aunque ello no implique la necesidad de disolver la misma.⁹⁴

En dicho instante será cuando el presunto responsable deba ocupar los cargos de administrador de hecho o derecho de la persona jurídica deudora principal, sin que las alteraciones o modificaciones posteriores en dichos puestos sean relevantes, independientemente de la razón que los motive. De estos aspectos nos ocupamos en el epígrafe anterior, al cual nos remitimos por razones de economía.

En segundo lugar, la razón que impulsa la derivación de la acción ejecutiva hacia el administrador de la entidad es la existencia de obligaciones tributarias pendientes en el momento del cese de la actividad. La responsabilidad del epígrafe que venimos examinando alcanza a las obligaciones tributarias pendientes del deudor principal que estén devengadas, luego abarca las deudas liquidadas con anterioridad al cese y aquellas que están devengadas pero no liquidadas.⁹⁵

Finalmente, este supuesto de responsabilidad requiere observar alguna de las acciones u omisiones que menciona el epígrafe que lo regula: que el administrador no haya hecho lo necesario para satisfacer el importe de la deuda pendiente de la persona jurídica que gestiona y administra; que haya adoptado acuerdos encaminados al señalado impago o que haya tomado decisiones causantes del mismo.

Se puede observar que, en gran medida, aunque sirviéndose de una estructura y una redacción distintas, el epígrafe b) del artículo 43.1 de la LGT reproduce las omisiones y

⁹³ Sobre el cese efectivo de la actividad comercial de la entidad deudora principal, BAEZA DÍAZ PORTALES afirma que «*debe ser completo, definitivo e irreversible, sin que sea suficiente un mera cesación parcial o una suspensión temporal de la actividad, pero sin que esto último pueda confundirse con los supuestos de simulación de una cierta actividad –precisamente para intentar sortear éste u otros tipos de responsabilidad- o se trate de un nimio nivel de actividad consecuencia de la simple inercia del tráfico comercial restante*». BAEZA DÍAZ-PORTALES, M.J.: op. cit., “*Responsabilidad tributaria: administradores sociales y otras cuestiones problemáticas*”, pág. 96.

⁹⁴ En este sentido, compartimos la opinión de MARTÍN JIMÉNEZ, A.: op. cit., pág. 278.

⁹⁵ MERINO JARA, I.: op. cit., “*Acerca de la responsabilidad tributaria*”, págs. 31 - 32.

la acción del artículo 43.1.a) de la misma Ley⁹⁶, de ahí que nos remitamos al estudio del referido supuesto en lo que afecta a dichos requisitos, a fin de no repetirnos.

Consideramos, teniendo en cuenta el análisis expuesto del mismo, que este supuesto sí cumple los requisitos necesarios para ser calificado como un supuesto de responsabilidad tributaria por participación en ilícitos tributarios, ya que:

1. Existe una infracción tributaria del deudor principal: ya que, al tiempo de cesar la actividad de la persona jurídica, existen obligaciones tributarias pendientes en el señalado momento de cese de la actividad.
2. Existe una acción u omisión del administrador encaminada al impago de las deudas pendientes de la entidad.
3. Existe un nexo causal que pueda probar tal conducta.

5.- Responsabilidad subsidiaria de los integrantes de la administración concursal y los liquidadores de sociedades y entidades en general

El artículo 43. 1. C) de la LGT prevé la responsabilidad subsidiaria de *“Los integrantes de la administración concursal y los liquidadores de sociedades y entidades en general que no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones e imputables a los respectivos obligados tributarios. De las obligaciones tributarias y sanciones posteriores a dichas situaciones responderán como administradores cuando tengan atribuidas funciones de administración.”*

La responsabilidad subsidiaria tributaria que recoge este apartado c) del artículo 43.1 de la LGT, tiene como antecedente inmediato el artículo 40.1 de la LGT/1963, que establecía: *“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”*

La responsabilidad subsidiaria tributaria que recoge este apartado c) del artículo 43.1 de la LGT, encuadra en el mismo bloque de responsables a dos clases de sujetos con funciones y características muy diferentes: por una parte, a los administradores concursales y, por otra, a los liquidadores de sociedades y entidades en general. En este apartado c), se contemplan dos situaciones distintas: la liquidación de una sociedad y el concurso de acreedores, que no implica de manera necesaria la liquidación de la sociedad.⁹⁷ Pero el legislador ha querido configurar este supuesto de responsabilidad

⁹⁶ Así, BAEZA DÍAZ-PORTALES, M.J.: op. cit., *“Responsabilidad tributaria: administradores sociales y otras cuestiones problemáticas”*, pág. 98.

⁹⁷ En este sentido, critica BLAZQUEZ LIDOY, A. la aplicación de este régimen a los liquidadores: *“Con relación a los liquidadores se ha producido una novedad importante. Con la anterior LGT era necesaria negligencia o mala fe, siendo el estándar debido coincidente con el de la LSA (art. 270 de la LSA). Con la nueva norma, sin embargo, la conducta será sancionable si existe una conducta al menos negligente. A nuestro juicio, la actual modificación es censurable. Tiene sentido con relación a la administración concursa), en tanto que la diligencia exigida se equipara a la mercantil, pero no parece que haya justificación para alegarse de los cánones mercantiles con relación al liquidador, con independencia de que éstos sean o no criticables”*. BLAZQUEZ LIDOY, A. :*“Obligados tributarios”*, en PALAO

subsidiaria como un caso diferente al de los administradores sociales y, por lo tanto, también compatible con la derivación de responsabilidad que eventualmente pudiera llevarse a cabo contra éstos, si bien es cierto que desde el momento en que se constituya la administración concursal, los administradores que hayan sido suspendidos en sus funciones podrán eximirse de toda responsabilidad por las deudas devengadas con posterioridad al comienzo del proceso concursal.⁹⁸

Con esta solución, no se pretende sancionar la mayor o menor capacidad de la administración concursal para gestionar la empresa, sino la falta de diligencia a la hora de proteger la prelación para el cobro de la Hacienda Pública dentro del concurso. En este sentido, no puede olvidarse que cuando se liquida un patrimonio insuficiente para satisfacer los correspondientes créditos a todos los acreedores, los administradores concursales son los encargados de velar por las preferencias y los privilegios de que gozan unos créditos sobre otros.⁹⁹

La responsabilidad que aquí se analiza abarca a la totalidad de la deuda tributaria, y alcanza también a las sanciones derivadas o no de una deuda tributaria, como se establece en el artículo 182 de la LGT¹⁰⁰, ya que el responsable ha participado directamente en la comisión de la infracción. No obstante, si la conducta del responsable no ha originado la evasión de la cuota, responderá únicamente de la sanción. Por otro lado, es preciso recordar que sólo responderá por los recargos y las costas que se hayan generado con su actuación, es decir, los que se hayan devengado como consecuencia de la falta de ingreso de la deuda durante el período voluntario que se le concede cuando se deriva la acción de cobro contra él.¹⁰¹

Del tenor de este apartado c) del artículo 43.1. de la LGT se deduce que, serán los requisitos para que se produzcan los presupuestos de hecho de la responsabilidad subsidiaria en él previstos:

1. La existencia de una infracción tributaria efectuada por una sociedad o entidad en general y que consista en el incumplimiento de una obligación tributaria.

TABOADA, C. (Coordj: Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004, págs. 162 a 164.

⁹⁸ Señala FELTRER BALZA, E, que ello es así porque la LGT en ningún caso establece incompatibilidades entre los diferentes tipos de responsabilidad y que, de darse este supuesto, los responsables subsidiarios deberán observar entre si el régimen de solidaridad para el pago de las deudas por los conceptos impositivos que les sean comunes. FELTRER BALZA, E: *“La intervención de las Administraciones Públicas en los procesos concursales”*, Aranzadi, Pamplona, 2000, pág. 187.

⁹⁹ Como escribe BLAZQUEZ LIDOY, A.: op. cit., *“Obligados tributarios”*, pág. 162, para que surja la responsabilidad de los administradores concursales *“será necesario que los administradores concursales, tal y como se les exige por el artículo 36.1 de la Ley Concursal, hayan realizado actos contrarios a la ley o realizados sin la debida diligencia y, además, es posible que algún administrador concursa' salve su responsabilidad. Cuestión distinta es que, como en muchos casos se interpreta por la Administración, cualquier infracción de una norma tributaria se considere que ha sido por no actuar diligentemente”*.

¹⁰⁰ *“Responderán solidariamente del pago de las sanciones tributarias, derivadas o no de una deuda tributaria, las personas o entidades que se encuentren en los supuestos de los párrafos a) y c) del apartado 1 del artículo 42 de esta ley, en los términos establecidos en dicho artículo”*.

¹⁰¹ Artículo 41.3 de la LGT: *“3. Salvo lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley, la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario. Cuando haya transcurrido el plazo voluntario de pago que se conceda al responsable sin realizar el ingreso, se iniciará el período ejecutivo y se exigirán los recargos e intereses que procedan”*.

2. La existencia de un administrador concursal, o de un liquidador, encargado de realizar las gestiones para el cumplimiento de dichas obligaciones tributarias de la entidad concursada o liquidada que no haya realizado las gestiones necesarias para el cumplimiento de las mismas.

Y del mismo también se deduce que se cumplen íntegramente todos los requisitos para poder calificar este apartado como un supuesto de responsabilidad tributaria por participación en ilícitos tributarios, ya que, existe una infracción tributaria del obligado principal, existe un responsable que no ha cumplido con la realización de sus gestiones necesarias para evitar la existencia de esa infracción, y existe, por tanto, una relación de causalidad que pueda probar la Administración y demostrar que estamos ante un caso de conducta ilícita del llamado a ocupar la posición de responsable subsidiario.

6.- Responsabilidad subsidiaria de contratistas y subcontratistas de obras y servicios respecto a las obligaciones tributarias relativas a tributos que deban repercutirse o relativas a cantidades que deban retenerse.

La letra f) del artículo 43.1 de la LGT dispone la responsabilidad subsidiaria de *“Las personas o entidades que contraten o subcontraten la ejecución de obras o la prestación de servicios correspondientes a su actividad económica principal, por las obligaciones tributarias relativas a tributos que deban repercutirse o cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios, en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación.”*

Se trata de un supuesto de responsabilidad tributaria que se inspira en el artículo 42 del Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores (ET), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre,¹⁰² el cual garantiza el pago de las cuotas a la Seguridad Social responsabilizando a los empresarios que contraten o subcontraten obras o servicios.¹⁰³

De hecho, hasta la aprobación del Reglamento General de Recaudación (RGR) de 2.005 el requisito de que la obra, o prestación de servicios, corresponda a la actividad económica principal del contratista o subcontratista se interpretaba con arreglo a los criterios elaborados en torno al artículo 42 del ET. Posteriormente, el artículo 126.1 del

¹⁰² Disponen los apartados 1 y 2 del artículo 42 del ET: *“1. Las empresas que contraten o subcontraten con otras la realización de obras o servicios correspondientes a la propia actividad de aquellas deberán comprobar que dichas contratistas están al corriente en el pago de las cuotas de la Seguridad Social. Al efecto, recabarán por escrito, con identificación de la empresa afectada, certificación negativa por descubiertos en la Tesorería General de la Seguridad Social, que deberá librar inexcusablemente dicha certificación en el término de treinta días improrrogables y en los términos que reglamentariamente se establezcan. Transcurrido este plazo, quedará exonerada de responsabilidad la empresa solicitante. 2. La empresa principal, salvo el transcurso del plazo antes señalado respecto a la Seguridad Social, y durante los tres años siguientes a la terminación de su encargo, responderá solidariamente de las obligaciones referidas a la Seguridad Social contraídas por los contratistas y subcontratistas durante el periodo de vigencia de la contrata. De las obligaciones de naturaleza salarial contraídas por los contratistas y subcontratistas con las personas trabajadoras a su servicio responderá solidariamente durante el año siguiente a la finalización del encargo. No habrá responsabilidad por los actos de la contratista cuando la actividad contratada se refiera exclusivamente a la construcción o reparación que pueda contratar una persona respecto de su vivienda, así como cuando el propietario o propietaria de la obra o industria no contrate su realización por razón de una actividad empresarial.”*

¹⁰³ Así lo considera VILLAROIG MOYA, R.: *“Responsabilidad tributaria de contratistas y subcontratistas”*, Aranzadi Jurisprudencia tributaria, núm. 11, 2004 (BIB 2004\1604), pág. 1

señalado RGR ocupó dicho vacío indicando que *“a los efectos de lo previsto en el artículo 43.1.f) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán incluidas en la actividad económica principal de las personas o entidades que contraten o subcontraten la ejecución de obras o la prestación de servicios todas las obras o servicios que, por su naturaleza, de no haber sido contratadas o subcontratadas, deberían haber sido realizadas por la propia persona o entidad que contrata o subcontrata por resultar indispensables para su finalidad productiva”*.

Del tenor literal del indicado artículo se desprende que tanto el deudor principal como el responsable tributario podrán ser personas físicas o jurídicas, admitiéndose, incluso, cualquiera de las entidades del artículo 35.4 de la LGT, es decir, comunidades de bienes, herencias yacentes, sociedades civiles y demás entes sin personalidad jurídica. No obstante, existe un límite subjetivo para ambas partes del lado pasivo de la señalada relación jurídico-tributaria, y es que deben ser empresarios, ya que el artículo 43.1.f) de la LGT requiere que se produzca una contratación, o subcontratación, de obras o prestación de servicios *«correspondientes a su actividad económica»*.¹⁰⁴

Son tres, por tanto, los elementos objetivos que requiere observar la responsabilidad tributaria por contratación o subcontratación de obras o servicios para declararla:

- en primer lugar, la empresa comitente debe acudir a la contratación o subcontratación;
- en segundo lugar, el objeto de la contratación o subcontratación deberá consistir en la ejecución de obras o la prestación de servicios; y por último,
- las obras o servicios han de corresponder a la actividad económica principal de la empresa responsable.¹⁰⁵

Por otro lado, tanto la contratación como la subcontratación deberán consistir en la realización de una obra o en la prestación de un servicio. Ambas modalidades contractuales las contempla el artículo 1.544 del CC¹⁰⁶, el cual establece que *«en el arrendamiento de obras o servicios, una de las partes se obliga a ejecutar una obra o a prestar a la otra un servicio por precio cierto»*. En definitiva, la norma contempla un abanico de negocios jurídicos sobradamente amplio, capaz de albergar cualquier obligación que consista en prestar un servicio o ejecutar una obra a cambio de un precio. Además, extiende la responsabilidad a la subcontratación de obras o servicios, modalidad que acrecienta considerablemente también el ámbito de aplicación del supuesto que ahora nos concierne.

Y para terminar, el artículo 43.1.f) de la LGT requiere probar que las obras o servicios corresponden a la actividad económica principal de la empresa responsable. Según avanzamos con anterioridad, *“se considerarán incluidas en la actividad económica*

¹⁰⁴ En este sentido, RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. y MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J.: op. cit., *“La responsabilidad tributaria de los sujetos que contraten o subcontraten ejecuciones de obras o prestaciones de servicios”*, pág. 5.

¹⁰⁵ Se ha referido a los elementos objetivos de la responsabilidad por contrata o subcontrata VICENTE CLEMENTE: *“La responsabilidad tributaria en la contratación: perspectiva actual”*, Aranzadi Jurisprudencia tributaria, núm. 1, 2007 (BIB 2007\136), págs. 5-6.

¹⁰⁶ Vid. MARTÍN JIMÉNEZ, A.: op. cit., *“Los supuestos de responsabilidad en la LGT (Hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria)”*, pág. 309, y RODRÍGUEZ-BEREÍJO LEÓN, M.: *“La responsabilidad tributaria en la contratación y subcontratación de obras y servicios”*, 1.ª edic., Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2005, págs. 76 – 77.

*principal de las personas o entidades que contraten o subcontraten la ejecución de obras o la prestación de servicios todas las obras o servicios que, por su naturaleza, de no haber sido contratadas o subcontratadas, deberían haber sido realizadas por la propia persona o entidad que contrata o subcontrata por resultar indispensables para su finalidad productiva”.*¹⁰⁷

Este apartado f) del artículo 43.1 de la LGT, se podrá calificar de responsabilidad tributaria por participación en ilícitos tributarios, cuando se cumplan los siguientes tres presupuestos:

1. La empresa comitente debe acudir a la contratación o subcontratación.
2. El objeto de la contratación o subcontratación deberá consistir en la ejecución de obras o la prestación de servicios.
3. Deberá existir una obra o servicio ilícito que corresponda a la actividad económica principal de la empresa responsable.

7.- Responsabilidad subsidiaria de quienes controlen personas jurídicas y demás obligados tributarios creados o utilizados de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública

Para luchar contra el fraude fiscal en fase recaudatoria, el artículo 5 de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal incorporó dos nuevos párrafos g) y h) al apartado 1 del artículo 43 de la LGT, los cuales se refieren a la responsabilidad tributaria por levantamiento del velo. Se trata “*de una medida antiabuso basada en la construcción jurisprudencial del levantamiento del velo. Esta medida se engarza directamente con los límites y requisitos que la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha perfilado, con la única salvedad de su novedosa configuración al amparo de la autotutela administrativa*”¹⁰⁸.

Las referidas letras g) y h) del artículo 43.1 de la LGT establecen, respectivamente, que serán responsables subsidiarios “**g)** *Las personas o entidades que tengan el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, de las personas jurídicas o en las que concurra una voluntad rectora común con éstas, cuando resulte acreditado que las personas jurídicas han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública y exista unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial. La responsabilidad se extenderá a las obligaciones tributarias y a las sanciones de dichas personas jurídicas.* **h)** *Las personas o entidades de las que los obligados tributarios tengan el control efectivo, total o parcial, o en las que concurra una voluntad rectora común con dichos obligados tributarios, por las obligaciones tributarias de éstos, cuando resulte acreditado que tales personas o entidades han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, siempre que concurren, ya sea una*

¹⁰⁷ Artículo 126.1 del RGR: “1. A los efectos de lo previsto en el artículo 43.1.f) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán incluidas en la actividad económica principal de las personas o entidades que contraten o subcontraten la ejecución de obras o la prestación de servicios todas las obras o servicios que, por su naturaleza, de no haber sido contratadas o subcontratadas, deberían haber sido realizadas por la propia persona o entidad que contrata o subcontrata por resultar indispensables para su finalidad productiva”.

¹⁰⁸ Vid. Exposición de Motivos de la LMPFF.

unicidad de personas o esferas económicas, ya una confusión o desviación patrimonial. En estos casos la responsabilidad se extenderá también a las sanciones”.

En sentido estricto, el levantamiento del velo es una técnica judicial que persigue evitar que los miembros de una entidad con personalidad jurídica propia eludan sus responsabilidades frente a terceros mediante la interposición fraudulenta, entre ellos y sus acreedores, de la referida entidad jurídica. Se trata de un expediente judicial que prescinde de la personalidad del ente jurídico para adentrarse en su interior y, desde la perspectiva que dicha posición ofrece, examinar los reales intereses que existen en su interior¹⁰⁹.

Se trata de supuestos que LÓPEZ LÓPEZ califica, a nuestro juicio muy acertadamente, de circulares¹¹⁰, pues mientras el artículo 43.1.g) de la LGT posibilita declarar la responsabilidad de los socios que controlan la sociedad insolvente, el artículo 43.1.h) de la LGT permite redirigir la acción administrativa hacia la sociedad creada fraudulentamente para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública. Dicha solución se logra ignorando los negocios traslativos que han situado bienes del deudor en el patrimonio de la sociedad¹¹¹.

Los presupuestos de hecho de la responsabilidad tributaria por levantamiento del velo, coinciden en ambos supuestos, si bien existen algunas diferencias que examinaremos.

El primero de estos requisitos sería la relación de control efectivo o, alternativamente, concurrencia de una voluntad rectora común. Este primer requisito implica, necesariamente, la preexistencia de dos realidades: por un lado, la de uno o varios sujetos dominantes y dominados, y por otro lado, el dominio que los primeros deben ejercer sobre los segundos.¹¹²

Por lo que respecta a la relación de dominio que debe existir entre el deudor principal y el responsable tributario, ésta consistirá en un «control efectivo, total o parcial, directo o indirecto» o, alternativamente, en una «voluntad rectora común». Se trata de un

¹⁰⁹ Dicha definición resulta de las propuestas por SÁNCHEZ HUETE, M.A.: *“El levantamiento del velo (La responsabilidad de la sociedad pantalla y refugio)”*, 1.ª edic., Editorial Marcial Pons, Madrid, 2008, pág. 34; SANTOLAYA BLAY, M.: *“El fraude fiscal en la recaudación tributaria”*, 1.ª edic., Editorial Ciss, Madrid, 2008, pg. 30; DE ÁNGEL YAGÜEZ, R.: *“La doctrina del «levantamiento del velo» de la persona jurídica en la jurisprudencia*, 4.ª edic., Editorial Civitas, Madrid, 1997, pág. 44, y SEOANE SPIEGELBERG, J.L.: *“El levantamiento del velo como mecanismo impeditivo de la elusión de la Responsabilidad Civil”*, Revista de la Asociación Española de Abogados Especializados en Responsabilidad Civil y Seguro, núm. 42, 2012, pág. 11.

¹¹⁰ LÓPEZ LÓPEZ, H.: op. cit., *“La responsabilidad tributaria por «levantamiento del velo»* (Una errónea articulación normativa para una discutible doctrina jurisprudencial), págs. 60 y 61. En parecidos términos, RUIZ HIDALGO afirma que *“la regulación de la LGT hace hincapié en que la responsabilidad puede actuar tanto en sentido ascendente como descendente u horizontal. Es decir, que quien controla responde de las deudas de la entidad controlada, pero ésta también responde de las deudas de quien la controla. Igualmente, una entidad controlada por un sujeto puede responder de las deudas de otra sociedad igualmente controlada por este, siempre que concurran los requisitos legales”*. RUIZ HIDALGO, C.: *“La declaración de responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT y la prescripción: una interpretación integradora de la LGT”*, Revista Técnica Tributaria, núm. 109, 2015, págs. 105 y 106.

¹¹¹ Véase PÉREZ BERNABEU, B.: *“Levantamiento del velo y responsabilidad tributaria”*, Revista de Información Fiscal, núm. 110, 2012, pág. 67.

¹¹² SÁNCHEZ HUETE, M.A.: ob. cit. *“El levantamiento del velo (La responsabilidad de la sociedad pantalla y refugio)”*, pág. 84.

requisito impreciso, dado que el legislador no define las indicadas relaciones alternativas.

Por otra parte, la requerida relación de dominio pudiera lograrse también a través de la concurrencia de una «voluntad rectora común», alternativa a la analizada relación de «control efectivo». Dicha concurrencia implica necesariamente una pluralidad subjetiva que es gobernada por una dirección unitaria, debiendo los sujetos dominados seguir los designios del sujeto dominante, en aras del interés común del grupo, aun contra sus propios intereses.

El segundo de los requisitos sería la creación o utilización de la persona jurídica, de forma abusiva o fraudulenta, para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública. La Administración tributaria deberá probar que el sujeto dominante ha creado o utilizado la persona jurídica para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública. Es decir, los supuestos de responsabilidad tributaria por levantamiento del velo requieren que el sujeto dominante pretenda eludir la responsabilidad patrimonial universal del artículo 1.911 del CC frente a la Hacienda Pública, sirviéndose para ello de una persona jurídica creada o utilizada al efecto. El objeto de la persona jurídica instrumental será, por consiguiente, que los bienes o derechos del deudor principal figuren a nombre de terceros, impidiendo o dificultando la acción recaudatoria de la Administración tributaria.¹¹³

El tercer y último requisito, sería la unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial. Tanto la letra g) como la letra h) del artículo 43.1 de la LGT requieren que la Administración observe, entre el deudor principal y el responsable tributario, unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial. Se trata de conceptos que el legislador enlaza según la conjunción disyuntiva «o», configuración que permitirá a la Administración declarar la indicada responsabilidad con tan sólo probar una de éstas situaciones, aun cuando la observancia de cualquiera de ellas presuponga, habitualmente, la realidad de alguna otra.¹¹⁴

Estos dos apartados que hacen referencia a la técnica de levantamiento de velo, bajo nuestro punto de vista, sí deben de ser considerados como supuestos de responsabilidad tributaria por participación en ilícitos tributarios, ya que, en ellos se cumplen de manera clara los tres requisitos considerados a lo largo de este capítulo como necesarios para tal calificación. Dichos requisitos son:

1. Existencia de una infracción tributaria del deudor principal.
2. Existencia una acción u omisión del sujeto considerado responsable, encaminada a la creación o utilización de forma abusiva o fraudulenta de las empresas involucradas, para eludir la responsabilidad patrimonial frente a la Hacienda Pública.

¹¹³ GIL DEL CAMPO, M.: *“La nueva Ley de Prevención del Fraude Fiscal”*, 1.ª edic., Editorial Ciss, Valencia, 2007, pág. 152.

¹¹⁴ SÁNCHEZ HUETE mantiene, en este sentido, que *“en caso de existir unicidad de esferas o personas también existirá confusión patrimonial [...] También observaremos cómo la desviación patrimonial evidencia un supuesto concreto de confusión patrimonial”*. Véase ob. cit.. *“El levantamiento del velo (La responsabilidad de la sociedad pantalla y refugio)”*, pág. 91.

3. Existencia de un nexo causal que pueda probar que tal conducta o creación ha servido para eludir el cumplimiento de obligaciones tributarias del deudor principal.

8.- Responsabilidad subsidiaria de los administradores de las personas jurídicas por la presentación reiterada de autoliquidaciones sin ingreso referidas a obligaciones de repercutir o retener sin intención real de e cumplir la obligación tributaria objeto de autoliquidación.

El último de los supuestos de responsabilidad tributaria por acto ilícito que, en nuestra opinión, se recoge en la LGT es el que se describe en el apartado 2 del artículo 43, el cual dispone: “ *Serán responsables subsidiarios de las deudas tributarias derivadas de tributos que deban repercutirse o de cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas obligadas a efectuar la declaración e ingreso de tales deudas cuando, existiendo continuidad en el ejercicio de la actividad, la presentación de autoliquidaciones sin ingreso por tales conceptos tributarios sea reiterativa y pueda acreditarse que dicha presentación no obedece a una intención real de cumplir la obligación tributaria objeto de autoliquidación.* ”

Este apartado 2 del artículo 43 fue introducido por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

Este supuesto de responsabilidad subsidiaria, fue introducido para facilitar la acción de cobro contra los administradores de aquellas empresas que carentes de patrimonio, pero con actividad económica regular, realizan una actividad recurrente y sistemática de presentación de autoliquidaciones formalmente pero sin ingreso por determinados conceptos tributarios con ánimo defraudatorio¹¹⁵.

Tal y como se deduce del citado artículo 43.2, los requisitos¹¹⁶ para que se produzca el presupuesto de hecho de la responsabilidad en él recogido son, básicamente los siguientes:

1. Que las deudas sean por tributos que deban repercutirse, o que sean por retenciones que la persona jurídica deba realizar a trabajadores, profesionales u otros empresarios;
2. Que el responsable sea administrador de hecho o de derecho del deudor principal o persona jurídica;
3. Que exista continuidad en la actividad económica del deudor principal;
4. Que la presentación de autoliquidaciones sin ingreso por tales conceptos tributarios sea reiterativa;
5. Que se acredite que dicha presentación no obedece a una intención real de cumplir la obligación tributaria objeto de autoliquidación.

¹¹⁵ AGENCIA TRIBUTARIA: “La nueva responsabilidad del artículo 43.2 de la LGT”

¹¹⁶ ÁLVAREZ BARBEITO, P: “La continuidad en el ejercicio de la actividad del deudor principal a efectos de la responsabilidad subsidiaria del artículo 43.2 de la Ley General Tributaria “ Gómez- Acebo & Pombo, 29 de abril de 2021, pág. 32.

Con esa conducta consistente en presentar reiteradamente autoliquidaciones sin ingreso referidas a la obligación de repercutir un tributo o de retener cantidades a trabajadores, profesionales u otros empresarios, apunta el TEAC en su Resolución de 15 de abril de 2021¹¹⁷, se estaría intentando evitar la declaración de responsabilidad de los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que se les podría imputar, en el supuesto de no presentarse las declaraciones, en aplicación de lo dispuesto por los artículos 42.1.a) y 43.1.a) de la LGT, impidiendo además la imposición de sanciones, por no concurrir el tipo infractor del artículo 191 del citado texto legal.

A juicio del TEAC, el deudor principal debe encontrarse en situación de continuidad en el ejercicio de su actividad económica en el momento del inicio del expediente de responsabilidad, porque si no continuara con la actividad en dicho momento, esto es, si hubiera cesado en la misma, la responsabilidad que cabría declarar, en su caso, es la del artículo 43 apartado 1 letra b) de la LGT. Para poder derivar al administrador la responsabilidad subsidiaria conforme al artículo 43.2 de la LGT, es preciso que el deudor principal haya continuado el ejercicio de su actividad al menos durante el año natural en el que se presenten las autoliquidaciones sin ingreso¹¹⁸.

Consideramos que queda bastante claro que, en este supuesto, se cumplen los tres requisitos necesarios para poder calificar este apartado 2 del artículo 43 de la LGT, como un supuesto de responsabilidad tributaria por participación en ilícitos tributarios, siendo los mismos:

1. Que el deudor principal haya cometido una infracción tributaria, en este caso, tenga una deuda tributaria impagada referida a su obligación de repercutir o de retener.
2. Que el administrador de hecho o de derecho de dicho deudor, haya presentado las autoliquidaciones sin ingreso por tales conceptos tributarios de manera reiterativa.
3. Que la Administración tributaria pueda acreditar que dichas presentaciones reiteradas obedecen a una intención real de no cumplir las obligaciones tributarias objeto de las autoliquidaciones.

A propósito de estos tres últimos supuestos de responsabilidad subsidiaria por acto ilícito, los regulados en el artículo 43, apartados.1.g), 1.h), y 2 de la LGT, parece oportuno señalar, para finalizar, que la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de

¹¹⁷ Vid. (4442/2020).

¹¹⁸ AGENCIA TRIBUTARIA: “Se entenderá que existe reiteración en la presentación de autoliquidaciones cuando en un mismo año natural, de forma sucesiva o discontinua, se hayan presentado sin ingreso la mitad o más de las que corresponderían, con independencia de que se hubiese presentado solicitud de aplazamiento o fraccionamiento y de que la presentación haya sido realizada en plazo o de forma extemporánea. A estos efectos no se computarán aquellas autoliquidaciones en las que, habiendo existido solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, se hubiese dictado resolución de concesión, salvo incumplimiento posterior de los mismos y con independencia del momento de dicho incumplimiento, no computándose, en ningún caso, aquellos que hubiesen sido concedidos con garantía debidamente formalizada. Se considerará, a efectos de esta responsabilidad, que la presentación de las autoliquidaciones se ha realizado sin ingreso cuando, aun existiendo ingresos parciales en relación con todas o algunas de las autoliquidaciones presentadas, el importe total resultante de tales ingresos durante el año natural señalado en el segundo párrafo no supere el 25 por ciento del sumatorio de las cuotas a ingresar autoliquidadas”. AGENCIA TRIBUTARIA “La nueva responsabilidad ...” op. cit.

prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego, no ha introducido ningún nuevo supuesto de responsabilidad tributaria por acto ilícito, y tampoco ha modificado ninguno de los existentes, por lo que hay que entender que el legislador ha estimado que estos últimos son suficientes para tratar de evitar o atajar comportamientos defraudatorios.

Una vez analizados todos y cada uno de los supuestos de responsabilidad tributaria que se describen en los artículos 42 y 43 de la LGT, podemos afirmar, que, siguiendo el análisis detallado que hemos efectuado de cada uno de estos supuestos a lo largo de este último apartado de nuestro trabajo, son supuestos de responsabilidad tributaria por participación en actos ilícitos tributarios los que afectan a los siguiente sujetos o personas:

Del artículo 42 LGT:

Apartado 1:

a) Las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción.

Apartado 2:

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

b) Las que, por culpa o negligencia, incumplan órdenes de embargo.

c) Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía.

d) Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquéllos.

Del artículo 43 de la LGT:

Apartado 1:

a) Los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones.

b) Los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas de éstas que se encuentren pendientes en el momento del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieren adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago.

c) Los integrantes de la administración concursal y los liquidadores de sociedades y entidades en general que no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones e imputables a los respectivos obligados tributarios.

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

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

Apartado 2:

Serán responsables subsidiarios de las deudas tributarias derivadas de tributos que deban repercutirse o de cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas obligadas a efectuar la declaración e ingreso de tales deudas cuando, existiendo continuidad en el ejercicio de la actividad, la presentación de autoliquidaciones sin ingreso por tales conceptos tributarios sea reiterativa y pueda acreditarse que dicha presentación no obedece a una intención real de cumplir la obligación tributaria objeto de autoliquidación.

CONCLUSIONES

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria define de una manera concisa al responsable tributario como toda aquella persona o entidad que, junto al deudor principal, debe responder solidaria o subsidiariamente de una deuda tributaria. Nos encontramos en presencia de una institución jurídica en virtud de la cual el legislador tributario consigue situar junto al deudor principal de una obligación tributaria a otro sujeto que, aun siendo ajeno al hecho imponible efectuado por el primero, no obstante, como consecuencia de la realización de un concreto presupuesto de hecho vinculado con el anterior, es decir, con el deudor principal, se le permite derivar la obligación tributaria principal devengada por el deudor principal.

La responsabilidad tributaria se constituye como un recurso jurídico que la doctrina científica sustancialmente ha venido a encuadrar dentro del conjunto de prestaciones cautelares establecidas por el ordenamiento jurídico tributario en garantía del cumplimiento de la obligación tributaria principal, en concreto, dentro de las garantías personales del crédito tributario. Si por garantía debe entenderse cualquier instrumento que tiende a aumentar la seguridad de la realización de una obligación o el disfrute de un derecho, parece que ésta es la intención del legislador cuando, junto a la sujeción del patrimonio del obligado principal al pago de una deuda tributaria, sitúa también, en virtud de una norma legal, al patrimonio del responsable. De lo que se desprende que el responsable tributario es por ley un sujeto garante y, en consecuencia, un obligado tributario.

Del análisis del conjunto de los presupuestos de hecho declarativos de responsabilidad tributaria que existen en el ordenamiento tributario español, particularmente en la Ley General Tributaria, se puede extraer la idea de que el único elemento en común que se encuentra entre todos ellos consiste precisamente en la función de garantía que los mismos respecto del pago de una deuda tributaria. No obstante, esta finalidad que es claramente identificable en aquellos presupuestos de hecho basados en conductas que carecen de un componente ilícito, se empieza a enturbiar en aquellos otros presupuestos de hecho en los cuales la responsabilidad se fundamenta en una actuación dolosa o negligente de un sujeto.

En este sentido, resulta oportuno señalar que, en el ordenamiento tributario español, cuando un sujeto distinto del infractor principal colabora o participa junto a éste en la comisión de un ilícito tributario, la única consecuencia jurídica que se le impone consiste precisamente en su declaración como un responsable tributario de las deudas, y a veces también de las sanciones, que corresponden al obligado e infractor principal. A diferencia de lo que sucede en el Derecho Penal, no se reconocen en este ámbito grados de participación en un ilícito fiscal más allá de la autoría material. De tal forma que, descartada la posibilidad de castigar a un sujeto colaborador distinto del autor con una sanción autónoma y proporcional a su participación en la infracción, la única “pena” que cabe aplicar sobre esta persona consiste precisamente en su declaración como garante o responsable de un doble concepto tributario, de la deuda tributaria y de la sanción aneja, exigibles ambas por igual o en primer lugar a su titular jurídico, esto es, el deudor e infractor principal, debido al carácter accesorio y subsidiario de la responsabilidad.

El empleo de la responsabilidad tributaria como técnica sancionadora mediante la cual se castigan las conductas de aquellos partícipes, distintos del infractor principal, que intervienen en la realización de un ilícito fiscal, genera dentro de la doctrina administrativa, científica y jurisprudencial serias dudas en torno a la verdadera naturaleza jurídica de esta figura tributaria. De tal modo que, mientras que algunos se muestran partidarios de conferirle un carácter exclusivamente garantista, (Resolución del TEAC de 6 de septiembre de 2012); otros, por el contrario, abogan por otorgar a estos presupuestos de hecho de responsabilidad tributaria por acto ilícito una naturaleza adicionalmente punitiva (STC 85/2006).

Con esta figura, el legislador tributario no solo pretende garantizar la correspondiente deuda tributaria mediante la ampliación del espectro de sujetos compelidos al pago de la misma, sino que asimismo pretende sancionar de una manera indirecta a quien sin ser el infractor principal, no obstante, colabora junto a éste en la comisión de un acto culpable contrario al ordenamiento. El responsable tributario, por tanto, une a su finalidad de garantía de la obligación tributaria elementos de carácter sancionador, precisamente porque bajo estos postulados responderá igualmente de la correspondiente sanción tributaria impuesta al autor material de la misma.

Determinar el alcance de la responsabilidad tributaria constituye uno de los aspectos primordiales para conocer el auténtico contenido de la obligación del responsable, esto es, para precisar el exacto montante pecuniario de su particular deuda tributaria. En este punto, el precepto clave lo conforma el art. 41.3 LGT que, de una manera genérica, proclama que la obligación de estos sujetos se extenderá a la totalidad de la deuda tributaria. Al respecto, podemos efectuar varias observaciones, por un lado, que la deuda tributaria a la que está haciendo alusión el precepto es efectivamente la que le corresponde como sujeto garantizado al deudor principal, por lo que sería más correcto indicar que este sujeto responde de la globalidad de la deuda tributaria exigida al deudor principal tal y como aparece conformada, con posterioridad, en el art. 58 LGT; y por otro lado, que la obligación del responsable será siempre de exclusivo contenido pecuniario, por cuanto que su obligación no se expandirá al resto de deberes formales que se hayan exigido al deudor principal.

Además, de una interpretación conjunta y metódica de estos preceptos se podría deducir que el alcance de la responsabilidad de estos sujetos deberá comprender como mínimo la totalidad de los elementos tributarios que conforman el término “deuda tributaria”. Sin embargo, un examen más minucioso de las previsiones normativas que rigen esta materia nos acabará demostrando que ni todos esos conceptos son derivables a los responsables, al exigir la normativa que la deuda tributaria derivable sea la devengada durante el periodo voluntario de pago conferido al deudor principal; ni mucho menos que todos ellos abarquen los elementos que resultan trasladables. Así pues, al margen de los mismos, la LGT prevé que en determinadas ocasiones formen parte de la obligación del responsable las sanciones correspondientes al infractor principal, un componente que, por lo demás, expresamente excluye el art. 58 LGT del término deuda tributaria.

Al responsable tributario solamente se le hace tributar por unos conceptos tributarios previamente determinados conforme a la capacidad económica y el dolo ejercido por el deudor principal, sin que los mismos sufran ningún tipo de alteración durante el proceso de derivación que permita adaptarlos a las concretas circunstancias particulares del responsable.

En definitiva, la responsabilidad tributaria por actos ilícitos, como vía alternativa mediante la cual se pretenden configurar nuevos supuestos sancionadores, nos conduce a confirmar, por una parte, la acuñada huida del legislador tributario de los esquemas propios del Derecho sancionador para tipificar conductas culpables distintas de las manifestadas por los infractores principales y, por otra parte, a confirmar la progresiva desnaturalización de esta figura tributaria del responsable al reconocerse, junto a su clásica y característica finalidad de garantía del crédito tributario, una nueva y adicional finalidad de tinte eminentemente sancionador.

BIBLIOGRAFÍA:

ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: “Sustitutos y Retenedores en el Ordenamiento Tributario Español”, 1.ª edic., Editorial Marcial Pons, Madrid, 1992.

ÁLVAREZ ARROYO, F.: “*Derivación de responsabilidad a los administradores de sociedades*”, Jurisprudencia Tributaria Aranzadi parafr.núm.3012/2002, BIB 2002\1674.

ÁLVAREZ BARBEITO, P.: “*La continuidad en el ejercicio de la actividad del deudor principal a efectos de la responsabilidad subsidiaria del artículo 43.2 de la Ley General Tributaria* “ Gómez- Acebo & Pombo, 29 de abril de 2021.

ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: “*La responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas en la Ley General Tributaria*”, 3.ª edic., Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2012.

- *El alcance de la responsabilidad tributaria en la nueva Ley General Tributaria: análisis jurídico y examen comparativo respecto de la Ley General Tributaria de 1963*”, Revista de contabilidad y tributación, CEF, Nº 263, 2005.

ARIAS ABELLÁN, Mª. D.: “*El régimen jurídico del responsable en la nueva Ley General Tributaria*”, Civitas. Revista española de Derecho Tributario, núm. 123, 2004.

BAEZA DÍAZ-PORTALES, M.J.: “*Responsabilidad tributaria: administradores sociales y otras cuestiones problemáticas*”, 1.ª edic., Ediciones Foro Jurídico, Valencia, 2011.

BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “*Novedades de la Ley General Tributaria 58/2003 en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión*”, Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 255, 2004.

- “*Obligados tributarios*”, en PALAO TABOADA, C. (Coordj: Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004.

BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M.T.: “*Compendio de Derecho Financiero*”, 1.ª edic., Editorial Compas, Alicante, 1991.

CALVO ORTEGA, R.: “*Curso de Derecho Financiero*”, 15.ª edic., Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2011.

CARBAJO VASCO, D.: “*Algunas consideraciones sobre la responsabilidad en la nueva Ley General Tributaria*”, Crónica Tributaria, núm. 115, 2005.

CAZORLA PRIETO, L.M.: “*Derecho Financiero y Tributario. Parte General*”, 15.ª edic., Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2015.

CHECA GONZÁLEZ, C.: “*Los responsables tributarios*”, 1.ª edic., Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2003.

- “*Notas sobre la nueva regulación de los responsables tributarios en el anteproyecto de la LGT*”, Aranzadi Jurisprudencia tributaria, Nº 5, 2003.

DE ÁNGEL YAGUËZ, R.: “*La doctrina del «levantamiento del velo» de la persona jurídica en la jurisprudencia*”, 4.ª edic., Editorial Civitas, Madrid, 1997.

DELGADO GARCÍA, A.M.ª: “*La derivación de responsabilidades en la recaudación de los tributos*”, 1.ª edic., Editorial Marcial Pons, Madrid, 2000.

FALCÓN Y TELLA, R.: “*Los responsables en la nueva Ley General Tributaria*”, Impuestos, núms. 15-16, 2003.

FELTRER BALZA, E.: “*La intervención de las Administraciones Públicas en los procesos concursales*”, Aranzadi, Pamplona, 2000.

FERREIRO LAPATZA, J.J.: “*Curso de Derecho Financiero Español: Instituciones*”, 25.ª edic., Editorial Marcial Pons, Madrid, 2006.

- “*Reflexiones sobre Derecho tributario y técnica jurídica*” REDF, Nº 85, 1993.

GARCÍA NOVOA, C.: “*Notas sobre la responsabilidad tributaria del Administrador de hecho*”, en VILLAR EZCURRA, M. (dir.), Estudios jurídicos en memoria de Don César Albiñana García-Quintana, Vol. I, IEF-Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 2008.

GALÁN RUIZ, J.: “*La Responsabilidad Tributaria*”, 1.ª edic., Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2005.

GIL DEL CAMPO, M.: “*La nueva Ley de Prevención del Fraude Fiscal*”, 1.ª edic., Editorial Ciss, Valencia, 2007.

GONZÁLEZ ORTIZ, D.: “*La responsabilidad tributaria en el ordenamiento jurídico español*”, 1.ª edic., Editorial Dykinson, Madrid, 2002.

- “*La transmisión de bienes en fraude de acreedores como presupuesto de responsabilidad tributaria*”, Quincena Fiscal Aranzadi, núm. 18, 2012.
- “*La figura del responsable tributario en el Derecho Español: concepto, naturaleza jurídica y fundamento*”, Crónica Tributaria, Nº 98, 2001.

LÓPEZ LÓPEZ, H.: “*La responsabilidad tributaria por «levantamiento del velo» (Una errónea articulación normativa para una discutible doctrina jurisprudencial)*”, 1.ª edic., Coedición de la Universidad Carlos III de Madrid y el Boletín Oficial del Estado, Madrid, 2009.

MARTÍN JIMÉNEZ, A.: “*Los supuestos de responsabilidad en la LGT (Hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria)*”, 1.ª edic., Editorial Aranzadi, Navarra, 2007.

MARTÍNEZ LAGO, M.A. y GARCÍA DE LA MORA, L.: “*Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*”, 4.ª edic., Editorial Iustel, Madrid, 2007.

MARTÍNEZ LAGO, GARCÍA DE LA MORA y ALMUDÍ CID: *“Lecciones de Derecho Financiero y Tributario”*, 11.ª edic., Editorial Iustel, Madrid, 2015.

MARTÍNEZ LAGO, M.A.: *“La extensión de la responsabilidad a las sanciones tributarias”*, 1.ª edic., Editorial Tirant Lo Blanch, Valencia, 2008, ~~pág. 261~~.

MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: *“Los responsables tributarios: Aspectos generales”*, Hacienda Canaria, núm. 10, 2004.

MERINO JARA, I.: *“Acerca de la responsabilidad tributaria”*, Anuario de la Facultad de Derecho, núm. 24, 2006.

MOYANO VITAL, J.M.: *“Caducidad y prescripción en el orden tributario”*, Economist & Jurist, núm. 166, 2012,.

NAVARRO EGEA, M.: *“El responsable tributario”*, 1.ª edic., Editorial Iustel, Madrid, 2006.

PALAO TABOADA, C.: *“Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (III)”*, Revista de contabilidad y tributación, CEF, Nº 158, 1996.

PÉREZ BERNABEU, B.: *“Levantamiento del velo y responsabilidad tributaria”*, Revista de Información Fiscal, núm. 110, 2012.

PÉREZ JORDÁ, I.: *“Los supuestos de responsabilidad tributaria en el pago de las sanciones tributarias previstos en el artículo 43 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT)”* Revista de Derecho UNED, Nº 18, 2016.

RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. y MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J.: *“La responsabilidad tributaria de los sujetos que contraten o subcontraten ejecuciones de obras o prestaciones de servicios”*, Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, núm. 5, 2005 (BIB 2005\1156).

RODRÍGUEZ-BERÉJO LEÓN, M.: *“La responsabilidad tributaria en la contratación y subcontratación de obras y servicios”*, 1.ª edic., Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2005.

RUIZ HIDALGO, C.: *“La responsabilidad tributaria en el alzamiento de bienes en la nueva LGT”*, Editorial Marcial Pons, Madrid, 2009.

- *“La declaración de responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT y la prescripción: una interpretación integradora de la LGT”*, Revista Técnica Tributaria, núm. 109, 2015.

RUIZ HIDALGO, C. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *“La responsabilidad tributaria de los administradores de personas jurídicas”*, en *El Patrimonio Familiar, Profesional y Empresarial. Sus Protocolos: Constitución, Gestión, Responsabilidad y Tributación*, t. VII, 1.ª edic., Editorial Bosh, Barcelona, 2005.

SAINZ DE BUJANDA, F.: *“Lecciones de Derecho Financiero”*, 1.^a edic., Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Madrid, 1979.

SÁNCHEZ HUETE, M.A.: *“El levantamiento del velo (La responsabilidad de la sociedad pantalla y refugio)”*, 1.^a edic., Editorial Marcial Pons, Madrid, 2008.

SANTOLAYA BLAY, M.: *“El procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria en la nueva Ley General Tributaria”*, Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 271, 1, 2005.

- *“El fraude fiscal en la recaudación tributaria”*, 1.^a edic., Editorial Ciss, Madrid, 2008.

SELMA PENALVA, V.: *“La responsabilidad tributaria en la sucesión empresarial”*, Universidad de Murcia, 2015.

SEOANE SPIEGELBERG, J.L.: *“El levantamiento del velo como mecanismo impositivo de la elusión de la Responsabilidad Civil”*, Revista de la Asociación Española de Abogados Especializados en Responsabilidad Civil y Seguro, núm. 42, 2012.

TORRES CASTELLANOS J.A, en *“El procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria”*. Icade. Revista cuatrimestral de las Facultades de Derecho y Ciencias Económicas y Empresariales, nº 77, mayo-agosto 2009, ISSN: 02 12-7377.

TORRES CASTELLANOS J.A, en *“El procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria”*. Icade. Revista cuatrimestral de las Facultades de Derecho y Ciencias Económicas y Empresariales, nº 77, mayo-agosto 2009, ISSN: 02 12-7377.

VAQUERO GARCÍA, A.: *“La potestad sancionadora de las administraciones públicas en el ámbito tributario”*.

VICENTE CLEMENTE: *“La responsabilidad tributaria en la contratación: perspectiva actual”*, Aranzadi Jurisprudencia tributaria, núm. 1, 2007 (BIB 2007\136).

VILLAROIG MOYA, R.: *“Responsabilidad tributaria de contratistas y subcontratistas”*, Aranzadi Jurisprudencia tributaria, núm. 11, 2004 (BIB 2004\1604).

ZABALA RODRÍGUEZ FORNOS, A.: *“Los causantes o colaboradores en una infracción tributaria”*, en Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria, 1.^a edic., Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2004.

- *“Los responsables por conductas obstativas a la acción administrativa de apremio”*, en Comentarios a la Ley General Tributaria, v. I, 3.^a edic., Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2013.