

JOAQUÍN ÁLVAREZ MARTÍNEZ

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad
de Zaragoza*

Extracto:

UNA de las cuestiones que mayor interés ha venido despertando en los ámbitos doctrinal y jurisprudencial, en sede de la responsabilidad tributaria, ha sido, sin lugar a dudas, la relativa al contenido y extensión de la misma. El presente trabajo tiene como objetivo examinar los diferentes componentes de naturaleza pecuniaria que integran dicho contenido, así como las circunstancias y presupuestos cuya concurrencia determina la exigibilidad de cada uno de ellos.

A tal fin, y al objeto de facilitar el desarrollo de la exposición, el examen de la cuestión debatida se ha llevado a cabo distinguiendo y analizando de forma separada, por una parte, los diversos componentes que, en la actualidad, pueden llegar a integrar la deuda tributaria tal y como la misma aparece definida en el artículo 58 de la nueva LGT (cuota y recargos exigibles legalmente sobre las bases o cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos, recargos del período ejecutivo, interés de demora y recargos por declaración extemporánea) y, por otra, el problema de las sanciones, elemento este que, por sus especiales características y significado, exigía un análisis independiente.

Por lo demás, el presente trabajo se ha desarrollado efectuando, en relación con cada uno de los elementos citados con anterioridad, un análisis comparativo de las previsiones contenidas al respecto en la nueva LGT con las recogidas en la LGT de 1963 (en sus sucesivas versiones) y sus reglamentos de desarrollo, lo cual ha permitido no sólo comprobar la evolución experimentada en esta materia, sino también, y con base en ello, efectuar la correspondiente crítica de la legislación hoy vigente.

Sumario:

- I. Introducción: planteamiento del problema y esquema expositivo.

- II. Los elementos integrantes de la deuda tributaria.
 - a) La cuota. Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos.
 - b) Los recargos del período ejecutivo.
 - c) El interés de demora.
 - d) Los recargos por declaración extemporánea.

- III. Las sanciones.

I. INTRODUCCIÓN: PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA Y ESQUEMA EXPOSITIVO

Como es sabido, la cuestión de la concreción y determinación del *alcance o extensión de la responsabilidad tributaria* ha constituido, desde siempre, uno de los temas a los que mayor atención se ha venido prestando desde los más diversos foros tributarios. Esta circunstancia debe reputarse lógica, pues no en vano dicha cuestión resulta ser, más allá de una preocupación meramente teórica, un problema de indudable trascendencia y efectos, que surge y se plantea de manera reiterada en el seno del procedimiento de recaudación y cuya adecuada resolución viene exigida por las importantes repercusiones prácticas que de ello se derivan para quienes ostentan, en la esfera tributaria, la condición jurídica de responsables.

Es precisamente esta razón, unida a la importante conflictividad a la que el mismo ha venido dando lugar –hecho este que resulta ratificado a la vista de los múltiples pronunciamientos, no siempre coincidentes, de nuestros tribunales acerca de la cuestión debatida–, lo que justifica la elección del tema objeto de estudio, el cual pretende, como su propio título indica, llevar a cabo el análisis del alcance de la responsabilidad tributaria en la nueva LGT, labor que se efectuará realizando un examen comparativo respecto de su antecesora, la LGT de 1963 (y su normativa de desarrollo), dado que ello permitirá comprender mejor, a nuestro entender, la regulación contenida a este respecto en sede del primero de los textos legales referidos.

Y a estos efectos, es evidente que el precepto del que debemos partir para llevar a cabo nuestro análisis no es otro que el artículo 41 de la nueva LGT, cuyo apartado primero señala que «La ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades». Partiendo de dicha previsión legal, y atendiendo en exclusiva al tenor literal de la misma, la conclusión que cabría extraer en un primer instante acerca del problema que nos ocupa sería que los responsables deben hacer frente, en su calidad de tales, a la *deuda tributaria correspondiente al deudor principal*, deuda esta –la tributaria– cuya composición aparece recogida, al igual que sucedía en la LGT de 1963 (aunque no en los mismos términos), en el artículo 58 de la nueva LGT, de conformidad con el cual: «1. La deuda tributaria estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta. 2. Además, la deuda tributaria estará integrada, en su caso, por:

a) El interés de demora. b) Los recargos por declaración extemporánea. c) Los recargos del período ejecutivo. d) Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos. 3. 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, pero en su recaudación se aplicarán las normas incluidas en el Capítulo V del Título III de esta ley».

De conformidad con lo anterior, y si continuamos con el razonamiento iniciado en el párrafo precedente, el alcance de la responsabilidad tributaria quedaría constreñido, en principio, a los *siguientes elementos*, todos ellos correspondientes al deudor principal: la cuota (o, en su caso, la cantidad a ingresar correspondiente a los pagos a cuenta), el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea, los recargos del período ejecutivo y los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas. En cambio, no quedarían incluidas en el ámbito de la susodicha responsabilidad las posibles sanciones tributarias que, en su momento, hubieran podido imponerse al referido deudor principal en su calidad de sujeto infractor ¹, pues las mismas, a diferencia de lo previsto en el artículo 58.2 de la LGT de 1963 ², quedan en la actualidad excluidas, de manera expresa, del ámbito de la deuda tributaria ³.

No obstante lo anterior, la conclusión arriba apuntada no es la que resulta del conjunto de las previsiones contenidas, en materia de responsabilidad, en la nueva LGT, pues, como es bien sabido, el artículo 41 de la misma viene a concretar con posterioridad la mención inicial que, en lo que se refiere a la cuestión aquí debatida, aparece recogida en el apartado primero de dicho precepto. En este sentido, señala el apartado tercero del referido artículo que «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», disponiendo a su vez el apartado cuarto del mismo que «La responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra ley se establezcan».

Así pues, el contenido y alcance de la responsabilidad tributaria no es el que, en un principio, se deduce de una interpretación conjunta y sistemática de los artículos 41.1 y 58 de la nueva LGT, dado que las previsiones normativas que acaban de ser transcritas dan lugar, como más adelante se expondrá con mayor detalle, a una interpretación bien distinta que supone no sólo que entre las cantidades exigidas a los responsables no se encuentren las relativas a ciertos elementos que, en su calidad de obligaciones tributarias accesorias, pueden llegar a formar parte de la deuda tributaria exigida al deudor principal, sino también, en algunas ocasiones, que entre tales cantidades se incluyan las sanciones correspondientes al referido deudor, elemento este que, como ya hemos tenido ocasión de

¹ A este respecto, téngase en cuenta que el artículo 181.2 de la nueva LGT declara que el sujeto infractor tendrá la consideración de deudor principal a los efectos de lo dispuesto en el apartado primero del artículo 41 de dicha ley en relación con la declaración de responsabilidad.

² Recuérdese, en este sentido, que el precepto citado en el texto señalaba que «En su caso, también formarán parte de la deuda tributaria: (...) e) Las sanciones pecuniarias».

³ Habiéndose seguido así las recomendaciones sugeridas en el *Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria (primera versión)*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 2001, pág. 77.

indicar, no forma, en el instante presente, parte integrante de la deuda tributaria. Todo ello, además, sin olvidar la posible exigencia a los responsables, en estos casos, de determinadas cantidades adicionales que se derivan y tienen su origen en la *propia conducta* adoptada por los mismos con relación al pago de la deuda que, en su condición de tales, les es exigida.

En consecuencia, en las páginas sucesivas procederemos a delimitar qué elementos o prestaciones de naturaleza pecuniaria resultan exigibles a los responsables en el marco de la nueva LGT ⁴, examinando asimismo las condiciones y presupuestos necesarios para ello. A estos efectos, y antes de proceder al análisis en cuestión, es preciso efectuar *dos observaciones previas*: primera, que la nueva LGT, siguiendo los pasos de la LGT de 1963 tras la reforma operada en la misma por la Ley 25/1995, ha mantenido unificado –y equiparado– el tratamiento dispensado a los responsables (solidarios y subsidiarios) en cuanto al objeto (o ámbito) de su obligación ⁵, por lo que las reflexiones desarrolladas en las siguientes líneas serán plenamente válidas para las dos modalidades de responsabilidad existentes, sin perjuicio de que, en algunas ocasiones, puedan efectuarse menciones específicas al respecto de alguna de ellas; y segunda, que el desarrollo de la exposición se efectuará comenzando nuestro análisis por los diversos componentes que integran la deuda tributaria, tal y como ésta aparece definida en la actualidad en el artículo 58 de la nueva LGT, dejando para el último momento la –siempre espinosa– cuestión de las sanciones.

II. LOS ELEMENTOS INTEGRANTES DE LA DEUDA TRIBUTARIA

Como ya hemos tenido ocasión de poner de manifiesto, el artículo 41.1 de la nueva LGT establece la posibilidad de configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades. No obstante, y como también hemos indicado, la extensión de la referida responsabilidad no coincide con el contenido de la deuda tributaria tal y como ésta se describe en el artículo 58 de dicho texto positivo, al disponer a este respecto su artículo 41.3 que «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».

⁴ En relación con esta cuestión, la doctrina ha venido señalando que los responsables únicamente deben hacer frente a las obligaciones de contenido material o económico derivadas del tributo, no estando vinculados al cumplimiento de las deberes formales, habiéndose pronunciado en este sentido, entre otros, MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 14.ª ed., Tecnos, Madrid, 2003, pág. 279, DE LA HUCHA CELADOR, F.: «Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho tributario (y II)», *REDF*, n.º 95 (1997), pág. 325, y MENÉNDEZ MORENO, A.: «Los sujetos pasivos de la obligación tributaria», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Vol. I, IEF, Madrid, 1991, pág. 506-507. Por su parte, ARIAS ABELLÁN [«El régimen jurídico del responsable en la nueva Ley General Tributaria», *REDF*, n.º 123 (2004), pág. 496] ha señalado recientemente que, si bien el responsable no está obligado al cumplimiento de las obligaciones formales que acompañen a la obligación de la que es titular el deudor principal, sí podrá estar obligado al cumplimiento de este tipo de prestaciones formales cuando así lo establezca la ley respecto de *su propia* obligación.

⁵ Circunstancia que, como más adelante veremos, no sucedía con anterioridad a la referida reforma, dado que el Reglamento General de Recaudación (RGR) de 1990 establecía, en esta materia, reglas diferentes para la responsabilidad solidaria (art. 12.2) y la subsidiaria (art. 14.3).

Examinando el precepto transcrito se comprueba de inmediato cómo el mismo presenta, en lo que se refiere a su inciso inicial, una evidente similitud con el artículo 14.3 del RGR de 1990, el cual iniciaba su redacción indicando que «La responsabilidad subsidiaria, salvo que una norma especial disponga otra cosa, se extiende a la deuda tributaria inicialmente liquidada y notificada al deudor principal en período voluntario». No obstante, y dejando aparte otras cuestiones de interés menor, una diferencia importante que cabe observar entre ambos radica en el hecho de que mientras que el último de los preceptos citados advierte, de manera expresa, que la deuda tributaria que constituye el objeto de la responsabilidad es la liquidada y notificada en período voluntario al «deudor principal», el inciso inicial del artículo 41.3 de la nueva LGT guarda silencio en este punto, lo que puede suscitar la duda de si la deuda exigida en período voluntario (a la que este último precepto alude y a la cual se extiende inicialmente la responsabilidad) es la correspondiente al deudor principal o la del propio responsable.

En nuestra opinión, es indudable –y así lo hemos apuntado ya con anterioridad– que el precepto en cuestión se refiere a la deuda requerida, en período voluntario, *al deudor principal*, y ello ya no sólo porque ésta es la interpretación más coherente en atención al tenor que presenta el artículo 41.1 de la nueva LGT, sino también porque la opinión contraria (entender que es la exigida, en período voluntario, al propio responsable) haría que el contenido del inciso inicial del propio artículo 41.3 careciese de sentido, ya que es obvio que el responsable ha de disponer, en su calidad de tal y una vez declarada su responsabilidad (arts. 174 a 176 de la nueva LGT), de *su propio plazo voluntario* para el ingreso o pago de la deuda objeto de derivación (arts. 174.6 nueva LGT ⁶), por lo que la mención que al mismo se efectúa en dicho inciso sería innecesaria y redundante. En consecuencia, hay que entender que el referido artículo 41.3 ha querido diferenciar *dos cantidades bien diferentes* a las que deben hacer frente los responsables: una, la exigida, en un primer momento, al deudor principal –inciso inicial del citado precepto–, la cual se concreta en la deuda requerida a éste en período voluntario; y otra, representada por la que, en su caso, se derive del incumplimiento, por parte de los propios responsables, de su obligación de ingresar aquella deuda en el correspondiente plazo voluntario que para ello se les conceda –inciso final del precepto en cuestión–.

Efectuada la anterior aclaración, procederemos a continuación a examinar los diversos componentes de la deuda tributaria que conforman el contenido de la obligación exigible a los responsables, labor que llevaremos a cabo analizando, de modo independiente, los diferentes elementos que pueden llegar a integrar la misma.

⁶ A cuyo tenor: «El plazo concedido al responsable para efectuar el pago en período voluntario será el establecido en el apartado segundo del artículo 62 de esta ley», precepto este que regula los plazos de pago en período voluntario para las deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración. Entre los autores que defienden asimismo que la mención a «la totalidad de la deuda exigida en período voluntario» recogida en el inciso inicial del artículo 41.3 debe entenderse referida al deudor principal se encuentran ARIAS ABELLÁN, M.^a D.: «El régimen jurídico del responsable en la nueva Ley General Tributaria», *op. cit.*, pág. 496, y 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*. CEF, n.º 255 (2004), pág. 7.

a) La cuota. Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos.

Obviamente, el primero de los componentes de la deuda tributaria al cual tenemos que hacer mención es el relativo a la *cuota tributaria*, cuyo pago –indica expresamente el artículo 19 de la nueva LGT– constituye el objeto de la obligación tributaria principal.

A este respecto, es indudable –y sobre ello no existe controversia alguna– que los responsables van a tener que hacer frente, en todo caso, a la cuota tributaria exigida al deudor principal, circunstancia esta que ha sido reconocida, sin ambages de ningún tipo, por la doctrina ⁷ y que resulta lógica si se tiene en cuenta, como con acierto se ha indicado, que el responsable nace para garantizar la obligación tributaria en que se concreta el deber de contribuir ⁸. De ahí que suscribamos en su totalidad las palabras de GUERRA REGUERA cuando afirma que la cuota tributaria –débito pecuniario que, normalmente, se cuantifica sobre la base de la capacidad económica de un sujeto– constituye el corazón de la deuda tributaria y su prestación principal, razón por la cual no puede sorprender que dicho elemento quede dentro de la cobertura de la responsabilidad ⁹.

Por su parte, y ya en lo que concierne a los *recargos exigibles legalmente sobre las bases o cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos*, la conclusión a la que se ha llegado por parte de la doctrina es idéntica a la referente a la cuota, habiéndose entendido que también tales recargos, cuando los mismos hayan sido exigidos al deudor principal, deben entenderse comprendidos dentro del ámbito de la deuda exigible a los responsables ¹⁰. Ello es debido a que si bien resulta innegable

⁷ 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, n.º 158 (1996), pág. 7; ARIAS ABELLÁN, M.ª D.: «Artículo 37», en *La reforma de la Ley General Tributaria*, Cedecs, Barcelona, 1995, págs. 67-68; DE LA HUCHA CELADOR, F.: «Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho tributario (y II)», *op. cit.*, pág. 326; GUERRA REGUERA, M.: *Garantías personales del crédito tributario*, Comares, Granada, 1997, pág. 117.

⁸ Ya sea –afirmaba ARIAS ABELLÁN («Artículo 37», *op. cit.*, pág. 67)– a través del hecho imponible o por medio de otros presupuestos de hecho. Partiendo de esta afirmación, dicha autora concluía que la función de garantía atribuida al responsable se limitaba, en exclusiva, a los conceptos enumerados en el artículo 58.1 de la LGT de 1963, lo que suponía incluir asimismo, en el ámbito de la responsabilidad, las cantidades correspondientes a los denominados pagos a cuenta. Dicha inclusión –defendida también por PALAO TABOADA [«Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria (III)», *op. cit.*, pág. 7]– entendemos que sigue siendo plenamente admisible en la actualidad, pues si bien es cierto que la obligación de efectuar dichos pagos a cuenta tiene *carácter autónomo* respecto de la obligación tributaria principal y presenta unos presupuestos diferentes a los de ésta, no lo es menos, como bien han indicado VEGA HERRERO y MUÑOZ DEL CASTILLO («Tributos y obligaciones tributarias», en *La nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, pág. 112), que, a tenor de lo dispuesto en el artículo 58.1 de la nueva LGT, las cantidades a ingresar que resulten de aquéllos son consideradas cuota tributaria.

⁹ GUERRA REGUERA, M.: *Garantías personales del crédito tributario*, *op. cit.*, pág. 117.

¹⁰ ARIAS ABELLÁN, M.ª D.: «Artículo 37», *op. cit.*, pág. 68 y «El régimen jurídico del responsable en la nueva Ley General Tributaria», *op. cit.*, pág. 497; PALAO TABOADA, C.: «Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria (III)», *op. cit.*, pág. 7; DE LA HUCHA CELADOR, F.: «Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho tributario (y II)», *op. cit.*, pág. 326; GUERRA REGUERA, M.: *Garantías personales del crédito tributario*, *op. cit.*, pág. 117. Más recientemente, dicha opinión ha sido sostenida, ya en el marco de la nueva LGT, por BLÁZQUEZ LIDOY, A.: «Novedades de la Ley General Tributaria 58/2003 en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión», *op. cit.*, pág. 6.

que se trata –como ha recordado el Consejo de Estado– de prestaciones en cierta forma accesorias en la medida en «que se establecen sobre la obligación tributaria principal, calculadas como un porcentaje de esta última» ¹¹, también lo es, como ha venido a señalar DE LA HUCHA CELADOR, que dichos recargos son, en rigor, objeto de obligaciones tributarias principales, dado que los mismos deben fundamentarse en el principio de capacidad económica ¹², lo que viene a ratificar la conclusión arriba expuesta.

b) Los recargos del período ejecutivo.

El segundo de los elementos integrantes de la deuda tributaria al que debemos referirnos es el relativo a los *recargos del período ejecutivo*, los cuales aparecen recogidos en el artículo 28 de la nueva LGT.

Como es sabido, con anterioridad a la reforma llevada a cabo en la LGT de 1963 por obra de la Ley 25/1995, el artículo 37.1 de aquel texto legal disponía que «La ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria, junto a los sujetos pasivos, a otras personas, solidaria o subsidiariamente». Dicha previsión vino a ser complementada tras la aprobación del RGR de 1990, pues mientras que el artículo 12.2 de dicho reglamento establecía que «La responsabilidad solidaria alcanza a la *totalidad del importe exigido al deudor principal por todos los componentes de la deuda tributaria mencionados en el artículo 58 de la LGT y, en su caso, por las costas del procedimiento de apremio*» ¹³, su artículo 14.3 señalaba que «La responsabilidad subsidiaria, salvo que una norma especial disponga otra cosa, se extiende a la *deuda tributaria inicialmente liquidada y notificada al deudor principal en período voluntario*. La responsabilidad subsidiaria no alcanza a las sanciones pecuniarias impuestas al deudor principal, salvo cuando aquélla resulte de la participación del responsable en una infracción tributaria» ¹⁴.

Como de inmediato se deduce de los preceptos que acaban de ser transcritos, el tratamiento proporcionado en aquellos momentos acerca de la cuestión que nos ocupa era bien diferente según la naturaleza de la responsabilidad. Así, en el caso de la responsabilidad solidaria era evidente –dados los términos del artículo 12.2 del RGR arriba citado (*totalidad de la deuda tributaria exigida al deudor principal*)– que el recargo de apremio correspondiente a este último se incluía entre las cantidades exigibles a esta clase de responsables, conclusión que era asimismo extensible, según dicho

¹¹ Consejo de Estado: *Dictamen al Anteproyecto de Ley General Tributaria*, Madrid, 2003, pág. 61.

¹² DE LA HUCHA CELADOR, F.: «Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho tributario (y II)», *op. cit.*, pág. 326. Una opinión coincidente mantiene ARIAS ABELLÁN, M.ª D.: «El régimen jurídico del responsable en la nueva Ley General Tributaria», *op. cit.*, pág. 497. Buena prueba de la afirmación recogida en el texto la constituye el hecho de que la mención a dichos recargos aparecía inicialmente recogida, junto a la cuota tributaria, en el artículo 19 del Anteproyecto de la nueva LGT, precepto este a cuyo tenor: «La obligación tributaria principal tiene por objeto el pago de la cuota tributaria y, en su caso, los recargos legalmente exigibles como consecuencia de la realización del hecho imponible».

¹³ La cursiva es nuestra.

¹⁴ La cursiva es nuestra.

precepto, a las costas del procedimiento de apremio¹⁵; en cambio, en las hipótesis de responsabilidad subsidiaria los responsables no debían hacer frente ni al recargo en cuestión ni tampoco a las citadas costas, dado que la deuda de la que los mismos respondían coincidía con la *cuantía inicial notificada al deudor principal en período voluntario*¹⁶. En consecuencia, cabía afirmar que la deuda exigible a los responsables subsidiarios era, en términos monetarios, inferior a la de los solidarios, pues, a diferencia de aquéllos, éstos debían afrontar el pago de ciertos conceptos (como el recargo de apremio) devengados como consecuencia de la actuación del deudor principal¹⁷.

Dicha regulación fue duramente criticada por la doctrina en lo que respecta al régimen previsto para la responsabilidad solidaria, habiéndose alabado, por el contrario, el establecido en relación con la responsabilidad subsidiaria. Ello se debió, como vino a poner de relieve un importante grupo de autores, a que carecía de sentido exigir a los responsables aquellas cantidades (como la relativa al recargo de apremio) cuyo origen se encontrase en un *retraso exclusivamente imputable al deudor principal* y que, por tanto, aquéllos no hubieran podido evitar, encontrándonos además, cuando se ejercitaba la acción de cobro frente a los referidos responsables, ante un procedimiento nuevo, distinto e independiente, al que no resultaba posible trasladar los incidentes del seguido en un momento anterior contra el susodicho deudor principal¹⁸. Precisamente por ello, vino a señalarse –a nuestro entender, con buen criterio– que el recargo en cuestión sólo resultaría exigible a los responsables cuando fueran éstos quienes, *con su propia conducta*, hubieran realizado el presupuesto

¹⁵ No obstante, debe señalarse que algunos autores entendieron que, pese a lo dispuesto en el texto reglamentario, las costas del procedimiento de apremio no resultaban exigibles a los referidos responsables, y ello porque la deuda tributaria a la que se refería el artículo 58 de la LGT de 1963 no las incluía –ni mencionaba expresamente– entre los elementos integrantes de aquélla, habiéndose producido, en consecuencia, una extralimitación por parte del RGR de 1990, opinión esta defendida por FORASTERO ROMERO, C. y VAHI SERRANO, A.: «La responsabilidad en el procedimiento de recaudación. Obligados al pago de las deudas tributarias», en *Adaptación del sistema tributario al Estado de Derecho*, Aranzadi, Pamplona, 1994.

¹⁶ ARIAS ABELLÁN, M.^a D.: «El estatuto jurídico del responsable del tributo en el Derecho español», *REDF*, n.º 42 (1984), pág. 203.

¹⁷ Por su parte, ya en lo que se refiere al recargo y a las costas derivadas del apremio consecuencia de la *actuación del propio responsable*, debe recordarse que el artículo 12.2 del RGR de 1990 disponía, en su inciso final, que «Una vez requerido el pago al responsable solidario, los intereses y costas que se produzcan hasta el momento del pago serán, asimismo, exigibles a dicho responsable». En opinión de DELGADO GARCÍA [«El alcance de la responsabilidad tributaria: una cuestión abierta», *REDF*, n.º 106 (2000), pág. 219] –que compartimos–, el significado de dicha previsión no era otro que el responsable solidario debía hacerse cargo de todos los conceptos –intereses y recargos– que se generasen como consecuencia de no haber satisfecho la deuda que le fuera exigida, en su condición de tal, en el plazo que a estos efectos se le hubiera otorgado. Por lo demás, y aunque el artículo 14.3 del referido reglamento guardase silencio al respecto, estimamos que dichos efectos se producían también con relación al responsable subsidiario cuando éste se comportara en la forma descrita, conclusión a la que también llega la autora a la que nos acabamos de referir (*op. cit.*, pág. 219).

¹⁸ Opinión esta que fue mantenida, entre otros, por ARIAS ABELLÁN, M.^a D.: «El estatuto jurídico del responsable del tributo en el Derecho español», *op. cit.*, pág. 203, BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M.^a T.: *Derecho financiero. Volumen II*, Librería Compás, Alicante, 1989, pág. 107; SIMÓN ACOSTA, E.: «Obligados tributarios», en *Cuestiones tributarias prácticas*, 2.^a ed., La Ley, Madrid, 1990, pág. 226; COMBARROS VILLANUEVA, V.E.: «La responsabilidad tributaria, solidaria y subsidiaria, en el procedimiento de recaudación», *REDF*, n.º 23 (1979), pág. 391; DE LA HUCHA CELADOR, F.: «Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en el Reglamento General de Recaudación de 1990: II. La responsabilidad subsidiaria», *CT*, n.º 63 (1992), pág. 58; y MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: *Los responsables tributarios*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 188.

de hecho que generó la exigencia de aquél, al no cumplir, una vez dictado el acto de derivación de responsabilidad, su obligación de ingresar la deuda objeto del mismo en el plazo voluntario que les fuera otorgado a tal fin ¹⁹, tesis esta que, sin duda, influyó en la regulación que, acerca de esta concreta cuestión, vino a plasmarse, pocos años más tarde, en el seno de la LGT de 1963.

En efecto, como es de sobra conocido, la reforma operada en dicho texto legal a través de la Ley 25/1995 vino a proporcionar al artículo 37.3 de la citada LGT una nueva redacción, a cuyo tenor: «La responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria, con excepción de las sanciones. *El recargo de apremio sólo será exigible al responsable en el supuesto regulado en el párrafo tercero del apartado siguiente*» ²⁰, el cual establecía, a su vez, que «*Transcurrido el período voluntario que se concederá al responsable para el ingreso, si no efectúa el pago la responsabilidad se extenderá automáticamente al recargo al que se refiere el artículo 127 de esta ley y la deuda le será exigida en vía de apremio*» ²¹. Evidentemente, la conclusión que de inmediato se obtenía de la lectura de tales previsiones normativas –las cuales establecieron un régimen idéntico en este punto para las responsabilidades solidaria y subsidiaria– era obvia: el recargo de apremio sólo resultaba exigible a los responsables cuando, una vez derivada la responsabilidad y ya en el marco del nuevo procedimiento seguido frente a los mismos, éstos dejasen transcurrir el plazo voluntario que les fuera otorgado a fin de proceder al ingreso de la deuda objeto de derivación ²²; por el contrario, la deuda exigida a los responsables no podía incluir, en modo alguno, el recargo de apremio devengado por el deudor principal, por lo que aquéllos no tenían que hacer frente al pago del mismo.

Atendiendo a lo anterior, y dado el *tratamiento unitario* otorgado en esta cuestión a ambas especies de responsabilidad, el efecto inmediato derivado de la nueva situación legislativa no fue otro que la ilegalidad sobrevenida de las previsiones recogidas en este punto, en relación con la responsabilidad solidaria, por el artículo 12.2 del RGR de 1990, dado que, como ya ha quedado expuesto, este precepto extendía el ámbito de la referida responsabilidad al recargo de apremio imputable al deudor principal ²³. De este modo, los responsables subsidiarios y solidarios resultaban jurídicamente equiparados a este respecto, en la medida en que tanto unos como otros únicamente debían hacer frente a su *propio recargo de apremio* –esto es, el originado por su propia conducta en los términos arriba expuestos–, conclusión esta que no sólo fue compartida –de manera unánime– por nues-

¹⁹ Véase la nota 17. ARIAS ABELLÁN, M.^a D.: «El estatuto jurídico del responsable del tributo en el Derecho español», *op. cit.*, pág. 203; DE LA HUCHA CELADOR, F.: «Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en el Reglamento General de Recaudación de 1990: II. La responsabilidad subsidiaria», *op. cit.*, pág. 59.

²⁰ La cursiva es nuestra.

²¹ La cursiva es nuestra.

²² Conclusión que, a juicio de diversos autores (PÉREZ ROYO, F.: y AGUALLO AVILÉS, A.: en su obra *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1996, pág. 100; y DELGADO GARCIA, A.M.^a: «El alcance de la responsabilidad tributaria: una cuestión abierta», *op. cit.*, págs. 235-236), debía hacerse extensiva asimismo a las costas derivadas de la apertura y desarrollo del correspondiente procedimiento de apremio.

²³ DE LA HUCHA CELADOR, F.: «Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho tributario (y II)», *op. cit.*, pág. 329.

tra doctrina ²⁴, sino también por nuestros tribunales ²⁵ e, incluso, por la propia Administración tributaria, siendo muestra de ello el contenido de la Instrucción del Departamento de Recaudación de la AEAT de 2 de noviembre de 1995 ²⁶.

Ante tal unanimidad –raras veces alcanzada en cuestiones de naturaleza jurídico-tributaria– y dada la coherencia de dicha regulación, no resulta extraño que el legislador haya entendido conveniente mantener dicha situación sin alteraciones, habiéndolo plasmado así en sede de la nueva LGT, pues no en vano dispone el artículo 41.3 de la misma que «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».

En efecto, como de inmediato se comprueba, el inciso inicial de dicho precepto –cuyo contenido se asemeja al del artículo 14.3 del RGR de 1990 ²⁷– limita en un primer instante el alcance de la responsabilidad (tanto subsidiaria como solidaria) a *la deuda exigida en período voluntario al deudor principal* ²⁸, lo cual implica que los responsables, cualquiera que sea su clase, no van a res-

²⁴ CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero I*, 3.ª ed., Civitas, Madrid, 1999, pág. 197; ARIAS ABELLÁN, M.ª D.: «Artículo 37», *op. cit.*, pág. 63 y 65; CHECA GONZÁLEZ, C.: «Los responsables tributarios», en *La reforma de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1996, pág. 154, y «Notas sobre la nueva regulación de los responsables tributarios en el anteproyecto de la LGT», *RJTr*, n.º 5 (2003), pág. 30; PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario*, 9.ª ed., Civitas, Madrid, 1999, págs. 151 y 153; MENÉNDEZ MORENO, A. (Dir.): *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 2.ª ed., Lex Nova, Valladolid, 2001, pág. 276; PALAO TABOADA, C.: «Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria (III)», *op. cit.*, pág. 8; DE LA HUCHA CELADOR, F.: «Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho tributario (y II)», *op. cit.*, págs. 327-329; ESCRIBANO LÓPEZ, F.: «Notas sobre la futura regulación de la responsabilidad tributaria», *QF*, n.º 13 (1995), pág. 11; ESEVERRI MARTÍNEZ, E. y LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Temas prácticos de Derecho Financiero. Parte general*, Aranzadi, Pamplona, 1999, pág. 403; PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A.: *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*, *op. cit.*, pág. 100; PONT MESTRES, M. y PONT CLEMENTE, J.F.: *Análisis de la Ley 25/1995, de Modificación de la Ley General Tributaria*, Civitas, Madrid, 1995, pág. 49; BANACLOCHE PÉREZ, J.: *La Ley General Tributaria reformada*, La Ley-Actualidad, Madrid, 1995, pág. 24; LETE ACHIRICA, C.: *La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles*, Civitas, Madrid, 2000, págs. 184-185 y 200; GUERRA REGUERA, M.: *Garantías personales del crédito tributario*, *op. cit.*, pág. 113.

²⁵ Así, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 11 de marzo de 1998 (FJ 4.º) afirmó en este sentido, en relación con la hipótesis de responsabilidad de los administradores del artículo 40.1, párrafo primero, de la LGT de 1963, que «Ninguna duda cabe de que la exigencia de la cuota es correcta. Por lo demás, como puede comprobarse, no se exige el recargo de apremio, lo cual es lógico, *dado que los consejeros no son causantes de su exacción...*» (la cursiva es nuestra). En idéntica línea vinieron a pronunciarse dos Resoluciones del TEAC de 15 de enero de 1999 (FJ 4.º y 9.º). Por su parte, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 13 de febrero de 2004 (FJ 8.º) vino a señalar a este respecto, con relación al supuesto enjuiciado, que resultaba procedente la exigencia del recargo de apremio al administrador en la medida en que el mismo no era el girado «al deudor principal, sino al actor en su condición de responsable tributario».

²⁶ En este sentido, señalaba dicha Instrucción, en el epígrafe concerniente a los responsables solidarios, que «Sólo se exigirá el recargo de apremio al responsable solidario cuando transcurrido el período voluntario que se le concederá para el pago de la deuda, no efectúe el ingreso, de conformidad con lo establecido en el artículo 37.3 de la LGT», régimen que, como es obvio, resultaba también plenamente aplicable a los responsables subsidiarios, pese al silencio guardado en este punto por la citada instrucción respecto de los mismos.

²⁷ El cual, como es sabido, establecía que «La responsabilidad subsidiaria, salvo que una norma especial disponga otra cosa, se extiende a la deuda inicialmente liquidada y notificada al deudor principal en período voluntario».

²⁸ Como ya hemos explicado con anterioridad, la mención al deudor principal, pese a no aparecer recogida de manera explícita en el inciso inicial del artículo 41.3 de la nueva LGT, debe sobreentenderse, pues lo contrario resultaría absurdo.

ponder, en modo alguno, de los recargos del período ejecutivo –ni tampoco, en su caso, de las costas del procedimiento de apremio– que sean imputables al deudor principal y que tengan su origen en el comportamiento de este último ²⁹. Ello resulta lógico, dado que no parece coherente exigir a los responsables los referidos recargos –que, como indica el artículo 28.1 de la nueva LGT, sólo se devenguen con el inicio del período ejecutivo– si se tiene en cuenta que, de conformidad con dicho texto legal, la Administración tributaria no puede dirigirse válidamente contra aquéllos hasta una vez finalizado el período voluntario de ingreso de la deuda otorgado al deudor principal –responsabilidad solidaria (art. 175.1)– o tras la declaración de fallido del mismo y, en su caso, de los responsables solidarios –responsabilidad subsidiaria (art. 176)– ³⁰.

Frente a lo anterior, los responsables sí deberán responder de los recargos del período ejecutivo (en cualquiera de sus modalidades) cuando sean ellos los que, en su calidad de tales y una vez derivada la responsabilidad, dejen transcurrir el plazo, asimismo voluntario, del que dispongan para realizar el ingreso de la deuda objeto de derivación (esto es, la exigida, en período voluntario, al deudor principal) ³¹, conclusión que aparece ratificada en el artículo 174.6 de la nueva LGT, cuyo inciso final señala que «Si el responsable no realiza el pago en dicho plazo (esto es, el plazo voluntario que se le concede), la deuda le será exigida en vía de apremio, extendiéndose al recargo del período ejecutivo que proceda según el artículo 28 de esta ley». Por lo demás, entendemos que en estos casos también resultarán exigibles a los responsables las posibles costas del procedimiento de apremio que puedan llegar a devengarse como consecuencia del comportamiento ahora descrito, ya que si bien el inciso final del artículo 41.3 de dicho texto legal no hace alusión expresa a las mismas, aquéllas deben entenderse incluidas en virtud de lo previsto en su artículo 161.4, a cuyo tenor: «El inicio del período ejecutivo determinará la exigencia de los intereses de demora y de los recargos del período ejecutivo en los términos de los artículos 26 y 28 de esta ley y, en su caso, de las costas del procedimiento de apremio».

c) El interés de demora.

El tercero de los componentes de la deuda tributaria al que tenemos que hacer alusión es el relativo al *interés de demora*, elemento este que aparece regulado en el artículo 26 de la nueva LGT.

²⁹ En este sentido se han pronunciado asimismo ROZAS VALDÉS, J.A.: «Sucesores y responsables en el Proyecto de la Ley General Tributaria», *GF*, n.º 226 (2003), pág. 29, y BLÁZQUEZ LIDOY, A.: «Novedades de la Ley General Tributaria 58/2003 en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión», *op. cit.*, pág. 6.

³⁰ Argumento que fue ya utilizado, durante la vigencia de la normativa anterior, por DE LA HUCHA CELADOR, F.: «Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho tributario (y II)», *op. cit.*, pág. 329.

³¹ CALVO ORTEGA, R.: «Obligados tributarios», en *La nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, pág. 169; ARIAS ABELLÁN, M.ª D.: «El régimen jurídico del responsable en la nueva Ley General Tributaria», *op. cit.*, págs. 497-498; CHECA GONZÁLEZ, C.: «Notas sobre la nueva regulación de los responsables tributarios en el anteproyecto de la Ley General Tributaria», *op. cit.*, pág. 31. De conformidad con el artículo 174.6 de la nueva LGT, el plazo concedido al responsable para efectuar el pago en período voluntario es «el establecido en el apartado segundo del artículo 62 de esta ley», precepto este que, como ya hemos indicado, regula los plazos de pago en período voluntario para las deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración.

Procediendo de la misma forma que en el epígrafe precedente, debe volver a recordarse que el artículo 37.1 de la LGT de 1963 establecía, con anterioridad a la reforma llevada a cabo por la Ley 25/1995, que «La ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria, junto a los sujetos pasivos, a otras personas, solidaria o subsidiariamente». Por su parte, y como también hemos señalado ya, el RGR de 1990 vino a complementar dicha previsión, estableciendo dos reglas bien diversas en materia de extensión de responsabilidad, ya que mientras que la solidaria alcanzaba «a la *totalidad del importe exigido al deudor principal por todos los componentes de la deuda tributaria mencionados en el artículo 58 de la LGT y, en su caso, por las costas del procedimiento de apremio*»³² (art. 12.2), en el caso de la subsidiaria, y salvo que una norma especial dispusiera otra cosa, su contenido se extendía «a la *deuda tributaria inicialmente liquidada y notificada al deudor principal en período voluntario*»³³ (art. 14.3).

Atendiendo al tenor de los preceptos arriba citados, resultaba evidente que los intereses de demora generados por la actuación del deudor principal quedaban incluidos, en todo caso, entre las cantidades exigibles a los responsables solidarios³⁴; en cambio, y en la medida en que la deuda exigible a los responsables subsidiarios coincidía con la cuantía inicial liquidada y notificada al deudor principal en período voluntario, era obvio que aquéllos no debían responder de los intereses generados a raíz de la apertura del período ejecutivo frente a dicho deudor (consecuencia del impago de su deuda en el plazo voluntario previsto al efecto), aunque sí, en nuestra opinión, de los posibles intereses de demora que, en su caso, contuviera la liquidación inicialmente girada y notificada al referido deudor principal (como sucedía, por ejemplo, en la hipótesis de responsabilidad por infracciones tributarias graves prevista, acerca de los administradores de las personas jurídicas, en el párrafo primero del art. 40.1 de la LGT de 1963³⁵), conclusión esta que fue compartida tanto por un sector de la doctrina³⁶ como por nuestros tribunales³⁷.

Sea como fuere, lo cierto es que nuestros autores, siguiendo la pauta marcada con relación al recargo de apremio, vinieron también a defender la inexigibilidad de los referidos intereses a los responsables cuando los mismos obedecieran a un retraso imputable, en exclusiva, a la conducta del

³² La cursiva es nuestra.

³³ La cursiva es nuestra.

³⁴ DELGADO GARCÍA, A.M.º: «El alcance de la responsabilidad tributaria: una cuestión abierta», *op. cit.*, pág. 222.

³⁵ Pues en este caso era innegable que la deuda a la que se refería el artículo 14.3 del RGR de 1990 (esto es, la *inicialmente liquidada y notificada al deudor principal en período voluntario*) incluía los intereses de demora que hubieran sido debidamente liquidados por el órgano competente de la Administración tributaria con ocasión de la regularización de la situación tributaria de la respectiva persona jurídica, debiendo recordarse a este respecto la previsión recogida en ese instante en el artículo 77.5 de la LGT de 1963, a cuyo tenor: «al regularizarse la situación tributaria de los sujetos pasivos o de los restantes obligados, se exigirá, además de las cuotas, importes y recargos pertinentes, *el correspondiente interés de demora*», mandato este que también aparecía contemplado en el artículo 69.1 del RGIT de 1986.

³⁶ CALVO ORTEGA, R.: «La responsabilidad tributaria subsidiaria», *HPE*, n.º 10 (1971), pág. 155 y nota 73; CARBAJO VASCO, D.: «La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles. Análisis del art. 40.1 de la Ley General Tributaria», *CT*, n.º 76 (1995), pág. 68; ESPINOSA LÓPEZ, F.: «Derechos, obligaciones y responsabilidades de los administradores de las sociedades anónimas», *RTT*, n.º 15 (1991), págs. 20-21.

³⁷ Sentencias de la Audiencia Nacional de 27 de diciembre de 2002 (FJ 5.º) y 28 de enero de 2002 (FJ 3.º) y Resoluciones del TEAC de 24 de marzo de 2000 (FJ 6.º, *Normacef Fiscal*, NFJ09558), 15 de abril de 1998 (FJ 6.º), 22 de septiembre de 1996 (FJ 5.º), 5 de junio de 1996 (FJ 5.º), 21 de febrero de 1996 (FJ 7.º), 6 de septiembre de 1995 (FJ 5.º, *Normacef Fiscal*, NFJ004175) y 19 de abril de 1995 (FJ 5.º).

deudor principal, insistiendo en la idea de que cuando se ejercitaba la acción de cobro frente a aquéllos nos encontramos ante un procedimiento independiente y distinto, al que no era posible trasladar los incidentes del seguido, en un momento anterior, contra dicho deudor³⁸. De ahí que también en este caso se indicara que los intereses de demora únicamente debían resultar exigibles a los responsables cuando fuera éstos quienes, *con su propio comportamiento*, hubieran dado lugar al devengo de aquéllos, al incumplir, una vez derivada la responsabilidad, su obligación de ingresar, en el plazo voluntario otorgado a tal fin, la deuda objeto de derivación, dado que en estas hipótesis tal prestación tendría su razón de ser en un retraso en el pago sólo atribuible a los propios responsables³⁹, tesis esta que, sin embargo, y a diferencia de lo que sucedió en materia del recargo arriba citado, no tuvo su correspondiente reflejo normativo a raíz de la reforma operada en la LGT de 1963 con ocasión de la Ley 25/1995.

Ello se debe, como es bien sabido, a que tras la última ley citada el artículo 37.3 de la LGT de 1963 vino a concretar el alcance de la responsabilidad «a la *totalidad de la deuda tributaria*», exceptuando no obstante, y de modo expreso, las sanciones –a las cuales nos referiremos con posterioridad– y el recargo de apremio –en los términos ya examinados en páginas precedentes–. En consecuencia, y dado que el citado precepto no contenía previsión específica alguna que permitiera su exclusión, cabía entender –y así se reconoció de manera prácticamente unánime– que, desde el plano de la legalidad entonces vigente, los intereses de demora resultaban exigibles, en todo caso, a los responsables (fueran éstos solidarios o subsidiarios)⁴⁰.

La conclusión anterior –a la que también llegó la Instrucción del Departamento de Recaudación de la AEAT de 2 de noviembre de 1995⁴¹– no fue, empero, impedimento para que un sector ampliamente mayoritario de nuestra doctrina, así como algunos pronunciamientos aislados de nuestros tribunales, vinieran a mostrarse especialmente críticos con la regulación que de esta materia realizó

³⁸ Véanse los autores citados en la nota 18.

³⁹ Véase la nota 17. ARIAS ABELLÁN, M.^a D.: «El estatuto jurídico del responsable del tributo en el Derecho español», *op. cit.*, pág. 203; DE LA HUCHA CELADOR, F.: «Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en el Reglamento General de Recaudación de 1990: II. La responsabilidad subsidiaria», *op. cit.*, pág. 59.

⁴⁰ ARIAS ABELLÁN, M.^a D.: «Artículo 37», *op. cit.*, pág. 68; GONZÁLEZ ORTIZ, D.: «La figura del responsable tributario en el Derecho español: concepto, naturaleza jurídica y fundamento», *CT*, n.º 98 (2001), pág. 91. Por su parte, y ya desde la perspectiva jurisprudencial, la idea indicada en el texto fue plasmada en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 11 de marzo de 1998 (FJ 5.º, *Normacef Fiscal NFJ006407*), la cual, tras afirmar –en relación con la hipótesis de responsabilidad de los administradores del art. 40.1, párrafo primero, de la LGT de 1963– que no cabía exigir a los mismos el importe del recargo de apremio al no ser éstos los causantes de su exacción, señalaba a continuación que «el mismo razonamiento debería servir para no exigir los *intereses de demora*, dado que obedecen a un retraso en el cumplimiento que tampoco es imputable a los consejeros, sino a la propia sociedad, *pero lo cierto es que, de momento, ésta no es la voluntad del legislador*» (la cursiva es nuestra). Asimismo, dicha tesis vendría a ser sostenida por la Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de febrero de 2000 (FJ 2.º), la cual vino a señalar a este respecto que dentro de la «totalidad de la deuda tributaria» a la que se refería el artículo 40.1, párrafo primero, de la LGT de 1963, cabía incluir «con toda obviedad» los intereses de demora. Junto a las anteriores, y ya en lo que concierne a la hipótesis de responsabilidad de los administradores del artículo 40.1, párrafo segundo, de la LGT de 1963, la exigibilidad de los referidos intereses a los responsables aparece reconocida por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 1 de abril de 2003 (FJ 7.º).

⁴¹ En la cual se afirmaba expresamente, con relación a los responsables solidarios y subsidiarios, que la deuda exigible a los mismos incluiría los intereses de demora inicialmente liquidados al deudor principal.

el precepto arriba citado, poniendo de relieve el error cometido al no haber equiparado, en este ámbito, el tratamiento dispensado a los intereses de demora con el otorgado al recargo de apremio, y ello sobre la base del ya conocido argumento de la incoherencia que suponía exigir a los responsables dichos intereses cuando los mismos no les fueran atribuibles por no haber podido evitar su devengo ⁴².

No obstante, y pese a ello, algunos autores vinieron a justificar la exigencia de los citados intereses a los responsables sobre la base de las *dos siguientes razones*: primera, que el responsable siempre podría resarcirse del importe de dichos intereses a través del ejercicio de la correspondiente acción de regreso contra el deudor principal ⁴³; y segunda, que de no exigirse tales intereses la previsión recogida en el párrafo primero del artículo 37.3 de la LGT de 1963 –la cual, recordémoslo, extendía el alcance de la responsabilidad a la totalidad de la deuda tributaria– vendría a quedar vacía de contenido, dada la exclusión, legalmente prevista, del recargo de apremio y de las sanciones ⁴⁴. Sin embargo, estimamos que ninguno de dichos argumentos resultaba válido al objeto de mantener la inclusión, en cualquier caso, de los intereses de demora entre las cantidades exigibles a los responsables.

Ello se debe, en primer lugar, a que si bien es cierto que los responsables gozan, en principio, de una acción de regreso contra el deudor principal, no lo es menos que dicha acción no resulta *siempre* efectiva, circunstancia apreciable, en especial, en aquellos casos en que la responsabilidad es subsidiaria, pues en estas situaciones el resarcimiento del responsable difícilmente es factible dada la situación de insolvencia en la que se encuentra el deudor principal ⁴⁵; por otra parte, y en segundo lugar, es obvio que la no inclusión de los intereses de demora en el ámbito de la responsabilidad no dejaba sin contenido la previsión recogida en el susodicho párrafo primero del artículo 37.3, pues el responsable debía hacer frente a la cuota tributaria exigida al deudor principal, así como, en su caso, a los recargos iniciales exigibles sobre las bases o sobre las cuotas ⁴⁶.

⁴² Auto del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 24 de junio de 2002 (FJ 2.º) y Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 20 de marzo de 2003 (FJ 3.º). Entre la doctrina, CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero I*, op. cit., págs. 197-198; ARIAS ABELLÁN M.ª D.: «Artículo 37», op. cit., págs. 66-67; PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., págs. 151-153; DE LA HUCHA CELADOR, F.: «Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho tributario (y II)», op. cit., pág. 330; PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A.: *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*, op. cit., pág. 100; ESCRIBANO LÓPEZ, F.: «Notas sobre la futura regulación de la responsabilidad tributaria», op. cit., pág. 11; ESEVERRI MARTÍNEZ, E. y LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Temas prácticos de Derecho Financiero. Parte general*, op. cit., pág. 404; CAZORLA PRIETO, L.M.ª: *Derecho Financiero y Tributario*, 3.ª ed., Aranzadi, Pamplona, 2002, pág. 352; LETE ACHIRICA, C.: *La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles*, op. cit., págs. 185 y 200; GALIANO ESTEVÁN, J. e IZQUIERDO RIVAS, J.: *La responsabilidad tributaria*, Ciss, Valencia, 1997, págs. 70 y 84.

⁴³ PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A.: *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*, op. cit., pág. 100; GUERRA REGUERA, M.: *Garantías personales del crédito tributario*, op. cit., pág. 123.

⁴⁴ PALAO TABOADA, C.: «Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria (III)», op. cit., pág. 8.

⁴⁵ Pues no en vano ya el artículo 64 del RGR de 1990 consideraba insolventes a «aquellos deudores respecto de los cuales se ignore la existencia de bienes o derechos embargables o realizables».

⁴⁶ En idéntico sentido se manifestaron ARIAS ABELLÁN, M.ª D.: «Artículo 37», op. cit., págs. 67-68 y GUERRA REGUERA, M.: *Garantías personales del crédito tributario*, op. cit., pág. 117.

Atendiendo a lo anterior, y dada la falta de otros argumentos que permitiesen fundamentar la exigibilidad de los citados intereses a los responsables, no resulta extraño que la doctrina viniese a propugnar la aplicación, en este punto, del mismo criterio que el expresamente previsto, en sede del precitado artículo 37.3 de la LGT de 1963, en materia de recargo de apremio, debiendo aquéllos hacer frente a los referidos intereses únicamente cuando los mismos les resultasen imputables ⁴⁷. De acuerdo con ello, no cabía exigir a los responsables (fueran solidarios o subsidiarios) los intereses de demora nacidos por la falta de pago por parte del deudor principal, resultándoles exigibles, por el contrario, los intereses surgidos a raíz del incumplimiento, por parte de aquéllos, de *su propia obligación de ingresar*, una vez derivada la responsabilidad y en el plazo voluntario que les fuera otorgado a tal objeto, la deuda requerida por la Administración tributaria, dado que en estas hipótesis tal exigencia tenía su origen en un retraso en el pago atribuible, en exclusiva, a los responsables ⁴⁸.

Siendo la arriba expuesta la tesis defendida, en relación con los intereses de demora, con anterioridad a la nueva LGT, debemos proceder a continuación a examinar cuál es el criterio que, a este respecto, ha venido a plasmarse en el referido texto legal, cuyo artículo 41.3 dispone que «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». De conformidad con dicho precepto, es evidente que, a diferencia de la LGT de 1963, la nueva LGT sí ha venido a establecer de manera expresa, en sede de responsabilidad, sendas previsiones que permiten delimitar en qué casos los intereses de demora forman parte del contenido de la deuda exigible a los responsables (sean éstos solidarios o subsidiarios).

A este respecto, y dado que el inciso inicial del referido precepto –siguiendo los parámetros establecidos por el artículo 14.3 del RGR de 1990 ⁴⁹– viene a limitar en un primer momento el alcance de la responsabilidad a *la totalidad de la deuda exigida en período voluntario al deudor principal* ⁵⁰, es obvio, a nuestro entender, que los responsables no deben hacer frente a los intereses devengados como consecuencia de la apertura del período ejecutivo frente a dicho deudor (por no haber abonado éste, en el plazo voluntario previsto al efecto, la deuda que le hubiera sido requerida); en cambio, sí forman parte de la deuda exigible a tales responsables –desde la perspectiva legal– los intereses de demora que, en su caso, aparezcan ya incluidos en la liquidación inicialmente notificada al referido deudor principal para su pago en período volun-

⁴⁷ Véanse los autores citados en la nota 42.

⁴⁸ De ello se hizo eco asimismo la Instrucción del Departamento de Recaudación de la AEAT de 2 de noviembre de 1995, la cual indicaba, en relación con los responsables solidarios, que «Una vez requerido el pago al responsable, los intereses que se produzcan desde la finalización del plazo de ingreso en período voluntario que se le otorga, hasta el ingreso de la deuda le serán exigibles, así como, en su caso, las costas del procedimiento de apremio», previsión esta que, sin embargo, no se reiteraba con posterioridad, por la citada Instrucción, al respecto de los responsables subsidiarios, lo cual, aunque era innecesario, resultaba criticable.

⁴⁹ De conformidad con el cual: «La responsabilidad subsidiaria, salvo que una norma especial disponga otra cosa, se extiende a la deuda inicialmente liquidada y notificada al deudor principal en período voluntario».

⁵⁰ Véase la nota 28.

tario, como sucederá, por ejemplo, en aquellas liquidaciones que tengan su origen en la previa regularización de la situación tributaria de un contribuyente que hubiese cometido la infracción prevista en el artículo 191 de la nueva LGT ⁵¹.

No obstante lo anterior, estimamos, al igual que FALCÓN Y TELLA, que la exigencia a los responsables de los intereses a los que acabamos de hacer mención deberá limitarse, *en exclusiva*, a aquellos casos en que la exacción de los mismos sea atribuible, de algún modo, a aquéllos, como sucederá, por citar un supuesto evidente, en la hipótesis de responsabilidad por infracciones establecida, en relación con los administradores de las personas jurídicas, en el apartado a) del artículo 43.1 de la nueva LGT ⁵², ya que es evidente que las conductas de los citados administradores descritas en dicho precepto ⁵³ resultan determinantes en la comisión de la infracción por parte de la respectiva persona jurídica y, en consecuencia, en el devengo de los intereses de demora anejos a la misma, los cuales les resultan de esta manera imputables.

Junto a lo anterior, y ya con base en el inciso final del artículo 41.3 del susodicho texto legal, los responsables deberán responder asimismo de los intereses de demora que se devenguen como consecuencia de *su propio comportamiento*, esto es, cuando sean ellos quienes, una vez derivada la responsabilidad y notificada la deuda exigida al deudor principal en período voluntario, no procedan a efectuar el ingreso de dicha deuda en el plazo, igualmente voluntario, del que dispongan a este fin ⁵⁴, previsión esta plenamente razonable y coherente y que se ratifica a la vista del contenido que presenta el artículo 161.4 de la nueva LGT, de conformidad con el cual: «El inicio del período ejecutivo determinará la exigencia de los intereses de demora y de los recargos del período ejecutivo en los términos de los artículos 26 y 28 de esta ley y, en su caso, de las costas del procedimiento de apremio».

⁵¹ Esto es, la consistente en dejar de ingresar la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación. En este sentido, téngase en cuenta que el artículo 26.2 de la nueva LGT dispone a este respecto que «El interés de demora se exigirá, entre otros supuestos, (...) b) Cuando finalice el plazo establecido para la presentación de una autoliquidación o declaración sin que hubiera sido presentada o hubiera sido presentada incorrectamente». En idéntico sentido al mantenido en el texto se han pronunciado BLÁZQUEZ LIDOY («Novedades de la Ley General Tributaria 58/2003 en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión», *op. cit.*, págs. 6 y 7) y BANACLOCHE PÉREZ [La LGT/2003, *Impuestos*, número especial, (2004), pág. 34], autor este último que tras recordar que «La responsabilidad se refiere a la totalidad de la deuda exigida en período voluntario», afirma que dicha deuda «no es la ingresada en período voluntario en autoliquidaciones, sino que es la ajustada a la ley que la Administración liquide *por diferencias* y para la que hay otro período voluntario de ingreso». Una opinión distinta es la defendida por CHECA GONZÁLEZ («Notas sobre la nueva regulación de los responsables tributarios en el anteproyecto de la Ley General Tributaria», *op. cit.*, págs. 31-32) y ARIAS ABELLÁN («El régimen jurídico del responsable en la nueva Ley General Tributaria», *op. cit.*, pág. 500), para quienes los *únicos* intereses exigibles al responsable son los generados una vez expirado el plazo voluntario de pago que, previamente, le haya sido conferido al mismo.

⁵² FALCÓN Y TELLA, R.: «Los responsables en la nueva Ley General Tributaria», *Impuestos*, núms. 15-16 (2003), pág. 12.

⁵³ Esto es, no realizar los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, consentir dicho incumplimiento por quienes de ellos dependan o adoptar acuerdos que posibiliten las infracciones tributarias.

⁵⁴ Plazo que, según dispone el artículo 174.6 de la nueva LGT, es «el establecido en el apartado segundo del artículo 62 de esta ley», precepto este que, como ya hemos tenido ocasión de advertir, regula los plazos de pago en período voluntario para las deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración. En el sentido apuntado en el texto, véanse, por todos, CALVO ORTEGA, R.: «Obligados tributarios», *op. cit.*, pág. 169.

d) Los recargos por declaración extemporánea.

El último de los elementos de la deuda tributaria que resta por examinar a los efectos de concretar el ámbito o extensión de la responsabilidad es el relativo a los *recargos por declaración extemporánea*, los cuales aparecen recogidos en el artículo 27 de la nueva LGT.

A este respecto, estimamos que antes de iniciar dicha labor es necesario efectuar una *doble consideración*: en primer lugar, que el examen en cuestión quedará centrado en aquellos supuestos en que haya tenido lugar la presentación, de forma extemporánea y sin requerimiento previo, de una autoliquidación sin que la cantidad correspondiente a la misma sea satisfecha, pues si tiene lugar su ingreso, o bien se produce la concurrencia de cualquier otra causa extintiva distinta al pago (p.ej., la compensación), ello provoca, como efecto, la extinción de la obligación de los responsables. Y, en segundo lugar, que a diferencia de los recargos ejecutivos y los intereses de demora, la exigibilidad de los recargos ahora examinados sólo puede resultar procedente cuando éstos correspondan al deudor principal, pues si el responsable ha de ser declarado como tal mediante acto administrativo (art. 174.1 nueva LGT) no resulta factible que el mismo pueda realizar ninguno de los supuestos tipificados en el artículo 27 de dicho texto legal, careciendo de sentido, en consecuencia, el estudio de la exigencia a los responsables de los referidos recargos por *actos propios* de los mismos ⁵⁵.

Efectuadas dichas observaciones, y centrándonos ya en la regulación contenida en esta materia en sede de la LGT de 1963, cabe señalar que tras la reforma operada en la misma por la Ley 25/1995 era posible afirmar –cuando menos desde la *perspectiva estrictamente legal*– que los citados recargos integraban el contenido de la deuda exigible a los responsables. Ello era debido a que, a diferencia del recargo de apremio, la redacción que presentaba en aquel momento el artículo 37.3 de la mencionada LGT no efectuaba mención alguna que permitiese la exclusión, en estas hipótesis, de los recargos ahora examinados, reproduciéndose, de esta manera, la situación existente en relación con los intereses de demora, conclusión esta que fue incluso reconocida desde el ámbito doctrinal ⁵⁶.

Sin embargo, y pese a que debe admitirse que la solución expuesta resultaba ser, en efecto, la que se derivaba de una interpretación estricta y literal de la previsión legal arriba citada, algunos autores vinieron a poner de relieve diversos argumentos críticos a la solución proporcionada a esta cuestión ⁵⁷, la cual –dicho sea de paso– fue claramente soslayada desde el ámbito administrativo, dado el silencio absoluto mantenido a este respecto por la Instrucción del Departamento de Recaudación de la AEAT de 2 de noviembre de 1995.

⁵⁵ Ambas precisiones fueron ya efectuadas en su momento, en relación con la previsión establecida en el artículo 61.3 de la LGT de 1963, por DE LA HUCHA CELADOR, F.: «Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho tributario (y II)», *op. cit.*, pág. 333.

⁵⁶ ARIAS ABELLÁN, M.ª D.: «Artículo 37», *op. cit.*, pág. 68; GUERRA REGUERA, M.: *Garantías personales del crédito tributario*, *op. cit.*, págs. 116 y 127.

⁵⁷ Siendo éste el caso de PALAO TABOADA, C.: «Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria (III)», *op. cit.*, pág. 8, DE LA HUCHA CELADOR, F.: «Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho tributario (y II)», *op. cit.*, pág. 333, y GUERRA REGUERA, M.: *Garantías personales del crédito tributario*, *op. cit.*, págs. 125-127.

En este sentido, uno de dichos argumentos encontraba su fundamento en la connotación *sancionadora* que presentaban dichos recargos, lo cual –se afirmaba– hacía imposible su exigencia a los responsables, dado que el inciso inicial del propio artículo 37.3 de la LGT de 1963 proclamaba la exclusión de las sanciones del ámbito de la deuda exigible a los mismos⁵⁸. Empero, la admisión de dicho argumento chocaba, en nuestra opinión, con posterioridad a la reforma operada en el porcentaje de los citados recargos tras la Ley 25/1995, con la doctrina mantenida en este punto por el Tribunal Constitucional, el cual, como es sabido, negó que los referidos recargos pudieran ser considerados sanciones en sentido propio cuando la cuantía de aquéllos fuese moderada y entre ésta y la de las sanciones existiera una diferencia importante, de forma que dicha cuantía no alcanzase ni se aproximara al importe de las sanciones⁵⁹.

Ello se debe, como indicaron diversos autores, a que, a diferencia de una época anterior –en la cual el carácter sancionador de tales recargos era indiscutible dado el porcentaje al que éstos ascendían⁶⁰–, tras la Ley 25/1995 los mismos debían reputarse correctos desde la perspectiva constitucional indicada, pues dados los porcentajes fijados respecto de ellos –5, 10, 15 ó 20 por 100, según los casos (art. 61.3 LGT de 1963)– y su diferencia con el importe mínimo de las sanciones (50%), no resultaba posible atribuir a los referidos recargos una connotación sancionadora⁶¹. Dicha conclusión tiene, por lo demás, una innegable e inmediata repercusión en la regulación que, de esta cuestión, se efectúa en la nueva LGT, pues su artículo 27.2 ha venido a mantener la cuantía de los referidos recargos en los mismos porcentajes del 5, 10, 15 ó 20 por 100, por lo que su naturaleza sancionadora debe quedar también descartada a tenor de la diferencia cuantitativa existente entre aquéllos y las sanciones recogidas en dicho texto legal⁶².

No obstante lo anterior, y pese a ello, un sector de la doctrina vino a sostener que los citados recargos no debían integrar el contenido de la deuda exigible a los responsables, habiendo esgrimido, en defensa de su tesis, *dos argumentos* de indudable valor: primero, que resultaba

⁵⁸ GUERRA REGUERA, M.: *Garantías personales del crédito tributario*, *op. cit.*, pág. 125.

⁵⁹ Sentencias 164/1995, de 13 de noviembre (*Normacef Fiscal*, NFJ003741), 198/1995, de 21 de diciembre (*Normacef Fiscal*, NFJ006456), 276/2000, de 16 de noviembre (*Normacef Fiscal*, NFJ009503) y 291/2000, de 30 de noviembre (*Normacef Fiscal*, NFJ010684).

⁶⁰ Hacemos alusión, con ello, a los recargos del 50 por 100 y del 100 por 100 del artículo 61.2 de la LGT de 1963 en la redacción otorgada a este precepto por la disposición adicional decimocuarta de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF, recargos cuya naturaleza sancionadora fue puesta de relieve por el Tribunal Constitucional en sus ya citadas Sentencias 276/2000 (*Normacef Fiscal*, NFJ009503) y 291/2000 (*Normacef Fiscal*, NFJ010684).

⁶¹ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 14.ª ed., *op. cit.*, pág. 431; GONZÁLEZ ORTIZ, D.: «La figura del responsable tributario en el Derecho español: concepto, naturaleza jurídica y fundamento», *op. cit.*, pág. 92.

⁶² Basta para comprobar la veracidad de tal afirmación con acudir a lo dispuesto en los artículos 191, 192 y 193 de la nueva LGT, preceptos estos que establecen, para los casos allí previstos y siempre que la infracción correspondiente se califique como *leve*, una multa pecuniaria proporcional del 50 por 100. No obstante, aunque la afirmación efectuada en el texto pueda mantenerse con carácter general, estimamos que quizás podrían plantearse problemas en este punto cuando nos encontremos ante las denominadas actas con acuerdo (a las que se refiere el art. 155 de la nueva LGT), dado que el artículo 188.1 de dicho texto legal dispone, en relación con estas hipótesis, que el importe de las sanciones pecuniarias impuestas se reduzca en un 50 por 100, lo cual determina, en resumidas cuentas, que la sanción se elevará, en estas situaciones, a un porcentaje del 25 por 100, el cual guarda, como es obvio, una evidente proximidad cuantitativa con el recargo del 20 por 100 establecido para los casos en que la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa, de modo espontáneo, una vez transcurridos más de 12 meses desde la finalización del plazo establecido a tal efecto.

completamente impropio y contradictorio con el esquema de la responsabilidad deducible del ordenamiento jurídico entonces vigente la exigencia de un recargo conectado con las peculiaridades de la excusa absolutoria en el Derecho tributario sancionador ⁶³; y segundo, porque de requerirse al responsable el pago de dichos recargos se producía la paradoja de que si el deudor principal no declaraba ni pagaba incurría en una sanción no exigible al responsable, mientras que éste tenía que hacer frente a aquellos recargos si el mencionado deudor declaraba espontáneamente fuera de plazo pero no efectuaba el ingreso ⁶⁴. Así pues, existía, a nuestro juicio, una base argumentativa sólida que permitía concluir que los responsables no debían hacer frente a las cantidades correspondientes a los recargos previstos en el artículo 61.3 de la LGT de 1963, y ello –insistimos– pese a que una interpretación literal del artículo 37.3 de dicha ley nos conducía a la solución opuesta.

Pasando ya al examen de la cuestión debatida en sede de la nueva LGT, debe recordarse, una vez más, que el artículo 41.3 de la misma indica, en su inciso inicial, que «La responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida (al deudor principal) en período voluntario». Atendiendo a dicha previsión, y ateniéndonos en exclusiva a los términos de la misma, la conclusión que en un principio se alcanza con relación al problema que nos ocupa no puede ser otra que entender que los recargos a los que venimos haciendo mención quedan incluidos en el ámbito de la deuda exigible a los responsables; ello se debe, como acertadamente ha señalado ROZAS VALDÉS, a que este tipo de recargos, en cuanto están llamados a ser satisfechos en período voluntario –esto es, antes de que se inicien actuaciones ejecutivas–, forman parte de la deuda exigida en el mismo, por lo que, en consecuencia, podría llegar a derivarse la respectiva acción encaminada a su ingreso contra los responsables de la deuda ⁶⁵.

Sin embargo, y pese a que la expuesta es la solución que se deriva del tenor literal de la ley, somos de la opinión de que tales recargos no deberán tampoco formar parte de las cantidades requeridas a los responsables, y ello por las mismas razones que se esgrimieron, con idéntico fin, durante la vigencia de la normativa precedente (art. 61.3 LGT de 1963), las cuales han sido expuestas dos párrafos más atrás, esto es: la incoherencia que supone, dado el esquema de la responsabilidad derivado de nuestro ordenamiento, exigir un recargo conectado con la excusa absolutoria propia del Derecho tributario sancionador, así como las situaciones paradójicas a las que conduciría tal exigencia, las cuales se ponen de inmediato de manifiesto con ocasión del examen de ciertos supuestos específicos de responsabilidad contemplados en la nueva LGT.

⁶³ Dicho argumento corresponde a DE LA HUCHA CELADOR, F.: «Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho tributario (y II)», *op. cit.*, pág. 333.

⁶⁴ Habiéndose pronunciado en este sentido PALAO TABOADA, C.: «Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria (III)», *op. cit.*, pág. 8.

⁶⁵ ROZAS VALDÉS, J.A.: «Sucesores y responsables en el Proyecto de la Ley General Tributaria», *op. cit.*, pág. 29. Idéntica opinión comparte BLÁZQUEZ LIDOY, A.: «Novedades de la Ley General Tributaria 58/2003 en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión», *op. cit.*, pág. 7. Por su parte, ARIAS ABELLÁN [«El régimen jurídico del responsable en la nueva Ley General Tributaria», *op. cit.*, pág. 499] recuerda a este respecto que los responsables responden, de conformidad con el artículo 41.3 de la nueva LGT, de la *totalidad* de la deuda tributaria, comprendiendo dicho término todos los componentes de dicha deuda recogidos en los apartados primero y segundo del artículo 58 de la nueva LGT.

A este respecto, y si nos centramos en la hipótesis de responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas en los supuestos de cese de actividades de las mismas [art. 43.1 b) nueva LGT], se observa cómo la extensión de dicha responsabilidad no alcanza, en estos casos, a las sanciones. De acuerdo con ello, si una persona jurídica que cesa en sus actividades no hubiese efectuado en su momento, y en el plazo establecido a tal fin, la correspondiente declaración y pago (p.ej., del IS), cabría la imposición de una sanción que, como es obvio, no resulta exigible en modo alguno a los referidos administradores a través de la susodicha responsabilidad (pues la misma no se extiende a aquélla); en cambio, si esa persona jurídica hubiera procedido a declarar de modo espontáneo y fuera de plazo pero sin efectuar el ingreso respectivo, dichos administradores sí deberían hacer frente –en términos de estricta legalidad– a los recargos derivados de tal proceder, produciéndose, de este modo, la paradoja a la que hemos aludido, ya que comparando ambas situaciones se comprueba que los responsables (los administradores) responden de una cantidad menor en aquel caso en que la conducta del deudor principal (la persona jurídica) resulta más grave, circunstancia esta que hace que nos ratifiquemos en la opinión ya expresada anteriormente en el sentido de excluir los referidos recargos de la deuda exigida a los responsables.

III. LAS SANCIONES

Una vez llevado a cabo en las páginas precedentes el examen de los diversos componentes de la deuda tributaria que integran el contenido de la deuda exigible a los responsables, debemos concluir el presente estudio, de conformidad con el esquema expositivo indicado en su momento, abordando la cuestión de las *sanciones*, concepto este que ha sido, sin lugar a dudas, el que mayor controversia ha levantado entre la doctrina y la jurisprudencia a la hora de determinar su posible exigencia en sede de responsabilidad. Ello es lógico, pues dejando a un lado la indiscutible importancia del referido elemento, resulta obvio que el mismo presenta unas características propias y singulares al derivar, en último extremo, del ejercicio de una de las manifestaciones del *ius puniendi*, el cual se rige por sus reglas propias y específicas, lo que explica –y justifica– la exclusión de las sanciones del concepto de deuda tributaria definido en el artículo 58 de la nueva LGT.

Y es precisamente esta última circunstancia la que, en un principio, podría llevar a concluir, a la vista del apartado primero del artículo 41 de la citada ley, que las sanciones quedan legalmente excluidas del ámbito de la deuda exigible a quienes ostentan la condición de responsables, pues no debe olvidarse que dicho precepto proclama que «La ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la *deuda tributaria*...»⁶⁶, expresión esta en la que, como acabamos de apuntar, no tienen cabida en la actualidad las sanciones. Empero, dicha conclusión no resulta, en modo alguno, definitiva, pues no cabe olvidar que el precepto arriba citado efectúa con posterioridad una importante precisión al proclamar, en su apartado cuarto, que «La responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra ley se establezcan». Ello obliga a analizar con

⁶⁶ La cursiva es nuestra.

detalle la cuestión objeto de examen, para lo cual efectuaremos también, con carácter previo, un recorrido por los antecedentes normativos en la materia, los cuales, como tendremos ocasión de comprobar, resultan asimismo fundamentales para comprender el problema planteado, arrojando luz sobre el mismo.

A este respecto, conviene recordar, una vez más, que el texto del artículo 37.1 de la LGT de 1963, con anterioridad a la reforma operada en la misma por obra de la Ley 25/1995, era el siguiente: «La ley podrá declarar responsables de la *deuda tributaria*, junto a los sujetos pasivos o deudores principales, a otras personas, solidaria o subsidiariamente»⁶⁷. Por su parte, también el RGR de 1990 vino a establecer, en sus artículos 12.2 y 14.3, sendas previsiones en esta materia. En este sentido, y por lo que respecta a los responsables solidarios, indicaba el primero de los preceptos citados que «La responsabilidad solidaria alcanza a la *totalidad del importe exigido al deudor principal por todos los componentes de la deuda tributaria mencionados en el artículo 58 de la LGT y, en su caso, por las costas del procedimiento de apremio*»⁶⁸; por su parte, y ya en lo que concierne a los responsables subsidiarios, disponía el segundo de los referidos preceptos que «La responsabilidad subsidiaria, salvo que una norma especial disponga otra cosa, se extiende a la *deuda tributaria inicialmente liquidada y notificada al deudor principal en período voluntario. La responsabilidad subsidiaria no alcanza a las sanciones pecuniarias impuestas al deudor principal, salvo cuando aquélla resulte de la participación del responsable en una infracción tributaria*»⁶⁹.

De conformidad con las previsiones transcritas, y dado el tenor literal de las mismas, es evidente que en aquel instante resultaba posible defender que los responsables podían llegar a hacer frente a la cuantía de las sanciones⁷⁰, si bien a partir del precitado RGR y en lo que atañe a los responsables subsidiarios vino a exigirse expresamente, con buen criterio, su participación en el ilícito tributario origen de aquéllas, circunstancia que no sucedía, en cambio, con la responsabilidad solidaria, lo cual dio lugar a no pocas críticas entre la doctrina por considerar que no resultaba razonable, desde la perspectiva del principio de personalidad de la pena, que las sanciones resultasen *siempre* exigibles a los responsables solidarios, esto es, con total independencia de que su responsabilidad derivase de actuaciones lícitas o ilícitas⁷¹.

⁶⁷ La cursiva es nuestra

⁶⁸ La cursiva es nuestra.

⁶⁹ La cursiva es nuestra.

⁷⁰ En este sentido se pronunció PALAO TABOADA [«Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria (III)», *op. cit.*, pág. 6], quien, tomando como base lo dispuesto en el entonces artículo 37.1 de la LGT de 1963 y dado que de conformidad con el mismo los responsables lo eran «de la deuda tributaria», afirmó que, a tenor lo previsto en el artículo 58 de aquella ley, era posible mantener que la responsabilidad abarcara incluso a las sanciones. En idéntica línea se pronunciaron asimismo nuestros tribunales, siendo buena muestra de ello, entre otras, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de diciembre de 2002 (FJ 5.º).

⁷¹ Dicha opinión ha sido compartida por un importante sector de nuestra doctrina, pudiendo verse un compendio de la misma en el trabajo de DELGADO GARCÍA, A.M.ª: «El alcance de la responsabilidad tributaria: una cuestión abierta», *op. cit.*, págs. 219 y 222.

Por otra parte, y ya con carácter general, la posibilidad arriba descrita fue también criticada por un sector minoritario, aunque significativo, de nuestros autores por entender que la exigencia de las referidas sanciones, *vía responsabilidad tributaria*, no era factible ni siquiera en aquellas hipótesis en que los responsables ostentasen tal condición por razón de sus propios actos u omisiones ilícitas, debiendo penalizarse la colaboración en la comisión de las infracciones a través de una sanción pecuniaria específica e independiente, esto es, exigida absolutamente al margen del juego de la responsabilidad y atendiendo, en exclusiva, a su condición de sujeto infractor ⁷².

A nuestro juicio, es indudable que la opción propugnada en aquel momento por este sector doctrinal resultaba ser la más correcta desde una perspectiva jurídica, pues, además de que permitía respetar en su plenitud las exigencias derivadas de ciertos principios fundamentales en la materia (como los de personalidad, proporcionalidad y culpabilidad), ello habría evitado uno de los principales defectos que, desde hace tiempo, viene achacándose –no sin razón– al instituto de la responsabilidad, esto es, que el mismo resulte instrumentado al servicio de las infracciones tributarias. No obstante ello, es indudable que la opción propugnada por los referidos autores tropezaba, de manera frontal, con el esquema normativo diseñado, en sede de infracciones y sanciones, por la LGT de 1963, dado que el apartado tercero de su artículo 77 no incluía a los responsables entre los sujetos infractores *autónomos* ⁷³, siendo precisamente su consideración como tales responsables la única medida sancionadora que, salvo puntuales excepciones ⁷⁴, establecía dicha ley en relación con quienes, distintos del sujeto pasivo o del retenedor, hubiesen participado en la comisión de infracciones tributarias ⁷⁵.

Sea como fuere, la situación que acaba de ser descrita no sufrió alteración alguna hasta la aprobación de la Ley 25/1995, norma legal que vino a modificar la redacción del apartado tercero del artículo 37 de la LGT de 1963, el cual paso a disponer que «La responsabilidad alcanzará a la tota-

⁷² CALVO ORTEGA, R.: «La responsabilidad tributaria subsidiaria», *op. cit.*, pág. 140 y nota 24 y «La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos», *HPE*, n.º 5 (1970), pág. 59; CLAVIO HERNÁNDEZ, F.: *Proyecto de Ley de Represión del Fraude Fiscal*, Informes, IEE, Madrid, 1984, pág. 15; MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: *Los responsables tributarios*, *op. cit.*, págs. 162 y 190.

⁷³ DE LA HUCHA CELADOR, F.: «Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en el Reglamento General de Recaudación de 1990: II. La responsabilidad subsidiaria», *op. cit.*, pág. 61; PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A.: *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*, *op. cit.*, pág. 99; HERRERA MOLINA, P.M.: «Coautoría y participación en las infracciones tributarias y responsabilidad tributaria por actos ilícitos», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, n.º 152 (1995), pág. 17.

⁷⁴ Hacemos alusión con ello a las previsiones recogidas en los artículos 78.1 y 82.3 de la LGT de 1963, pues así como el primero de tales preceptos permitía entender que el responsable podía realizar determinados tipos de –las entonces denominadas– infracciones simples, el segundo tomaba en consideración, en los casos de comisión de infracciones graves, la posible conformidad del mismo a efectos de reducir el importe de la sanción en un 30 por 100.

⁷⁵ DE LA HUCHA CELADOR, F.: «Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en el Reglamento General de Recaudación de 1990: II. La responsabilidad subsidiaria», *op. cit.*, pág. 61. Dicha circunstancia fue incluso reconocida por CALVO ORTEGA [«La responsabilidad tributaria subsidiaria», *op. cit.*, págs. 135 (nota 6) y 160-161 y «La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos», *op. cit.*, pág. 59 (nota 67)], quien, pese a mantener como criterio general en esta materia el consistente en la imposición de una sanción independiente y autónoma al responsable que hubiese colaborado en la comisión de una infracción, entendió que dicha regla debía excepcionarse en las hipótesis contempladas en los artículos 38 y 40.1 de la LGT de 1963.

lidad de la deuda tributaria, *con excepción de las sanciones*»⁷⁶, inciso este último que vino a reproducir, quizás si cabe con mayor intensidad, la discusión existente acerca de la posible exigibilidad de las sanciones a quienes ostentaban la condición de responsables. Ello es lógico, pues resulta evidente que si se otorgaba a dicha previsión una eficacia derogatoria *plena y absoluta*, la conclusión a la que debía llegarse, en lo que concierne a la cuestión examinada en estas líneas, era radicalmente opuesta a la alcanzada hasta este instante.

Y cierto es que ni la doctrina ni nuestros tribunales permanecieron al margen de dicha polémica, la cual tuvo un especial y particular reflejo a raíz de la contraposición de la previsión arriba transcrita con otras disposiciones contenidas en el seno de la propia LGT de 1963 y, más en concreto, con sus artículos 38.1 y 40.1 (párrafo primero), preceptos que, respectivamente, disponían que «Responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria» y «Serán responsables subsidiariamente de las infracciones tributarias simples y de la totalidad de la deuda tributaria en los casos de infracciones tributarias cometidas por las personas jurídicas, los administradores de las mismas que no realizaren los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, consintieren el incumplimiento por quienes de ellos dependan o adoptaren acuerdos que hicieran posible tales infracciones».

En este sentido, buena prueba de la polémica suscitada en este punto la constituye el hecho de que el propio Tribunal Supremo se ocupase, en su momento, de abordar esta problemática, pues no en vano dicho órgano jurisdiccional vino a examinar la hipotética colisión existente, en materia de sanciones, entre las previsiones recogidas al respecto en los artículos 37.3 y 38.1 de la LGT de 1963. En concreto, fue en su Sentencia de 30 de enero de 1999 cuando dicho Tribunal, tras reconocer que era posible sostener, desde la perspectiva del principio de personalidad de la pena o sanción, la exigencia de las sanciones a los responsables que hubiesen participado en los hechos objeto de las mismas, vino sin embargo a concluir (FJ 5.º) que «tras la reforma introducida en el artículo 37 de la LGT por la Ley 25/1995, de 20 de julio, (...) la responsabilidad *no puede extenderse a las sanciones*»⁷⁷.

De este modo, el Tribunal Supremo vino a otorgar un *valor absoluto* –y, en consecuencia, una *eficacia derogatoria plena*– a la previsión contenida en el artículo 37.3, conclusión esta que a nuestro juicio, como de inmediato veremos, resultaba equivocada, pero que cerraba el paso a la exigibilidad de las sanciones a los responsables incluso en aquellos supuestos en que éstos hubieran participado en la comisión de la infracción de la que aquéllas derivaban. Precisamente por ello resulta en principio lógico que, con posterioridad a la mencionada Sentencia del Tribunal Supremo y siguiendo idéntico razonamiento, un sector de nuestros tribunales viniese a estimar, tras la reforma de la Ley 25/1995, que la responsabilidad subsidiaria por infracciones recogida en artículo 40.1, párrafo

⁷⁶ La cursiva es nuestra.

⁷⁷ La cursiva es nuestra.

primero, de la LGT en relación con los administradores de las personas jurídicas no incluía las sanciones impuestas a estas últimas, al impedirlo el susodicho artículo 37.3 de aquélla ⁷⁸, tesis que fue también defendida desde el ámbito doctrinal ⁷⁹.

No obstante lo anterior, dicha tesis no fue compartida, en modo alguno, por la Administración tributaria, constituyendo el mejor ejemplo de ello el contenido de la Instrucción del Departamento de Recaudación de la AEAT de 2 de noviembre de 1995, la cual entendió que en los casos de participación en la comisión de una infracción sí resultaba posible la exigencia a los responsables de las sanciones impuestas, y ello no sólo por ser una consecuencia directa de la traslación al ámbito del Derecho administrativo sancionador de los principios penales de personalidad y culpabilidad, sino también por la circunstancia de que el legislador, a pesar de la modificación operada en el seno del artículo 37 de la LGT de 1963 en materia de sanciones por obra de la Ley 25/1995, había optado por mantener inalterado el contenido de los artículos 38.1 y 40.1 de la citada LGT y, en consecuencia, el régimen de responsabilidad establecido en dichos preceptos. Dicho argumento fue, por lo demás, ratificado tanto por el TEAC como por nuestros tribunales en diversos pronunciamientos, los cuales vinieron a negar también la pretendida eficacia derogatoria del artículo 37.3 sobre la base de que los dos preceptos en cuestión era específicos y singulares respecto del citado artículo 37 y que de entenderse que tenía lugar la referida derogación el artículo 40.1 de la LGT venía a quedar, en gran parte, vacío de contenido ⁸⁰.

⁷⁸ Sentencias de la Audiencia Nacional de 8 de febrero de 2001 (FJ 6.º, *Normacef Fiscal*, NFJ010581), 6 de febrero de 2001 (FJ 2.º) y 25 de enero de 2001 (FJ 5.º) y de los Tribunales Superiores de Justicia de la Comunidad Valenciana de 20 de marzo de 2003 (FJ 2.º), 5 de diciembre de 2002 (FJ 4.º) y 29 de junio de 2001 (FJ 6.º), Andalucía (Granada) de 7 de enero de 2003 (FJ 3.º) y 23 de diciembre de 2002 (FJ 4.º), La Rioja de 13 de febrero de 2001 (FJ 2.º) y Murcia de 22 de octubre de 2003 (FJ 3.º), 23 de enero de 2002 (FJ 3.º, *Normacef Fiscal*, NFJ015449), 24 de enero de 2001 (FJ 5.º) y 13 de julio de 1998 (FJ 5.º). Así, señalaba esta última Sentencia que «Por último, difícilmente se compadece la exigencia de responsabilidad por las sanciones a los administradores, establecida por los preceptos reseñados, teniendo en cuenta la nueva redacción dada al artículo 37.3 de la LGT por la Ley 25/1995, según el cual puede responsabilizarse de la deuda tributaria no sólo a los sujetos pasivos o deudores principales, sino también a otras personas, solidaria o subsidiariamente, y ello porque el número 3 establece que la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria, *con excepción de las sanciones*, lo que supondría la exoneración de responsabilidad respecto de las mismas».

⁷⁹ En esta línea se pronunció, entre otros, CAYÓN GALIARDO [«Presentación» al n.º 46 (1999) de la *RTT*, págs. 14-15], afirmando a este respecto que mientras que el artículo 38.1 de la LGT describía una serie de conductas activas dirigidas a la comisión de la infracción, el párrafo primero del artículo 40.1 de la misma contemplaba determinadas conductas pasivas imputables al administrador, por lo que carecía de lógica que en este último supuesto se exigieran las sanciones al citado órgano directivo cuando en los casos previstos en el referido artículo 38.1 no sucedía así. Por lo demás, la conclusión expuesta en el texto resultaba asimismo coherente si se tiene en cuenta que, en aquellos instantes, la inmensa mayoría de nuestros autores [PÉREZ ROYO, F.: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, *op. cit.*, pág. 297; ZORNOZA PÉREZ, J.J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, Civitas, Madrid, 1992, pág. 197; GONZÁLEZ ORTIZ, D.: «Responsabilidad tributaria y sanciones», *RJTr*, n.º 9 (1999), pág. 25; GUERRA REGUERA, M.: *Garantías personales del crédito tributario*, *op. cit.*, pág. 162] sostuvieron, con acierto, que la responsabilidad de los administradores a la que venimos haciendo mención se situaba en una *relación de especialidad* respecto de la contemplada en el artículo 38.1 de la LGT de 1963.

⁸⁰ Sentencias de la Audiencia Nacional de 16 de enero de 2003 (FJ 4.º), 12 de abril de 2002 (FJ 4.º) y 28 de enero de 2002 (FJ 5.º), 12 de junio de 2001 (FJ 3.º) y 8 de febrero de 2001 (FJ 5.º, *Normacef Fiscal*, NFJ010581) y del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 13 de febrero de 2004 (FJ 7.º), así como Resoluciones del TEAC de 26 de abril de 2001 (FJ 7.º), 22 de marzo de 2001 (FJ 3.º, *Normacef Fiscal*, NFJ013396), 5 de octubre de 2000 (FJ 5.º), 15 de enero de 1999 (FJ 7.º, *Normacef Fiscal*, NFJ008695), 3 de diciembre de 1998 (FJ 10.º, *Normacef Fiscal*, NFJ007431), 9 de septiembre de 1998 (FJ 4.º), 28 de abril de 1998 (FJ 2.º) y 12 de febrero de 1998 (FJ 4.º, *Normacef Fiscal*, NFJ006741).

A nuestro entender, la clave para la resolución del problema suscitado en orden el otorgamiento de una pretendida eficacia derogatoria a la previsión del artículo 37.3 de la LGT de 1963 radicaba en determinar si efectivamente el contenido de dicho precepto entraba en colisión frontal con los artículos 38.1 y 40.1, párrafo primero, de dicha ley, pues de confirmarse la existencia de la referida confrontación es obvio que los argumentos expuestos en el párrafo precedente no podían ser admitidos. Ello se debe, como bien advirtieron diversos autores, a que la aceptación de tales argumentos hubiera supuesto desconocer el sentido y eficacia del instituto de la *derogación tácita*, de la cual son características inherentes que el precepto que se deroga continúe recogido en un texto normativo y que el mismo devenga total o parcialmente inoperante ⁸¹. Es más, tampoco cabría alegar el argumento de la *especialidad* de los referidos artículos 38.1 y 40.1, párrafo primero, ya que de admitirse el mismo (negando la eficacia derogatoria del artículo 37.3 –precepto general y posterior–), siempre que la norma de carácter general fuera contraria al precepto hasta entonces vigente podría aducirse que este último contenía un mandato específico o singular respecto a lo previsto en la nueva normativa ⁸².

Así pues, resultaba imprescindible, al objeto de adoptar una tesis razonada acerca del problema debatido, resolver, con carácter previo, la interrogante acerca de la posible confrontación entre los preceptos arriba mencionados, cuestión esta que –entendemos– debía recibir una *respuesta negativa*, y ello no sólo por razones tales como el hecho de la inexistencia, en el seno de la LGT de 1963, de una sanción específica y autónoma respecto de los responsables que hubiesen participado en la comisión de una infracción tributaria o la circunstancia de que la Ley 25/1995 no hubiese alterado el texto de los referidos artículos 38.1 y 40.1, párrafo primero, de la mencionada LGT, sino también por otras de un evidente calado y trascendencia como son, por un lado, la *especial naturaleza* que presentaban las hipótesis de responsabilidad reguladas en los dos últimos preceptos mencionados y, por otro, el *iter* seguido por el tantas veces citado artículo 37.3 durante la *tramitación legislativa* de la susodicha Ley 25/1995.

En este sentido, y comenzando por la cuestión de la naturaleza, es evidente que en los supuestos regulados por los artículos 38.1 y 40.1, párrafo primero, de la LGT de 1963 nos encontrábamos ante *dos hipótesis de responsabilidad por infracciones tributarias*, institución esta última que, como acertadamente ha puesto de relieve nuestra doctrina, es algo distinta de la responsabilidad tributaria en cuanto mecanismo de garantía ⁸³. En este sentido, fueron particularmente reveladoras las reflexiones efectuadas por DE LA HUCHA CELADOR cuando, en relación con este tema, vino a sostener –a nuestro juicio, con acierto– que «La responsabilidad por infracción es irreductible a los esquemas

⁸¹ CAYÓN GALIARDO, A.: «Presentación», *op. cit.*, pág. 13-14; GONZÁLEZ ORTIZ, D.: «Responsabilidad tributaria y sanciones», *op. cit.*, págs. 27-28.

⁸² Véanse los autores citados en la nota precedente.

⁸³ PALAO TABOADA, C.: «Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria (III)», *op. cit.*, pág. 9; DE LA HUCHA CELADOR, F.: «Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho tributario (y II)», *op. cit.*, pág. 345; SÁNCHEZ GALIANA, J.A.: «El responsable», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Vol. I, IEF, Madrid, 1991, pág. 664; ARIAS ABELLÁN, M.ª D.: «Artículo 37», *op. cit.*, pág. 56; PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario*, *op. cit.*, pág. 156; MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: *Los responsables tributarios*, *op. cit.*, págs. 123 y 125.

de la responsabilidad de la LGT encontrando, por el contrario, explicación desde las consecuencias y efectos de la diferenciación entre autor y responsable en el marco del Derecho sancionador; ello supone –concluía dicho autor– que los intensos debates sobre la aplicación del artículo 37.3 en orden a la exclusión o no de las sanciones en el ámbito de la responsabilidad tributaria no son válidos para explicar la responsabilidad por infracciones, y ello por la sencilla razón de que –pese a la denominación– estamos en presencia de dos instituciones diferenciadas, no siendo posible aplicar los principios de la responsabilidad tributaria a la responsabilidad por infracciones tributarias»⁸⁴.

Advertido lo anterior, y tomando como base los esquemas del Derecho penal y del Derecho administrativo sancionador, el citado autor afirmaba asimismo que los artículos 38.1 y 40.1, párrafo primero, de la LGT de 1963, englobaban, bajo una única y misma expresión, *dos géneros diversos de responsabilidad*: por un lado, la «civil», en cuya virtud el responsable se veía obligado a reparar los daños y perjuicios derivados de la comisión de la infracción⁸⁵, para lo que se recurría, de manera instrumental, a los dictados del artículo 37 de dicha ley; y, por otro, la «punitiva» o «criminal», la cual comportaba, como efecto directo e inmediato, la sanción correspondiente y que no podía ser explicada desde el prisma de la responsabilidad tributaria *stricto sensu*⁸⁶. La conclusión que de todo ello se derivaba no era otra que la falta de operatividad, en estos supuestos, de la excepción proclamada, en materia de sanciones, por el referido artículo 37.3⁸⁷, negando así su presunta eficacia derogatoria.

Y a la misma conclusión se llegaba recurriendo al segundo de los argumentos arriba mencionados –esto es, el relativo al *iter* experimentado por el último precepto citado con ocasión de la *tramitación legislativa* de la Ley 25/1995–, el cual indicaba, en sede de Proyecto de Ley, que «La responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria, con excepción de las sanciones pecuniarias, *salvo precepto legal en contrario*»⁸⁸, redacción esta que, con posterioridad, sería modificada a raíz del Dictamen de la Comisión de Economía, Hacienda y Comercio, trámite tras el cual el susodicho artículo 37.3 quedó redactado en su versión definitiva al suprimirse el inciso «salvo precepto legal en contrario».

Dicha supresión sirvió de argumento a un importante sector de nuestra doctrina para defender la eficacia derogatoria plena y absoluta de la previsión normativa contenida, en sede del citado precepto, en lo concerniente a las sanciones, habiéndose afirmado a este respecto que la misma podía «desvelar la intención de la ley de no salvar de la nueva modificación ninguno de los supuestos (de

⁸⁴ DE LA HUCHA CELADOR, F.: «Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho tributario (y II)», *op. cit.*, págs. 344-345.

⁸⁵ Los cuales se constreñían, en los casos de las denominadas infracciones tributarias graves, a las obligaciones tributarias del autor de la infracción.

⁸⁶ DE LA HUCHA CELADOR, F.: «Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho tributario (y II)», *op. cit.*, pág. 344. Una opinión semejante sostuvo PALAO TABOADA, C.: «Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria (III)», *op. cit.*, págs. 9-10.

⁸⁷ DE LA HUCHA CELADOR, F.: «Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho tributario (y II)», *op. cit.*, págs. 342-343; PALAO TABOADA, C.: «Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria (III)», *op. cit.*, pág. 10.

⁸⁸ La cursiva es nuestra.

responsabilidad) contemplados anteriormente»⁸⁹, interpretación que, de admitirse como válida, hubiera venido a confirmar la tesis que otorgaba a dicho precepto la ya reseñada eficacia derogatoria. Sin embargo, un examen más profundo de la tramitación legislativa de la ley arriba citada –y, más en concreto, la lectura del contenido del Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados– pone de inmediato de relieve que el objetivo perseguido por el legislador al eliminar el inciso en cuestión no fue el arriba indicado, sino otro bien distinto que, a nuestro entender, resulta trascendental a la hora de solventar, de un modo definitivo, la cuestión objeto de debate.

A este respecto, y si se acude al citado Diario de Sesiones, se comprueba cómo la supresión del inciso «salvo precepto en contrario» se justificó sobre la base de que el mismo no era claro desde la perspectiva constitucional, dado que ninguna norma podía quebrar el principio de personalidad o culpabilidad de la infracción penal o tributaria y de la sanción correlativa⁹⁰. En consecuencia, y con base en lo anterior, queda sin duda demostrado que el fin último perseguido con la desaparición de dicho inciso no fue otro que el de conseguir el adecuado respeto de los citados principios⁹¹, lo cual, como acertadamente pusieron de relieve algunos autores de nuestra doctrina, permitía efectuar una interpretación del artículo 37.3 de la LGT de 1963 que demostraba la *ausencia de una confrontación* con lo establecido en los artículos 38.1 y 40.1, párrafo primero, de dicho texto legal.

De acuerdo con dicha interpretación, el único objetivo de la previsión contenida en esta materia en el artículo 37.3 –objetivo, por otra parte, lógico y coherente– fue, en exclusiva, el de impedir que quienes ostentaran la condición de responsables viniesen a garantizar el pago de las sanciones impuestas como consecuencia de la realización de una infracción tributaria cuando aquéllos *no hubieran participado materialmente* en la misma⁹². De conformidad con la citada interpretación, es obvio

⁸⁹ CAYÓN GALIARDO, A.: «Presentación», *op. cit.*, pág. 14. En idéntico sentido se pronunciaron MARCOS SÁNCHEZ, T.: «Responsabilidad de los administradores de entidades en materia tributaria», en *La responsabilidad de los administradores de las sociedades de capital*, Tecnos, Madrid, 1999, pág. 211, y MARTÍN JIMÉNEZ, F.J.: «La responsabilidad tributaria en la Ley General Tributaria: supuestos», *RIF*, n.º 42 (2000), pág. 36 (nota 78). Dicha interpretación fue también apuntada como posible por PÉREZ ROYO y AGUALLO AVILÉS (*Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*, *op. cit.*, pág. 98) y por GUERRA REGUERA (*Garantías personales del crédito tributario*, *op. cit.*, pág. 168), si bien todos estos autores optaron, en definitiva, por su desestimación.

⁹⁰ Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados (Comisiones) n.º 487/V Legislatura.

⁹¹ GONZÁLEZ GARCÍA, E. y LEJEUNE VALCÁRCCEL, E.: *Derecho Tributario I*, 2.ª ed., Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 2000, pág. 240. Dicha opinión no fue compartida sin embargo –a nuestro entender, de forma claramente errónea– por alguno de los tribunales que sostuvo la tesis de la eficacia derogatoria tácita del artículo 37.3 de la LGT de 1963 en lo relativo a la no extensión de la responsabilidad a las sanciones, siendo muestra de ello la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 24 de enero de 2001 (*Normacef Fiscal*, NFJ010516), en la cual se afirmaba, de manera expresa (FJ 5.º), que sobre la base del citado precepto «la responsabilidad tributaria no se podrá extender a las sanciones en ningún caso (...), esto es, con independencia de que la responsabilidad tributaria sobre las sanciones suponga vulneración o, por el contrario, sea respetuosa con el principio de personalidad de la sanción. Tal interpretación del artículo 37.3 LGT supone que dicho precepto *no es una proyección del principio de personalidad de la sanción...*» (la cursiva es nuestra).

⁹² PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A.: *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*, *op. cit.*, pág. 100; PALAO TABOADA, C.: «Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria (III)», *op. cit.*, pág. 10; CHECA GONZÁLEZ, C.: «Notas sobre la nueva regulación de los responsables tributarios en el anteproyecto de la LGT», *op. cit.*, pág. 29; GARCÍA NOVOA, C.: «El principio de personalidad en el ordenamiento sancionador tributario», en *Temas de Derecho Penal Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2000, págs. 48-49; GONZÁLEZ ORTIZ, D.: «Responsabilidad tributaria y sanciones», *op. cit.*, pág. 28. La idea expuesta en el texto ha sido reconocida, de forma expresa, por la Sentencia

que podía afirmarse asimismo que el citado precepto no venía a prohibir la exigencia de sanciones a los responsables *en todo caso y de modo absoluto*⁹³, lo que permitía admitir la plena vigencia y eficacia de ciertos preceptos –como los referidos artículos 38.1 y 40.1, párrafo primero, de la LGT de 1963– que extendían los efectos de la infracción (las sanciones) a aquellas personas que, distintas del sujeto infractor, hubiesen intervenido en su comisión⁹⁴, posibilidad que, por otra parte, encontraba incluso un respaldo implícito en el texto que presentaba algún otro precepto de la propia LGT⁹⁵ y que, sobre todo, resultaba plenamente respetuosa con los principios de personalidad y culpabilidad aludidos con anterioridad⁹⁶, aspecto este que, como veremos a continuación, tiene una importancia y significado vitales al objeto de llevar a cabo el examen –y crítica– de la regulación que, de la cuestión debatida en estas líneas, se efectúa en la nueva LGT.

del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 1 de abril de 2003, en la cual se indica (FJ 6.º) que lo que pretende evitar el referido artículo 37.3 es que «se establezcan supuestos de responsabilidad objetiva ajenos a todo principio de culpabilidad que se exige para las sanciones» (la cursiva es nuestra).

⁹³ Tal y como sostuvo, de modo incorrecto y equivocado, el Tribunal Supremo en su Sentencia de 30 de enero de 1999 y, ya con posterioridad, otros órganos jurisdiccionales inferiores como el Tribunal Superior de Justicia de Murcia, que, en sus Sentencias de 23 de enero de 2002 (FJ 3.º, *Normacef Fiscal*, NFJ015449) y 24 de enero de 2001 (FJ 5.º, *Normacef Fiscal*, NFJ010516), vino a señalar que el susodicho artículo 37.3 «en realidad es una *prohibición general y absoluta* de extender la responsabilidad tributaria sobre las sanciones imputadas a los deudores» (la cursiva es nuestra). Evidentemente, no es necesario llevar a cabo profundas reflexiones para demostrar lo endeble de dicha tesis, y ello porque resulta obvio que difícilmente la LGT de 1963 podía contener una prohibición de este tipo (esto es, absoluta y general) dada su naturaleza y rango normativo, pues dicha prohibición siempre podría ser desconocida por una ley posterior, proceder este del que constituyó un excelente ejemplo la previsión del artículo 87.Uno de la Ley del IVA, precepto cuya redacción fue objeto de modificación con ocasión de la Ley de Acompañamiento para el año 2003, pasando a disponer desde dicho momento que «Serán responsables solidarios de la deuda tributaria que corresponda satisfacer al sujeto pasivo los destinatarios de las operaciones que, mediante acción u omisión culposa o dolosa, eludan la correcta repercusión del Impuesto. A estos efectos, la responsabilidad *alcanzará a la sanción que pueda proceder*» (la cursiva es nuestra).

⁹⁴ Así lo entendieron también las Sentencias de la Audiencia Nacional de 12 de abril de 2002 (FJ 4.º) y 17 de septiembre de 2001 (FJ 3.º) y de los Tribunales Superiores de Justicia de Andalucía (Sevilla) de 14 de enero de 2003 (FJ 3.º), Asturias de 20 de julio de 2004 (FJ 7.º) y Extremadura de 22 de octubre de 2002 (FJ 2.º, *Normacef Fiscal*, NFJ013966), 29 de abril de 2002 (FJ 1.º), 13 de noviembre de 2001 (FJ 2.º) y 11 de marzo de 1998 (FJ 5.º, *Normacef Fiscal*, NFJ006407), afirmando esta última, con relación al supuesto de responsabilidad de los administradores recogido en el párrafo primero del artículo 40.1 de la LGT de 1963, que es cierto «que el artículo 37.3 de la LGT tras la modificación realizada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, excluye, con carácter general, a las sanciones, pero también lo es que el artículo 40.1 de la LGT ha permanecido sin variación alguna. La manera de conciliar ambos preceptos, desde nuestro punto de vista, pasa por entender que la responsabilidad no se extiende a las sanciones con carácter general, pero sí en supuestos concretos, uno de ellos es el caso que nos está ocupando, que es un supuesto de responsabilidad por infracción».

⁹⁵ Como su artículo 82.3, el cual establecía que «La cuantía de las sanciones por infracciones tributarias graves se reducirá en un 30 por 100 cuando el sujeto infractor o, en su caso, el *responsable*, manifiesten su conformidad con la propuesta de regularización que se les formule» (la cursiva es nuestra). A este respecto, PÉREZ ROYO y AGUALLO AVILÉS (*Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*, *op. cit.*, pág. 289) vinieron a señalar –a nuestro juicio, con acierto– que la mención que dicho precepto citado realizaba al responsable no constituía un *lapsus calami*, sino que resultaba completamente lógica en aquellos casos en que la responsabilidad se derivaba de la participación del mismo en la comisión de una infracción tributaria, ya que en estas situaciones, si las actuaciones en el procedimiento acababan siendo entabladas con dicho responsable, era éste quien tenía que mostrar su conformidad.

⁹⁶ En este sentido se pronunció asimismo, en lo que atañe al primero de los principios citados en el texto, GUERRA REGUERA [«Consideraciones en torno al artículo 38 de la Ley General Tributaria», *TrF*, n.º 105 (1999), pág. 49], afirmando que el principio de personalidad «debe implantarse a todos sus efectos en este ámbito, y no sólo para liberar del castigo a quien nada tenga que ver con la infracción, (sino) también para castigar eficazmente a todos aquellos que tengan que ver». Dicha tesis –que también comparte ORENA DOMÍNGUEZ [«La sucesión en la empresa y el principio de personalidad de la pena en el proyecto de la nueva Ley General Tributaria», *RJTr*, n.º 19 (2004), pág. 44]– se ha visto respaldada asimismo desde

Y a este fin, conviene volver a recordar que el artículo 41.4 de la nueva LGT dispone a este respecto que «La responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra ley se establezcan». De este modo, y en lo que a esta concreta materia concierne, el legislador ha venido a decantarse por una fórmula que se asemeja, en su contenido y efectos, a la que inicialmente aparecía recogida en este punto en el Proyecto de Ley que dio origen a la Ley 25/1995, pues no en vano, y como ya hemos tenido ocasión de indicar con anterioridad, el texto que se otorgaba al artículo 37.3 de la LGT de 1963 en sede de dicho proyecto era el siguiente: «La responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria, con excepción de las sanciones pecuniarias, salvo precepto legal en contrario».

Sin duda, el dato más relevante que presenta el referido artículo 41.4 (y que mayores problemas puede plantear) es, precisamente, la mención expresa a la posibilidad de excepcionar –obviamente, en virtud de ley– la que, al parecer, pretende ser la *regla general* en la materia, esto es, *la no exigibilidad de las sanciones a los responsables*⁹⁷. Con ello, el objetivo perseguido no es, a nuestro entender, legitimar al legislador futuro para que establezca, en su caso, nuevas hipótesis de responsabilidad cuya extensión alcance a las sanciones –cosa innecesaria, pues dado el rango normativo de la nueva LGT es evidente que tal posibilidad sería factible aunque no se hubiera establecido dicha cláusula de excepción⁹⁸–, sino, más bien, mantener la validez y eficacia de los supuestos de responsabilidad previstos en este sentido en la propia LGT (a los que ahora aludiremos), así como –y sobre todo– de los ya vigentes con anterioridad a la misma y recogidos en otros textos legales⁹⁹, evitando, de este modo, reproducir la problemática surgida acerca de esta cuestión tras la aprobación de la Ley 25/1995 y de la cual hemos dado cuenta en las páginas precedentes.

Siendo la arriba expuesta la previsión contenida en esta materia en sede de la nueva LGT, debemos analizar a continuación las consecuencias que pueden llegar a derivarse de la misma y su corrección o no desde la perspectiva constitucional, tarea para la cual nos centraremos en las hipótesis de responsabilidad contempladas en dicho texto legal cuya extensión abarca o incluye las sanciones, esto es, las contempladas en las letras a) y c) de su artículo 42.1 y en la letra a) de su artículo 43.1, comenzando nuestro examen por aquellos supuestos de responsabilidad relacionados con la comisión de infracciones tributarias.

la óptica jurisprudencial, existiendo diversos pronunciamientos [como la Resolución del TEAC de 22 de noviembre de 1996 (FJ 5.º), la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 25 de septiembre de 1998 (FJ 5.º) e, incluso, la propia Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 1999 (FJ 5.º)] que han reconocido la efectividad del principio de personalidad en el sentido que acaba de apuntarse.

⁹⁷ ARIAS ABELLÁN, M.ª D.: «El régimen jurídico del responsable en la nueva Ley General Tributaria», *op. cit.*, pág. 497.

⁹⁸ Recuérdese, en este sentido, que el antiguo artículo 37.3 de la LGT de 1963, en su redacción obra de la Ley 25/1995, ni siquiera contemplaba la posibilidad de excepcionar la regla contenida en el mismo en el sentido de que la responsabilidad no alcanzaba a las sanciones y, sin embargo, leyes posteriores a la citada vinieron a establecer hipótesis de responsabilidad en las cuales la misma abarcaba a las sanciones, habiéndose recogido un ejemplo de ello en la nota 93 del presente trabajo.

⁹⁹ Como, por ejemplo, el previsto en el ya citado artículo 87.Uno de la Ley del IVA, a cuyo tenor: «Serán responsables solidarios de la deuda tributaria que corresponda satisfacer al sujeto pasivo, los destinatarios de las operaciones que, mediante acción u omisión culposa o dolosa, eludan la correcta repercusión del Impuesto. A estos efectos, la responsabilidad alcanzará a la sanción que pueda proceder» (la cursiva es nuestra).

En este sentido, dispone el artículo 42.1 de la nueva LGT 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. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción». Por su parte, el artículo 43.1 de dicha norma legal establece 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».

Como de inmediato se comprueba a la vista de los preceptos citados, ninguna duda cabe de que el contenido de los dos supuestos de responsabilidad en ellos plasmados incluye las sanciones, circunstancia que resulta ratificada a tenor del contenido que presentan los apartados primero y segundo del artículo 182 de la nueva LGT ¹⁰⁰ y que, a nuestro entender, no presenta objeción alguna desde la estricta perspectiva constitucional, al haberse respetado, en ambos casos, los principios de culpabilidad y personalidad de la pena. Ello se debe, obviamente, a que la exigencia de las susodichas responsabilidades viene ligada, *de modo necesario* –pues así lo exige su presupuesto de hecho–, a la *participación o colaboración efectiva de los responsables*, a través de determinados comportamientos (dolosos o culposos, activos u omisivos), en la *comisión de una infracción tributaria*, lo que explica la referida inclusión de las sanciones entre las cantidades exigidas a los mismos ¹⁰¹.

Es más, entendemos que el hecho de que los responsables deban hacer frente a las sanciones en los supuestos de responsabilidad ahora descritos resulta coherente con la propia naturaleza de aquéllos, en la medida en que, como es sabido, nos encontramos ante *sendas hipótesis de responsabilidad derivadas de infracciones tributarias*. De ahí que, siguiendo el esquema dogmático ya apuntado en líneas anteriores, pueda afirmarse también, respecto de los artículos 42.1 a) y 43.1 a) de la nueva LGT, que dichos preceptos acogen, bajo una misma expresión, por un lado, una responsabilidad «civil», en cuya virtud los responsables deben reparar, cuando se produzcan, los daños derivados de la comisión de la infracción (reparación que deberá efectuarse en los términos previstos en el artículo 41.3 de dicha ley), y, por otro, la «punitiva» o «criminal», cuya *consecuencia inmediata* es la sanción ¹⁰², la cual –obsérvese– no sólo es exigida de manera expresa, sino también, y además,

¹⁰⁰ Los cuales disponen, respectivamente, que responderán (solidaria o subsidiariamente, según los casos) del pago de las sanciones tributarias las personas o entidades que se encuentren en los supuestos del párrafo a) del apartado 1 de los artículos 42 y 43 de la nueva LGT, en los términos establecidos en dichos artículos.

¹⁰¹ Habiéndose pronunciado ya en esta misma línea el *Informe de la Comisión para el estudio del borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 2003, pág. 24 y 72. Por su parte, la tesis recogida en el texto ha sido defendida asimismo por diversos autores de nuestra doctrina, pudiendo destacarse, entre otros, a CHECA GONZÁLEZ, C.: «Notas sobre la nueva regulación de los responsables tributarios en el anteproyecto de la Ley General Tributaria», *op. cit.* pág. 30, 38 y 44.

¹⁰² En este sentido, el esquema expuesto en el texto resulta prácticamente idéntico al previsto en materia de delitos contra la Hacienda Pública, disponiendo a este respecto el apartado primero de la disposición adicional 10.ª de la nueva LGT que «En los procedimientos por delito contra la Hacienda Pública, la responsabilidad civil comprenderá la totalidad de la deuda tributaria no ingresada, incluidos sus intereses de demora, y se exigirá por el procedimiento administrativo de apremio».

separadamente de la deuda tributaria [último inciso arts. 42.1 a) y 43.1 a) y apartados primero y segundo art. 182 nueva LGT], lo cual resulta acorde tanto con el hecho de que aquélla (la sanción) no forme parte integrante de ésta (la deuda tributaria), como con la circunstancia de la especial naturaleza de las responsabilidades derivadas de infracciones tributarias, y viene ratificar, a nuestro juicio, la tesis ahora expuesta en orden a la corrección de la exigibilidad de la sanción en estos casos.

Sea como fuere, es evidente que con las previsiones normativas contenidas en los preceptos arriba citados la nueva LGT viene a cerrar el polémico debate entablado a lo largo de las dos últimas décadas acerca de la posible exigencia, en los supuestos allí descritos, de las sanciones a los responsables. Ello se hace, además, adoptando una solución que resulta plenamente coherente desde las diversas perspectivas indicadas en los párrafos precedentes pero a la que, sin embargo, cabe seguir reprochando el *uso inapropiado* que se efectúa del instituto de la responsabilidad, el cual *continúa instrumentado al servicio de las infracciones tributarias*, adquiriendo, de este modo, una indudable *finalidad represiva* ajena a la esencia y naturaleza de dicha institución. De ahí que entendamos que se ha vuelto a perder, con ocasión de la nueva LGT, una gran oportunidad para configurar en estos supuestos a los responsables como *sujetos infractores autónomos*, estableciendo una sanción específica respecto de los mismos que penalice, de modo independiente, su participación o colaboración en la comisión de las referidas infracciones¹⁰³, opción esta que fue ya propugnada, hace más de 30 años, por SAINZ DE BUJANDA¹⁰⁴ y que ha sido defendida asimismo, con posterioridad, por un relevante y amplísimo sector de nuestra doctrina¹⁰⁵.

Pasando al examen de la hipótesis de responsabilidad contemplada en la letra c) del artículo 42.1 de la nueva LGT, conviene recordar que el referido precepto señala que «Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades: (...) c) Las que sucedan por

¹⁰³ Posibilidad esta que ya incluso el propio *Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria (primera versión)* (*op. cit.*, págs. 208-209) vino a calificar de *avanzada y deseable* para perfeccionar el régimen sancionador tributario, si bien el referido informe realizaba a continuación una serie de observaciones que desaconsejaban tal posibilidad, entre las cuales se encontraban, por ejemplo, la inadecuación de trasladar del ámbito penal al administrativo las diferentes formas de participación por la distinta gravedad de las conductas, las dificultades que se originarían en el seno del propio procedimiento sancionador en cuanto a la puesta de manifiesto del expediente con todos los datos del obligado tributario, los problemas que podrían aparecer en orden a la obtención de pruebas para la instrucción del procedimiento, así como el hecho de que los supuestos a los que se aplicarían estas formas de participación resultan muy limitados, pudiendo ser solucionados por la jurisprudencia sin necesidad de una regulación tan compleja como la propuesta.

¹⁰⁴ SAINZ DE BUJANDA, F.: «La responsabilidad tributaria en régimen de solidaridad», en *Hacienda y Derecho*, Vol. VI, IEP, Madrid, 1973, págs. 317-318.

¹⁰⁵ PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A.: *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*, *op. cit.*, pág. 99; ESCRIBANO LÓPEZ, F.: «Notas sobre la futura regulación de la responsabilidad tributaria», *op. cit.*, págs. 9-10; CALVO ORTEGA, R.: «Obligados tributarios», *op. cit.*, pág. 169; SIMÓN ACOSTA, E.: «La potestad sancionadora», en *La nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, pág. 716; CHECA GONZÁLEZ, C.: «Los responsables tributarios», *op. cit.*, pág. 149; DE LA HUCHA CELADOR, F.: «Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en el Reglamento General de Recaudación de 1990: II. La responsabilidad subsidiaria», *op. cit.*, pág. 61; HERRERA MOLINA, P.M.: «Coautoría y participación en las infracciones tributarias y responsabilidad tributaria por actos ilícitos», *op. cit.*, págs. 15-16; NAVARRO FAURE, A.: «Los supuestos de responsabilidad tributaria solidaria en el ordenamiento tributario español», *RDFHP*, núms. 225-226 (1993) pág. 624-625; PEÑA ALONSO, J.L. y CORCUERA TORRES, A.: *La reforma de la Ley General Tributaria*, McGraw-Hill, Madrid, 1995, pág. 23; GUERRA REGUERA, M.: *Garantías personales del crédito tributario*, *op. cit.*, págs. 143 y 168.

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».

Como puede verse, el precepto transcrito prevé, al igual que el artículo 182.1 de la nueva LGT ¹⁰⁶, la posibilidad de exigir a los sucesores arriba citados, en su calidad de responsables, las sanciones tributarias contraídas por el anterior titular de la explotación o actividad económica y derivadas de su ejercicio, si bien deberá tenerse en cuenta en estos casos lo previsto en el artículo 175.2 de dicho texto legal, a cuyo tenor: «El que pretenda adquirir la titularidad de explotaciones y actividades económicas y al objeto de limitar la responsabilidad solidaria contemplada en el párrafo c) del apartado 1 del artículo 42 de esta ley, tendrá derecho, previa la conformidad del titular actual, a solicitar de la Administración certificación detallada de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias derivadas de su ejercicio. La Administración tributaria deberá expedir dicha certificación en el plazo de tres meses desde la solicitud. En tal caso quedará la responsabilidad del adquirente limitada a las deudas, sanciones y responsabilidades contenidas en la misma. Si la certificación se expidiera sin mencionar deudas, sanciones o responsabilidades o no se facilitara en el plazo señalado, el solicitante quedará exento de la responsabilidad a la que se refiere dicho artículo».

Como de inmediato se deriva de la lectura conjunta de los anteriores preceptos, la exigibilidad de las sanciones a los sucesores (*inter vivos*) en la titularidad de la correspondiente explotación o actividad económica –cuestión esta que también originó una importante polémica durante la vigencia de la LGT de 1963 ¹⁰⁷– no resultará posible cuando, habiendo solicitado aquéllos la susodicha

¹⁰⁶ El cual establece que responderán solidariamente del pago de las sanciones tributarias las personas o entidades que se encuentren en el supuesto del párrafo c) del apartado 1 del artículo 42 de la nueva LGT, en los términos establecidos en dicho artículo.

¹⁰⁷ Buena prueba de ello fue la diferente respuesta que, desde la perspectiva jurisprudencial, se dio a la posibilidad de exigir las sanciones al sucesor con base en la previsión del artículo 72 de la LGT de 1963. En este sentido, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de marzo de 2000 (FJ 5.º) y las Resoluciones del TEAC de 25 de septiembre de 2003 (FJ 3.º, *Normacef Fiscal*, NFJ015633) y 24 de mayo de 2002 (FJ 5.º) se pronunciaron en sentido afirmativo, al estimar que, de conformidad con el artículo 58 de dicha ley, las sanciones constituían un elemento integrante de la deuda tributaria. Por su parte, en ese mismo sentido vino a pronunciarse el propio TEAC en sus Resoluciones de 12 de mayo de 2000 (FJ 8.º) y 7 de septiembre de ese mismo año (FJ 7.º), si bien en estas ocasiones por entender que la exigencia de la sanción era una consecuencia de la continuidad en una actividad económica que se manifiesta en la asunción de una serie de obligaciones y relaciones jurídicas que originan una especie de «carga real». Frente a las anteriores, y sosteniendo la postura contraria en relación con la cuestión debatida, se encuentran, además de la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2000 (FJ 5.º, *Normacef Fiscal*, NFJ009395), las Sentencias de la Audiencia Nacional de 29 de febrero de 2000 (FJ 5.º) y de los Tribunales Superiores de Justicia de Andalucía (Granada) de 14 de abril de 2003 (FJ 4.º) y Madrid de 4 de octubre de 2000 (FJ 4.º), las cuales vinieron a rechazar, en esta hipótesis, la exigencia de las sanciones al responsable, dada la previsión contenida, tras la Ley 25/1995, en el artículo 37.3 de la LGT de 1963, argumento que fue también utilizado, con idéntico sentido, por el Tribunal Superior de Justicia de Extremadura en su Sentencia de 25 de septiembre de 1998 (FJ 5.º, *Normacef Fiscal*, NFJ007036), en la cual dicho tribunal afirmó asimismo que dicha conclusión no era sino consecuencia de la aplicación del principio de personalidad de la pena.

certificación, la Administración no la facilite en el referido período de tres meses o bien lo haga sin incluir en ella mención alguna a las sanciones. Dicho de otro modo: la exigencia de las sanciones en cuestión podrá tener lugar siempre que los referidos sucesores no hayan solicitado la mencionada certificación y también cuando, habiéndolo hecho, la Administración tributaria la expida en el indicado plazo de tres meses haciendo constar la existencia de aquéllas, regulación que –entendemos– resulta absolutamente indefendible desde la perspectiva de los ya indicados principios de personalidad de la pena y culpabilidad.

Ello se debe, obviamente, a que el presupuesto de la referida responsabilidad no va ligado, en modo alguno, a la participación del sucesor, mediante la realización de una determinada conducta (cuando menos culposa), en la infracción tributaria origen de la sanción que se le requiere en su condición de responsable. En consecuencia, si dicha participación no ha tenido lugar, difícilmente puede sostenerse la legitimidad constitucional de la previsión en cuestión, la cual supedita la exigibilidad de las referidas sanciones a factores (p.ej., la no solicitud de la certificación) que nada tienen que ver con aquellos que realmente legitimarían dicha exigencia, provocando, de este modo, que el mencionado sucesor deba hacer frente a una sanción derivada de un ilícito tributario con el que no guarda relación alguna y que, en la mayoría de los supuestos, le resultará totalmente ajeno y desconocido ¹⁰⁸. De ahí que –insistimos– pueda afirmarse que nos encontramos ante una disposición legal que presenta graves incoherencias desde la perspectiva constitucional, al implicar la misma una grave e innegable trasgresión de los principios mencionados en el párrafo anterior ¹⁰⁹.

La conclusión anterior es importante, pues ello determina la necesidad de efectuar una *inmediata y necesaria relectura* de la previsión contenida, en materia de exigibilidad de las sanciones a los responsables, en el inciso final del artículo 41.4 de la nueva LGT, el cual, como bien se recordará, prevé, frente al criterio general mantenido en dicho precepto («la responsabilidad no alcanzará a las sanciones»), que la propia LGT u otras leyes establezcan *excepciones* a esta regla. Ello se debe, a nuestro juicio, a que las referidas excepciones no podrán suponer, en ningún caso, el establecimiento de hipótesis de responsabilidad en las que quienes ostenten la condición de responsables vengán a garantizar el pago de las sanciones impuestas por razón de la realización de infracciones tributarias cuando aquéllos no hubieran tenido una participación o colaboración efectiva en las mismas, pues tal proceder supondría de nuevo la conculcación de los postulados constitucionales de personalidad de la pena y culpabilidad, con las consecuencias –por todos conocidas– que de ello se derivan.

¹⁰⁸ Desconocimiento que, como indican con acierto MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ (*Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 15.ª ed., Tecnos, Madrid, 2004, pág. 278), puede afectar incluso al anterior titular de la explotación o actividad económica, en la medida en que el precepto se refiere no sólo a las sanciones impuestas, sino también «a las que puedan imponerse».

¹⁰⁹ Nuestra opinión coincide con la de FALCÓN Y TELLA («Los responsables en la nueva Ley General Tributaria», *op. cit.*, pág. 12), MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ (*Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 15.ª ed., *op. cit.*, pág. 278), CALVO ORTEGA («Obligados tributarios», *op. cit.*, pág. 176) y SIMÓN ACOSTA («La potestad sancionadora», *op. cit.*, págs. 719-720). Otros autores que se han pronunciado en idéntico sentido son BLÁZQUEZ LIDOY, A.: «Novedades de la Ley General Tributaria 58/2003 en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión», *op. cit.*, pág. 24 y ORENA DOMÍNGUEZ, A.: «La sucesión en la empresa y el principio de personalidad de la pena en el proyecto de la nueva Ley General Tributaria», *op. cit.*, pág. 46.