

DOMINGO CARBAJO VASCO

*Licenciado en Derecho y en Ciencias Económicas
Inspector de Hacienda*

I. NOTA PREVIA

El objetivo del presente trabajo es comentar brevemente el artículo 39 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, Ley General Tributaria (en adelante, LGT).

Este artículo ha sido objeto de dos redacciones desde la publicación de la LGT. La primera resulta ser la redacción que estuvo en vigor hasta el 26 de abril de 1985 y afirmaba lo siguiente:

«Los copartícipes o cotitulares de las entidades jurídicas o económicas a que se refiere el artículo 33 responderán subsidiariamente, y en proporción a sus respectivas participaciones, de las obligaciones tributarias de dichas entidades».

Posteriormente, nos encontramos con la redacción dada por la Ley 10/1985, de 26 de abril, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria, en vigor desde el 27 de abril de 1995 y que afirma:

«Los copartícipes o cotitulares de las entidades jurídicas o económicas a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria responderán solidariamente, y en proporción a sus respectivas participaciones, de las obligaciones tributarias de dichas entidades».

II. INTRODUCCIÓN

Como se observa, el artículo 39 de la LGT ha tenido dos redacciones a lo largo de su historia: la original, derivada de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, y la segunda, a partir de la Ley 10/1985, de 26 de abril, de Modificación Parcial de la LGT.

En realidad, el cambio ha consistido simplemente en sustituir las voces «*responsabilidad subsidiaria*» de los copartícipes de las entidades del artículo 33 de la LGT por una «*responsabilidad solidaria*», manteniendo íntegramente el resto del artículo; sin duda, tal cambio es coherente con la política de endurecimiento de la lucha contra el fraude y la evasión fiscal que incorporó la citada Ley 10/1985, acentuando el componente represor de las sanciones tributarias ¹. Además, esta alteración es bastante significativa, pues revela que la responsabilidad tributaria, en general, tiene no sólo un matiz de aseguramiento de las deudas tributarias, de garantía de su cobro, sino que, asimismo, en el supuesto de la responsabilidad tributaria solidaria adquiere caracteres cuasi sancionadores, colocando «juntos» al sujeto pasivo a otros obligados tributarios. Lo que sucede es que, por las peculiaridades de los sujetos pasivos aquí afectados: las entidades del artículo 33 de la LGT ², su responsabilidad adquiere caracteres peculiares.

III. LAS ENTIDADES DEL ARTÍCULO 33 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA Y LA RESPONSABILIDAD

No es el momento de analizar el artículo 33 de la LGT y la compleja perspectiva de la personalidad jurídico-tributaria que plantea ³. Estos entes pueden ser considerados como sujetos pasivos en ciertas Leyes tributarias, tal y como sucede, por ejemplo, en el IVA; en cambio, en otras Leyes, los sujetos pasivos son los copartícipes o comuneros individualmente considerados, funcionando el ente como un simple cuerpo intermedio, cuya capacidad económica se atribuye a sus miembros, tal y como se establece expresamente en la imposición sobre la renta (arts. 10 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF y 6 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades). Por tanto, si el ente (comunidad de bienes, herencia yacente, sociedad civil, etc.) es sujeto pasivo de los impuestos, entonces aparece directamente como el pagador directo de las deudas tributarias y, desde esta perspectiva, el artículo 39 de la LGT cumpliría con una finalidad garantista: asegurar el cobro de las deudas tributarias, haciendo recaer la responsabilidad de su pago sobre los socios o partícipes.

Tal garantía, ejercida a través de la figura de la responsabilidad tributaria, sería aún más necesaria en el supuesto de estas entidades porque, al carecer de personalidad jurídica propia, su patrimonio (con el cual responden de las deudas, incluyendo las fiscales), aun teniendo el carácter de «patrimonio separado», es más difícil de controlar y de convertirlo en garante directo del pago del tributo; por lo que, perteneciendo las cuotas-partes del patrimonio de la entidad a los socios o partícipes de la misma, deben ser los propios socios o partícipes quienes respondan directamente de la deuda tributaria. En otro orden de cosas, este planteamiento jurídico justificaría la introducción de una responsabilidad solidaria, única fórmula de asegurar directamente la obligación y totalmente en consonancia con el hecho de que la cuota-parte de estas entidades es realmente un componente más del patrimonio personal de los copartícipes o cotitulares; frente a la primitiva redacción del artículo, cuya responsabilidad subsidiaria era, de todas formas, más coherente con el hecho de que si la entidad del artículo 33 de la LGT tenía una personalidad jurídico-tributaria propia e independiente

¹ ACOSTA ESPAÑA, R. «Comentarios al artículo 39» en *Comentarios a la Ley General Tributaria*, tomo II-A; Ed. Edersa, Madrid, págs. 13 a 15.

² «Tendrán la consideración de sujetos pasivos, en las Leyes tributarias en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que carentes de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado, susceptibles de imposición».

³ Por todos, véase: ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César, «Las entidades colectivas sin personalidad jurídica», en *Comentarios a la Ley General Tributaria. Homenaje al profesor Fernando Sainz de Bujanda*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, tomo I, 1991, págs. 567 a 584.

de los miembros, personas físicas o jurídicas, que la integran, éstos sólo deberían responder «tras» (y no «junto» como dice el art. 37 de la LGT, norma pórtico de la responsabilidad tributaria ⁴) la responsabilidad directa de la entidad, es decir, subsidiariamente.

Ahora bien, en el caso de no constituir tales entidades sujetos pasivos de los tributos es necesaria esta responsabilidad tributaria solidaria pues, entonces, los copartícipes, sin ningún ente intermedio, serían los sujetos pasivos directos sobre los cuales recaerían, a través del régimen de atribución a sus miembros del patrimonio de la entidad, las deudas tributarias.

Por ello, si la idoneidad de la responsabilidad tributaria depende de la calificación como sujeto pasivo o no de la entidad del artículo 33 de la LGT, entonces, el supuesto recogido en este artículo 39 nos llevaría a encontrarnos no ante un caso de responsabilidad tributaria, sino frente a un fenómeno de cocontribución o cotitularidad en el pago de las deudas tributarias, lo que, además, avalaría el carácter intermedio, cuasificticio, de los entes del artículo 33 de la LGT.

Sin embargo, rechazamos esta tesis: en primer lugar, porque sería innecesario el propio artículo 39, ya que el artículo 34 de la LGT cumpliría perfectamente estas características, al decir:

«La concurrencia de dos o más titulares en el hecho imponible determinará que queden solidariamente obligados frente a la Hacienda Pública, salvo que la Ley propia de cada tributo dispusiese lo contrario».

Asimismo, una cosa es el ente como sujeto pasivo de un impuesto en particular y otra, la responsabilidad de los copartícipes; así, en principio, sólo un sujeto pasivo con personalidad era el sujeto infractor [art. 77.3 a) LGT ⁵], de forma tal que ha sido necesario modificar la redacción de este artículo 77.3 LGT, incluyendo expresamente a las entidades del artículo 33 de la LGT como sujetos infractores directos ⁶, para recalcar la profunda diferencia que existe entre los entes del artículo 33 de la LGT, susceptibles de ser configurados como sujetos pasivos y sus partícipes o comuneros que son sujetos pasivos independientes y, por lo mismo, sujetos infractores autónomos.

Por otra parte, se trata de un auténtico supuesto de responsabilidad tributaria cuya función no es puramente represora, ya que la modificación del artículo 77.3 de la LGT por la Ley 10/1985 respondía a la necesidad de diferenciar al ente del artículo 33 de la LGT como auténtico sujeto infractor de otros sujetos pasivos y, por lo tanto, infractores (los partícipes), según que la Ley tributaria los configurara (a los entes del art. 33) como sujetos pasivos independientes o no. En este supuesto de responsabilidad no se responde por actos ilícitos, para lo cual nos encontraremos en el caso del artículo 38 de la LGT ⁷, pero tampoco es una simple coparticipación o realización conjunta de los

⁴ «1. La ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria, junto a los sujetos pasivos o deudores principales, a otras personas, solidaria o subsidiariamente...».

⁵ «Serán sujetos infractores...

a) Los sujetos pasivos de los tributos, sean contribuyentes o sustitutos...».

⁶ «Serán sujetos infractores... las entidades mencionadas en el artículo 33 de esta Ley...».

⁷ «1. Responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria...».

hechos imponibles que configuran la obligación tributaria, pues para ello está el artículo 34 de la LGT ⁸.

Si los entes del artículo 33 de la LGT pueden y, de hecho, son sujetos pasivos independientes, entonces, sólo una norma de responsabilidad tributaria permite que los copartícipes cumplan con la obligación tributaria fundamental: el pago de la deuda tributaria, si no lo hace directamente el patrimonio del ente, el cual existe y es autónomo respecto del patrimonio de los copartícipes, tanto en el supuesto de configurar el ente del artículo 33 de la LGT como un sujeto pasivo independiente, como en el caso contrario; si no es un sujeto pasivo, entonces, la norma tributaria de responsabilidad no tiene sentido, pues el sujeto pasivo directo sería el propio cotitular.

Por ello, entendemos que nos encontramos ante una auténtica norma de responsabilidad tributaria, para el caso de que las entidades del artículo 33 de la LGT sean consideradas sujetos pasivos, en cambio, no lo sería para los supuestos en que no fueran sujetos pasivos. Además, tampoco podría existir un responsable, solidario o subsidiario, para colocarse «junto» con el sujeto del artículo 33 de la LGT, ya que sería directamente utilizable el artículo 34 de la LGT para esta segunda posibilidad.

Respecto al alcance de la responsabilidad, entendemos que el término «obligaciones tributarias» incluye tanto las materiales, el pago de la deuda tributaria, como las formales, en virtud del artículo 35 de la LGT ⁹. Ahora bien, no nos encontramos ante una responsabilidad por actos ilícitos, sino ante una responsabilidad tributaria general porque por imperativo constitucional no es posible ninguna responsabilidad objetiva por infracciones tributarias.

En el caso de que los copartícipes o cotitulares sean colaboradores directos en la infracción tributaria, lo que es muy probable, por la naturaleza de estas entidades (pero que no tiene por qué producirse siempre, piénsese, por ejemplo, en una sociedad civil, supuesto prototípico del art. 33 de la LGT, donde el representante de la sociedad sea uno solo de los socios y, en consecuencia, éste sea el responsable directo de la infracción), funcionaría directamente el artículo 38 de la LGT. En este sentido, la Instrucción del Departamento de Recaudación Tributaria de la Agencial Estatal de Administración Tributaria sobre responsabilidad, de 2 de noviembre de 1995, coincidía con este planteamiento.

Por último, la cuota de atribución se determina, aplicando analógicamente las reglas de atribución del artículo 10.1 *in fine* de la Ley 40/1998 ¹⁰ y de la Ley 43/1995, es decir, la distribución se efectuará:

- Según «las normas y pactos aplicables en cada caso» y que consten fehacientemente a la Administración Tributaria.
- Y si éstos no constataran a la Administración Tributaria en forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales.

⁸ «La concurrencia de dos o más titulares en el hecho imponible determinará que queden solidariamente obligados frente a la Hacienda Pública, salvo que la Ley propia de cada tributo dispusiese lo contrario».

⁹ «1. La obligación principal de todo sujeto pasivo consiste en el pago de la deuda tributaria. Asimismo queda obligado a formular cuantas declaraciones y comunicaciones se exijan para cada tributo.
2. Están igualmente obligados a llevar y conservar los libros de contabilidad, registros y demás documentos que en cada caso se establezca; a facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones y a proporcionar a la Administración los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el hecho imponible.
3. Las obligaciones a que se refiere el número anterior, en cuanto tengan el carácter de accesorias, no podrán exigirse una vez expirado el plazo de prescripción de la acción administrativa para hacer efectiva la obligación principal».

¹⁰ «...se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, según las normas o pactos aplicables en cada caso y, si éstos no constaran a la Administración Tributaria en forma fehaciente, se atribuirán en partes iguales».