

TRABAJO EFECTUADO POR:

CARLOS PALAO TABOADA

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Autónoma de Madrid.*

Sumario:

IV. Normas relativas a la obligación tributaria.

A) Introducción.

B) Los responsables (art. 37).

a) Concepto y clases.

- b) Extensión de la responsabilidad (apartado 3).
 - a') Extensión de la responsabilidad a toda la deuda tributaria.
 - b') Exclusión de las sanciones.
 - a") Alcance de la exclusión.
 - b") Supuestos regulados por la LGT fuera de la Sección Segunda del Capítulo III del Título II.
- c) Procedimiento para hacer efectiva la responsabilidad.
 - a') Procedimiento común para el responsable solidario y el subsidiario (apartado 4).
 - b') Derivación de la acción contra el responsable subsidiario y medidas cautelares (apartado 5).
- C) La deuda tributaria (art. 58).
 - a) Introducción.
 - b) Consideración de los pagos a cuenta como deuda tributaria.
- D) Cómputo del interés de demora.

IV. NORMAS RELATIVAS A LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

A) Introducción.

Siguiendo la ordenación de las materias objeto de reforma que hacíamos al comienzo de estas notas (v. el apartado I), los artículos de los que nos ocuparemos bajo este epígrafe son el 37, el 58 y el 61. Su característica común es referirse a la obligación tributaria, es decir, al vínculo de contenido patrimonial mediante el cual se alcanza el fin del tributo de producir ingresos públicos. Aunque en rigor debería hablarse de las «obligaciones tributarias», en plural, puesto que, como veremos al tratar del artículo 58, dichas obligaciones no se reducen a la «principal», que constituye el eje jurídico del tributo, sino que junto a ella existen las obligaciones «a cuenta», también de contenido patrimonial, si bien en cierta manera subordinadas a la principal u ordenadas a los fines de ésta. Todas estas obligaciones integran el Derecho Tributario material. El artículo 52 se refiere a la comprobación de valores, materia de carácter fundamentalmente procedimental, por lo que su examen tiene encaje más adecuado en otro lugar.

B) Los responsables (art. 37).

a) Concepto y clases.

Con relación al concepto de responsable tributario, la única novedad que presenta la nueva redacción del apartado 1 de este artículo es la mención, además de los sujetos pasivos, de los «deudores principales», como deudores a cuya responsabilidad como tales viene a agregarse la del responsable como garante del pago. El término «deudor principal» ya había sido utilizado anteriormente por los artículos 10 y siguientes en el Reglamento General de Recaudación de 1990. El primero de ellos incluye en esta categoría a los sujetos pasivos y a los «retenedores y quienes deban efectuar ingresos a cuenta». A los anteriores agrega «los sujetos infractores, estén o no comprendidos en las letras anteriores, por las sanciones pecuniarias que les sean impuestas»; deuda cuya naturaleza es,

sin embargo, muy distinta de la de aquéllos, si bien el artículo 58 LGT unifica el tratamiento de unas y otras. El mismo contenido del concepto de «deudor principal» se repite en el artículo 11.1 RGR. De aceptarse la definición del RGR, y ésta era sin duda la intención de la nueva redacción, hubiera bastado con la referencia a los «deudores principales», concepto que abarca a los sujetos pasivos. Lo que no es correcto es el empleo de la conjunción «o», ni como disyuntiva, puesto que «sujetos pasivos» y «deudores principales» no son términos contrapuestos, sino que están en una relación de parte a todo, ni para denotar una equivalencia, que no existe, entre dichos términos. La expresión legal hay que entenderla, por tanto, en el sentido de «sujetos pasivos y demás deudores principales» y está en consonancia con la inequívoca atribución a las obligaciones «a cuenta» de la naturaleza de deudas tributarias autónomas por el artículo 58.1, a la que nos referiremos al tratar de éste.

En cuanto a las clases de responsabilidad, la nueva redacción del apartado 2 sanciona claramente la necesidad de rango legal para el precepto que establezca el carácter solidario de aquella, de acuerdo con la generalidad de la doctrina. A partir de la Ley 25/1995 no cabe ninguna duda sobre la ilegalidad de las normas reglamentarias en las que se establece el carácter solidario de la responsabilidad, como el artículo 13.3 RGR respecto del sucesor en el ejercicio de explotaciones o actividades económicas, cuya responsabilidad establece el artículo 72 LGT.

El apartado 6, que establece la solidaridad interna entre los responsables, reproduce literalmente el apartado 5 de la anterior redacción, a fin de ponerlo a salvo de la inconstitucionalidad que podría derivarse del hecho de haber sido establecido por la Ley de Presupuestos para 1992.

b) Extensión de la responsabilidad (apartado 3).

En relación con la extensión de la responsabilidad, es decir, los elementos componentes de la deuda tributaria enumerados en el artículo 58 cubiertos por ella y exigibles, en consecuencia, al responsable, la Ley 25/1995 ha introducido las siguientes importantes novedades:

- Se equipara dicha extensión para los responsables solidarios y subsidiarios.
- En ambos casos la responsabilidad alcanza a la totalidad de la deuda tributaria con excepción de las sanciones y, con ciertas salvedades, del recargo de apremio.

a') Extensión de la responsabilidad a toda la deuda tributaria.

Con arreglo al nuevo texto del apartado 3, la responsabilidad alcanza, sin distinción de clase, a «la totalidad de la deuda tributaria», con las excepciones ya aludidas. Hasta la reforma, la LGT no contenía indicación alguna acerca de esta cuestión, a no ser que se quiera considerar como tal la referencia, contenida en el artículo 37.1, a que los responsables lo son «de la deuda tributaria». En cambio, el RGR sí se ocupaba de ella, disponiendo que la responsabilidad solidaria alcanzaba «a la tota-

lidad del importe exigible al deudor principal por todos los componentes de la deuda tributaria mencionados en el artículo 58 de la Ley General Tributaria y, en su caso, por las costas del procedimiento de apremio» (art. 12.2), mientras que la subsidiaria únicamente se extendía, salvo precepto en contrario, «a la deuda tributaria inicialmente liquidada y notificada al deudor principal en período voluntario», aclarándose que «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» (art. 14.3).

No está en absoluto claro el fundamento de esta discriminación: quizá se basara en una asimilación de la posición del responsable solidario a la del deudor principal (66). Se ha apuntado también que el origen de la disparidad residía en la distinta posición del responsable solidario y subsidiario en relación con el sujeto pasivo, determinada por el distinto momento en que vienen obligados a efectuar el pago (67); es decir, teniendo en cuenta que al responsable subsidiario se le ofrecía un nuevo plazo de pago voluntario (68). Este fundamento era inadmisibles, puesto que partía de una diferencia meramente formal o procedimental, lo que conducía arbitrariamente a que al responsable solidario le fuese exigible el pago de componentes de la deuda tributaria como el interés de demora, el recargo de apremio o las sanciones, derivados de conductas ajenas y cuyo devengo e integración dicha deuda no tenía ninguna posibilidad de impedir. Por eso la discriminación comentada era ampliamente rechazada por la doctrina, que señalaba la conveniencia de conceder también al responsable solidario un nuevo plazo voluntario (69). Ésta ha sido la solución adoptada por la Ley 25/1995 por lo que la antigua discriminación tenía también que desaparecer.

Veamos, pues, cuál es la extensión de la responsabilidad para todos los responsables. Es claro, en primer lugar, que ésta alcanzará a la cuota o importe del pago a cuenta y a los recargos de la letra a) del apartado 2 del artículo 58 LGT, llamados iniciales porque forman parte de la deuda desde su nacimiento. Las sanciones tributarias, sobre las que luego volveremos, no se incluyen, en principio en el ámbito objetivo de la responsabilidad.

(66) Esa asimilación es posiblemente la que indujo al redactor del RGI a incluir entre «los obligados a atender a la Inspección de los Tributos e [intervenir] en el procedimiento de inspección» a «los responsables solidarios desde que sean requeridos por la Inspección para personarse en el procedimiento» (art. 24.1.e) y no a los subsidiarios. Se ha observado, sin embargo, acertadamente, que si el solidario interviene en el procedimiento de liquidación es en virtud de circunstancias ajenas a su condición de tal. LACASA SALAS/DEL PASO BENGEOA, *Procedimiento de la Inspección de los Tributos. Comentarios al Reglamento General*, CISS, Valencia, 1990, págs. 119 y sig.

(67) COMBARROS VILLANUEVA, V. E., «La responsabilidad tributaria, solidaria y subsidiaria, en el procedimiento de recaudación», *Civitas, REDF*, n.º 23 (1979), págs. 377 y sigs. (pág. 391).

(68) Como dicen ZABALA/LLOPIS/DAGO, *Recaudación, aspectos sustantivos y procedimentales. Comentarios al Real Decreto 1684/1990*, CISS, Valencia, 1991, pág. 112, «el crédito se repone a su contenido en la fase voluntaria de ingreso, en los términos en que fue comunicado entonces al deudor principal -sólo a éste y no a los posibles responsables solidarios...».

(69) *Cfr.* por todos MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S., *Los responsables tributarios*, M. Pons, Madrid, 1994, pág. 160 y autores citados en este lugar.

En cuanto al recargo de apremio, sólo será exigible cuando el responsable haya dejado transcurrir el período voluntario que se le concede sin efectuar el pago y, por consiguiente, su deuda haya entrado en período ejecutivo (apartado 3, pfo. 2.º en relación con el apartado 4, pfo. 3.º). La exigencia del recargo de apremio resulta plenamente justificada, pues su devengo se debe al incumplimiento del propio responsable. Nada tiene que ver este recargo de apremio con el que hubiera podido devengarse a cargo del deudor principal, que nunca es exigible al responsable. La norma es ambigua al hablar de «el recargo de apremio», como si se tratase de uno solo.

Eliminados los componentes de la deuda tributaria ya mencionados, quedan los recargos previstos en el artículo 61.3 y el interés de demora. En cuanto a los primeros, opinamos que no son exigibles a los responsables en el caso de autoliquidaciones presentadas fuera de plazo. En efecto, si el deudor principal efectúa el pago al tiempo de la presentación, desaparece el presupuesto necesario para que la Administración se dirija contra el responsable. Si, por el contrario, el deudor principal no paga al presentar la declaración, la Administración podrá ejercitar su acción contra el responsable, pero éste dispondrá de un nuevo plazo de pago voluntario para realizar el pago (art. 37.4, pfo. 3.º LGT), por tanto sin recargo alguno.

Más dudoso es el supuesto de presentación extemporánea de una declaración destinada a servir de base para una liquidación administrativa. En tal caso, la liquidación se girará con el recargo correspondiente del artículo 61.3 LGT. No obstante, nos inclinamos a pensar que tampoco en este caso será exigible dicho recargo al responsable: en primer lugar por paralelismo con el supuesto de la autoliquidación; en segundo lugar, porque el plazo de pago voluntario de que aquél dispone parece excluir del ámbito de la responsabilidad todo componente de la deuda tributaria no derivado directamente del hecho imponible, es decir, debido al incumplimiento del deudor principal. Finalmente, y aun no desconociendo la doctrina formulada por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 164/1995, de 13 de noviembre, y reiterada en la 198/1995, de 21 de diciembre, y con las necesarias reservas acerca de su aplicabilidad a la redacción vigente del artículo 61.3, no puede negarse un cierto matiz sancionatorio a dichos recargos, aceptado por el voto particular a dichas Sentencias.

Por otra parte, de exigirse al responsable el pago de los recargos del artículo 61.3 se produciría la paradoja de que si el deudor principal no declara ni paga incurre en una sanción no exigible al responsable, mientras que éste tendría que hacer frente a aquellos recargos si el deudor principal declara espontáneamente fuera de plazo pero no efectúa el ingreso (70).

Por lo que respecta al interés de demora, no parece posible excluirlo del alcance de la responsabilidad, so pena de vaciar por completo de contenido la disposición del párrafo primero del apartado 1. El interés aludido es, por supuesto, el devengado por el retraso del deudor principal; dis-

(70) La Instrucción de 2 de noviembre de 1995, del Departamento de Recaudación de la AEAT relativa a los responsables en el pago de las deudas tributarias (*Estudios Financieros*, núm. 153, sección de legislación, págs. 5 y sigs.) no menciona los recargos del artículo 61.3 LGT.

tinto es el originado por el retraso del propio responsable, del que indudablemente éste ha de responder. Se ha cuestionado la extensión de la responsabilidad al interés de demora partiendo de la tesis de que la función de la responsabilidad es «garantizar la obligación tributaria en que se concreta el deber de contribuir», por lo que no alcanzaría a prestaciones, como las accesorias, que no tienen esta finalidad, y de la consideración de que estas prestaciones nacen en un procedimiento en el que no es parte el responsable (71). Sin entrar a discutir la tesis mencionada, esta última consideración, unida, una vez más, al matiz sancionatorio del recargo de apremio, es lo que parece haber inducido al legislador a no exigir al responsable el nacido a cargo del deudor principal. Hay, por ello, una cierta inconsecuencia en no aplicar el mismo criterio al interés de demora. Por otro lado, hay que tener en cuenta que cuando es «simple o indefinida» (por contraposición a la «limitada»), la fianza -cuya naturaleza coincide sustancialmente con la de la responsabilidad tributaria- «comprenderá no sólo la obligación principal, sino todos sus accesorios, incluso los gastos del juicio», si bien, en cuanto a éstos, únicamente «los que se hayan devengado después que haya sido requerido el fiador para el pago» (art. 1.827, párrafo segundo, del Código Civil).

b') Exclusión de las sanciones.

a") Alcance de la exclusión.

Al excluir a las sanciones del ámbito objetivo de la responsabilidad, la Ley 25/1995 ha dado cumplimiento al principio de personalidad de la pena, derivado del artículo 25.1 y aplicable a las sanciones tributarias (72), en vista del cual la mayoría de la doctrina consideraba inconstitucional la extensión de la responsabilidad solidaria a las sanciones establecidas en el artículo 12.2 RGR (73). Se abandona, pues, totalmente la concepción según la cual la sanción, una vez impuesta, se convierte en una deuda pecuniaria y entra a formar parte a todos los efectos del patrimonio del infractor (74).

Ahora bien, la exclusión de las sanciones no se producirá cuando el hecho que origina la responsabilidad consista precisamente en la participación en la infracción que se castiga con aquéllas. En efecto, la LGT trata dicha participación y la consiguiente responsabilidad penal (en el sentido de Derecho sancionador administrativo) juntamente con la responsabilidad tributaria propiamente dicha (en la obligación tributaria) y no siempre diferenciada de manera clara de ésta. Por tanto, no parece

(71) ARIAS ABELLAN, M. D., Comentario al artículo 37, en: ALONSO GONZÁLEZ, L. *et alii*, *La Reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1995, de 20 de julio*, Cedecs Editorial, Barcelona, 1995, págs. 59 y sigs. (pág. 67 y sig.).

(72) STC 146/1994, de 9 de mayo (BJC 158), F. J. 4.º, B), con relación a la responsabilidad solidaria por las sanciones de todos los miembros de la unidad familiar.

(73) *Cfr.*, por todos, MAZORRA MANRIQUE DE LARA, *op.cit. supra*, nota 69, pág. 161 y doctrina allí citada.

(74) Ésta es la concepción que inspiraba al artículo 14.3 del RGR de 1968 en relación con la sucesión en las sanciones y que había sido abandonada ya, en lo que se refiere a dicha sucesión, por la Ley 10/1985, al redactar de nuevo el artículo 89.3 LGT, coincidente con el actual.

lógico que cuando la responsabilidad tributaria tenga su origen en la participación en la infracción aquélla no alcance a la sanción, que es la consecuencia jurídica directa de ésta. Sin embargo, para que se produzca esta extensión ha de tratarse de una verdadera participación en la misma infracción cometida por el deudor principal; es decir, una intervención en un hecho ajeno (75). No es, pues, suficiente la ilicitud del hecho generador de la responsabilidad; tal ilicitud, que frecuentemente existirá, podrá no constituir infracción tributaria alguna, en cuyo caso su sanción (análoga a la civil) es la propia declaración de responsabilidad tributaria, o constituir por sí misma una infracción simple (v. gr., la falta de comunicación a la Administración de una información o dato) (76). En ninguno de estos casos la responsabilidad abarcará las sanciones impuestas al deudor principal.

De un examen a la luz de precedentes consideraciones de los supuestos de responsabilidad establecidos en la LGT resulta lo siguiente:

1. Responsabilidad solidaria de quienes sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria (art. 38.1 LGT). Es el supuesto paradigmático de extensión de la responsabilidad a las sanciones (77).
2. Responsabilidad solidaria de las sociedades integrantes de un grupo en régimen de declaración consolidada (art. 38.2). La responsabilidad se establece precisamente en relación con las infracciones, por lo que, como dice F. PÉREZ ROYO (78), se trata de un precepto de alcance exclusivamente sancionatorio. Sin embargo podrían plantearse serias dudas acerca de su constitucionalidad, desde la perspectiva del principio de personalidad de la sanción, teniendo en cuenta que el infractor es la sociedad dominante [art. 77.3, c) LGT], y del principio de culpabilidad, dado que se trata de una responsabilidad objetiva, que no requiere la participación de la sociedad miembro del grupo en la infracción. Seguramente por ello la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, 43/1995, de 27 de diciembre, ha modificado el régimen de la responsabilidad de las sociedades del grupo al disponer en su artículo 80 que éstas «responderán solidariamente del pago de la deuda tributaria, excluidas las sanciones». Es decir, se establece una responsabilidad tributaria ordinaria, ajustada a los principios del nuevo artículo 37 LGT. El precepto ya figuraba en idénticos términos en el proyecto de Ley publicado en el B.O. del Congreso el 24 de marzo de 1995, cuando el de la Ley de modificación parcial de la LGT se encontraba en un estadio temprano de su tramitación en esta Cámara, en el que hubiera sido muy fácil la armonización de ambas normas.

(75) Cfr. MIR PUIG, S., *Derecho penal. Parte General*, PPU, Barcelona, 1984, pág. 336.

(76) En este sentido cabe matizar, a mi juicio, la afirmación de PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario*, 5.ª ed., Civitas, Madrid, 1995, pág. 147, de que «la diferencia [entre responsabilidad por actos ilícitos y la derivada de actos ilícitos] es importante en relación con la extensión de la responsabilidad a las sanciones que acompañarán, en su caso, a la deuda tributaria». De ella se hace eco HERRERA MOLINA, P. M., «Coautoría y participación en las infracciones tributarias y responsabilidad tributaria por actos ilícitos», en *Estudios financieros*, núm. 152 (1995), págs. 5 y 6.

(77) Véanse, no obstante, las consideraciones que hace en torno a ese supuesto HERRERA MOLINA, *op. cit.* nota ant., págs. 6 y sigs.

(78) *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, I.E.F., Madrid, 1986, pág. 295.

3. Responsabilidad de los copartícipes o cotitulares de las entidades sin personalidad jurídica del artículo 33 (art. 39 LGT). No hay ninguna razón para que la responsabilidad se extienda a las sanciones, puesto que no tiene su origen en la participación en las infracciones que la entidad haya podido cometer (79).
4. Responsabilidad subsidiaria de las infracciones simples y de la totalidad de la deuda tributaria en los casos de infracciones graves cometidas por las personas jurídicas, a cargo de los administradores de éstas que no realizaren los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, consintieren el incumplimiento por quienes de ellos dependan o adoptaren acuerdos que hicieran posibles tales infracciones (art. 40.1, párrafo primero). Las conductas descritas son las constitutivas de las infracciones que se imputan a la persona jurídica, por lo que no cabe duda de que en el caso de infracciones graves la responsabilidad de los administradores se extenderá también a las sanciones.
5. Responsabilidad subsidiaria de los administradores de personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades por las obligaciones tributarias pendientes de éstas (art. 40.1, párrafo segundo). En este caso la responsabilidad es independiente de la existencia de una infracción tributaria y, por consiguiente, de la participación en ella de los administradores; de lo contrario, como señala HERRERA MOLINA (80), se aplicaría el párrafo primero de este mismo artículo 40.1. Es claro, pues, que la responsabilidad de éstos no alcanzará a las sanciones (81).
6. Responsabilidad subsidiaria de los síndicos, interventores o liquidadores de quiebras, concursos, sociedades y entidades en general, cuando por negligencia o mala fe no realicen las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones y que sean imputables a los respectivos sujetos pasivos (art. 40.2 LGT). Tanto la doctrina de los autores (82) como la administrativa (83) entienden que en este supuesto la responsabilidad se extiende a las sanciones. Pensamos, sin embargo, que esta tesis necesita ser matizada, a cuyos efectos conviene recordar que la extensión de la responsabilidad a las sanciones, a la que se llega en virtud de una interpretación restrictiva del párrafo primero del artículo 37.3 LGT (en realidad, una «reducción» del alcance de este precepto basada en la existencia de una auténtica «laguna ocul-

(79) En el mismo sentido la Instrucción de 2 de noviembre de 1995, *cit. supra*, nota 70. Cuestión distinta, en la que no podemos detenernos, es el procedimiento para imponer y exigir la sanción a la entidad sin personalidad, teniendo en cuenta que le es aplicable el régimen de «atribución de rentas» (art. 10 LIRPF).

(80) *Op. cit.*, *supra*, nota 76, págs. 19 y sig.

(81) Conforme la Instrucción de 2 de noviembre de 1995, *cit.*

(82) Cfr. HERRERA MOLINA, *ibidem*, pág. 20, quien cita como partidarios de esta tesis a PÉREZ ROYO y ZORNOZA.

(83) Instrucción de 2 de noviembre de 1995, *cit.*

ta») tiene como presupuesto *la participación del responsable en la infracción*. No basta, por tanto, a estos efectos, como ya indicamos más atrás, la mera «ilicitud» (de calificación, por lo demás, insegura, fuera del supuesto de la comisión o participación en una infracción) del presupuesto de la responsabilidad. Esto es así, porque la responsabilidad en la sanción es el castigo específico de la participación, que de otra manera quedaría impune; sin perjuicio de la responsabilidad en la cuota u obligación principal, que vendría a ser la consecuencia «civil» de la infracción (y, por tanto, insuficiente para sancionar la participación en la conducta infractora).

Aplicando el criterio expuesto al supuesto contemplado en el artículo 40.2 LGT, se debe concluir que si bien los titulares de los cargos en él mencionados responden en todo caso de las obligaciones principales (más, en su caso, el interés de demora), tanto si están liquidadas como si no (84), únicamente responderán de las infracciones que hayan cometido como actor material (aunque la infracción se impute a la persona jurídica) o en las que hayan participado como cooperador o cómplice. Por consiguiente, los síndicos, interventores o liquidadores no responderán en ningún caso de las sanciones que se encuentren ya impuestas a la sociedad o entidad (generalmente formando parte de una liquidación) con anterioridad al inicio de sus funciones. Tampoco responderán de aquellas que se impongan por infracciones cometidas antes de este momento, a no ser que habiendo tenido conocimiento de ellas no hubiesen «realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias»; por ejemplo, presentando una declaración complementaria. En este supuesto habrá existido una especie de encubrimiento. Obviamente, los indicados titulares responderán, como hemos dicho, de las infracciones cometidas por ellos mismos.

7. Por lo que respecta a la posición del adquirente de un bien afecto al pago de una deuda tributaria (art. 41 LGT), nos limitaremos a señalar que su inclusión entre los supuestos de responsabilidad es un error del legislador, rectificado por el RGR. La posición de dicho adquirente es la de todo titular de un bien o derecho gravado con un derecho real de garantía, que tiene que soportar la ejecución de ésta, si bien puede impedirla efectuando el pago de la deuda garantizada. La extensión de esta «responsabilidad» será, pues, la de la deuda cubierta por la garantía. Según el artículo 37.2 RGR, el requerimiento al poseedor del bien, a quien se concede un nuevo plazo de pago voluntario, se refiere tan sólo a la deuda inicial, excluidos recargo de apremio, intereses y costas. Si no paga, la ejecución se efectúa por todos estos conceptos, entre los que no se incluyen las sanciones.

Resumiendo, pues, las conclusiones del examen anterior, la responsabilidad abarcará las sanciones solamente en los casos de los artículos 38.1; 40.1, párrafo 1.º y 40.2 (con las salvedades expuestas) de la LGT.

(84) Cfr. ZABALA/LLOPIS/DAGO, *Recaudación*, cit. *supra*, nota 68, pág. 124.

b") Supuestos regulados por la LGT fuera de la Sección Segunda del Capítulo III del Título II.

Es evidente que el artículo 37 LGT, y con él la delimitación del ámbito objetivo de la responsabilidad que establece su apartado 3, es aplicable a todo supuesto de responsabilidad tributaria cualquiera que sea la norma legal que lo establezca, siempre que ésta no contenga ninguna determinación acerca de esta cuestión. Es decir, que si la norma que establece la responsabilidad en una determinada hipótesis no dispone nada en contrario, dicha responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria, con excepción de las sanciones, con las restricciones vistas en relación con esta excepción. Por el contrario, cuando no estemos ante un supuesto de responsabilidad tributaria la citada norma no resultará aplicable y habrá que llenar la laguna que presente en este aspecto la regulación de que se trate acudiendo a otros elementos interpretativos.

Esta cuestión ha sido suscitada por la Instrucción del Departamento de Recaudación de la AEAT de 2 de noviembre de 1995, ya citada anteriormente. Según esta disposición administrativa interna, «el artículo 37 de la LGT no alcanza a supuestos análogos a los de este tipo de responsabilidad solidaria, pero sustancialmente distintos, como son los contemplados en los artículos 72, 89.4 y 131.5 de la misma Ley». Es necesario, por tanto, comprobar el fundamento de esta tesis.

En lo que concierne al artículo 72 LGT, la opinión del organismo administrativo está en contradicción, en primer lugar, con el RGR, cuyo artículo 13, flanqueado por los que esta disposición dedica a los responsables solidarios y subsidiarios, califica expresamente al sucesor en la explotación o actividad de responsable y le atribuye la condición de solidario, lo cual, como hemos indicado más atrás, no deja de suscitar la crítica de la doctrina. Ésta, por otro lado, ha considerado de manera general al supuesto del artículo 72 como un caso de responsabilidad tributaria (85). El supuesto satisface, sin duda, y esto es lo decisivo, el concepto de responsable que se deduce del artículo 37.1, como persona a quien la ley obliga al pago de la deuda tributaria junto al deudor principal. Por lo demás, y prescindiendo de cualquier otra consideración, el sucesor en la explotación o actividad que no ha participado en las infracciones cometidas por el transmitente no debe responder de ellas por aplicación directa del principio de personalidad de la sanción.

El artículo 89.4 dispone que las obligaciones tributarias pendientes de sociedades o entidades disueltas y liquidadas se transmitirán a los socios o partícipes en el capital, que responderán de ellas solidariamente y hasta el límite del valor de la cuota de liquidación de que se les hubiere adjudicado. El RGR incluye este supuesto entre los de sucesión en las deudas tributarias (art. 15.1) y los autores aceptan generalmente esta naturaleza o la genérica de transmisión (86). No se trata, por consi-

(85) *Cfr.* por todos, MAZORRA MANRIQUE DE LARA, *Los responsables tributarios*, cit., *supra*, nota 69, págs. 130 y sigs.

(86) SAINZ DE BUJANDA, F., «La transmisión a los socios de las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades disueltas y liquidadas», en Civitas *REDF*, n.º 70 (1991), págs. 149 y sigs.; HERRERA MOLINA, *op. cit.*, *supra*, nota 76, pág. 20.

guiente, de un supuesto de responsabilidad, ya que el nuevo deudor no se añade al antiguo, que pierde su condición de tal. Por ello, el problema de si se transmiten o no las sanciones formando parte de la deuda, en el que aquí no podemos entrar (87), no puede resolverse mediante la aplicación del artículo 37 LGT.

Por último, el artículo 131.5 LGT dispone que «responderán solidariamente del pago de la deuda pendiente, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieren podido embargar» las personas que enumera, que son, en resumen, quienes oculten los bienes, colaboren en su levantamiento o incumplan las órdenes de embargo. La Instrucción de 2 de noviembre de 1995 afirma que «en este supuesto la responsabilidad no queda determinada por los conceptos incluidos en la deuda, sino que se extiende hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubiesen podido embargar». «Por ello -añade- es claro que en este caso no resulta de aplicación la exclusión de sanciones establecida en el artículo 37 de la LGT, como tampoco, evidentemente, cabrá retrotraer el procedimiento al período voluntario de pago». Cabe señalar, en primer lugar, que el valor de los bienes ocultados o alzados es sólo uno de los límites de esta responsabilidad; el otro, conjunto con el anterior, es, como es obvio, el importe de la deuda tributaria objeto de ejecución. Esto es probablemente lo que quiso decir el redactor de la Instrucción. Pero de estos límites no puede extraerse ninguna conclusión respecto a la cuestión de si en dicha deuda se incluyen o no las sanciones; antes bien, la fijación de aquéllos presupone una respuesta a este interrogante. Por otra parte, el RGR incluye al depositario de bienes embargables que colabore o consienta en su levantamiento entre los responsables solidarios (art. 12.5).

Pensamos, sin embargo, que en las frases transcritas de esa disposición interna hay una intuición certera: la responsabilidad establecida en el artículo 131.5 LGT se sitúa por completo en el plano recaudatorio y su fundamento radica en la conveniencia, y la justicia, de compensar con ella el riesgo en que ha puesto el resultado del procedimiento de apremio quien ha realizado las conductas previstas en ese precepto. Este riesgo afecta a la deuda tributaria ejecutada, con todos sus componentes, incluidas, en su caso, las sanciones. Por eso, como dice la Instrucción, no se retrotrae la recaudación al período voluntario, sino que, como dispone el artículo 118.4 RGR, la declaración de responsabilidad será notificada al interesado con requerimiento para que efectúe el pago de la deuda en el plazo establecido en el artículo 108 del RGR, y si no lo hace se seguirá contra él el procedimiento de apremio en base al mismo título ejecutivo original.

Por el contrario, los auténticos supuestos de responsabilidad tienen su origen bien en la relación existente desde un principio entre el responsable y el sujeto pasivo o el hecho imponible, bien en conductas que se incardinan en el procedimiento de gestión y en las que el riesgo que se trata de compensar con la garantía que representa la responsabilidad afecta, en primer lugar, a la liquidación de la obligación tributaria. El responsable está obligado como deudor, si bien, incluso el responsable solidario, en un plano subordinado o secundario respecto al sujeto pasivo o deudor principal, al

(87) Sobre esta cuestión *cfr.* ZABALA/LLOPIS/DAGO, *op. cit. supra*, nota 68, pág. 136; LOZANO, B., *La extinción de las sanciones administrativas y tributarias*, M. Pons, Madrid, 1990, pág. 174.

cumplimiento de la obligación tributaria. Esta obligación no existe respecto al responsable que contempla el artículo 131.5 LGT, lo cual pone de manifiesto las ambigüedades que origina el empleo de un término como el de responsable o el de responsabilidad, de significados tan variados, para designar la figura subjetiva de los artículos 37 y siguientes de la LGT.

c) *Procedimiento para hacer efectiva la responsabilidad.*

a') Procedimiento común para el responsable solidario y el subsidiario (apartado 4).

El apartado 4 del artículo 37, en su nueva redacción, establece las líneas generales del procedimiento para exigir la responsabilidad sin distinción entre el carácter solidario o subsidiario de ésta. Este precepto representa, pues, el punto de llegada de una evolución normativa en la dirección de una progresiva aproximación del procedimiento aplicable a los responsables solidarios al establecido para los subsidiarios, que ha sido el término de referencia. En efecto, desde la redacción primitiva del apartado 4 del artículo 37 LGT estuvo claro que la «derivación de la acción administrativa» frente a los responsables subsidiarios requería un acto administrativo que debía serles notificado y que les confería los derechos del sujeto pasivo (en particular la legitimación para recurrir contra la liquidación). En cambio, la LGT guardaba silencio sobre los requisitos procedimentales para dirigirse contra el responsable solidario, laguna que cubrían con algunas deficiencias el RGR de 1968 y la Instrucción General de Recaudación y Contabilidad de 1969 (88).

La concepción que parecía estar en la base de este régimen es que el responsable solidario (con excepción del partícipe en infracciones), a diferencia del subsidiario, se halla presente *ab initio* entre los deudores de la obligación tributaria, derivando su obligación, como la de los sujetos pasivos, directamente de la ley. Esta idea está presente incluso en el RGI de 1986 (89) y se debe a que no se tuvo suficientemente en cuenta que, aunque para que la Administración se dirija contra el

(88) El artículo 10.1 del primero establecía que cuando la responsabilidad solidaria «[derivase] del hecho de estar incurso el responsable en el supuesto especialmente contemplado a tal efecto por la ley», «se [haría] efectiva sin más». Únicamente exigía el precepto citado la declaración de la responsabilidad solidaria cuando ésta tuviese su fundamento en la participación en infracciones de defraudación (art. 38 LGT), incluyéndose tal declaración en el acto de liquidación (e imposición de sanciones). Esta disposición era corregida en parte por la IGRC al disponer en su regla 5.ª que en tal supuesto «para dirigir el procedimiento contra [el responsable solidario] será suficiente la cita razonada del correspondiente precepto legal» y exigir que «en todo caso de existencia de responsables solidarios la liquidación será notificada a éstos al tiempo de serlo al sujeto pasivo». La doctrina, sin embargo, encabezada por el profesor SAINZ DE BUJANDA, había puesto de manifiesto desde el primer momento la necesidad de que la realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad se declarase por medio del oportuno acto administrativo, ofreciendo al interesado los medios legales de impugnación. *Cfr.* sobre ello, COMBARROS VILLANUEVA, *op. cit.*, *supra* nota 67, págs. 387 y sig.

(89) *Cfr. supra*, nota 66. El artículo 71.1 del RGI autoriza a la Inspección para extender acta directamente al responsable solidario en los siguientes supuestos:

- «a) Cuando éste haya tenido intervención o conocimiento inmediato del hecho imponible y hayan podido practicarse con él las actuaciones dirigidas a determinar la deuda tributaria.
- b) Cuando la Inspección ya conozca los hechos y disponga de los elementos de prueba precisos para determinar la deuda tributaria y establecer el supuesto de responsabilidad, incluso por haberlos obtenido cerca del sujeto pasivo o retenedor.»

responsable solidario no es necesaria la previa declaración de fallido del deudor principal, sí es indispensable comprobar que se ha realizado el presupuesto de hecho de la responsabilidad, distinto del hecho imponible.

El vigente RGR de 1990 avanzó considerablemente por el camino de la equiparación del procedimiento de declaración de la responsabilidad solidaria y subsidiaria. En especial, el citado Reglamento (art. 12.3) ordena en todo caso la declaración y notificación al interesado de la responsabilidad solidaria, con indicación de los elementos que le permiten una adecuada defensa de sus derechos. Se establecía, sin embargo, una significativa diferencia entre el responsable solidario y el subsidiario: el plazo concedido al primero para efectuar el pago era el correspondiente a los ingresos en período ejecutivo, es decir, el previsto en el artículo 108 RGR [art. 12.3.1 y 2, d) del mismo Reglamento]; por el contrario, al responsable subsidiario se le abría un nuevo plazo de pago voluntario [art. 14.2, c)].

El nuevo apartado 4 del artículo 37 regula por primera vez con rango legal el procedimiento de declaración de la responsabilidad, en sus aspectos básicos, que serán objeto de un desarrollo reglamentario. Lo hace además de manera común para las dos clases de responsabilidad; por tanto, sin distinción alguna entre ellas. Las líneas esenciales de dicho procedimiento son las siguientes:

1. Necesidad de un acto administrativo que declare la responsabilidad y determine su alcance. El presupuesto de dicho acto es para el subsidiario la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios, si los hubiere, inherente a esta clase de responsabilidad (art. 37.5 LGT) por lo que la declaración sólo puede hacerse cuando la deuda principal se halla en período ejecutivo.

Por el contrario, tratándose de responsabilidad solidaria, si bien la reclamación del pago al responsable sólo podrá hacerse, como es lógico en período ejecutivo, cabe preguntarse si subsiste la posibilidad prevista en el artículo 12.3.1 RGR de declararla y notificarla al responsable durante el plazo de pago voluntario de la obligación principal. En tal caso la declaración se efectúa previamente al requerimiento de pago al responsable y con separación de él: tendrá el carácter de acto preparatorio de dicho requerimiento, el cual podrá o no llevarse a cabo, dependiendo de que la deuda haya sido o no satisfecha. Pues bien, no hay nada en el nuevo texto del artículo 37 LGT que se oponga a esta posibilidad, y el supuesto del pagador de rentas obtenidas por no residentes sin establecimiento permanente, al que seguidamente se aludirá, podría ser un buen ejemplo (90).

El apartado 2 del artículo 71 RGI ordena notificar las actas de conformidad y las liquidaciones resultantes de las distintas actas suscritas con el sujeto pasivo o retenedor a los responsables solidarios cuyas circunstancias consten en la diligencia prevista en el artículo 47.3, d) del RGI.

Tras la reforma de la LGT hay que entender que todas las actuaciones necesitan la previa declaración de la responsabilidad solidaria con arreglo al procedimiento del artículo 37.4 LGT.

- (90) No obstante, la Instrucción de 2 de noviembre de 1995 de la AEAT exige para iniciar el procedimiento que previamente haya sido requerido el deudor principal tanto en período voluntario como ejecutivo sin que la deuda haya sido satisfecha. También exigía el previo requerimiento al sujeto pasivo (y, por tanto, que éste hubiese dejado transcurrir el período).

Como es obvio, este acto debe ser motivado por cuanto limita derechos subjetivos del declarado responsable [cfr. art. 54.1, a) L. 30/92] (91).

La Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, exceptúa del requisito de acto previo de derivación a la exigencia de responsabilidad solidaria que recae sobre el pagador de rendimientos devengados sin mediación de establecimiento permanente por sujetos pasivos no residentes, pudiendo la Administración Tributaria entenderse directamente con el responsable (art. 41.3 y Disp. Fin. 5.ª, que modifica en este sentido el art. 19.3 de la Ley 18/1991, del IRPF). Esta excepción representa un pronto y censurable retroceso respecto al avance que en esta materia supuso el artículo 37.4 LGT en su nueva redacción y una vuelta al régimen del RGR de 1968. Sin embargo, las exigencias de la lógica jurídica son más porfiadas: en todo caso será indispensable un acto en el que se declare la condición de pagador del rendimiento, aunque dicho acto vaya unido a la liquidación. Que tal condición no se reduce a una constatación de puro hecho (y aunque así fuera) resulta de la distinción que el artículo 41.1 LIS se esfuerza por hacer entre el pagador y el simple mediador en el pago.

2. Antes de dictar el acto de derivación de la responsabilidad se debe dar audiencia al interesado (92).
3. El acto debe notificarse a los interesados con expresión de los elementos esenciales de la liquidación, en la forma que reglamentariamente se determine (93). La notificación confiere al responsable todos los derechos del deudor principal, señaladamente el de interponer recurso «tanto contra la liquidación practicada como contra la extensión y fundamento de su responsabilidad» [arts. 12.3.2, c) y 14.2, b) RGR] (94).

do voluntario), el apartado 2 de la regla 5.ª de la Instrucción General de Recaudación y Contabilidad de 1969. El artículo 12.1 del vigente RGR exige únicamente para «reclamar el pago» al responsable solidario la «falta de pago de la deuda por el deudor principal», entendiéndose producida ésta «una vez transcurrido el período voluntario». Sin embargo, la exigencia del previo requerimiento al deudor principal para exigir el pago al responsable solidario (no para declarar la responsabilidad) deriva de la posición subordinada o subsidiaria de éste, que lo distingue del codeudor a que se refiere el artículo 34 LGT. Critica el automatismo de la norma reglamentaria GUÍO MONTERO, F., *El contribuyente ante la Inspección de Hacienda*, 4.ª ed., Lex Nova, Valladolid, 1996, pág. 76.

- (91) Así lo indica la Instrucción de 2 de noviembre de 1995.
- (92) La Instrucción de 2 de noviembre de 1995 señala que el trámite de audiencia se realizará en los términos del artículo 84 de la Ley 30/1992, añadiendo que no excluirá el derecho del interesado a formular en cualquier momento anterior a dicho trámite las alegaciones que estime pertinentes y a aportar documentos u otros elementos de juicio, de conformidad con el artículo 79 de dicha Ley.
- (93) Las menciones que según la repetida Instrucción de la AEAT debe contener la notificación, en el caso de responsabilidad solidaria, son las mismas que enumera el artículo 12.3.2 del RGR, con la diferencia de que el plazo de pago es el del artículo 20.2 letras a) y b) de dicho Reglamento, en lugar del previsto en el artículo 108 de éste. Véase además la nota siguiente. Por lo que respecta a la responsabilidad subsidiaria dichas menciones son, siempre según la citada Instrucción, las del artículo 14.2 del RGR, coincidentes con las anteriores, pues esta norma interna declara aplicable en general el procedimiento establecido en el citado artículo.
- (94) Que el responsable puede impugnar tanto la declaración de la responsabilidad como la liquidación, aparte de establecerse con absoluta claridad en los citados preceptos del RGR y el propio artículo 37.4, párrafo 2.º de la LGT, una conclusión plenamente aceptada por la doctrina. La impugnación del responsable se considera autónoma respecto de la del deudor principal, sin que sea obstáculo para ella la firmeza frente a éste. Cfr. ZABALA/LLOPIS/DAGO, *op. cit. supra* nota 68, pág. 108; MAZORRA MANRIQUE DE LARA, *op. cit. supra*, nota 69, págs. 157 y sig. y 185 y sig.

4. La notificación determina la apertura de un período voluntario de pago para el responsable. Si éste lo deja transcurrir sin efectuar el pago comenzará para él el período ejecutivo, con devengo del recargo de apremio según lo dispuesto en el artículo 127. Como sabemos, no hay que confundir este recargo con el que, en su caso, se haya devengado frente al deudor principal, que no es exigible al responsable.

b') Derivación de la acción contra el responsable subsidiario y medidas cautelares (apartado 5).

El apartado 5 establece la necesidad de declarar fallidos tanto el deudor principal como a los responsables solidarios para poder dirigirse contra el responsable subsidiario. Este beneficio de excusión es, como bien se sabe, la característica esencial de este tipo de responsabilidad. Es novedad digna de resaltarse la mención, junto al deudor principal, de los responsables solidarios (sobra el adjetivo «demás», puesto que la norma no se refiere a uno de ellos, sino justamente al subsidiario). Dicha mención no figuraba en la redacción primitiva del artículo 37 LGT, que se refería únicamente al sujeto pasivo, ni en el RGR de 1968, que citaba tan solo al «deudor principal» o «primer obligado al pago» [art. 11.2, a) y 3] igual que la IGRC, que se refería a «los obligados principalmente al pago». Es en el RGR de 1990 donde por primera vez se establece expresamente la necesidad de que se declaren fallidos no sólo los «deudores principales» (en plural), sino también los responsables solidarios.

La cuestión tiene, como es evidente, una gran importancia práctica y la pregunta que podía hacerse ante esa norma reglamentaria, visto que carecía de apoyo legal, es si la previa excusión de los bienes de los responsables solidarios es una consecuencia necesaria de la posición de estos frente al subsidiario. A esta última hipótesis podía oponerse el apartado 5 del artículo 37 en su anterior redacción (añadido, como se ha indicado, por la Ley de Presupuestos para 1992) y reproducido sin alteración en el actual apartado 6. En efecto, cabía entender este apartado en el sentido de que una vez declarado fallido el deudor principal la Hacienda Pública podía dirigirse indistintamente contra cualquiera de los responsables, sin separación entre solidarios y subsidiarios. Ahora, naturalmente, esta interpretación es contradicha por el apartado 5. El problema planteado ha perdido importancia práctica una vez sancionada legalmente la solución reglamentaria, acerca de cuya oportunidad, desde la perspectiva del interés del ente público, el posible albergar alguna duda (95).

La Instrucción de 2 de noviembre de 1995, al enumerar el contenido de la notificación del acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria menciona tan sólo [letra c)] «los medios de impugnación que pueden ser ejercitados contra el acto de declaración de responsabilidad», omitiendo la referencia a la impugnación de la liquidación que contiene el artículo 12.3.2, letra c) del RGR. No puede decirse que una notificación que contenga solamente dicha mención sea defectuosa, pues la liquidación forma parte del acto de declaración de responsabilidad y debe ser notificada con él [ibídem, letra a)]. Sin embargo, esa omisión, en cuanto oculta información al interesado, perjudica su derecho a la defensa frente a la actuación administrativa.

- (95) Conserva, no obstante, a nuestro juicio, algún interés teórico que, sin embargo, hasta donde llega nuestra información, no ha atraído la atención de la doctrina. No vamos a detenernos aquí en su examen, limitándonos a sugerir como hipótesis que la cualidad de solidario o subsidiario del responsable hace referencia solamente a las relaciones entre éste y el deudor principal, en particular al beneficio de excusión de que disfruta el subsidiario. No se deriva de ella, por tanto, en defecto de norma legal expresa (como el actual artículo 37.5 LGT), un orden de prelación entre ellos. En tal situación, los problemas de la concurrencia de responsables deberían resolverse para todos ellos conjuntamente, esto es, sin separación entre solidarios o subsidiarios, o bien acudiendo al criterio de la solidaridad, que, como se dice en el

El propio apartado 5 autoriza a la Administración para adoptar, se entiende frente al responsable subsidiario, medidas cautelares «dentro del marco legalmente previsto» alusión oscura, pues no existe ninguna previsión legal para este supuesto concreto, y más imprecisa que la anterior (apartado 3 en la redacción originaria) que remitía a normas reglamentarias. El artículo 14.4 RGR se limita a disponer que «antes de la declaración de fallidos de los deudores principales, el órgano de recaudación podrá adoptar las medidas cautelares que procedan cuando existan indicios racionales para presumir actuaciones que puedan impedir la satisfacción de la deuda». Pueden obtenerse ciertos criterios orientadores acerca de las posibles medidas del artículo 128 LGT, nuevamente redactado por la Ley 25/1995. El principio fundamental que debe presidir estas actuaciones preventivas es el de proporcionalidad (*cfr.* el apartado 3 del art. 128 y el art. 142.3, inciso 2.º, relativo a las actuaciones inspectoras, ambos de la LGT).

Debe tenerse muy en cuenta además, al aplicar estas medidas, que el momento en que pueden adoptarse es anterior a la declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios; por tanto, un tiempo en que ni siquiera ha podido incoarse el procedimiento de derivación de la acción contra el presunto responsable subsidiario, que puede, por otra parte, arrojar un resultado negativo si se demuestra que no se ha producido el supuesto de la responsabilidad (96). En este sentido, las medidas cautelares en cuestión representan una intromisión mucho más severa en la esfera del interesado que las medidas provisionales que autoriza el artículo 72 de la Ley 30/1992 una vez iniciado el procedimiento (97). El enjuiciamiento de la proporcionalidad de las medidas cautelares del artículo 37.5 deberá, por consiguiente, hacerse a la vista de las circunstancias del caso, sopesando el fundamento de la posible responsabilidad y el riesgo de que el interesado la eluda, por un lado, y la naturaleza y gravedad de las medidas propuestas, por otro.

C) La deuda tributaria (art. 58).

a) Introducción.

El artículo 58 es fundamentalmente una norma de definición que no contiene, por tanto, en sí misma ningún mandato (con excepción de la norma sobre el interés, que no es puramente definitiva), pero integra o completa el contenido de numerosas normas tributarias. Por ello, y por el carácter

texto, podía hallar sustento en el antiguo apartado 5 (actual 6) del artículo 37, o bien al de la mancomunidad o «beneficio de división» establecido para los cofiadores por el artículo 1.837 del Código Civil. Lo primero hubiera sido, en nuestra opinión, más defendible, pero bajo ninguna de las dos soluciones los responsables subsidiarios hubieran gozado del beneficio de excusión frente a los solidarios que ahora les reconoce el artículo 37.5 LGT, repetimos, que con discutible oportunidad *de lege ferenda*.

- (96) Lo dicho en el texto no excluye que la responsabilidad (el vínculo jurídico del responsable) ya haya nacido si el correspondiente presupuesto de hecho efectivamente se ha verificado. Su eficacia, sin embargo, depende de la declaración. *Cfr.* COMBARROS VILLANUEVA, *op. cit. supra*, nota 67, págs. 383 y sig; MANZORRA MANRIQUE DE LARA, *op. cit., supra* nota 69, pág. 174.
- (97) Es discutible, por ello, que el artículo 14.4 RGR tuviese cobertura en el artículo 72 LPA-1958 (= art. 72 L. 30/1992), como afirman ZABALA/LLOPIS/DAGO, *op. cit., supra*, nota 68, pág. 114; cobertura que, por otro lado, ya tenía en el antiguo artículo 37.3 LGT.

ter central que tiene el concepto de deuda tributaria que en ella se define para todo el ordenamiento tributario, el artículo 58 es una de las normas más importantes de la LGT. El concepto de deuda tributaria es complejo, ya que agrupa un conjunto de prestaciones de los particulares a la Hacienda Pública de origen y naturaleza heterogéneos, si bien todos ellos tienen la nota común de ser prestaciones de carácter material o pecuniario. Se compone de un núcleo originario derivado de la realización del hecho imponible [apartados 1 y 2, a)], una serie de prestaciones accesorias, surgidas de las vicisitudes procedimentales de la obligación y, finalmente, las sanciones tributarias. La función que desempeña el concepto es aglutinar todas estas prestaciones para tratarlas como una unidad en los procedimientos de liquidación y recaudación y, por consiguiente, en los recursos derivados de ellos.

Las modificaciones que la Ley 25/1995 introdujo en este artículo son las siguientes:

1. La sustitución de la expresión «recargo por aplazamiento o prórroga» [antigua letra c)] por la referencia [nueva letra b)] a los recargos previstos en el apartado 3 del artículo 61 de la LGT. Dicha expresión era incorrecta desde el principio, ya que aplazamiento y prórroga no son términos equivalentes y, si se consideran distintos, nunca existió un recargo por aplazamiento del pago de las deudas tributarias, el cual siempre ha determinado solamente el devengo del interés de demora. Por su parte, la denominación «recargo de prórroga» para el devengado por el pago fuera del plazo voluntario dejó de ser adecuada formalmente desde la entrada en vigor del RGR de 1990, que lo suprimió, pero materialmente desde que se estableció su incompatibilidad con el interés de demora (98), iniciándose la agitada historia de la regulación de las consecuencias del ingreso espontáneo fuera de plazo de las deudas tributarias, que ha culminado, por el momento, con la redacción dada por la Ley 25/1995 al artículo 61.3 LGT, al que ahora remite, sin entrar en descripciones, la letra b) del artículo 58.2.
2. La supresión, puramente formal pues ya estaba materialmente derogado, del apartado 3, que deslegalizaba los recargos por aplazamiento y prórroga y de apremio. El primero por coherencia con su supresión y el segundo porque su cuantía se fija por una norma de rango legal desde la modificación del artículo 128.4 por la Ley de Presupuestos para 1992 (ahora por el art. 127.1, redactado por la Ley 25/1995).
3. Inclusión en el apartado 1, junto a la cuota, de «los pagos a cuenta o fraccionados, las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener y los ingresos a cuenta». Por otra parte, se elimina la expresión «y liquidada a cargo del sujeto pasivo» referida a la cuota, modificación que no tiene mucha importancia, pues es obvio que la deuda tributaria a la que se refiere el artículo 58 es la deuda exigible y por tanto líquida, y que esta cualidad la tienen que reunir todos sus componentes. Ni que decir tiene que dicha liquidez puede ser efecto sea de una autoliquidación sea de una liquidación administrativa.

(98) Por la Disposición Transitoria 1.ª del RD 2631/1985, de 18 de diciembre.

4. Por último, en la letra c) [anterior b)] se sustituye la frase «vigente el día que comience el devengo de aquél» por «vigente a lo largo del período en que aquél se devengue», referidas ambas al tipo de interés de demora.

De todas estas modificaciones las únicas que merecen comentario son las dos últimas, y a él dedicaremos los siguientes epígrafes.

b) Consideración de los pagos a cuenta como deuda tributaria.

En virtud de la modificación del apartado 1 se establece de manera categórica la naturaleza de la deuda tributaria de los pagos a cuenta, que se equiparan plenamente a todos los efectos a la cuota. La disposición tiene un gran interés teórico y práctico. En el segundo de estos órdenes, significa que a dichos pagos les será aplicable *in toto* el régimen jurídico de la obligación tributaria; serán de aplicación, dicho de otro modo, todas las normas que regulan la liquidación, inspección y recaudación de los tributos, las sancionadoras y penales y las que rigen el sistema de recursos.

Hay que decir, no obstante, que muchas de las consecuencias de esta equiparación ya habían sido anticipadas por normas aplicables a cada uno de los sectores anteriores, en las que expresamente se mencionaba al retenedor como sometido al mismo régimen que el sujeto pasivo, si bien muchas de estas normas son de rango reglamentario. Se introduce por el artículo 24 RGI el concepto de «obligado tributario» como comprensivo de toda posición subjetiva de deber frente a la Hacienda Pública, cuyo uso tiende a generalizarse. El artículo 10.1, b) del RGR de 1990 incluye entre los deudores principales no sólo a los retenedores, sino también a «quienes deban efectuar ingresos a cuenta de cualquier tributo». Por su parte, el Reglamento del IRPF de 1991 establece en su artículo 41.3 que a efectos de la aplicación del citado Reglamento «las referencias al retenedor se entenderán efectuadas igualmente al obligado a efectuar ingresos a cuenta [por retribuciones en especie], cuando se trate de la regulación conjunta de los pagos a cuenta». La equiparación de los pagos fraccionados a la obligación tributaria presentaba muchas menos dificultades que el supuesto de la retención, dado que el obligado a efectuarlos era el propio sujeto pasivo, por lo que parecía natural, en principio, su consideración como pagos anticipados del tributo.

En el orden penal común, la consideración de la defraudación tributaria como delito especial (que sólo se puede cometer por determinadas categorías de personas; en este caso por quien es sujeto pasivo del tributo) habían llevado al Tribunal Supremo [por ejemplo, Ss. de 25-9-1990 (99) y 3-12-1991 (100)] a calificar la falta de ingreso de cantidades retenidas como apropiación indebida.

(99) *Repertorio de Jurisprudencia Tributaria del CEF*, n.º marg. 540 (= *Impuestos*, 1991, I, pág. 681).

(100) *Impuestos*, 1992, I, pág. 736.

La cuestión ha sido resuelta por la modificación llevada a cabo en el artículo 349 del Código Penal, regulación de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social por la L.O. 6/1995, de 29 de junio: el objeto de la defraudación tributaria pasa a ser la elusión del «pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie» (101).

En la medida, pues, en que la asimilación de las retenciones y demás pagos a cuenta ya se había venido estableciendo por las normas positivas se reduce el alcance práctico de la modificación introducida por la Ley 25/1995 en el apartado 1 del artículo 58 LGT. La utilidad de ésta reside sobre todo en la seguridad que la nueva norma proporciona sobre el régimen jurídico de todas estas figuras.

Antes de continuar conviene que nos detengamos un momento en la terminología, que no es uniforme, lo cual puede dar lugar a algunos problemas. Siguiendo el orden cronológico de las disposiciones, tenemos lo siguiente:

- Según el artículo 40 RIRPF el concepto genérico que engloba a todos los pagos cuyo importe se deducirá de la cuota del tributo principal es el de «pago a cuenta», del que son especies las retenciones, los ingresos a cuenta (de retribuciones en especie) y los pagos fraccionados. Esta terminología, aunque como todas es convencional, tiene el inconveniente de la similitud entre los términos «ingreso» y «pago» a cuenta; sólo la consolidación de este uso, si prevaleciera, evitará las confusiones que aquélla puede originar. En todo caso, ésta es la norma que contempla de manera más amplia el conjunto de estos ingresos anticipados.
- El artículo 349 del Código Penal utiliza las dos categorías siguientes: «cantidades retenidas o que se hubieran debido retener» e «ingresos a cuenta de retribuciones en especie». La omisión de los pagos fraccionados significa que su falta de ingreso no está tipificada como defraudación tributaria. Sigue de este modo la reforma del Código Penal la posición de autorizada doctrina según la cual «el incumplimiento del pago a cuenta [aquí en el sentido de pago fraccionado] no puede ser considerado elusión del pago de tributos, en el sentido de omisión causante de perjuicio económico directo a la recaudación tributaria. Este incumplimiento es perfectamente subsanable por la declaración-liquidación anual, de la cual son deducibles únicamente los pagos fraccionados que hayan sido efectivamente realizados. Los no realizados darán lugar únicamente a un perjuicio económico no definitivo, sino temporal, compensable con la imposición de intereses de demora...» (102). Hay que admitir, sin embargo, que este tratamiento penal del pago fraccionado choca en cierta medida con su consideración como deuda tributaria por el artículo 58.1 LGT.

(101) El mismo texto se mantiene en el artículo 305.1 del nuevo Código Penal aprobado por L.O. 10/1995, de 23 de noviembre, que entrará en vigor a los seis meses de su publicación en el BOE (D.F. 5.ª), es decir, el 24 de mayo de 1996.

(102) PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, cit. *supra*, nota 78, pág. 97. Se adhiere a esta tesis AYALA GÓMEZ, I., citado por PONTI CLEMENTE, J. F., *El pago fraccionado de los tributos*, I.E.F.- M. Pons, Madrid, 1993, págs. 131 y sig., y este mismo autor, quien añade que «en puridad, al no ser el anticipo un tributo, su falta de pago no constituye elusión del pago de tributos, porque la recaudación tributaria se mantiene invariable».

- La nueva redacción del apartado 1 del artículo 58 LGT utiliza los siguientes términos: «pagos a cuenta o fraccionados», «cantidades retenidas o que su hubieran debido retener» e «ingresos a cuenta». Las categorías son las tres que distingue el RIRPF con la única diferencia de que la LGT considera equivalentes los términos «pago fraccionado» y «pago a cuenta», mientras que el RIRPF emplea este último término para designar al conjunto de los pagos anticipados. Este equívoco obligará a precisar siempre que se use la expresión «pago a cuenta» cuál es el sentido en que se emplea. En cualquier caso la equivalencia que establece el artículo 58.1 de la LGT de su nueva redacción no nos parece acertada ni necesaria, dado el significado inequívoco que posee el término «pago fraccionado» (103).

Desde el punto de vista teórico, la nueva redacción del artículo 58.1 LGT recoge los resultados de los esfuerzos que la doctrina ha dedicado en los últimos tiempos a la contrucción conceptual de los pagos anticipados, en especial de la retención a cuenta. En las fases iniciales la doctrina abordaba esta elaboración desde la perspectiva de la obligación tributaria, concibiendo ingreso de las cantidades retenidas como un pago de dicha obligación y al retenedor como una nueva figura de sujeto pasivo que venía a agregarse a los tradicionales (contribuyente y sustituto). Los debates doctrinales giran en torno al encaje en la figura del pago del ingreso de las cantidades retenidas y del retenedor en la del sustituto. Como alternativa al pago se plantea la noción de garantía de la obligación tributaria, rechazándose por algunos autores la incompatibilidad entre ambas figuras.

Paulatinamente el centro de atención de la doctrina se desplaza a la obligación (simple deber, según algunos) del retenedor, que va cobrando rasgos cada vez más definidos e independizándose de la obligación tributaria principal. Para un importante sector de la doctrina, quizá mayoritario en el momento presente, en el que es visible la influencia de la doctrina italiana, la obligación de retener e ingresar y su relación con la obligación tributaria principal pueden describirse de la manera siguiente: aquella obligación es distinta de ésta y autónoma, no accesoria, respecto a ella. No es, en consecuencia, un pago de dicha obligación principal, que todavía no ha nacido ni se sabe si lo hará. La obligación de ingresar la retención tiene naturaleza tributaria, pero no contributiva; es decir, «la prestación se produce a título de tributo, pero no de acuerdo con el principio contributivo, sino respondiendo al interés en garantizar la realización del crédito tributario principal» (104). La adquisición por la Hacienda Pública de las cantidades ingresadas a cuenta tiene un carácter provisional: la adquisición definitiva dependerá de la cuantía de la obligación tributaria principal y sólo se produ-

(103) El uso ya generalizado de este término ha inducido a los redactores de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades a preferirlo al más tradicional en este impuesto de «pago a cuenta». Véase el artículo 38 de la nueva LIS, cuyo apartado 5 establece que «el pago fraccionado tendrá la consideración de deuda tributaria», lo cual era innecesario a la vista del artículo 58.1 LGT. Es indispensable, sin embargo, evitar toda confusión entre este «pago fraccionado» como modalidad de pago a cuenta o anticipado, del «fraccionamiento del pago» de deudas ya liquidadas regulado en el Capítulo VII, Título I, Libro I (arts. 48 y sigs.) del RGR. Esta última expresión permite una distinción clara; no obstante, PONT I CLEMENTE, J. F., *op. cit.* nota ant., llama al primero «pago fraccionado en sentido impropio» y al segundo «en sentido propio».

(104) BAYONA DE PEROGORDO, J. J./SOLER ROCH, M. T., *Derecho Financiero*, vol. II, Librería Compás, Alicante, 1989, pág. 93.

cirá cuando dicha cuantía sea al menos igual a los pagos a cuenta efectuados. Si fuese superior, la obligación tributaria solamente nacería por el exceso, de donde se infiere que la función del hecho imponible no es originar el nacimiento de la obligación tributaria, sino, hasta el límite de los ingresos a cuenta, «dar carácter definitivo a la adquisición de dinero hecha por la Hacienda con ocasión del ingreso anticipado y que hasta entonces sólo tenía carácter provisional» y, por dicho exceso, el nacimiento de una obligación de reembolso a cargo de la Hacienda (105). En consecuencia,

«la institución de la retención y la del ingreso a cuenta suponen la descomposición del tributo en dos obligaciones o deberes pecuniarios diferentes. Por un lado, el correspondiente a la retención y al ingreso, que surge del presupuesto de hecho consistente en el abono del rendimiento sujeto a este régimen, corriendo en todo caso a cargo del pagador su cumplimiento, aun cuando no hubiera practicado la retención. Por otro lado, el deber del sujeto pasivo del tributo de ingresar la diferencia entre la cuantía global del tributo y el importe de las retenciones e ingresos a cuenta procedentes. [...] Lo significativo, en cualquier caso, es que en ningún momento se devenga una obligación por el importe total del tributo, pues incluso cuando éste rebasa la suma de cantidades anticipadas, se obtiene mediante la concurrencia de dos obligaciones distintas, para pagador y sujeto pasivo, que seguirán vías completamente diferenciadas manteniendo su vinculación para los respectivos titulares, y pudiendo prescribir, devengar intereses de demora y recargos, o generar infracciones tributarias y delitos contra Hacienda Pública con total independencia una de otra» (106).

Si bien son innegables el ingenio y la coherencia de la anterior construcción, algunos de sus aspectos resultan excesivamente artificiosos y no logran convencer plenamente; ante todo la división del objeto del tributo (es decir, de la prestación tributaria) entre dos obligaciones tributarias cuya cuantía respectiva depende del azar de los pagos a cuenta que se efectúen y, junto con ello, la negación del efecto fundamental del hecho imponible, según la teoría jurídica del tributo hasta ahora mayoritariamente aceptada y ampliamente contrastada con el Derecho positivo, consistente en originar el nacimiento de la obligación tributaria. Por otra parte, la teoría expuesta pone de relieve ante todo la autonomía de la obligación de efectuar el pago a cuenta, pero no explica (ni siquiera lo intenta) por qué se produce la conexión entre dicha obligación y la principal o, en sus propios términos, cuál es la razón de la división del tributo en dos obligaciones o, en su caso, la del derecho al reembolso en favor del sujeto pasivo.

(105) LEJEUNE VALCARCEL, E., *La anticipación de ingresos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, EDERSA, Madrid, 1983, págs. 165 y sig. y 179 y sigs. Esta monografía constituye la primera formulación rigurosa en la doctrina española de los planteamientos que tratamos de resumir en el texto.

(106) MARTÍN QUERALT, J. *et alii*, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 6.ª ed., Tecnos, Madrid, 1995, págs. 297 y sig.

Esta explicación la suministra, de manera muy satisfactoria a nuestro juicio, PONT I CLEMENTE en su reciente monografía sobre el pago fraccionado de los tributos (107), desarrollando y sistematizando atisbos anteriores de otros autores. La construcción del citado autor puede resumirse de la siguiente manera: los pagos a cuenta son anticipos que se realizan en el marco de una relación jurídico-pública de cuenta corriente en el que se compensan con la cuota tributaria (cuota líquida) resultante de la declaración-liquidación del sujeto pasivo (108). Define PONT I CLEMENTE el «anticipo tributario» como «una obligación de colaboración, que la ley hace nacer directamente de la realización de ciertos hechos que ella misma establece, y cuya prestación consiste en la entrega por el obligado tributario o deudor de una suma de dinero al ente público acreedor en el marco de una relación jurídico-pública de cuenta corriente relativa a un tributo, cuyo sujeto pasivo puede ser o no el mismo obligado tributario». Los anticipos pueden ser directos, cuando coinciden el obligado tributario a realizarlo y el sujeto pasivo del tributo a que se refiere, o indirectos cuando obligado tributario y sujeto pasivo son personas distintas (109). A la primera clase pertenecen, por tanto, los pagos fraccionados; a la segunda las retenciones y los ingresos a cuenta. Debe distinguirse, pues, el anticipo así definido del «pago anticipado» de la obligación tributaria, naturaleza que la doctrina negaba, con razón a los pagos a cuenta (110).

La cuenta corriente tributaria nace *ex lege* para cada sujeto pasivo y cada tributo cuyo procedimiento de aplicación la genera; en ella se compensan provisionalmente cargos y abonos. La cuenta se carga por el importe de la cuota tributaria o cuota líquida y se abona por los anticipos y por el importe de los ingresos efectuados al tiempo de presentar la declaración-liquidación (cuota diferencial) (111) (112). La compensación es provisional porque las partidas que se anotan en la cuenta han

(107) *Cit. supra*, nota 102, especialmente el Capítulo II, que lleva por título «El pago fraccionado en sentido impropio: los anticipos tributarios».

(108) *Ibidem*, págs. 54 y sig. y 65 y sigs.

(109) *Ibidem*, pág. 110.

(110) Ya LEJEUNE, *op. cit. supra*, nota 105, págs. 123 y sigs. El argumento principal en que se basa es que el pago anticipado es el que se realiza voluntariamente por el deudor con anterioridad al momento fijado pero siempre después del nacimiento de la obligación. Por el contrario, los pagos a cuenta se producen precisamente en el tiempo establecido por la ley.

(111) PONT I CLEMENTE, *op. cit., supra*, nota 102, págs. 65 y sigs. A las partidas de abono anteriores añade el autor «el importe favorable al sujeto pasivo de las declaraciones-liquidaciones "a devolver" y, si se diera el caso, por los créditos del sujeto pasivo reconocidos por la Administración que éste opte por compensar al amparo de la normativa del tributo» (pág. 67). Quizá aluda aquí el autor (que no pone ejemplos) a la compensación prevista en el artículo 67 RGR. Es de resaltar que después de la modificación llevada a cabo en este artículo por el R.D. 448/1995, de 24 de marzo, se admite expresamente la compensación de deudas tributarias determinadas mediante autoliquidación [véase el apartado 2, a)], lo cual aproxima la llamada «compensación provisional» por PONT I CLEMENTE a la compensación tributaria ordinaria.

La nueva LIS, Ley 43/1995, ha generalizado la técnica de trasladar a ejercicios posteriores los excesos de las deducciones sobre la cuota íntegra (véanse los arts. 28.5, 29.4, 30.4 y 37.1). Técnicamente, sin embargo, estos importes no constituirán abonos autónomos en la «cuenta corriente tributaria», sino que disminuirán la cuota líquida de los ejercicios a los que se apliquen.

(112) No quiero desperdiciar esta oportunidad para poner de manifiesto el error en que se incurre cuando se traduce la expresión inglesa «tax credit» por «crédito de impuesto», para entender seguidamente esta expresión en el sentido jurídico de «derecho de crédito», es decir, derecho subjetivo de naturaleza personal. Se trata de un caso de lo que en la teoría

sido determinadas por autoliquidaciones, sea del sujeto pasivo sea de los obligados a efectuar los pagos a cuenta. Sólo cuando dichas partidas se convierten en definitivas, por una liquidación de esta clase o por prescripción de la acción liquidadora de la Administración, el cierre de la cuenta y, por consiguiente, su saldo favorable a la Hacienda o al sujeto pasivo, adquiere este mismo carácter de definitivo (113).

La construcción expuesta pone de relieve, en nuestra opinión, que si bien, como sostiene la doctrina mayoritaria, los pagos a cuenta o anticipos tributarios son obligaciones autónomas, en el sentido de que su nacimiento y vicisitudes no dependen de los de la obligación principal, tienen por otro lado carácter instrumental respecto de esta obligación, pues su razón de ser consiste precisamente en integrarse con dicha obligación en la cuenta corriente fiscal abierta al tributo de que se trate (114).

La nueva redacción del apartado 1 del artículo 58 ha sancionado legislativamente la autonomía de los pagos a cuenta y su naturaleza de deudas tributarias, algo en lo que la doctrina está generalmente conforme. Este reconocimiento simplifica y da seguridad al régimen de estas obligaciones y merece, por tanto, un juicio favorable. No va, sin embargo, más lejos, ni era tampoco éste el propósito del legislador, por lo que los términos del debate doctrinal no se han alterado y siguen sin solución aceptada muchos de los problemas que plantean estas figuras.

D) Cómputo del interés de demora.

La modificación introducida en el párrafo c) [antiguo b)] del artículo 58.2 consiste, como quedó indicado, en la sustitución de la frase «interés legal del dinero vigente el día que comience el devengo de aquél» por esta otra: «interés legal del dinero vigente a lo largo del período en el que

de la traducción se denomina «falsos amigos», es decir, palabras extranjeras parecidas a otras españolas pero cuyo significado es distinto. La palabra «credit» significa en la citada expresión «abono» (como es sabido, «acreditar» una cuenta es sinónimo de «abonarla»); es, pues, un término contable, no traducible por el español «crédito» en la indicada acepción jurídica. Una traducción preferible sería «abono fiscal» o «haber fiscal» (equivalente al francés «avoir fiscal») o, como propone el *Diccionario bilingüe de economía y empresa* de J. M. LOZANO IRUESTE, 2.ª ed., Pirámide, Madrid, 1991, pág. 339, col. 3.ª, «deducción en la cuota».

- (113) Parece claro que para que el cierre sea definitivo deben serlo todas las partidas anotadas en la cuenta, no bastando, como parece afirmar PONT I CLEMENTE, con que «alguna de las cifras anotadas en ella [adquiera] firmeza» (*op. cit.*, pág. 68).
- (114) Como dice PONT I CLEMENTE, *op. cit.*, *supra*, nota 102, pág. 56, «la porción de renta cuantificada por la cuota líquida = cuota tributaria debe ser transferida del sujeto pasivo al Tesoro como resultado de la aplicación del Impuesto sobre la Renta. Ocurre, sin embargo, que esta transferencia no se realiza de una sola vez sino como resultado de un proceso complejo en el que se combinan las detracciones de la renta realizadas al sujeto pasivo mediante *retenciones*, los ingresos realizados por él mismo en forma de *pagos fraccionados* o por un tercero como *ingresos a cuenta*, y el pago de la llamada *cuota diferencial* en el momento de realizar la declaración-liquidación».

Quizá la idea central de la conexión de todas estas prestaciones en una cuenta corriente contribuya a resolver algunos problemas a los que la doctrina mayoritaria no da una respuesta satisfactoria, como el de la subsistencia de la obligación de ingreso del retenedor una vez que el sujeto pasivo efectuó el ingreso de la deuda tributaria. Véase recientemente, desde una posición negadora de la instrumentalidad de la obligación del retenedor, ALGUACIL MARI, P., *La*

aqué se devengue» (115). Aunque de una manera no excesivamente clara ni depurada técnicamente (116), la intención del legislador ha sido que en el cómputo del interés se tengan en cuenta las variaciones de su tipo y se aplique el que esté en vigor en cada momento del período de devengo. Así se desprende de los materiales parlamentarios y se entiende unánimemente tanto por los comentaristas (117) como por la Administración (118).

La regla anterior, que era la opuesta, se hallaba establecida, aparte de la redacción previa del artículo 58.2, b) LGT, con toda rotundidad en el apartado 5 de la Disposición Transitoria 1.ª del R.D. 2631/1985, de 18 de diciembre. Esta norma de una parte había sido criticada por la doctrina (119); de otra parte, los Tribunales habían fallado en contra de ella en algunas ocasiones (120).

retención a cuenta en el ordenamiento tributario español, Aranzadi, Pamplona, 1995, págs. 476 y sigs. lo que lleva a esta autora a aceptar como algo irremediable, aun reconociendo su injusticia, la doble imposición de sujeto pasivo y retenedor, cuya existencia sin embargo niega con el argumento formal de que no se da la necesaria identidad del gravamen.

- (115) La modificación, que no estaba prevista en el Proyecto de Ley, tiene su origen en la enmienda n.º 13, del Grupo Parlamentario Vasco, en el Congreso, y se justificaba por la finalidad de «incorporar a los intereses de demora las fluctuaciones que pueden producirse en el interés legal del dinero». La enmienda proponía añadir a la frase transcrita en el texto la siguiente: «con las modificaciones que, en su caso, pudiera sufrir en su cuantía», que, finalmente no se incorporó al texto aprobado por la Comisión del Congreso.
- (116) Aparte de la oscuridad del nuevo texto, pudiera pensarse que la frase introducida afecta solamente al caso en que el interés de demora es el legal incrementado y que el precepto no establece ninguna regla para el cambio de tipo. Esto mismo podía aplicarse, sin embargo, al texto anterior.
- (117) Cfr. ESEVERRI MARTÍNEZ, E., Comentario al artículo 58, en ALONSO GONZÁLEZ *et al.*, *La reforma de la LGT*, cit., *supra*, nota 71, pág. 78; PONT MESTRES, M./PONT CLEMENTE, J. F., *Análisis de la Ley 25/1995 de modificación de la LGT*, Civitas, 1995, págs. 58 y 59, con citas del debate en la Comisión del Congreso.
- (118) Instrucción 7/1995, de 28 de julio, de la Dirección General de la AEAT, por la que se dictan normas para el cálculo de los intereses de demora y para la aplicación del régimen de recargos del artículo 61.3 de la LGT, tras la aprobación de la Ley 25/1995, de 20 de julio (reproducida en *Estudios Financieros*, n.º 149-150, págs. 10 y sigs.).
- (119) ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., «El interés de demora tributario en espera de una regulación coherente» en la revista *Tapia*, n.º 52, 1990, basaba su crítica en la comparación con el régimen civilista del interés, de acuerdo con el cual los intereses del capital son «frutos civiles» (art. 355, pfo. 3.º del Código Civil) que se consideran producidos por días (art. 451, pfo. 3.º) y se entienden percibidos día por día (art. 474). LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Régimen jurídico de los llamados «intereses moratorios» en materia tributaria*, Civitas, Madrid, 1994, pág. 166, funda su opinión crítica en el fundamento compensatorio del interés. Cita también este autor a CASADO OLLERO, G., *et alii*, *Cuestiones tributarias prácticas*, como defensores de la posición crítica no ya *de lege ferenda*, sino *de lege lata*.
- (120) El TSJ de Cataluña dictó al menos dos sentencias con el indicado fallo: en la primera, de 5 de mayo de 1992 (*Gaceta Fiscal*, n.º 114, pág. 61), la Sala argumenta que el interés legal viene fijado en función de lo que dispongan las leyes de Presupuestos, «y por ello es esencialmente susceptible de modificación durante el período en que deba devengarse [...] En otras palabras, el cálculo del interés devengado deberá efectuarse por tramos, atendiendo en cada período al tipo legalmente establecido para el ejercicio de que se trate...» Declaró inaplicable al artículo 115.4 RPREA-1981, redactado de nuevo por el RD 2631/85, en el que se establecía también para los intereses moratorios favorables al contribuyente la regla de la inmodificabilidad del interés inicial.

La segunda sentencia del TSJ de Cataluña, de 7 de julio de 1994 (*Impuestos*, 1994, II, pág. 674) al argumento de la fijación del interés por las Leyes de Presupuestos añade que la aplicación del tipo inicial superior al vigente en cada período supone una «quiebra a la finalidad compensatoria [de los intereses]».

La aplicación de la nueva norma supone que el plazo de devengo del interés se dividirá en tantas partes como períodos durante los cuales haya estado en vigor un tipo de interés distinto y se calculará el interés correspondiente a cada una de ellas, sumándose estos intereses parciales para hallar el total (121).

Se cita también como decisión contraria a la regla de invariabilidad del tipo de interés (ESEVERRI, *op. cit. supra*, nota 117, pág. 80) la resolución del TEAC de 17 de noviembre de 1992 (*Impuestos*, 1993, I, pág. 591); sin embargo, el supuesto en ella contemplado no es el interés correspondiente a una misma deuda tributaria, sino a deudas distintas, por otros tantos períodos impositivos (se trataba de la Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales) y lo que declara la resolución citada es que, como es lógico, el tipo aplicable es el vigente en la fecha de finalización del período voluntario de pago de cada una de tales deudas. No se plantea la cuestión de la variación de este tipo durante el plazo de devengo del interés.

- (121) Respecto a los intereses cuyo período de devengo se haya iniciado antes del 23 de julio de 1995, fecha de entrada en vigor de la Ley 25/1995, la Instrucción 7/1995, de la Dirección General de la AEAT citada, dispone que se apliquen dos períodos de cálculo distintos:
- Desde el día siguiente al fin del plazo de pago hasta el 22 de julio de 1995, período en el que el tipo de interés será el vigente en el momento inicial, sin variación, y
 - Desde el 23 de julio de 1995 en adelante, período en el que se aplicará la nueva regla de variación del interés aplicable (Instrucción 1.ª, ap. 3).

Esta instrucción es discutible en la medida en que lo era, como hemos visto, la interpretación del Derecho anterior a la Ley 25/1995. Podría entenderse que la nueva Ley ha venido a sancionar la posición sostenida por parte de la doctrina y la jurisprudencia.

Recuerda, por otra parte, la Instrucción la modificación que la Ley 25/1995 ha introducido en el artículo 87.2 LGT en relación con el día final del período de devengo del interés cuando éste se liquide en un acta de la Inspección, a la que ya nos hemos referido críticamente. V. *supra*, II, B, c, a', a". La nueva redacción del citado artículo es aplicable a las actas formalizadas a partir del 23 de julio de 1995.