

TRIBUTACION	EL RESPONSABLE DEL TRIBUTO EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA Y EN EL REGLAMENTO GENERAL DE RECAUDACION	N.º 205
--------------------	--	----------------

Trabajo efectuado por:

FRANCISCO GUIO MONTERO

Jurista

Inspector de Finanzas del Estado (excedente)

Sumario:

- I. Introducción.
- II. El responsable de los tributos.
 - 1. Concepto legal.
 - 2. Concepto teórico.
- III. Consideraciones jurisprudenciales.
- IV. Clases de responsables.
 - 1. Responsable solidario en razón a una situación jurídica existente.
 - 2. Responsable solidario en razón de la realización de un ilícito tributario.
 - 3. Responsable subsidiario.

...

...

- V. Responsabilidad subsidiaria del administrador de una persona jurídica.
 - 1. Motivos de responsabilidad.
 - 2. Exclusión de la derivación de responsabilidad.
- VI. Responsabilidad subsidiaria de los síndicos, interventores o liquidadores.
- VII. Responsabilidad subsidiaria de los administradores por las obligaciones tributarias pendientes en el caso de cese de actividad.
- VIII. Momento de entrada en vigor y derecho transitorio.
- IX. Extensión de la responsabilidad.
- X. Tiempo de ejercicio de la acción de derivación de responsabilidad.
- XI. Procedimiento.
- XII. Responsabilidad solidaria.
- XIII. Responsable solidario en razón de la realización de un ilícito tributario.
- XIV. Responsabilidad solidaria en los supuestos de declaración consolidada.
- XV. Momento de entrada en vigor y derecho transitorio.
- XVI. Procedimiento.
 - 1. Regulación en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos.
 - 2. Regulación en el Reglamento General de Recaudación.
- XVII. Responsable solidario en razón a una situación jurídica existente.

TRIBUTACION	EL RESPONSABLE DEL TRIBUTO EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA Y EN EL REGLAMENTO GENERAL DE RECAUDACION	N.º 205
--------------------	--	----------------

I. INTRODUCCION

Las modificaciones que en el articulado de la Ley General Tributaria introdujo la Ley 10/85, de 26 de abril, de modificación parcial de la misma, en relación con la figura del responsable del tributo, originaron desde el momento de su aparición un estado de ánimo en la doctrina que sólo puede calificarse como perplejo. Así, hay autores que al abordar la materia en cuestión señalan sin embozo que su «exégesis es realmente difícil» (1). Otros prefieren dejar la cuestión, una vez señaladas sus dificultades, «en manos de la prudencia de quien deba aplicarla y por otra parte en la interpretación que de la misma hagan los Tribunales de Justicia» (2).

Debo confesar que a mí también me resulta difícil encontrar una explicación que me satisfaga al estudiar esta materia. El que no haya, al menos yo no lo conozco, ningún supuesto de aplicación práctica por parte de los Tribunales de Justicia de esta normativa complica aún más la cuestión. Por otro lado, la reciente aparición de un nuevo Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 1648/90, de 20 de diciembre, hace que sea necesario intentar al menos una explicación de estos artículos; esto es lo que con más osadía que conocimientos voy a intentar en las páginas que siguen.

Este artículo, pues, no tiene más intención que comentar a la vista de la LGT y del Reglamento General de Recaudación lo relativo a la figura del responsable de los tributos. Intento con el mismo buscar una interpretación del responsable lógica y engarzada en la totalidad de la ley y al mismo tiempo señalar, si ello es posible, los límites de aplicación de la misma. Queda, no obstante, fuera del objetivo de reflexión todo aquello que se refiera a cuestiones que no sean de índole tributario, la responsabilidad por un ilícito penal, así como el estudio de las figuras de responsable por deudas tributarias que puedan encontrarse en la regulación propia de cada impuesto.

(1) Rafael Acosta España. Comentarios al artículo 38 de la LGT en el volumen *Modificación parcial de la Ley General Tributaria* de la Editorial de Derecho Financiero, pág. 3.

(2) Antonio Durán-Sindreu. *Modificación parcial de la Ley General Tributaria*. Librería Bosch, pág. 39.

II. EL RESPONSABLE DE LOS TRIBUTOS

1. Concepto legal.

No está definido en la Ley General Tributaria. Su redacción, artículo 37, indica que la ley podrá declarar responsables de la deuda, junto a los sujetos pasivos, a otras personas, solidaria o subsidiariamente. Este concepto se aclara un poco más al señalar el artículo 24 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por Real Decreto 939/86, de 25 de abril, que entre la categoría de «obligado tributario» se encuentran los responsables solidarios. Algo, aunque no mucho, nos ayuda esta consideración reglamentaria. Se nos dice que el responsable no es un sujeto pasivo; está junto al sujeto pasivo y se le califica de obligado tributario. Sabido es que esta categoría jurídica, la de obligado tributario, aparece en el Reglamento de la Inspección de los Tributos sin que haya sido amparado su concepto por la ley, por lo tanto el problema no es ahora saber qué consideración jurídica tiene un responsable sino cuál es la de un obligado tributario. No obstante esta situación precaria, existen diversas pistas en el ordenamiento jurídico tributario que permiten fijar unas señas de identidad de la figura o figuras, ya que, desde mi punto de vista, no es posible mantener una idea unívoca del responsable, sino que es preciso hablar de tantas figuras distintas de responsables como las indicadas en la ley.

2. Concepto teórico.

Ante la ausencia de concepto legal, la doctrina ha procurado señalar si no un concepto, sí las características más significativas del responsable, y curiosamente la posición doctrinal sobre esta figura tampoco es homogénea; así, se señalan entre otras las siguientes posiciones: (3)

- Quienes no creen la existencia de una categoría específica de responsable, sino que es preciso estudiar caso por caso de responsabilidad tributaria sin posibilidad de establecer unas características unitarias.
- Quienes siguiendo a A. Berliri no admiten la consideración del responsable como figura autónoma de sujeto pasivo de la obligación tributaria distinta del deudor común.
- Quienes centrándose en el Derecho positivo español no señalan un concepto, sino unas características. Así, Pérez de Ayala y Eusebio González dicen que en el responsable tributario se dan las notas siguientes:

(3) Utilizamos en este punto el desarrollo que de la materia realiza Pérez de Ayala y Eusebio González en su «Curso de Derecho Tributario», Tomo I, tercera edición, págs. 234 y ss.

1. Es también un deudor del tributo, extraño, al no participar en él, al hecho imponible.
2. Resulta entonces obligado al pago de un tributo devengado por hechos impositivos en los que no ha participado, y que además son imputables a otros sujetos.
3. Sin embargo, ha de existir una relación obligatoria formal entre el responsable y la Hacienda, o relación de otro tipo entre el sujeto pasivo y el responsable.

Para D. Fernando Sainz de Bujanda (4) el concepto de responsable también es consecuencia de la suma de varias características. Son las que siguen:

1. Estar fijado por la ley. Es decir, continua D. Fernando, para que se dé un caso de responsabilidad en el sentido técnico que aquí se utiliza, es necesaria, de una parte, la realización de un presupuesto de hecho (el hecho imponible), en virtud del cual queda obligado el sujeto pasivo y además que se produzca el presupuesto de hecho, en virtud del cual queda jurídicamente obligado el responsable.
2. El responsable es un deudor junto a los sujetos pasivos.
3. Que el responsable puede responder solidariamente o subsidiariamente.

Durán-Sindreu, siguiendo casi punto por punto los razonamientos de D. Fernando Sainz de Bujanda, y aportando consideraciones doctrinales de Matías Cortés Domínguez, matiza la postura de D. Fernando, indicando que (5) «el presupuesto de hecho que origina la obligación del responsable es dependiente de la realización del presupuesto de hecho que origina la obligación tributaria», lo cual lleva consigo que «no pueden existir responsables sin la existencia del sujeto pasivo».

Una nueva aportación a la materia es la llevada a cabo por Ramón Falcón y Tella (6), para quien en el momento actual la tendencia es construir la figura del responsable como sujeto pasivo de una obligación accesoria de garantía, distinta de la obligación tributaria, y reconducible a la figura de la fianza. Desde el punto de vista interno, la obligación del responsable y la obligación principal no están en relación de paridad, sino que la una depende de la otra, y sólo uno de los deudores tiene derecho a reembolso. Más adelante el mismo autor, con apoyo en el civilista Díez Picazo, señala que lo interesante frente a la Hacienda Pública es «que la solidari-

(4) Fernando Sainz de Bujanda. *Lecciones de Derecho Financiero*, pág. 231. Segunda edición.

(5) Antonio Durán-Sindreu. Obra citada, pág. 22.

(6) Ramón Falcón y Tella. «La solidaridad tributaria». *Crónica Tributaria* n.º 50, págs. 139 y ss.

dad pasiva es una superestructura creada en interés del acreedor». Con lo cual, parece que abandona, o al menos a mí me da esa impresión, la idea de reconducir la figura del responsable a la de un sujeto pasivo de garantía.

III. CONSIDERACIONES JURISPRUDENCIALES

Son escasas las veces que tanto el Tribunal Supremo como los Tribunales Económico-Administrativos se han pronunciado sobre esta materia. En el estupendo trabajo realizado por los alumnos de la Escuela de Inspección Financiera sobre la Ley General Tributaria en la jurisprudencia del Tribunal Supremo (7), no se hace mención de ninguna sentencia en esta materia, y en la recesión, que siguiendo los índices del Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi, que se añade al final del trabajo en cuestión, no aparecen hasta el año 1982, fecha que comprende el trabajo, más que tres sentencias en relación al artículo 37 y ninguna del 38.

Tampoco Martínez Lafuente (8), en su trabajo sobre Jurisprudencia Tributaria, señala ninguna sentencia del Tribunal Supremo o de Tribunales Económico-Administrativos que nos permitan formarnos una mejor opinión sobre esta materia. Posteriormente, y tomando como referencia los índices del Repertorio de Jurisprudencia de Aranzadi, tampoco se han producido sentencias que permitan señalar un camino en esta materia. Las escasas sentencias hacen mención a temas puntuales y sin una aportación jurisprudencial que ilumine la cuestión.

Mi opinión es que la figura del responsable no puede considerarse de manera unitaria; es preciso señalar tantas clases de responsables como figuras legales existen. La razón no es otra que el origen de esta responsabilidad, completamente distinta en el artículo 38, que tiene un marcado carácter sancionador, no se olvide que aparece en la ley mediante una modificación legislativa que en su entrada en las Cortes se denominaba de Represión del Fraude Fiscal, de la contemplada en el artículo 40, que trata simplemente de garantizar un crédito contra la persona jurídica insolvente. Sin embargo, como intentaré demostrar de ahora en adelante, la cuestión no es tan simple, ya que la posición de los distintos tipos de responsables varía según la regulación de los mismos por el ordenamiento legislativo.

IV. CLASES DE RESPONSABLES

La primera clasificación es la que divide al responsable en solidario y en subsidiario. El concepto de solidario en cuanto a la responsabilidad por deudas arranca del Código Civil, y, en

(7) Alumnos de la Escuela de Inspección Financiera. *Crónica Tributaria* n.º 50, págs. 339 y ss.

(8) Antonio Martínez Lafuente. *Derecho Tributario. Estudios sobre la Jurisprudencia Tributaria*. Editorial Cívitas, págs. 251 y ss.

principio, el Derecho Tributario debe subordinarse al mismo. Así, cada uno de los codeudores, según el artículo 1.137 del Código Civil, tiene una obligación absoluta de pago y, por tanto, cada uno de ellos está obligado al cumplimiento íntegro de la obligación. Esto lleva consigo que el acreedor tiene un derecho de elección, ya que está legitimado para dirigirse contra el deudor solidario que estime más conveniente, o contra todos ellos simultáneamente. Intentado el cobro en el patrimonio de un deudor solidario y conseguido sólo parcialmente, el acreedor puede dirigirse contra otro deudor por la parte de deuda aún no cobrada. Siendo la razón de ser de la solidaridad la existencia de la deuda, una vez pagada ésta, la obligación queda extinguida no sólo en relación al deudor que ha pagado, sino en cuanto al resto de los codeudores (art. 1.145 C.C.). Por último, y según el artículo 1.148, el deudor solidario puede oponer al acreedor no sólo las excepciones que se deriven de la naturaleza de la obligación, sino de las que sean personales.

Las relaciones entre los codeudores solidarios se rigen básicamente de la manera siguiente:

El reparto de la deuda entre los restantes deudores solidarios debe hacerse teniendo en cuenta, ante todo, lo establecido al constituirse en deudores solidarios. Esta manera de actuar no es válida para los supuestos de solidaridad por responsabilidad tributaria, ya que la manera de enfocar el asunto en la esfera civil es distinta que en la tributaria, toda vez que en materia civil la relación de solidaridad tiene un origen eminentemente voluntario, y en la tributaria es todo lo contrario; se llega a ser deudor solidario por imposición legal.

El asunto se complica toda vez que las normas tributarias no señalan ningún camino específico de repetición a favor del deudor que ha satisfecho la deuda en contra del resto de los codeudores. Quizás la única salida sea la acción civil por enriquecimiento injusto.

En cuanto al deudor subsidiario ostenta una posición de ventaja, ya que el acreedor sólo podrá dirigirse contra el mismo una vez que se haya declarado el fallido del sujeto pasivo. La obligación subsidiaria no tiene un encaje doctrinal en la teoría general de las obligaciones, por lo tanto no cuenta con un bagaje doctrinal y legal comparable al de la obligación solidaria; no obstante esto, entendemos que cabe la acción civil de enriquecimiento injusto contra el sujeto pasivo, si bien en la práctica ésta sea una posibilidad de compensación teórica, toda vez que si el responsable subsidiario paga, lo hace una vez que el sujeto pasivo ha sido declarado fallido, lo que conlleva una falta total de patrimonio para hacer frente a sus obligaciones.

Dentro de la figura de responsable solidario podemos distinguir las siguientes categorías:

1. Responsable solidario en razón a una situación jurídica existente.

En este caso se encuentran:

- Los copartícipes o cotitulares de las entidades jurídicas o económicas a que se refiere el artículo 33 de la LGT (art. 39 LGT).
- Los socios o partícipes de las sociedades o entidades disueltas y liquidadas (art. 89.4 LGT).

2. Responsable solidario en razón de la realización de un ilícito tributario.

En este caso se encuentran:

- Todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria (art. 38.1 LGT).
- Las sociedades integrantes del grupo en los casos de declaración consolidada (art. 38.2 LGT).

No acaba aquí la complicación de esta clasificación, ya que la responsabilidad se extiende de manera distinta; así, los causantes y colaboradores en la infracción tributaria responden solidariamente de las obligaciones tributarias, mientras que las sociedades del grupo responden de las infracciones cometidas en este régimen de tributación (art. 38 LGT). Al mismo tiempo el concepto civil de responsabilidad se ve alterado, ya que los partícipes en las entidades del artículo 33 de la LGT y los socios y partícipes de las entidades disueltas y liquidadas responden solidariamente, pero en proporción a sus respectivas participaciones, en un caso, y del límite de la cuota de liquidación, en otro. No cabe duda que esta manera de entender la solidaridad escapa de los criterios civiles tradicionales. Tanto en un caso como en otro la responsabilidad se extiende a las obligaciones tributarias pendientes.

3. Responsable subsidiario.

Se encuentran en este caso los administradores de las personas jurídicas que hubiesen adoptado acuerdos que hicieran posible la comisión de infracciones tributarias por parte de las mismas. La responsabilidad se extiende también en relación a conductas de omisión, ya que el administrador responderá también de lo que no ha hecho, así, si no ha realizado los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias que se hayan infringido, o ha consentido en que personas a su cargo los hayan realizado.

La responsabilidad se extiende al pago de la infracción en el caso de infracciones simples, y a la totalidad de la deuda tributaria si la infracción cometida ha sido calificada de grave.

Esta responsabilidad se extiende también a los administradores en el caso de las personas jurídicas que hayan cesado en su actividad. Su responsabilidad abarca a la totalidad de las obligaciones tributarias pendientes.

Termina el artículo 40 de la LGT señalando un tipo específico de responsabilidad; es la que afecta a los síndicos, interventores o liquidadores de quiebra, concursos 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.

El artículo 41 de la LGT señala, por último, otra modalidad de responsabilidad a la que, por exceder de los límites de este trabajo, sólo vamos a hacer una referencia somera. Dice así dicho artículo:

1. Los adquirentes de bienes afectos por ley a la deuda tributaria responderán con ellos, por derivación de la acción tributaria, si la deuda no se paga.
2. La derivación de la acción administrativa contra los bienes afectos exigirá acto administrativo notificado reglamentariamente, pudiendo el adquirente hacer el pago, dejar que prosiga la actuación o reclamar contra la liquidación practicada o contra la procedencia de dicha derivación.

Como se ve, la responsabilidad en este caso no es consecuencia de ninguna actividad, sino de la sucesión en una posesión. Es por ello que entendemos escapa de los casos de responsabilidad y encaja más bien en los de sucesión en la deuda tributaria.

Por último, señala el artículo 37 de la LGT que la derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá previamente un acto administrativo, que será notificado reglamentariamente, confiriéndoles desde dicho instante todos los derechos del sujeto pasivo.

V. RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA DEL ADMINISTRADOR DE UNA PERSONA JURIDICA

Esta responsabilidad tiene lugar una vez producido el fallido de la persona jurídica, y en los casos en que el administrador o administradores de la misma hayan incurrido en alguna de

las conductas señaladas por el artículo 40 de la LGT. Innecesario es señalar que el término administrador engloba a todas las personas que de manera efectiva ejercen la dirección de la vida social, con independencia del nombre que adopten o de la forma de organización de las mismas.

1. Motivos de responsabilidad.

- No haber realizado los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas.
- Consintieren el incumplimiento por quienes de ellos dependan.
- Adoptaren acuerdos que hicieran posible tales infracciones.

La redacción original de este artículo establecía la necesidad de que el administrador hubiese obrado con mala fe o negligencia, y expresamente excluía de esta derivación de responsabilidad a los administradores que no hubiesen asistido a la reunión en que se tomase el acuerdo de realizar la infracción tributaria o que asistiendo a la misma salvaran su voto de manera expresa. Este recorte del texto legal complica la interpretación que deba darse a este artículo, y ésa se hace más confusa si tenemos en cuenta que el párrafo segundo del mismo artículo sí habla de la mala fe y negligencia al tratar el tema de los síndicos, interventores o liquidadores.

Una primera lectura hace pensar en una responsabilidad de tipo objetivo implícita en la condición de administrador. Esta postura es mantenida por María Luisa Ochoa Trepát (9), que entiende al administrador como coautor con la sociedad. Desde mi punto de vista ésta no es la solución querida por el legislador. Creo que el artículo 40 tiene otra interpretación lógica en conexión con el artículo 77 de la LGT, y es la que voy a intentar a continuación:

1. La referencia a la mala fe o negligencia, que desaparece del texto del primer párrafo del artículo 40, no es más que una mejora técnica llevada a cabo por el legislador, y esto es así porque cualquiera de las conductas que se señalan en el texto no pueden llevarse a efecto si no al menos de manera culposa. Por lo tanto no es de extrañar esta desaparición, ya que mantener los términos citados constituirá al menos una redundancia. Esta manera de ver el problema hace coherente la aparición de los términos polémicos en el párrafo segundo del mismo artículo, ya que aquí se está haciendo mención no a una conducta del administrador, sino a «las gestiones necesarias para el

(9) Ochoa Trepát, M.^a Luisa. «La responsabilidad tributaria de los administradores de las personas jurídicas». *Gaceta Fiscal* n.º 75 págs. 143 y ss.

íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a tales situaciones y que sean imputables a los respectivos sujetos pasivos». Es decir, si el liquidador no hace lo necesario para cumplir con la Hacienda Pública puede ser porque no lo conozca, ya que pasa a administrar una situación heredada en cuya realización no tuvo arte ni parte.

2. La exoneración de la responsabilidad al administrador ausente o que salvó su voto en la reunión en que se adoptó el acuerdo para cometer la infracción tributaria, se ampara en el artículo 77.4 c) de la LGT, que excluye la responsabilidad en casos similares para las infracciones tributarias.

Esta manera de entender el problema, apelando a una interpretación conjunta con las infracciones, es compartida por la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria en un informe de fecha 21 de diciembre de 1990, que trata sobre diversas cuestiones relacionadas con la derivación de responsabilidad a los administradores (10).

De idéntica manera enfoca el problema Acosta España, al afirmar que la exégesis (de la derivación de responsabilidad) es realmente difícil cuando hay que tener en cuenta los preceptos del Capítulo VI (Infracciones y sanciones tributarias) (11). Es decir, aunque la situación de estos artículos en el texto legal esté alejada de lo relativo a la materia sancionadora no hay más remedio que acudir a los principios que informan la misma, ya que si no se produciría una quiebra entre preceptos de un mismo texto legal. Valga aquí lo señalado por Abelardo Delgado de manera tajante: «Afirmar la responsabilidad objetiva en el ámbito tributario es tanto como afirmar la inconstitucionalidad del sistema punitivo de la Ley General Tributaria» (12). Obsérvese que se hace referencia al ámbito tributario en su conjunto, no al sistema sancionador.

(10) Transcribo literalmente:

«7.º En caso de existir varios administradores y con distintas funciones, ¿contra cuál de ellos hay que derivar la responsabilidad?

Exclusión de voto y responsabilidad.

Si la gestión de la persona jurídica está encomendada a un Consejo de Administración u otro Organismo Colegiado, las decisiones de éste se entienden imputables a todos los miembros que lo integren. No obstante, debe excluirse la responsabilidad a los administradores ausentes o que hubieran salvado expresamente su voto en la reunión en que fueron adoptados los acuerdos. Esta excepción que estaba expresamente recogida en el artículo 40.1 de la LGT, en su redacción anterior a la Ley 10/1985, puede encontrar ahora su fundamento en el artículo 77.4 c) de la propia LGT».

(11) Rafael Acosta España. Obra citada, pág. 3.

(12) Abelardo Delgado. *Gaceta Fiscal* n.º 36, pág. 99.

Por último, entiendo que el nexo de unión entre el sujeto pasivo y el responsable tributario viene dado por la realización de una infracción tributaria, la cometida por la persona jurídica administrada, y ésta, salvo las excepciones a que más adelante haré mención, no puede darse si no es al menos «a título de simple negligencia» (art. 77 LGT). Por todo ello entiendo imposible la creencia de una responsabilidad objetiva en el ámbito de la responsabilidad de los administradores en cuanto a las deudas de la sociedad que administran para con la Hacienda Pública.

2. Exclusión de la derivación de responsabilidad.

Llegado a este punto, y ya que hemos afirmado la no existencia de responsabilidad objetiva en el ámbito tributario, debemos, para ser coherentes con lo que venimos afirmando, señalar cuál debe ser, pues, la conducta de un administrador para no incurrir en una derivación de responsabilidad en el caso de que la empresa que administra llegue a ser declarada fallida en sus deudas con la Hacienda Pública. La solución nos la brinda de manera perogrullesca el sentido común y el artículo 133 de la Ley de Sociedades Anónimas, de 22 de diciembre de 1989, y no es otra que obrar con diligencia. Este artículo dice en su número primero que los administradores responderán frente a la sociedad, frente a los accionistas y frente a los acreedores sociales del daño que causen por actos contrarios a la ley o a los Estatutos, o por los realizados sin la diligencia con que deben desempeñar el cargo. La diligencia, según el Diccionario de Autoridades, no es más que la aplicación, actividad y cuidado que se pone en lo que se desea conseguir. Ahora bien, este actuar con diligencia no agota el problema toda vez que, aun actuando de manera diligente, pueden incurrir las sociedades en conductas fiscales que sean calificadas de infracción. En muchos casos el fraude fiscal es grosero, antipático, se vende por 100 y se contabiliza por 80, la idea de defraudar es clara. Otras veces la situación se complica, ya que las mismas normas fiscales añaden en su formulación un elemento de inseguridad que puede, por el mero hecho de su aplicación, conducir a la infracción. Quizás los ejemplos sean la mejor manera de justificar esta afirmación. Piénsese en los siguientes casos:

– Artículo. 39.1 del Reglamento del Impuesto de Sociedades.

1. No obstante lo dispuesto en el artículo precedente, cuando se trate de operaciones entre sociedades vinculadas, su valoración a efectos de este impuesto se realizará de conformidad con los precios que serían acordados en condiciones normales de mercado entre sociedades independientes.

– Disposición adicional 4.^a de la Ley de Tasas y Precios Públicos, de 13 de abril de 1989.

Tratamiento fiscal de las diferencias de valor resultante de la comprobación administrativa.

En las transmisiones onerosas por actos *inter vivos* de bienes y derechos que se realicen a partir de la entrada en vigor de la presente ley, cuando el valor comprado a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales exceda del consignado por las partes en el correspondiente documento en más de 20 por 100 de éste, y dicho exceso sea superior a 2.000.000 de pesetas, este último, sin perjuicio de la tributación que corresponda por el impuesto citado, tendrá para el transmitente y para el adquirente las repercusiones tributarias de los incrementos derivados de transmisiones a título lucrativo.

Estas referencias a normas legales señalan que la facultad de comprobación administrativa puede, por imperativo de la norma fiscal, alterar de manera subjetiva (valor de mercado, resultando de comprobación que excede en más de un 20 por 100 el declarado) la realidad mercantil. La Administración al actuar de esta manera no cabe duda que lo hace de acuerdo a una impecable legalidad, pero esto no impide que la realidad sea otra y que la actuación de la empresa infractora, y en consecuencia de sus administradores, haya sido diligente. Esto ocurrirá cuando la empresa en cuestión haya contabilizado todas sus operaciones y las haya puesto en tiempo y forma en conocimiento de la Administración. Es interesante la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de septiembre de 1987:

«La complitud y veracidad eliminan la malicia y convierten la discrepancia entre la Administración y el ciudadano en un debate, cuya última palabra es la nuestra y nunca la de cualquiera de los sujetos activos o pasivos de la relación jurídica». Como hemos dicho en ocasiones, una diferencia de criterio razonable respecto de la interpretación de las normas tributarias puede ser causa de exclusión de la culpabilidad en el ámbito de la potestad sancionadora de la Hacienda Pública (Sentencias 8 de mayo de 1987 y 2 de julio de 1970).

Cierto es que estas sentencias y muchas similares que se han dictado en el mismo sentido (13) se refieren de modo concreto a las sanciones, pero ya hemos visto más arriba que la misma Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria apela a las normas relativas a sanciones e infracciones tributarias al tocar este tema de derivación de responsabilidad, y que la consecuencia de la derivación de responsabilidad es la comisión de una infracción, por lo que resulta correcto esta utilización. Esta manera de actuar por parte de la empresa encaja en lo que se ha venido llamando doctrinalmente economía de opción (14) y que no es más que procurar, de acuerdo a la legalidad existente, soportar una carga tributaria lo más reducida posible (15).

(13) Véase sobre esta materia Francisco Guío Montero. *El contribuyente ante la Inspección de Hacienda*. Editorial Lex Nova, págs. 353 y ss.

(14) Entre otros trabajos puede verse a Alfonso Montero. «La economía de opción en el IRPF». *Revista Técnico Tributaria* n.º 1, págs. 12 y ss.

(15) Un buen ejemplo de economía de opción lo ofrece la Resolución del TEAC de 7 de julio de 1987, en la recesión que de la misma hace Florencio Gómez Tarragona en su obra *Impuesto sobre Sociedades 1989, Legislación y Jurisprudencia Fiscal Concordada*, pág. 143, artículo 126 del Reglamento. Dice así: «La sociedad matriz A tiene el

Según esto, y siempre que la conducta de los administradores sea conforme a una actuación diligente, entiendo que no hay lugar a derivación de responsabilidad, ya que no existe ninguno de los presupuestos de hecho necesarios para su aparición. Es decir, ni se ha ocultado nada a la Hacienda Pública ni se han tomado acuerdos para favorecer la infracción, ni por consiguiente han consentido que sus subordinados hicieran algo relacionado con este asunto. Puede suceder y sucede con mucha frecuencia que la diferencia de criterios interpretativos sobre una misma realidad den lugar a una infracción tributaria y que ésta sea confirmada más tarde por los Tribunales, pero la existencia de una infracción no es, ni podrá ser nunca por sí sola, motivo de derivación de una responsabilidad tributaria hacia los administradores que no obstante de haber cometido una infracción tributaria han obrado con diligencia.

Por último, una referencia de pasada a la doctrina del levantamiento del velo de la persona jurídica. Se entiende por la misma (16) aquella corriente doctrinal y jurisprudencial que entiende que «si la estructura de la persona jurídica se utiliza con una finalidad fraudulenta y de forma desajustada respecto a lo que constituye la justificación de dicha figura, los Tribunales podrán descartarla o prescindir de ella o de alguna de las consecuencias que de la misma dimanar, como puede ser la de la separación absoluta entre la persona social y cada uno de los socios, con la correlativa separación entre sus respectivos patrimonios». Entiendo que esta doctrina debe ser tenida en cuenta a la hora de la derivación de responsabilidad a un administrador que no haya sido diligente.

VI. RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA DE LOS SINDICOS, INTERVENTORES O LIQUIDADORES

Está recogida en el artículo 40.2, que dice:

«Serán responsables subsidiarios los síndicos, interventores y 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».

100 por 100 del capital de la sociedad filial B. La sociedad B ha ido acumulando pérdidas por cuantía igual a su capital en 1971. La sociedad filial B está inactiva, pero la sociedad A le carga determinadas partidas que originan desde 1972 a 1977 unas pérdidas de 10.000.000 de pesetas. En el balance de la sociedad B aparecen unas pérdidas de 10.000.000 y una cuenta acreedora -sociedad A- por la misma cuantía. La sociedad B aumenta capital por cuantía de 10.000.000 de pesetas para compensar las pérdidas. Aumento de capital que suscribe íntegramente la sociedad A. Acto seguido se disuelve la sociedad B. La sociedad A carga en 1977 a pérdidas y ganancias la pérdida de 10.000.000 de pesetas, valor de las aportaciones realizadas por la ampliación de capital. Se admite tal cargo como pérdida deducible en 1977 en concepto de minusvalía "realizada".

(16) *La doctrina del levantamiento del velo de la persona jurídica en la reciente jurisprudencia*. Ricardo de Angel Yagüez, pág. 14. Editorial Cívitas.

El legislador al redactar este artículo ha pensado en un supuesto de hecho; un liquidador que se hace cargo de una sociedad en liquidación encuentra que determinados impuestos que fueron devengados por el sujeto pasivo no están declarados o estándolo, lo están mal. Si conociéndolo, y tiene obligación de conocerlo, no pone los remedios oportunos será responsable de esta deuda si se produce el fallido de la sociedad en liquidación. En otros supuestos en caso de quiebra su obligación no será el pago de la deuda, sino la oportuna puesta en conocimiento de la Administración Tributaria para que proceda según más convenga a su derecho.

La redacción de este artículo procede de la Ley 60/1969, de 30 de junio, y quizás ello justifique la referencia a la negligencia y mala fe. Sigo considerando que en el esquema actual, después de la reforma llevada a cabo por la Ley 10/85, la referencia a la mala fe y a la negligencia es innecesaria, ya que el espíritu del artículo 77 de la LGT debe presidir todas las cuestiones relativas al sistema impositivo. Además, es una mala técnica jurídica, ya que no pueden derivarse las mismas consecuencias de un actuar culposo, negligencia, que de un doloso, mala fe. Por eso entiendo que la referencia debe hacerse en relación a la diligencia con la que hayan actuado estos liquidadores, al objeto de ser responsables de las deudas tributarias devengadas con anterioridad a ocupar el puesto de liquidador.

VII. RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA DE LOS ADMINISTRADORES POR LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS PENDIENTES EN EL CASO DE CESE DE ACTIVIDAD

Está recogido en el párrafo final del número 1.º del artículo 40 que procede de la Ley 10/85, y dice así:

«Asimismo, serán responsables subsidiariamente, en todo caso, de las obligaciones tributarias pendientes de las personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades los administradores de las mismas».

El texto legal se está refiriendo a una situación de hecho que es bastante corriente en la práctica, el abandono de una sociedad sin proceder a su liquidación una vez que el objetivo social se ha cumplido o, lo que es más normal, se revela inalcanzable. Al legislador no le gusta la tierra de nadie e impone una responsabilidad, en todo caso, a los administradores de estas sociedades sin objeto alguno (17). La causa de esta derivación de responsabilidad no está como hemos visto hasta ahora en la realización de un ilícito, sino en todo lo contrario, en la ausencia

(17) Es de suponer que lo supuesto en la disposición transitoria tercera de la Ley de Sociedades Anónimas coadyuve a eliminar muchas de estas sociedades sin actividad.

de actividad. No quiere esto decir que no puedan existir sociedades inactivas, quiere decir que si una sociedad inactiva no hace frente a sus obligaciones fiscales pendientes el responsable de sus obligaciones tributarias será, en todo caso, el administrador de la misma.

Pudiera pensarse que la referencia a una responsabilidad, en todo caso, es una apelación clara a la responsabilidad objetiva, más antipática aún en este caso al no existir ninguna referencia a una previa infracción.

No pienso de esta manera, el legislador no impone esta responsabilidad y al hablar de «haber cesado en sus actividades» parece que está refiriéndose a un supuesto normal de liquidación, por lo que si el administrador no impulsa la misma está incurriendo implícitamente en una negligencia que justificaría la derivación de responsabilidad. De todas maneras entiendo que también hay motivos suficientes para, partiendo del texto legal, señalar la existencia de una responsabilidad objetiva, ya que la decisión de entrar en liquidación es algo que corresponde de manera exclusiva a la misma sociedad y no debe verse abocada a la misma por circunstancias ajenas. Por lo demás, entiendo que en todo caso debe presuponerse implícito lo dispuesto en el artículo 77 de la LGT y exigir al menos la simple negligencia.

VIII. MOMENTO DE ENTRADA EN VIGOR Y DERECHO TRANSITORIO

Está señalado por la disposición transitoria tercera del Real Decreto 2631/85, de 18 de diciembre, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias. Dice así:

Lo dispuesto en el artículo 40, apartado 1 de la Ley General Tributaria, será de aplicación respecto de las obligaciones o deudas tributarias relacionadas con infracciones tributarias cometidas a partir del 27 de abril de dicho año, finalizando que las cometidas con anterioridad al día 27 de abril de 1985 se exigirán con arreglo a la normativa derogada.

Quizá sea una casualidad, pero es curioso que la norma que señala la entrada en vigor de las modificaciones en materia de responsabilidad tributaria sea un Real Decreto de carácter exclusivamente sancionador. También llama la atención el olvido que se tiene de la situación prevista en el párrafo último del número 1 del artículo 40, que no condiciona la derivación de responsabilidad a la existencia de una infracción previa. Atendiendo a la letra de la disposición transitoria, esta norma no habría entrado en vigor ya que la misma se hace en base a las obligaciones relacionadas con infracciones cometidas antes o después de la fecha del 27 de abril de 1985, y se olvida de este supuesto. Se salva por una interpretación conjunta de la norma, pero ¿no será que el legislador entiende en su subconsciente la derivación de responsabilidad como una sanción y por lo tanto la relaciona exclusivamente con una infracción?

IX. EXTENSION DE LA RESPONSABILIDAD

No se hacen distinciones entre las distintas clases de responsabilidad; en el caso de infracción simple la responsabilidad del administrador alcanza a la sanción impuesta a la sociedad. Tratándose de infracciones graves la responsabilidad alcanza a la totalidad de la deuda tributaria en los términos definidos por el artículo 58 de la LGT. La consulta de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria que he citado más arriba justifica esta diferencia en razón a que la infracción simple no se relaciona directamente con la evasión de deudas tributarias. Por la misma razón, en aquellos tipos de infracción grave que no dan lugar a un perjuicio económico directo, esto es lo contemplado en las letras c y d del artículo 79 de la LGT, que se refieren, respectivamente, a determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos de impuestos, a deducir o compensar en la base o en la cuota, en declaraciones-liquidaciones propias o de terceros y a determinar bases imponibles o declarar cantidades a imputar a los socios por las entidades sometidas al régimen de transparencia fiscal, que no se correspondan con la realidad, no cabe hablar de responsabilidad en la deuda (que técnicamente no existe), sino solamente en la sanción. Comparto sin objeción alguna esta interpretación.

X. TIEMPO DE EJERCICIO DE LA ACCION DE DERIVACION DE RESPONSABILIDAD

La Ley General Tributaria no regula lo relativo al cómputo de la prescripción en relación a los responsables tributarios; se hace, pues, preciso interpretar las normas existentes para hallar la mejor solución. Quizás, la solución más sencilla sea unir la prescripción de la acción de responsabilidad a la acción para exigir el pago de la deuda tributaria liquidada, que según el artículo 65 de la LGT comienza a contar desde la fecha en que finalice el plazo de período voluntario.

Esta manera de entender la cuestión ha sido acogida en la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de septiembre de 1989, que en la parte que más nos interesa dice así:

Con estos antecedentes la prescripción invocada por la parte recurrente, por entender que desde la fecha de prestación de los avales en 1961 y 1962 hasta el requerimiento de pago derivado de la providencia de apremio de 26 de marzo de 1977 había transcurrido el plazo de cinco años previsto en el artículo 64 de la LGT, no puede prosperar porque la vigencia del aval está en función de la deuda tributaria que garantiza y mientras ésta no prescriba la garantía subsiste. En consecuencia, existiendo una notificación de 4 de diciembre de 1972 al obligado principal de la Resolución del TEAC de 29 de noviembre anterior, es aquella fecha la que inaugura el plazo de prescripción, aún no agotado el 4 de abril de 1977, cuando la entidad bancaria se dio por notificada del apremio a ella dirigido en su condición de avalista.

Es decir, puede entenderse, y en la consulta de la Dirección General tantas veces citada se hace así basándose en la figura civil de la fianza, que la obligación del sujeto pasivo es la principal y que la del responsable es accesoria y que por lo tanto es buena teoría; lo accesorio sigue a lo principal en todas sus vicisitudes.

Esta manera de entender la cuestión parece amparada por el artículo 62 del vigente Reglamento General de Recaudación, al decir que la prescripción ganada aprovecha por igual a todos los obligados al pago (18).

Si se interrumpiera el plazo de prescripción para uno, se entiende interrumpido para todos. No obstante, si éstos son mancomunados y sólo le es reclamada a uno de los deudores la parte que le corresponde, no se interrumpe el plazo para los demás.

Es decir, no cabe hablar de dos plazos distintos, uno en relación al sujeto pasivo y otro para el responsable. Sólo hay un plazo y la Administración Tributaria debe hacer uso del mismo, ya sea para dirigirse al sujeto pasivo ya al responsable tributario si ello es posible legítimamente.

XI. PROCEDIMIENTO

Está recogido de manera pormenorizada en el artículo 14 del Real Decreto 1684/90, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación. Los pasos que marcan el camino son los siguientes:

- Declaración previa y necesaria del deudor principal y de los responsables solidarios si los hubiere como fallidos. Esta declaración que es competencia del Jefe de la Dependencia de Recaudación (art. 3.º, 2 de la Orden de 17 de abril de 1991) debe venir precedida de los trámites exigidos por el artículo 163 y siguientes del Reglamento General de Recaudación.

En síntesis, el procedimiento es semejante al de apremio sólo que con un resultado final distinto, al comprobar aquí la insolvencia o desaparición del deudor.

- Comunicación del acto administrativo de derivación de responsabilidad. Este acto administrativo es competencia del Jefe de la Dependencia de Recaudación, y en su preceptiva notificación se hará mención expresa de los datos siguientes:

(18) La anterior redacción de este artículo era aún más clara, ya que afirmaba que la prescripción ganada aprovecha por igual al sujeto pasivo y a los demás responsables de la deuda.

- a) Los elementos esenciales de la liquidación y el texto íntegro del acuerdo declarando la responsabilidad subsidiaria y la cantidad a que alcance la misma. No lo dice el texto reglamentario, pero se sobreentiende que en este acuerdo de derivación de responsabilidad deberá hacerse mención expresa y motivada de los supuestos fácticos que han determinado la derivación de responsabilidad. Este es el caballo de batalla de esta cuestión, ya que como hemos visto es preciso que concurran unas determinadas circunstancias para que sea lícita esta derivación. El Organo de Recaudación no podrá limitarse a indicar el precepto legal aplicable, sino que deberá motivar las razones que hacen posible y legitiman su actuación.
- b) Los medios de impugnación que puedan ser ejercidos por el responsable subsidiario, tanto contra la liquidación practicada como contra la extensión y fundamento de su responsabilidad, con indicación del plazo y órganos ante los que habrán de ser interpuestos. El artículo 177 del Reglamento General de Recaudación indica que contra los actos de gestión recaudatoria podrán plantearse de manera potestativa el recurso de reposición y el económico-administrativo como paso previo para el acceso a los Tribunales de Justicia. Ahora bien, el artículo 14.2 b) permite recurrir en una doble vía, tanto contra la liquidación planteada como contra la extensión y fundamento de la responsabilidad subsidiaria. No aclara, ni el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, ni lógicamente, el Reglamento de Recaudación si los dos posibles actos reclamables, la extensión y fundamento de la responsabilidad y la cuantía de la deuda, son susceptibles de recursos separados o deben ser objeto de un único recurso. La cuestión no es baladí ya que el solo coste de un aval durante el tiempo en que se sustancie la cuestión ante los Tribunales amerita el que la cuestión se plantee. Desde mi punto de vista la cuestión no está resuelta y sólo existe un precedente, no aplicable, en el artículo 81, once, del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, que permite a instancia del interesado suspender la ejecución de las sanciones consistentes en la pérdida del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales, mientras dura la total sustanciación del Procedimiento Económico-Administrativo, cuando a juicio del Tribunal competente para resolver la reclamación, dicha ejecución pudiera causar perjuicio de imposible o difícil reparación o cuando la impugnación se fundamente en alguna de las causas de nulidad de pleno derecho previstas en el artículo 153 de la Ley General Tributaria. Sería deseable que esta cuestión de carácter procesal quedase aclarada lo antes posible, ya sea por decisiones de los Tribunales ya por una innovación legislativa que aclarase la cuestión.

Independientemente de que de manera procesal pueda procederse con dos recursos distintos o que las dos pretensiones deban plantearse en un solo recurso, entiendo de la mayor importancia, tanto la justificación de los motivos de derivación de la responsabilidad como la completa relación de los mismos so pena de causa de indefensión al

ciudadano a quien se pretende derivar la responsabilidad. Por lo demás es lícito plantear la defensa ante esta pretensión administrativa no sólo con los elementos que se refieren a la realización del hecho imponible, sino también con los que de manera específica apoyen la defensa del imputado responsable.

- c) Lugar, plazo y forma en que deba ser satisfecha la cantidad a que se extiende la responsabilidad subsidiaria, de acuerdo en particular con lo dispuesto en las letras a) o b) del artículo 20 de este Reglamento. Este artículo 20 se refiere a los plazos de notificación y de pago.

XII. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA

Hemos preferido, alterando el orden con el que figuran en la LGT, comenzar la exposición tratando lo relativo al responsable subsidiario, toda vez que su explicación nos parece más sencilla que la del responsable solidario.

La diferencia fundamental, aparte de la razón de ser de una y otra figura, viene dada por la situación, legalmente más difusa y económicamente más gravosa, en que se encuentra el responsable solidario.

Como ya anticipé, no puede entenderse que nos encontramos ante figuras homogéneas, sino que cada una de ellas tiene unas características específicas que, a la postre, sólo nos señalan como elemento de unión entre las mismas basarse en una infracción administrativa, llevada a cabo antes de la realización del hecho imponible que da origen a la infracción y sanción tributaria, y que en mayor o menor medida es causa del ilícito tributario que ha sido sancionado.

Una vez esto, pasamos sin más al desarrollo pormenorizado del responsable solidario.

XIII. RESPONSABLE SOLIDARIO EN RAZON DE LA REALIZACION DE UN ILICITO TRIBUTARIO

El artículo 38 de la LGT dice así:

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

2. En los supuestos de declaración consolidada, todas las sociedades integrantes del grupo serán responsables solidarias de las infracciones cometidas en este régimen de tributación.

No creo exista artículo alguno en todo el ordenamiento tributario español de más difícil interpretación que el número 1 del artículo 38 de la LGT que acabamos de transcribir. La generalidad de lo que en él se manda exige necesariamente una explicación que no resulta fácil. Entiendo que existen, sin embargo, unas determinadas líneas de pensamiento que nos pueden orientar en esta «terra incógnita».

Son las siguientes:

- El artículo 38 forma parte de la LGT y hace referencia a infracciones tributarias. Le es, por tanto, plenamente de aplicación lo relativo a las mismas y en particular lo dispuesto en el artículo 77 de la misma ley. No puede por consiguiente hablarse de una responsabilidad objetiva a pesar de la desaparición de las referencias que existían en el texto derogado por la Ley 10/85, ya que para sancionar una infracción tributaria al menos es preciso la simple negligencia. No considero de recibo aquella manera de entender el problema que hace del responsable un sujeto de garantía y más cuando la responsabilidad se deriva por ser causa o colaborar en una infracción.
- En la LGT no se encuentran referencias ni a los causantes ni a los colaboradores; se hace preciso acudir a la disciplina jurídica de la que éstos proceden. Y ésta no es otra que la del Derecho Penal. Esta manera de proceder está amparada por la Sentencia del Tribunal Constitucional de 8 de junio de 1981, que señaló que los «principios inspiradores del orden penal son de aplicación con ciertos matices al Derecho Administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal y como refleja la misma Constitución y una muy reiterada jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo, hasta el punto de que un mismo bien jurídico puede ser protegido por técnicas administrativas o penales».

Es por ello que vamos a intentar la exégesis de este número 1 del artículo 38 basándonos en la teoría general del delito (19), en la creencia de que es la única que nos puede proporcionar una visión acertada sobre la materia. Se hace preciso, pues, averiguar la verdadera naturaleza jurídica del causante y del colaborador. Tanto uno como otro tienen su engarce jurídico, y no puede ser de otra manera, al desconocer la

(19) Seguimos la exposición realizada por Francisco Muñoz Conde en su *Teoría General del Delito*, págs. 204 y ss. Editorial Tenis.

LGT estas categorías personales, en la figura genérica de la participación que no es más que la cooperación dolosa en un delito doloso ajeno. De esta definición se desprende, según Muñoz Conde, que la participación es un concepto de referencia ya que supone un hecho ajeno a cuya realización el partícipe contribuye. Esta ayuda debe ser consciente y por lo tanto dolosa, es decir, el partícipe debe conocer y querer su participación en la realización del hecho típico y antijurídico de que otra persona es autora. No cabe según esto, continúa Muñoz Conde, el castigo de esta figura en más que en su forma dolosa.

La participación es posible bajo la figura de la inducción y de la complicidad. La primera de ellas está recogida en el artículo 14, n.º 2 del Código Penal y en ella se incardina lo que la LGT llama causante.

Dice el Código Penal (art. 14, n.º 2):

Se consideran autores:

- Los que fuerzan o inducen directamente a otros a ejecutarlo.

Así pues, la inducción se caracteriza porque el inductor hace surgir en otras personas, inducido, la idea de cometer un delito; pero quien decide y domina la realización del mismo es el propio inducido. La inducción debe ser de tal entidad que puede conectarse causalmente con la voluntad del inducido. No constituye, pues, inducción el simple consejo que en principio sería una forma de complicidad. La relación causal hace que sea poco aplicable este supuesto a la esfera tributaria; no creo que nadie lleve su odio al Estado hasta influir de manera decisiva para que otro contribuyente abandone sus obligaciones fiscales en base a estos consejos. De todas maneras es decisiva la exigencia del dolo para que la figura encaje en el tipo.

Por complicidad se entiende una cooperación no necesaria, que sólo favorece o facilita la realización del ilícito. La LGT se refiere a la misma bajo el nombre de colaborador. El Código Penal lo recoge en el artículo 16 («Son cómplices los que no hallándose comprendidos en el artículo 14 cooperan en la ejecución de un delito con actos anteriores o simultáneos»). Es, pues, una cooperación no necesaria, y para apreciar si una conducta encaja en una u otra forma de participación se hace precisa una interpretación del supuesto de hecho para indicar ante cuál de las dos figuras nos encontramos. Esta modalidad de colaboración con el autor sí la considero perfectamente posible en la realización de un ilícito tributario. Es más, creo que en la práctica cotidiana muchas de las modalidades habituales de defraudación se apoyan en la figura de un cómplice. Piénsese, sin ir más lejos, en la emisión de una factura falsa a efectos de su imputación

como gasto fiscal y como soporte para la deducción de un IVA no soportado o en la compra de mercancía sin factura o haciendo figurar en la misma una cantidad convenida entre las partes.

Queda claro que sólo la comisión dolosa es objeto de sanción tributaria. Cualquier otra manera de entender esta cuestión es desde mi punto de vista contraria a Derecho, ya que de ninguna manera puede admitirse en el Derecho Tributario la existencia de una responsabilidad objetiva.

XIV. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN LOS SUPUESTOS DE DECLARACION CONSOLIDADA

Está recogida en el número 2 del artículo 38, y señala que en los supuestos de declaración consolidada todas las sociedades integrantes del grupo serán responsables solidarias de las infracciones cometidas en este régimen de tributación.

La declaración consolidada está regulada por el Real Decreto-Ley 15/1977, de 25 de febrero, y numerosas disposiciones posteriores que desarrollan el mismo, siendo importante el Real Decreto 1371/85, de 1 de agosto, por el que se regula la consolidación de los estados financieros de las Entidades de Depósito de acuerdo a lo establecido en la Ley 13/85, de 25 de mayo.

La Ley del Impuesto sobre Sociedades, Ley 61/1978, al salvar de la derogación sólo algunos preceptos del Real Decreto 15/77, derogó el artículo 16.1, en donde se trataba lo relativo a la responsabilidad por las deudas del grupo consolidado. Se ha vivido, pues, una situación de interinidad en lo relativo a la responsabilidad tributaria por las deudas del grupo que según Acosta España (20) se salvaba acudiendo a lo dispuesto en el artículo 33 de la LGT.

La entrada en vigor de la Ley 10/85 significó una orientación distinta de la cuestión, no sólo por la referencia específica que se hace a la materia en el artículo 38.2, sino porque para complicar la cuestión el artículo 77.3 de la LGT señala que serán sujetos infractores:

«(...)

c) La sociedad dominante en el régimen de declaración consolidada».

La razón de esta derivación de responsabilidad obedece a la idea de entender que la formación de la voluntad en todas las sociedades que forman parte del mismo es única, por lo tan-

(20) Rafael Acosta España. Obra citada, pág. 11.

to al presentar una declaración consolidada han colaborado en la infracción tributaria. No aclara la ley si es preciso entender esta responsabilidad de manera dolosa, aunque desde mi punto de vista esta circunstancia es irrelevante y queda subsumida en la idea de consentimiento que supone la presentación de la declaración consolidada.

XV. MOMENTO DE ENTRADA EN VIGOR Y DERECHO TRANSITORIO

Con relación a los supuestos del artículo 38, n.º 1, la disposición transitoria sexta del Real Decreto 2631/85 establece que será de aplicación respecto de las obligaciones tributarias relacionadas con infracciones cometidas a partir del 27 de abril de 1985. No hay, por el contrario, ninguna mención a la entrada en vigor de lo dispuesto en el párrafo n.º 2 del artículo 38, por lo tanto, habrá que estar a la norma general de la entrada en vigor de las modificaciones introducidas por la Ley 10/85, de la LGT, es decir, el día 27 de abril de 1985. En cuanto a la extensión de la responsabilidad, el apartado primero se extiende a las obligaciones, mientras que en el caso del párrafo 2, la infracción alcanza a las infracciones. En cuanto al tiempo para el ejercicio de la acción de derivación de responsabilidad son plenamente válidas las conclusiones a que hicimos referencia al hablar de la responsabilidad subsidiaria.

XVI. PROCEDIMIENTO

Sabido es que la responsabilidad solidaria no precisa la previa declaración de fallido del sujeto pasivo. Quizás esto sea la causa de una regulación confusa acerca de la manera de determinar esta responsabilidad.

1. Regulación en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos.

Se encuentra recogida en el artículo 71 del Reglamento que tiene como antecedente necesario al 24. Este artículo dispone que «está obligado a atender a la Inspección de los Tributos ...

e) Los responsables solidarios desde que sean requeridos por la Inspección para personarse en el procedimiento».

El artículo 47 letra D, completa esta referencia al señalar que podrán constar en diligencia:

«La identidad de quienes sean responsables solidarios o puedan serlo subsidiariamente de la deuda tributaria, así como las circunstancias y antecedentes determinantes de tal responsabilidad».

Una vez esto, el artículo 71 señala dos posibles maneras de tratar con el responsable tributario, bien directamente con el mismo en razón a haberse practicado con él las actuaciones dirigidas a determinar la deuda tributaria, o bien porque 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 del sujeto pasivo. Da la impresión de que el legislador al establecer esta manera de proceder está pensando más en los supuestos recogidos en el artículo 39 y en el 89.4, que en los del artículo 38, en donde la situación de responsabilidad solidaria es algo que debe ser objeto de acreditación previa.

En el caso de que la Inspección conozca la identidad de uno o varios responsables solidarios, las actas de conformidad y las liquidaciones resultantes de las distintas Actas de Inspección suscritas con el sujeto pasivo o retenedor se notificarán a los responsables solidarios. Si las actas se hubiesen extendido ante un responsable solidario (caso de los arts. 39 y 89.4) la notificación anterior se practicará respecto del sujeto pasivo o retenedor, y, en su caso, los demás responsables solidarios.

No queda claro de esta reglamentación si la Inspección puede dirigirse a su conveniencia contra el sujeto pasivo o contra un responsable solidario. Desde mi punto de vista, la Inspección deberá dirigirse al sujeto pasivo, y si en el curso de su actuación inspectora descubre la existencia de un responsable es cuando podrá dirigirse hacia el mismo. Quizás lo oscuro de esta redacción proceda de pretender unir en un mismo supuesto los casos de responsabilidad por un ilícito y los casos de responsabilidad por razón de una situación jurídica existente.

2. Regulación en el Reglamento General de Recaudación.

El Reglamento General de Recaudación dedica a esta cuestión su artículo 12 y aclara algo lo mantenido en el Reglamento de Inspección. El procedimiento queda regulado de la manera siguiente.

Comienza señalando que en los supuestos de responsabilidad solidaria previstos por las leyes, a falta de pago de la deuda por el deudor principal y sin perjuicio de la responsabilidad de éste, la Hacienda Pública podrá reclamar de los responsables solidarios, si los hubiere, el pago de la deuda. Parece, por tanto, que a pesar de la posibilidad prevista en el Reglamento de Inspección de dirigirse indistintamente contra el sujeto pasivo o el responsable, la Hacienda Pública se dirigirá en primer lugar al sujeto pasivo, y sólo la falencia del deudor legitimará la

actuación contra el responsable solidario. Se entenderá producida la falta de pago de la deuda tributaria una vez haya transcurrido el período voluntario del mismo.

La cuantía de la deuda tributaria se verá incrementada en su caso por las costas del procedimiento de apremio y los intereses y costas a que hubiera lugar desde el momento en que se hubiera requerido el pago al responsable, hasta que éste se haga efectivo.

El procedimiento es distinto según que la responsabilidad solidaria haya sido declarada y notificada al responsable en cualquier momento anterior al vencimiento del período voluntario. Es decir, en aquellos supuestos previstos en el artículo 71 del Reglamento de Inspección en que la actuación se hubiere llevado a cabo con el responsable solidario. En estos casos, por no ser preciso fijar la responsabilidad solidaria, bastará con requerir el pago al responsable una vez transcurrido dicho plazo sin que se haya producido el ingreso en el Tesoro Público.

Si la responsabilidad no ha sido declarada ni notificada anteriormente, la determinación de la misma corresponde a la Dependencia de Inspección y de modo particular a su Jefe y Adjuntos (Orden de 17 de abril de 1991).

El acto de derivación de responsabilidad se comunicará a los responsables solidarios con expresión de:

- a) Los elementos esenciales de la liquidación y del título ejecutivo.
- b) El texto íntegro del acuerdo, declarando la responsabilidad solidaria y la extensión de la misma.
- c) Los medios de impugnación que puedan ser ejercidos por los responsables solidarios, tanto contra la liquidación practicada como contra la extensión y fundamento de su responsabilidad, con indicación de plazos y órganos ante los que habrán de ser interpuestos.
- d) Lugar, plazo y forma en que deba ser satisfecha la deuda, que serán los establecidos en este Reglamento para los ingresos en período ejecutivo.

No señala el Reglamento la exigencia de audiencia al responsable solidario, aunque es de suponer que la propia tramitación administrativa cumplimente por sí misma la realización de este trámite.

Termina el Reglamento de Recaudación indicando que la acción dirigida contra un deudor principal o un responsable solidario no serán obstáculo para las que posteriormente se dirijan contra los demás obligados al pago mientras que la deuda no se cobre por completo.

Los recursos a los que se refiere el apartado c) transcrito más arriba son el potestativo de reposición y el económico-administrativo, previo a la jurisdicción contenciosa. En cuanto al ejercicio de este derecho, y el tiempo de ejercicio de la acción de responsabilidad, vale lo dicho al tratar del responsable subsidiario.

XVII. RESPONSABLE SOLIDARIO EN RAZON A UNA SITUACION JURIDICA EXISTENTE

En este apartado se encuentran las siguientes situaciones:

– Artículo 39 LGT.

Los coparticipantes o cotitulares de las entidades jurídicas o económicas a que se refiere el artículo 33 de la LGT responderán solidariamente y en proporción a sus respectivas participaciones de las obligaciones tributarias de dichas entidades.

– Artículo 89.4 LGT.

En el caso de sociedades o entidades disueltas y liquidadas, sus obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los socios o partícipes en el capital que responderán de ellas solidariamente y hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que se les hubiere adjudicado.

En mi opinión, el legislador ha creado con esta regulación un *tertius genus* de difícil encaje. La solidaridad se entiende más que como una completa garantía, como la posibilidad de elección en cuanto a quién dirigirse primero, pero esta persona sólo responderá de su participación o por lo recibido en la liquidación de la sociedad. Son más bien supuestos de sucesión en la deuda tributaria que responsables solidarios. Ahora el legislador ha entendido que el crédito fiscal debe garantizarse de la mejor manera posible y no ha dudado en forzar la figura del responsable solidario para incluir en ella situaciones que deberían encuadrarse de distinta manera.

No hay ninguna variación en cuanto al modo y manera de proceder indicado más arriba; le corresponden las mismas posibilidades de actuación que el responsable solidario del artículo 38 y podrá hacer uso de todos los recursos establecidos a favor de cualquier contribuyente.