

AUTOTUTELA TRIBUTARIA, «LEVANTAMIENTO DEL VELO» Y DERIVACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD A LAS SANCIONES

(Análisis de los nuevos supuestos de responsabilidad tributaria incorporados a la Ley General Tributaria por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, y del procedimiento de derivación de la responsabilidad a las sanciones tributarias)

MIGUEL ÁNGEL MARTÍNEZ LAGO
JOSÉ MANUEL ALMUDÍ CID

*Profesores Titulares de Derecho Financiero y
Tributario de la UCM. Abogados*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Álvaro RODRÍGUEZ BEREIJO, don Abelardo DELGADO PACHECO, don Luis Alberto MALVÁREZ PASCUAL, don Alberto MONREAL LASHERAS, doña Marta VILLAR EZCURRA y don Juan ZORNOZA PÉREZ.

Extracto:

EL presente estudio se centra en la consideración de los nuevos supuestos de responsabilidad subsidiaria asociados a un hecho ilícito que se contemplan en el artículo 43.1 g) y h) de la LGT (según la redacción dada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal) y, por otro lado, en los procedimientos inadecuados, a juicio de los autores, a los que se reconducen esos supuestos así como los demás existentes en la propia LGT en los que la responsabilidad –solidaria o subsidiaria, según los casos–, se extiende la sanción a quienes causen o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria; quienes sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas cuando no se hubiera solicitado certificación administrativa detallada de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias derivadas de dicho ejercicio; a los sujetos que impidan o dificulten la ejecución recaudatoria; también a los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo estas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones; de personas o entidades que ejerzan el control de sociedades creadas o utilizadas para eludir los tributos (supuesto que centrará nuestra atención seguidamente), y de los sucesores de las sociedades y entidades disueltas hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda. En todos estos casos, los procedimientos seguidos postergan la conveniencia de seguir frente a todos estos sujetos un procedimiento de índole sancionadora. Una vez más, el sacrificio de la lógica en aras de maximizar intereses recaudatorios de nuestra Administración tributaria.

Palabras clave: autotutela tributaria, levantamiento del velo, derivación de sanciones y responsabilidad subsidiaria.

Sumario

1. Responsabilidad tributaria y responsabilidad por infracciones.
2. Los nuevos supuestos de responsabilidad incorporados a la LGT. Regulación vigente.
3. Fundamento de los nuevos supuestos de responsabilidad subsidiaria.
 - A) Prevención del fraude en fase de recaudación.
 - B) Levantamiento del velo de la personalidad jurídica.
4. Estructura de los supuestos de responsabilidad.
 - A) Responsabilidad de quienes controlen efectivamente sociedades creadas o utilizadas para eludir tributos.
 - B) Responsabilidad de las sociedades controladas.
5. Levantamiento del velo, responsabilidad y sanciones.
6. Procedimientos para declarar y exigir la responsabilidad por las sanciones.
 - A) Naturaleza del procedimiento de derivación de responsabilidad por sanciones.
 - B) Derechos de los responsables.
 - C) Iniciación del procedimiento.
 - D) Instrucción del procedimiento.
 - E) Finalización del procedimiento.
 - F) Exigencia de la responsabilidad por sanciones tributarias.

1. RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA Y RESPONSABILIDAD POR INFRACCIONES

Los conceptos de deuda y sanción no son equiparables. Y, sin embargo, desde que se aprobó la Ley General Tributaria en 1963 hasta la reforma producida por la Ley 25/1995, de 20 de julio, las sanciones tributarias formaron parte del contenido accesorio de la deuda tributaria. Hoy, la nueva LGT (Ley 58/2003, de 17 de diciembre), excluye de dicho concepto a las sanciones, pero continúa atribuyendo estas a terceros partícipes en la ejecución de infracciones y actos ilícitos, cuando dicho problema debería afrontarse exclusivamente desde la óptica de la determinación del sujeto activo de la infracción, aplicando para ello principios del Derecho Sancionador como el de personalidad de las sanciones y sin tender la mirada a instituciones típicas del Derecho Tributario. Entre estas, la «responsabilidad tributaria», que es una garantía personal que asegura la satisfacción del crédito tributario de la Administración y que no tiene justificación extender su aplicación a las sanciones. Estas, solo formalmente admiten ser calificadas como un crédito de la Administración frente al infractor, puesto que por su fundamento y razón de ser, son medidas radicalmente diferentes.

En efecto, el crédito tributario es un derecho subjetivo, un interés patrimonial jurídicamente protegido especialmente porque permite hacer efectivo el deber de solidaridad política, económica y social de sostenimiento de los gastos públicos por medio de un sistema tributario justo. En cambio, la sanción tributaria es una medida represiva, un castigo que se impone como elemento de prevención y retribución de actuaciones ilícitas y antijurídicas. Con ella no se protege ni tutela ese especial interés patrimonial de la Administración, sino que simplemente se causa un mal al sujeto que realizó una conducta infractora.

Las diferencias son esenciales y por ello resulta contradictorio tutelar el interés de cobro de la Administración mediante la extensión de la responsabilidad pecuniaria sobre el patrimonio de terceros. Si el responsable tributario comete un ilícito, lo que debe hacerse es imponerle una sanción autónoma cuyo pago no libere al infractor principal. Lo contrario es absurdo y probablemente contrario a la Constitución.

La doctrina que se ha ocupado del problema ha puesto de manifiesto que esta atribución o extensión de responsabilidad ha seguido una línea de expansión, buscándose en ella una técnica para sancionar comportamientos ilícitos, resultando reprobable y plena de objeciones desde los presupuestos constitucionales que inspiran el Derecho Sancionador ¹.

¹ Cfr. ESCRIBANO LÓPEZ, F.: «Notas sobre la regulación de la responsabilidad tributaria» en la obra colectiva *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1997, págs. 590-591.

Por otra parte, las anteriores versiones de la LGT abordaron la extensión de responsabilidad por infracciones en lugares incorrectos, mezclando problemas de responsabilidad en la deuda tributaria con otros de responsabilidad en las sanciones², lo cual no es, en último extremo, sino un signo de la escasa claridad de ideas respecto de la naturaleza jurídica de la cuestión, que no está relacionada con la responsabilidad en garantía de la deuda en el ámbito de la relación jurídico-tributaria, esto es, con la figura del responsable tributario en sentido estricto, sino con los problemas de coautoría y participación en la comisión de infracciones tributarias, o de la violación de determinados deberes de vigilancia con resultado de infracción.

Con la aprobación de la nueva LGT se volvió a perder otra oportunidad para configurar a los responsables de tales supuestos ilícitos como sujetos infractores para los que habría una específica sanción ponderando su participación o colaboración en la comisión de las infracciones ajenas³; opción esta que fue defendida ya, unos años después de aprobarse la originaria LGT, por el Maestro SAINZ DE BUJANDA⁴.

Pero la nueva LGT no ha propiciado esa transformación de supuestos de responsabilidad en comportamientos infractores autónomos y merecedores de una específica sanción⁵, limitándose a diferenciar –aunque con consecuencias más formales que de índole sustancial– la posición de los responsables y sucesores de las sanciones tributarias (art. 182) frente a la de los sucesores (arts. 39-40) y responsables tributarios (arts. 41-43). Estos últimos preceptos representan el lugar donde, en realidad, se ventilan las clases de responsabilidad y las consecuencias derivadas de las mismas⁶. Desde el punto de vista del procedimiento que ha de seguirse para hacer efectiva la respectiva prestación que a unos y a otros toca cumplir, todos los responsables, cualquiera que sea la naturaleza del acto del que derive su responsabilidad, quedan sujetos a un mismo tipo de procedimiento, regulado por el artículo 175 de la LGT si fue para exigir la responsabilidad solidaria y por el artículo 176 de la LGT, si se ha de ventilar un

² *Vid.*, por ejemplo, PÉREZ ROYO, F.: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, págs. 291-292; ZORNOZA PÉREZ, J. J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias. (Los principios constitucionales del Derecho sancionador)*, Civitas, Madrid, 1992, pág. 191; también HERRERA MOLINA, P. M.: «Coautoría y participación en las infracciones tributarias y responsabilidad tributaria por actos ilícitos», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 152, 1995, pág. 7.

³ Cfr. ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: «El alcance de la responsabilidad tributaria en la nueva Ley General Tributaria: análisis jurídico y examen comparativo respecto de la Ley General Tributaria de 1963», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 263, 2005, pág. 50.

⁴ Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F.: «La responsabilidad tributaria en régimen de solidaridad» –publicado inicialmente en la revista *Economía Financiera Española*, núm. 30, 1969– y recogido más tarde en *Hacienda y Derecho*, vol. VI, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1973, págs. 292-293.

⁵ Esa posibilidad se tuvo en cuenta por la COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA: *Informe para la reforma de la Ley General Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001, págs. 178 y ss. También *vid.* COMISIÓN PARA EL ESTUDIO DEL BORRADOR DEL ANTEPROYECTO DE LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA: *Informe sobre el borrador del anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 2003, págs. 71 y ss.

⁶ El Consejo de Estado, en su Dictamen 1403/2003, de 22 de mayo, sobre el anteproyecto de LGT, se mostró crítico con la regulación, advirtiendo que «los dos primeros apartados del artículo 182 no tienen una regulación sustantiva sino que se remiten a otros artículos de la ley tanto en lo relativo a la determinación de los sujetos responsables como del procedimiento. En el caso de las remisiones a los artículos 42.1 a) y c) y 43.1 a) podrían incorporarse su contenido al propio artículo 182». En términos parecidos a nosotros se pronuncian ANÍBARRO PÉREZ, S. y SESMA SÁNCHEZ, B.: *Infracciones y sanciones tributarias*, Lex Nova, Valladolid, 2005, pág. 81.

supuesto de responsabilidad subsidiaria. La ley no distingue, sin embargo, entre hechos lícitos o ilícitos, cuando, precisamente, de ello debería derivar, en buena lógica, el despliegue de un procedimiento bien distinto, encaminado a garantizar simplemente, y no es poco, el cobro tributario o a castigar la conducta de quienes participaron en la comisión de una infracción.

Ello es consecuencia de un defecto primigenio de la LGT y que pasa por la reconducción a los esquemas de la responsabilidad tributaria de los problemas de concurrencia subjetiva en las infracciones y sanciones tributarias. En el plano dogmático, la utilización de la responsabilidad tributaria, institución netamente garantista y no represiva, para pergeñar la responsabilidad de corte punitivo, al servicio del Derecho Sancionador Tributario, solo puede plantear problemas, dado que ambas instituciones se orientan a la protección de intereses y de finalidades perfectamente diferenciados ⁷.

El propósito de nuestro estudio se centra en la consideración de los nuevos supuestos de responsabilidad subsidiaria asociados a un hecho ilícito y que contempla el artículo 43.1 g) y h) de la LGT (según la redacción dada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal), y los procedimientos inadecuados a los que se reconducen, postergando la conveniencia de seguir frente a estos sujetos un procedimiento de índole sancionadora. Una vez más, el sacrificio de la lógica en aras a maximizar intereses recaudatorios de nuestra Administración tributaria ⁸.

Los supuestos legalmente previstos de extensión de la responsabilidad a las sanciones se refieren a las siguientes personas o entidades: 1.º Las que causen o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria; 2.º Quienes sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas cuando no se hubiera solicitado certificación administrativa detallada de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias derivadas de dicho ejercicio; 3.º Sujetos que impidan o dificulten la ejecución recaudatoria; 4.º Los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo estas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones; 5.º Personas o entidades que ejerzan el control de sociedades creadas o utilizadas para eludir los tributos (supuesto que centrará nuestra atención seguidamente), y 6.º Los sucesores de las sociedades y entidades disueltas hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda.

⁷ Cfr. DE LA HUCHA CELADOR, F.: «Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho Tributario (II)», *Revista Española de Derecho Financiero* (Civitas), núm. 95, 1997, pág. 340.

⁸ En opinión de CALVO ORTEGA, R.: *Las actividades de colaboración de los privados con la Administración tributaria: En torno a un nuevo ordenamiento*, Real Academia de Jurisprudencia y Legislación, Madrid, 2006, pág. 170, hoy el fenómeno más preocupante de la fiscalidad de nuestros días (juntamente con el fraude organizado) es la extensión de la responsabilidad tributaria a sujetos distintos del contribuyente. Aunque se trate de un recurso insustituible si se quiere una gestión eficaz, considera que gran parte de las figuras de responsabilidad que conducen en ocasiones a situaciones injustas podrían ser sustituidas por una información adecuada y oportuna que permitiese a la Administración gestionar en el momento preciso. El mismo autor, en los comentarios que realiza sobre los obligados tributarios en la obra *La nueva Ley General Tributaria*, Civitas, Madrid, 2004, pág. 166, reconoce como situación injusta la transmisión de las sanciones al responsable por infracciones del contribuyente: Con ello, no solo se transgrede el principio de personalidad de la pena, sino que si termina siendo definitivamente incidido el responsable, el ilícito cometido por el deudor principal que realizó el hecho imponible queda sin sanción y, en cambio, si la acción de regreso prospera, el responsable se resarce totalmente y el ilícito que cometió queda sin sanción ya que esta era la exigencia de una deuda ajena que le ha sido reembolsada.

En los tres primeros casos, el procedimiento a seguir será el mismo que el empleado frente a otros responsables solidarios. Los siguientes supuestos seguirán el cauce frente a los responsables subsidiarios y, en fin, el enunciado en último término será el que se ventila frente a sucesores. Todos ellos tienen un objetivo común: tratar de asegurar el cobro para la Administración, frente a lo que hubiera sido el procedimiento lógico de imposición de sanciones, otorgando a todos esos sujetos las debidas garantías exigibles en dicho ámbito.

2. LOS NUEVOS SUPUESTOS DE RESPONSABILIDAD INCORPORADOS A LA LGT. REGULACIÓN VIGENTE

La Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal ha ampliado los supuestos de responsabilidad tributaria a los que se extienden las sanciones, entre los que se encuentran dos nuevos tipos que serán aplicables cuando los presupuestos de hecho determinantes de la responsabilidad concurren a partir de la fecha de entrada en vigor de la ley –1 de diciembre de 2006– (disp. trans. 4.^a). Concretamente, estos dos nuevos supuestos aparecen en los nuevos párrafos g) y h) del apartado 1 del artículo 43 de la LGT, que tienen la siguiente redacción:

«Artículo 43. *Responsables subsidiarios.*

1. Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:
(...)

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

En estos casos la responsabilidad se extenderá también a las sanciones».

Estos nuevos tipos de responsabilidad subsidiaria no encuentran antecedentes en la legislación estatal. Sin embargo, dada su común inspiración en la doctrina del levantamiento del velo societario y en la evitación del fraude fiscal en fase de recaudación, pueden citarse los siguientes preceptos de la normativa foral aprobada en los Territorios Históricos del País Vasco, a saber: artículo 42.3 de la

Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria del Territorio Histórico de Álava; artículo 42.3 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Guipúzcoa, y artículo 41.3 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Vizcaya. Los tres citados artículos regulan un supuesto de responsabilidad solidaria influido por la citada doctrina de creación judicial.

La común redacción del precepto en cuestión, sea cual sea la Norma Foral General Tributaria que consultemos, dice así: «Cuando los activos y organización empresarial necesarios para desarrollar una explotación o actividad económica estén formalmente distribuidos entre más de una persona física o jurídica, de forma que, siendo único el control efectivo, se oculte la realidad global de la empresa mediante la constitución de diversas entidades que posibiliten la elusión del pago de las deudas tributarias, responderán solidariamente con esos activos de la totalidad de la deuda tributaria y, en su caso, de las sanciones, derivadas de la explotación o actividad económica, las diferentes personas físicas o jurídicas entre las que se encuentren repartidos aquellos.

Se presumirá que hay control efectivo cuando exista una participación en el capital social o en el patrimonio igual o superior a un 25 por 100, de manera directa o indirecta».

3. FUNDAMENTO DE LOS NUEVOS SUPUESTOS DE RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA

Nos encontramos con dos supuestos de responsabilidad subsidiaria que también se extienden a las sanciones tributarias, introducidos por la reciente reforma de la LGT llevada a cabo por la Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal, cuyo preámbulo proporciona la siguiente justificación sobre su inclusión: «En el ámbito de la reacción frente a las estrategias de fraude en fase recaudatoria, destaca esencialmente la tipificación legal, como supuesto de responsabilidad tributaria, de una medida antiabuso basada en la construcción jurisprudencial del levantamiento del velo. Esta medida se engarza directamente con los límites y requisitos que la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha perfilado, con la única salvedad de su novedosa configuración al amparo de la autotutela administrativa, como propios de un supuesto de responsabilidad subsidiaria. La introducción de esta medida antiabuso permitirá a la Hacienda Pública reaccionar contra determinadas estrategias fraudulentas enquistadas en nuestro sistema y tendentes a conseguir, cuando no la exoneración *de facto* de las obligaciones contributivas, un retardo elevadísimo en su cumplimiento al tener que acudir a la tutela judicial en fase declarativa».

A) *Prevención del fraude en fase de recaudación.*

La propuesta de recoger el nuevo supuesto de responsabilidad proviene del «Plan de Prevención del Fraude Fiscal» que la Agencia Tributaria hizo público en el año 2005⁹. En ese documento se adver-

⁹ Causa sorpresa que, pese a que hasta ahora no se previeran supuestos legales de responsabilidad directamente relacionados con la técnica del levantamiento del velo, la Administración tributaria venga recurriendo a dicha doctrina antes de la

tía del desplazamiento que estaba experimentando el fraude tributario desde la fase de declaración a la de recaudación¹⁰ y entre otros aspectos que se analizaban y se formulaban medidas a adoptar, figuraba el hecho de que cada vez resulte más habitual la utilización de personas interpuestas o testaferros para ocultar la titularidad real de actividades económicas y patrimonios y dificultar la detección e investigación del fraude.

En ocasiones, se crean o adquieren sociedades con el único fin de eludir las actuaciones recaudatorias. Las operaciones de ocultación y vaciamiento patrimonial se realizan muchas veces mediante la utilización de sociedades de un grupo empresarial, que carecen de elementos patrimoniales propios, para acumular la deuda, mientras los bienes y derechos se mantienen en sociedades sin deuda. De esta manera resulta ineficaz el procedimiento de apremio seguido frente a la sociedad deudora al carecer de bienes embargables.

Frente a esta utilización de entramados de sociedades con fines defraudatorios, las propuestas que se hacían giraban en torno a dos tipos de medidas:

- 1.^a Establecimiento de criterios objetivos que determinen que un contribuyente inspeccionado vaya a ser objeto de seguimiento posterior, con indicación de sus implicaciones informáticas, las alertas que deben activarse y el protocolo de actuaciones que se realizarán en cada caso.
- 2.^a Intensificación y normalización de las actuaciones encaminadas a conseguir el levantamiento del velo, bien en vía administrativa o mediante la correspondiente actuación judicial, en base a la normativa y pronunciamientos jurisprudenciales, estudiando la posibilidad de incorporar a nuestro ordenamiento jurídico un nuevo supuesto de responsabilidad «solidaria» que permita la aplicación de la denominada teoría del levantamiento del velo, a efectos de que quien maneja internamente y de modo unitario y total una organización económica no pueda invocar frente a sus acreedores que existen formalmente varias organizaciones independientes¹¹.

aprobación de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre; incluso antes de la aprobación de la LGT. Lo prueba el hecho de que hayamos tenido acceso a una Resolución de Archivo de Actuaciones de la Agencia Española de Protección de Datos (<http://www.agpd.es>), en expediente seguido en virtud de denuncia de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Ciudad Real, en la que ponía de manifiesto la recepción de un escrito de la Abogacía del Estado de Ciudad Real que ponía de manifiesto la posibilidad de que se pudiera estar utilizando indebidamente información reservada de naturaleza tributaria, y aportaba a tal fin un documento, presentado ante un Juzgado de Primera Instancia, con fecha 3 de diciembre de 2004, por la representación de una entidad, al que adjuntaba otro documento de «Declaración de responsabilidad de una persona jurídica por aplicación de la doctrina de "Levantamiento de Velo"» emitido por esa Delegación de la AEAT el 7 de octubre de 2003.

¹⁰ Vid. HERRERA MOLINA, P. M. Y GALÁN RUIZ, J.: «La responsabilidad por transmisión de empresa en la nueva Ley General Tributaria», en la obra colectiva: *La aplicación de los tributos en la nueva Ley General Tributaria (XLIX Semana de Estudios de Derecho Financiero)*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, pág. 252.

¹¹ En el Informe de la Asociación Española de Asesores Fiscales sobre el borrador del plan de prevención de lucha contra el fraude de la Secretaría de Estado de Hacienda, Madrid, enero de 2005, pág. 60, simplemente se planteaba la duda de que pueda desarrollarse el mecanismo de levantamiento del velo en el ámbito tributario con las debidas garantías, advirtiendo de la necesidad de tener cuidado de no dinamitar *de facto* la teoría de la persona jurídica y su efecto de separación de patrimonios que, con carácter general y mientras no concurren comportamientos elusorios acreditados, debe respetarse.

B) Levantamiento del velo de la personalidad jurídica.

El propósito de la Administración pasa por poder ella misma proceder a la aplicación de la técnica de construcción judicial del levantamiento del velo, solo que sin necesidad de contar con la intervención de los jueces y tribunales¹², algo que puede no casar bien con el carácter necesariamente extraordinario de su empleo, dado el conflicto que presenta entre la justicia y la seguridad jurídica¹³.

a) Significado general de esta doctrina judicial.

La doctrina del levantamiento del velo de la personalidad jurídica¹⁴, de procedencia anglosajona¹⁵, constituye una muestra de la concepción *antiformalista* del Derecho¹⁶ que encuentra su fundamento en el uso de un criterio de equidad¹⁷ a través de cláusulas generales (como la buena fe¹⁸, el poder de los hechos o el «atenimiento al principio de realidad»¹⁹) con el fin de lograr la

¹² Vid., por ejemplo, MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: «La responsabilidad por contratas y subcontratas, el Derecho Comunitario y el Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude: un apunte», *Jurisprudencia Tributaria* (Aranzadi), núm. 19, 2005, consultado en *Westlaw* (BIB 2005\2642).

¹³ Cfr. CAVAS MARTÍNEZ, F.: «La responsabilidad patrimonial de los socios y administradores sociales en el ámbito laboral», *Aranzadi Social*, núm. 9, 2002, consultado en *Westlaw* (BIB 2002\1276).

¹⁴ Se suele hacer referencia a dicha doctrina con variadas denominaciones: *Lifting or piercing the corporate veil, lifting the veil, veil piercing, to disregard the corporate fiction, to pierce and look behind the veil*, aunque la expresión que se ha impuesto en los países de «Common Law» para referirse a la misma es la de *disregard of the legal entity*. Vid. RODRÍGUEZ VINDÁS, R. L.: «Problemática punitiva del régimen de transparencia fiscal: su enfoque desde las teorías del levantamiento del velo y de la imputación objetiva», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 220, 2001, pág. 147.

¹⁵ El caso *Salomon vs. Salomon & Co*, juzgado por un tribunal londinense en el año 1897, supuso la primera ocasión en que un órgano judicial aplicó la doctrina del levantamiento del velo en el Reino Unido. En este supuesto, se declaró responsable a una persona física por las deudas en que había incurrido una sociedad en la que participaba mayoritariamente, si bien dicho fallo fue corregido, con posterioridad, por la Cámara de los Lorens. Vid. DE CASTRO Y BRAVO, F.: *La persona jurídica*, Civitas, Madrid, 1981, págs. 35-36. Antes, en 1809, un tribunal estadounidense, con ocasión del caso *Bank of Unites States vs. Devaux*, sentó las bases de la doctrina de *disregard of the legal entity*. Cfr. BOLDÓ RODA, C.: *Levantamiento del velo y persona jurídica en el Derecho Privado español*, Aranzadi, Pamplona, 1996, págs. 136-138; ÁLVAREZ DE TOLEDO QUINTANA, L.: *Abuso de personificación, levantamiento del velo y desenmascaramiento*, Colex, Madrid, 1997, pág. 48; también CAVAS MARTÍNEZ, F.: «La responsabilidad patrimonial de los socios y administradores sociales en el ámbito laboral», *op. cit.*, consultado en *Westlaw* (BIB 2002\1276). Sobre la aplicación de la doctrina en España, de entre los numerosos trabajos sobre el tema destacamos, por su visión general, sus referencias doctrinales y abundante jurisprudencia, aparte de los que se acaban de citar, el de DE ÁNGEL YAGÜEZ, R.: *La doctrina del levantamiento del velo de la persona jurídica en la jurisprudencia*, Civitas, Madrid, 4.ª ed., 1997. En el ámbito tributario, Vid. SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L. y MERINO JARA, I.: «El "levantamiento del velo" en el marco de la defraudación tributaria», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núms. 231-232, 1994, págs. 667 y ss., así como FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: «Las sociedades como sujetos de derechos políticos en los EEUU», en *Estudios jurídicos en homenaje al Profesor Aurelio Menéndez*, tomo II, Civitas, Madrid, 1996, págs. 1.721 y ss. También GIL DEL CAMPO, M., MELLADO BENAVENTE, F. M. y MOLINA ALGUEA, E.: *La nueva Ley de Prevención del Fraude Fiscal*, CISS, Valencia, 2007, págs. 139 y ss.

¹⁶ Cfr. MERINO JARA, I. y SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L.: *El delito fiscal*, Edersa, Madrid, 2000, pág. 72. Vid. también GARCÍA NOVOA, C.: «El proyecto de Ley de Prevención del Fraude (II)», *Quincena Fiscal*, núm. 10, 2006, pág. 19.

¹⁷ Como viene a reconocer la STS de 19 de abril de 2003, FJ 4.º (RJ 2003\7083), la doctrina jurisprudencial del levantamiento del velo se fundamenta en la equidad y en el principio de buena fe (art. 7.1 CC), en la superación del *fraus legis* en perjuicio de intereses legítimos de terceros (art. 6.4 CC), en evitar el abuso del derecho y el ejercicio antisocial del mismo (art. 7.2 CC) y por último en la simulación de los actos y contratos.

¹⁸ Vid. GARCÍA NOVOA, C.: «El proyecto de Ley de Prevención del Fraude (II)», *op. cit.*, pág. 19.

¹⁹ Vid. STS de 3 de mayo de 1990 (RJ 1990\3946), concibiéndolo como «la búsqueda de la realidad auténtica de los hechos, más allá de los formalismos y formalidades jurídicas... evitando así empresas ficticias y sin garantías de responsabilidad».

justicia material²⁰, adentrándose en el *substratum* de la persona jurídica para examinar los intereses reales que se esconden tras esa cobertura. En cierta manera, su utilización puede causar solapamientos con los criterios de calificación, el recurso al fraude de ley o la simulación²¹, figuras todas estas previstas en el ámbito de la LGT, ante las que el levantamiento del velo se reduciría a una mera técnica o expediente de cohesión prestada por su referencia a situaciones donde la actuación mediante una persona jurídica resulta anómala en Derecho, imponiendo prescindir de su forma para hacer prevalecer la realidad. Cada caso específico llevaría a aplicar los institutos tradicionales, con resultados consiguientemente diversos, limitándose esta doctrina a reforzar la eficacia de dichos institutos frente al hermetismo formal de la persona jurídica derivado de una concepción dogmática de esta²².

Desde mediados del siglo pasado, la construcción de *disregard of the legal entity* («desconocimiento de la entidad legal») ha ido adquiriendo ciertos visos de categoría conceptual autónoma, mediante el fundamento dogmático que la doctrina europea continental ha tratado de prestarle²³. En nuestro país, la STS de 28 de mayo de 1984 (RJ 1984\2800) constituye la manifestación expresa de la recepción de dicha doctrina en el ámbito civil²⁴.

Vid., también SSTS de 3 de marzo de 1987 (RJ 1987\1321), 8 de octubre de 1987 (RJ 1987\6973) y de 30 junio de 1993 (RJ 1993\4939). Con estos y otros pronunciamientos judiciales se trasciende, en determinados supuestos, las personalidades jurídicas diferenciadas de las empresas que conforman un grupo para considerar al mismo «empresario» a efectos laborales y concluir la responsabilidad solidaria de las empresas que lo integran. Cfr. PÉREZ DE LOS COBOS ORIHUEL, F.: «El "desvelo" de los grupos de empresa», *Aranzadi Social*, Vol. V, 1998, págs. 447 y ss., consultado en línea, en *Westlaw* (BIB 1998\424).

- ²⁰ Cfr. ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: «Simulación y "levantamiento del velo" en el ámbito tributario», *Tribuna Fiscal*, núm. 85, 1997, pág. 74.
- ²¹ La STS de 3 de junio de 1991 (RJ 1991\4111) plantea que a través de la técnica del levantamiento del velo: «se proscribiera la prevalencia de la personalidad jurídica que se ha creado si con ello se comete un fraude de ley o se perjudican derechos de terceros». Asimismo, la STS de 4 de marzo de 1988 (RJ 1988\1950), indica que: «... en el conflicto entre seguridad jurídica y justicia, valores hoy consagrados en la Constitución (arts. 1.º 1 y 9.º 3) se ha decidido, prudencialmente y según los casos y circunstancias, por la vía de la equidad y acogimiento del principio de la buena fe (art. 7.º 1 del CC), la práctica de penetrar en el substrato personal de las entidades y sociedades a las que la ley confiere personalidad jurídica propia, con el fin de evitar que, al socaire de esta ficción o forma legal, se puedan perjudicar intereses privados o públicos como camino del fraude (art. 6.º 4 del CC) admitiéndose que los Jueces puedan penetrar ("levantar el velo") en el interior de esas personas cuando sea preciso para evitar el abuso de esa independencia (art. 7.º 2 del CC) en daño ajeno o de los derechos de los demás, que es fundamento del orden público y de la paz social de acuerdo con el artículo 10 de la Constitución».
- ²² Cfr. ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: «Simulación y "levantamiento del velo" en el ámbito tributario», *op. cit.*, pág. 76.
- ²³ Cfr. FALCÓN Y TELLA, R.: *Análisis de la transparencia tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984, págs. 127-132; BOLDÓ RODA, C.: *Levantamiento del velo y persona jurídica en el Derecho Privado español*, *op. cit.*, págs. 38 a 74 y ÁLVAREZ DE TOLEDO QUINTANA, L.: *Abuso de personificación, levantamiento del velo y desenmascaramiento*, *op. cit.*, págs. 59 y 60.
- ²⁴ El Tribunal Supremo concentra el grueso de su argumentación en el considerando cuarto de la sentencia, al manifestar: «... ya, desde el punto de vista civil y mercantil, la más autorizada doctrina, en el conflicto entre seguridad jurídica y justicia, valores hoy consagrados en la Constitución (arts. primero, 1, y noveno, 3), se ha decidido prudencialmente, y según casos y circunstancias, por aplicar por vía de equidad y acogimiento del principio de la buena fe (art. séptimo, 1, del Código Civil), la tesis y práctica de penetrar en el "substratum" personal de las entidades o sociedades, a las que la ley confiere personalidad jurídica propia, con el fin de evitar que al socaire de esa ficción o forma legal (de respeto obligado, por supuesto) se puedan perjudicar ya intereses privados o públicos o bien ser utilizada como camino del fraude (art. sexto, 4, del Código Civil), admitiéndose la posibilidad de que los jueces puedan penetrar ("levantar el velo jurídico") en el interior de esas personas cuando sea preciso para evitar el abuso de esa independencia (art. séptimo, 2, del Código Civil) en daño ajeno o de "los derechos de los demás" (art. 10 de la Constitución) o contra interés de los socios, es decir, de un mal uso de su personalidad, de un "ejercicio antisocial" de su derecho (art. séptimo, 2, del Código Civil), lo cual no significa –ya en el supuesto del recurso– que haya de soslayarse o dejarse de lado la personalidad del ente ges-

b) *Aplicación excepcional e indicios para recorrer el velo.*

Como ya hemos señalado, y recoge la STS de 31 de enero de 2000 (RJ 2000\65)²⁵, la técnica del levantamiento del velo ha de tener una aplicación limitada²⁶, pues lo normal es el obligado respeto a la forma legal²⁷; aunque, excepcionalmente, cuando se evidencia que ello esconde un abuso de las formas jurídicas, quepa penetrar en el sustrato personal de dichas entidades o sociedades, para evitar el perjuicio a terceros y su utilización como vehículo de fraude.

Levantar el velo societario deviene en una suerte de último recurso judicial para conseguir que se haga la justicia material, aunque con ello se pueda resentir la seguridad jurídica, para que no se produzca un objetivo no querido por el ordenamiento. Si esta técnica se utilizase sin limitaciones podría estar causándose un daño irreparable a algo que deviene en un instrumento esencial de la vida económica. Para levantar el velo se debe constatar que, en el caso concreto, a la vista de los hechos probados, haya existido un abuso en la utilización de la persona jurídica con ánimo defraudatorio, para lograr un efecto antijurídico que el ordenamiento rechaza y que no puede ampararse en la forma de personificación utilizada²⁸.

Esto último parece suceder con las denominadas «sociedades pantalla», respecto de las que, como ha señalado el Tribunal Supremo: «... la doctrina jurisprudencial del "levantamiento del velo" se aplica cuando consta probado que la sociedad en cuestión carece de funcionamiento real e independiente respecto de la otra persona que la controla, con lo que se convierte en simple instrumento de otra u otros para actuar en el tráfico mercantil sin voluntad, ni personalidad propia» [STS de 17 de octubre de 2000, FJ 3.º (RJ 2000\8046)].

tor constituido en sociedad anónima sujeta al Derecho privado, sino solo constatar, a los efectos de tercero de buena fe (la actora y recurrida perjudicada), cuál sea la auténtica y "constitutiva" personalidad social y económica de la misma, el sustrato real de su composición personal (o institucional) y negocial, a los efectos de la determinación de su responsabilidad "ex contractu" o aquiliana, porque, como se ha dicho por la doctrina extranjera, "quien maneja internamente de modo unitario y total un organismo no puede invocar frente a sus acreedores que existen exteriormente varias organizaciones independientes" y menos "cuando el control social efectivo está en manos de una sola persona, sea directamente o a través de testaferros o de otra sociedad", según la doctrina patria» [STS de 28 de mayo de 1984 (RJ 1984\2800)].

²⁵ El pronunciamiento señalado reitera el que se hace en las SSTs de 25 de octubre de 1997 (RJ 1997\7359) y de 30 de mayo de 1998 (RJ 1998\4075).

²⁶ La STS de 23 de diciembre de 1997 (RJ 1997, 8923) señalaba que la aplicación de semejante doctrina, «de la que ha de hacerse un uso restrictivo... solamente está justificada en aquellos supuestos en que aparezca evidente que se ha utilizado, con fines fraudulentos, una confusión de personalidades y de patrimonios entre una persona física y una persona jurídica».

²⁷ Como señala CAVAS MARTÍNEZ, F.: «La responsabilidad patrimonial de los socios y administradores sociales en el ámbito laboral», *op. cit.*, consultado en *Westlaw* (BIB 2002\1276), debe tenerse en cuenta que la consideración de la sociedad como un centro de imputación jurídica distinto de los socios, la separación de patrimonios y la limitación de la responsabilidad de los socios, es una opción legalmente prevista y que obedece a razones de eficiencia económica, como forma de organizar una colaboración permanente entre distintos sujetos y de fomentar la aportación de capital para determinados proyectos, permitiendo una limitación del riesgo para quienes no asumen el control de la gestión de esos proyectos empresariales.

²⁸ Cfr. CAVAS MARTÍNEZ, F.: «La responsabilidad patrimonial de los socios y administradores sociales en el ámbito laboral», *op. cit.*, consultado en *Westlaw* (BIB 2002\1276), recordando que la «prudente» aplicación de la doctrina estudiada estaba presente ya en la STS de 28 de mayo de 1984 (RJ 1984\2800) y, también aparece dicha preocupación en posteriores pronunciamientos: SSTs de 19 de septiembre de 1988 (RJ 1988\6920), 27 de marzo de 1989 (RJ 1989\2416), 24 de julio de 1989 (RJ 1989\5908) y 25 de septiembre de 1989 (RJ 1989\6488).

No obstante, de la extensa jurisprudencia existente sobre la doctrina que nos ocupa se extraen, no sin dificultad, una serie de criterios rectores –o indicios– que permiten su aplicación ²⁹:

- La sociedad debe estar dominada por otra persona, física o jurídica, que lleva a cabo una *dirección externa* de aquella ³⁰.
- Debe producirse una situación que cause un perjuicio a terceros, abuso societario, anomalía negocial o un fraude de ley.
- Confusión de esferas patrimoniales o de actuación entre la sociedad y los socios ³¹, desviación de patrimonio de una sociedad a otra constituida por los mismos socios ³².
- Personas jurídicas ficticias o aparentes, sin actividad empresarial, así como la constitución de sociedades sin inscripción registral y proliferación de ámbitos de autocontratación socio/sociedad.
- La convicción de que la sociedad representa un mero instrumento para la consecución de fines ajenos al interés societario manifestado ³³.
- Se ha de respetar en todo caso el llamado principio de subsidiariedad.

²⁹ Como manifiesta la profesora BOLDÓ RODA, C.: *Levantamiento del velo y persona jurídica en el Derecho Privado español*, op. cit., pág. 306, las dificultades para hallar ese criterio rector se manifiestan como el punto más débil de esta construcción jurisprudencial.

³⁰ Según señalan GIL DEL CAMPO, M., MELLADO BENAVENTE, F. M. y MOLINA ALGUEA, E.: *La nueva Ley de Prevención del Fraude Fiscal*, op. cit., pág. 142, la dirección unitaria de una serie de sociedades es determinante de la existencia de un grupo empresarial, por lo que la jurisprudencia ha requerido un *plus* a esa dirección unitaria para proceder al levantamiento del velo y que se concretaría en la concurrencia de alguno de estos elementos: confusión de patrimonios o esferas, creación de empresas aparentes sin sustrato real, funcionamiento unitario de las organizaciones de trabajo de las empresas del grupo y la prestación de trabajo común, simultánea o sucesiva, a favor de varias de las empresas del grupo.

³¹ También la existencia de un capital social infradotado puede dar muestra del carácter ficticio del objeto social, como ponen de manifiesto MERINO JARA, I. y SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L.: *El delito fiscal*, op. cit., pág. 76 y CAVAS MARTÍNEZ, F.: «La responsabilidad patrimonial de los socios y administradores sociales en el ámbito laboral», op. cit., consultado en *Westlaw* (BIB 2002\1276). También *Vid.* GIL DEL CAMPO, M., MELLADO BENAVENTE, F. M. y MOLINA ALGUEA, E.: *La nueva Ley de Prevención del Fraude Fiscal*, op. cit., págs. 141-142, quienes señalan que la confusión de patrimonios puede darse entre los patrimonios de la sociedad y del socio unipersonal o su grupo familiar, o también entre los patrimonios de dos sociedades pertenecientes al mismo grupo de empresas, considerando que la confusión de esferas puede apreciarse cuando concurren circunstancias como la utilización de idénticas instalaciones y de trabajadores comunes, contratación indistinta con clientes y proveedores por sociedades del mismo grupo y apariencia externa frente a terceros de unidad empresarial y de dirección.

³² La STSJ de Las Palmas, de 23 de septiembre de 1997 (AS 1997\3617), alude a la existencia de confusión, permeabilidad y total dependencia de la actividad, de la contabilidad, así como de la economía de las entidades implicadas como requisitos que han de darse para levantar el velo societario.

³³ *Vid.* MERINO JARA, I. y SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L.: *El delito fiscal*, op. cit., pág. 76. En la jurisprudencia fiscal norteamericana se emplea el *test del propósito negocial* (*business purpose test*) que no es más que una interpretación finalista o teleológica de las normas tributarias. Más ampliamente, *Vid.* RUIZ ALMENDRAL, V.: *El fraude a la ley tributaria a examen*, Aranzadi, Navarra, 2006, págs. 86 y ss.

c) *Levantamiento del velo y cláusulas antielusión en el ámbito tributario.*

En el ámbito tributario, la técnica de *disregard of the legal entity* convive con determinadas cláusulas generales anti-elusión contenidas en nuestro ordenamiento positivo³⁴. Esto se debe a que, a diferencia de otros Estados, en los que los tribunales han tenido que elaborar una doctrina que permitiese reaccionar contra el abuso de las formas jurídicas por parte de los contribuyentes, en el ordenamiento tributario español la respuesta a esta situación viene dada por el legislador.

Es por ello que de cara a verificar si los sujetos pasivos han incurrido en el presupuesto de hecho que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, la Administración deberá acudir a los preceptos contenidos en la LGT que permiten reaccionar contra el abuso de las formas jurídicas, actuando la doctrina del levantamiento del velo, en estos supuestos, como un mero recordatorio de la posibilidad de ignorar, a efectos fiscales, la personalidad jurídico-tributaria independiente que nuestro ordenamiento reconoce a las entidades mercantiles.

Así parece desprenderse del siguiente razonamiento de la Audiencia Nacional, que confunde la aplicación de ambos mecanismos anti-elusivos, al manifestar que: «... la Sala debe aplicar la doctrina del levantamiento del velo societario, porque concurre confusión de patrimonios entre la sociedad actora y su administrador, produciéndose una simulación en la sucesión contractual según el artículo 25 de la LGT...» (SAN de 22 de julio de 1999).

La misma conclusión se puede extraer de este otro pronunciamiento judicial, concretamente del TSJ de Murcia: «... en lo que hace a la aplicación que el Ayuntamiento demandado defiende de la doctrina del "levantamiento del velo", lo que viene a revelar es el propósito de que se declare que la constitución de la sociedad mercantil lo fue en fraude de ley; y sobre la base de entender que vino a encubrir una actuación comercial dirigida y dominada por la exclusiva voluntad del actor» [STSJ de Murcia de 3 de marzo de 1999 (JT 1999\701)]³⁵.

³⁴ GIL DEL CAMPO, M., MELLADO BENAVENTE, F. M. y MOLINA ALGUEA, E.: *La nueva Ley de Prevención del Fraude Fiscal*, *op. cit.*, págs. 145-147, consideran tres grupos de supuestos relacionados con la recaudación de los tributos en los que la doctrina del levantamiento del velo ha sido utilizada: 1.º Tercerías de dominio interpuestas por sociedades beneficiarias de bienes embargados a deudores que ostentan el control efectivo de aquellas; 2.º Ejercicio por la Administración tributaria de acciones civiles para lograr que se declare la identidad de personalidad entre persona física y jurídica o entre dos personas jurídicas y que se declare la responsabilidad de la sociedad por las deudas de la persona física o jurídica; 3.º Derogación de la responsabilidad por sucesión en la actividad económica.

³⁵ En esa línea de razonamiento, en la STSJ de Baleares de 7 de septiembre de 2001 (JT 2001\1363), al valorar un supuesto de sucesión empresarial, se plantea que: «... empezando con el último de los elementos indiciarios (coincidencia de socios-administradores), ciertamente es uno de los datos más relevantes para apreciar la existencia de "sucesión" ya que si resulta que, con independencia de cual sea el nombre de la sociedad, la actividad y provecho económico radica en las mismas manos, en realidad se está utilizando las sociedades a modo de pantalla, por lo que es preciso aplicar la doctrina del "levantamiento de velo" y consecuentemente entender que la empresa (en su sentido económico) sigue siendo la misma, siendo una sociedad sucesora de la otra».

No obstante, la norma aplicable a este supuesto ha de ser la prevista expresamente por el legislador, esto es, en la actualidad el artículo 42.1 c) LGT (antes: art. 72 LGT), con independencia de que, a través de la doctrina del levantamiento del velo, se obtengan los mismos efectos que se derivan de la aplicación de aquella norma. Respecto a la posibilidad de aplicar la doctrina del levantamiento del velo en el terreno del delito fiscal, pueden verse las SSAP de Barcelona de 5 de abril de 1994 y del TS de 20 de mayo de 1996. En concreto, en la primera de ellas, la Audiencia señala que: «... de lo hasta ahora expuesto puede deducirse que es aplicable al caso de autos la llamada doctrina del "levantamiento del velo" ampliamente utilizada por la jurisprudencia en el ámbito civil y que tiene su apoyo en preceptos constitucionales, como

A nuestro modo de ver, esto da lugar, entre otras cosas, a la imposibilidad de que la Administración tributaria utilice, de manera directa, la doctrina del levantamiento del velo en supuestos de fraude a la ley fiscal ³⁶, en los que el contribuyente ha eludido la realización del hecho imponible, debiendo acudir a los preceptos específicamente fijados por el legislador, sin que se puedan desconocer, a estos efectos, las exigencias procesales a las que hace referencia el artículo 15.2 de la LGT ³⁷. Esta es la posición que parece acoger la STS de 19 de abril de 2003 ³⁸ (RJ 2003\7083) que, no obstante, admite la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo en fase de recaudación sin aplicar el instituto de la responsabilidad tributaria y que ha influido notablemente en la regulación de los supuestos de responsabilidad que ahora comentamos ³⁹.

En el indicado pronunciamiento, se planteaba un supuesto de sucesión empresarial en el que una persona física, administrador y socio absolutamente mayoritario de una sociedad, constituyó otra nueva a la que aportó todos los activos de la entidad anterior. Las actas incoadas por la Inspección de los Tributos a la primera sociedad no fueron satisfechas en período voluntario y pasaron a ser exigidas en el procedimiento de apremio a la segunda sociedad continuadora de la explotación económica sin haber declarado previamente fallida a la anterior.

medio para evitar el abuso y el fraude en perjuicio de derechos ajenos, sean públicos o privados. De acuerdo con dicha teoría, se trata de acomodar los hechos a su verdadera realidad y evitar que una persona, por el hecho de esconderse tras una red de sociedades, eluda sus obligaciones, en este caso, fiscales». Sobre esta misma cuestión, en el ámbito de la doctrina científica, *Vid.* SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L. y MERINO JARA, I.: «El "levantamiento del velo" en el marco de la defraudación tributaria», *op. cit.*, págs. 667 y ss., así como su monografía *El delito fiscal, op. cit.*, págs. 67 y ss. También ZORNOZA PÉREZ, J. J.: «El levantamiento del velo y determinación de la cuota en el delito de defraudación tributaria», *Derecho de los Negocios*, núm. 136, 2002, págs. 1 y ss.

³⁶ La coexistencia, en nuestro ordenamiento tributario, de la técnica antiformalista que venimos considerando junto a otros instrumentos antielusorios específicos impide acudir al levantamiento del velo en los supuestos que constituyan presupuesto de hecho de una cláusula antielusión. Cfr. GARCÍA NOVOA, C.: «El proyecto de Ley de Prevención del Fraude (II)», *op. cit.*, pág. 19.

³⁷ Pese a lo expuesto, el TEAC ha aplicado, de manera directa, la doctrina del levantamiento del velo a supuestos de cesión de derechos de imagen por parte de futbolistas. En concreto, en su Resolución de 22 de septiembre de 2000 (JT 2000\1861), haciendo referencia a una situación anterior a que entrase en vigor el vigente régimen de transparencia de artistas y deportistas que introdujo la Ley 13/1996, el TEAC manifestó que: «... el club hace descansar su argumentación en el hecho de que la Sociedad haya percibido el importe de los derechos de imagen del deportista, olvidando que lo importante es el concepto en que realmente actúa la Sociedad y en el que se le paga. La apariencia de cesión descansa, a su vez, al menos, en la mayoría de los casos, en otra apariencia: la de la personalidad jurídica de las sociedades interpuestas, si se tiene en cuenta que generalmente se trata de sociedades con un solo o principal accionista o partícipe, que es el deportista dueño de la imagen. Por ello, sería aplicable la teoría del levantamiento de velo, al coincidir dicha realidad fáctica, el abuso del derecho, y la finalidad de obtener unos resultados que, de otra manera, no se producirían».

³⁸ El planteamiento del Tribunal Supremo es reiterado por la STSJ de Baleares de 25 de junio de 2004 (JUR 2004\192272). Asimismo, se ha referido a aquel, en relación con el delito fiscal, la SAP de Madrid de 29 de enero de 2005 (JUR 2005\84208). Pronunciamientos recientes del Tribunal Supremo donde se aplica la doctrina del levantamiento del velo, aunque relacionados todos con materia civil-mercantil, son los siguientes: SSTS de 19 de mayo de 2003 (RJ 2003\5213), 27 de octubre de 2004 (RJ 2004\7042), 28 de enero de 2005 (RJ 2005\1829), 11 de marzo de 2005 (RJ 2005\2228), 15 de abril de 2005 (RJ 2005\3242), 30 de mayo de 2005 (RJ 2005\4244) y 29 de julio de 2005 (RJ 2005\6561).

³⁹ Así se pronuncia, por ejemplo, MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: «La responsabilidad por contratas y subcontratas, el Derecho Comunitario y el Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude: un apunte», *op. cit.*, consultado en *Westlaw* (BIB 2005\2642). En opinión de MEDINA CEPERO, J. R. y KOSSEVA ANGELOVA, A.: «Obligados tributarios. Responsabilidad por sucesión en la titularidad de explotaciones o actividades económicas. Aplicación de la teoría del "levantamiento del velo"», *Repertorio de Jurisprudencia* (Aranzadi), núm. 27, 2003, consultado en *Westlaw* (BIB 2003\1485), la STS de 19 de abril de 2003 resuelve de forma equilibrada y justa el supuesto de sucesión empresarial que se le plantea.

El Tribunal Supremo lo explica así: «... el caso de autos va mas allá de la aplicación del artículo 72 de la Ley General Tributaria, porque este precepto contempla la efectiva sucesión de una explotación económica de una persona física, sociedad o entidad jurídica a otra distinta, en tanto que, en el caso presente, es la misma persona física... el que se transmite a sí mismo la explotación económica, mediante la utilización de sociedades, a estos efectos ficticias, pues lo único que pretende es el típico fraude de acreedores, en este caso de la Hacienda Pública o sea el procomún, mediante la "falencia" tributaria de la sociedad... La excepcionalidad de este caso hace que la Sala considere que no es obligado aplicar el artículo 72 de la Ley General Tributaria y las disposiciones de desarrollo del mismo, sino lisa y llanamente la doctrina jurisprudencial del "levantamiento del velo" ...» [STS de 19 de abril de 2003, FJ 4.º (RJ 2003\7083)].

El Alto Tribunal reconoce que no ha habido una aplicación general de la doctrina del levantamiento del velo societario por la existencia de normas legales concretas sobre la materia –la superación de la personificación jurídica solo podría producirse, precisamente, en esos casos especialmente admitidos por ley– y vuelve a insistir en la excepcionalidad del caso de autos que justifica la aplicación de aquella doctrina en materia de recaudación tributaria, lo que representa superar la distinción que el ordenamiento tributario realiza entre deudores principales y responsables tributarios: «... sin que sea necesario un acto formal de derivación de responsabilidad, puesto que sustancialmente solo existiría un sujeto pasivo... actuando bajo el ropaje jurídico de dos Sociedades, cuya personalidad jurídica se supera a los efectos del cumplimiento de las deudas tributarias referidas, pero que obviamente también están obligadas solidariamente a pagar con sus respectivos patrimonios, al descorrerse o disgregarse la personalidad jurídica de ambas a efectos tributarios» [STS de 19 de abril de 2003, FJ 4.º (RJ 2003\7083)].

Frente al planteamiento de que con la aplicación de la técnica del levantamiento del velo societario se estaría empleando una institución más propia de la fase de liquidación de los tributos que de la propiamente recaudatoria ⁴⁰, el Tribunal Supremo justifica su proceder, confrontando aquella técnica con la del fraude de ley tributaria, precisamente en el hecho de que no se afecta a la fase declarativa o de liquidación, sino a la de recaudación, ámbito en el que no podría utilizarse el fraude de ley o, según se prefiera, el conflicto en la aplicación de la norma tributaria que regula el artículo 15 de la LGT ⁴¹.

4. ESTRUCTURA DE LOS SUPUESTOS DE RESPONSABILIDAD

Los supuestos de responsabilidad introducidos por la Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal establecen la posibilidad de derivar deudas y sanciones tributarias a las personas físicas

⁴⁰ Cfr., en ese sentido, ALONSO ARCE, I.: «El "levantamiento del velo" en la fase de recaudación», *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 13, 2005, consultada en *Westlaw* (BIB 2005\2166).

⁴¹ Como señalan MERINO JARA, I. y SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L.: *El delito fiscal, op. cit.*, pág. 75, no debe recurrirse a levantar el velo cuando cabe resolver el caso de la mano de otras instituciones jurídicas, como la simulación. En opinión de HERRERA MOLINA, P.: *La responsabilidad por transmisión de empresa*, e-print de la UCM, 2004, accesible en línea (<http://www.ucm.es/eprints/1457/>), la forma de proceder de la STS de 19 de abril de 2003 desnaturaliza los mecanismos antiabuso establecidos en la LGT, pues el artículo 42.1 c) es una cláusula especial antiabuso que opera como *save harbour*.

o jurídicas que estén detrás de sociedades interpuestas. La norma permite que sea la propia Administración la que, sin tener que acudir a los tribunales ordinarios, levante el velo de estos entramados societarios, declarando y exigiendo esta responsabilidad⁴². Nos encontramos, en definitiva, con un atajo que puede emplear la Administración para descender el velo de la sociedad sin esperar a que dicho resultado sea declarado judicialmente⁴³; actuando así, en los casos de insolvencia o insuficiencia del patrimonio social, contra los socios o contra quienes «controlen» la sociedad⁴⁴.

El riesgo de que se pueda producir una aplicación poco meditada de la técnica del levantamiento del velo por la Administración tributaria, tras una laxa valoración probatoria –más flexible que la que pueda llevarse a cabo en sede judicial–, tendría clara influencia sobre la calificación jurídica que se hiciera, ya que entonces, esta podría resultar predeterminada o decidida en cierta medida por la genérica e imprecisa fundamentación jurídica de la decisión alcanzada⁴⁵.

En la jurisprudencia no han faltado las imprecisiones, con alusiones al fraude de ley, al abuso de derecho, al abuso de la personalidad jurídica⁴⁶, sucediéndose en un *totum revolutum* que no ha mermado, antes al contrario, la expansión de la citada técnica.

A) Responsabilidad de quienes controlen efectivamente sociedades creadas o utilizadas para eludir tributos.

El primer supuesto de responsabilidad introducido por la Ley 36/2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal, alcanza a las deudas y sanciones tributarias impuestas a personas jurídicas que fueron creadas o utilizadas de forma abusiva y fraudulenta por personas o entidades que

⁴² DE LA TORRE DÍAZ, F.: «El proyecto de ley de prevención del fraude fiscal: una aproximación crítica», en *El Fisco* (www.elfisco.com), 2006.

⁴³ Como se deduce del razonamiento de GIL DEL CAMPO, M., MELLADO BENAVENTE, F. M. y MOLINA ALGUEA, E.: *La nueva Ley de Prevención del Fraude Fiscal*, op. cit., pág. 149, con los nuevos supuestos de responsabilidad tributaria, la Administración no va a necesitar interponer una acción ante los Tribunales ordinarios declarativa de la responsabilidad de una persona física o jurídica por las deudas de otra personificación diferente con fundamento en la doctrina del levantamiento del velo, sino que en el ejercicio de su propia autotutela va a poder aplicarla con los requisitos y procedimientos de declaración de la responsabilidad subsidiaria.

⁴⁴ Cfr. GARCÍA NOVOA, C.: «El proyecto de Ley de Prevención del Fraude (II)», op. cit., pág. 19, quien considera que con el levantamiento del velo se va a poder determinar una responsabilidad de segundo grado, más propia de las sociedades personalistas, desconociendo así el significado del patrimonio de la persona jurídica, siendo ello un auténtico dislate. En otro trabajo, este mismo autor considera la introducción de los tipos de responsabilidad que tratamos como un verdadero misil dirigido a la línea de flotación del ejercicio de las actividades profesionales a través de sociedades. Cfr. GARCÍA NOVOA, C.: «La ofensiva contra las sociedades de profesionales», *Jurisprudencia Tributaria* (Aranzadi), núm. 12, 2006, consultado en *Westlaw* (BIB 2006\1264).

⁴⁵ Compartimos el criterio expresado por ALONSO ARCE, I.: «El "levantamiento del velo" en la fase de recaudación», op. cit., consultado en *Westlaw* (BIB 2005\2166), cuando señala que hay que tener mucho tino –reclamando mesura, prudencia y proporcionalidad– en la aplicación de esta doctrina jurisprudencial y sostiene que, para no desnaturalizarla, no debe utilizarse como elemento de cierre para justificar la actuación de la Administración tributaria cuando no se ha ajustado al procedimiento establecido. La técnica del levantamiento del velo no puede dar razón a cualquier práctica administrativa más o menos laxa, debiendo entenderse como un mecanismo concreto para luchar contra la elusión realizada por los contribuyentes forzando las instituciones jurídicas y abusando de las formas.

⁴⁶ Sobre el rigor exigido en el manejo de las citadas categorías, *Vid.* BOLDÓ RODA, C.: *Levantamiento del velo y persona jurídica en el Derecho Privado español*, op. cit., págs. 199 y ss.

ejerzan sobre las mismas un *control efectivo*. La normativa introducida en la LGT pretende evitar que se frustre la acción recaudatoria seguida en relación a la sociedad controlada insolvente, declarando responsables subsidiarios a quienes ejerzan dicho control.

Ese riesgo puede darse si previamente a que actúe la Administración, se ha troceado el patrimonio de una actividad o explotación económica que se desarrolla bajo control unitario, entre varias entidades y resulta imposible ejecutar las deudas de una de ellas porque en su patrimonio no existen bienes para responder ⁴⁷.

Los requisitos para apreciar la existencia de este supuesto de responsabilidad se encuentran definidos en unos términos que pueden parecer redundantes e imprecisos ⁴⁸:

1.º El control efectivo de la sociedad deudora debe estar en manos de la persona o entidad sobre quien recaerá la responsabilidad en caso de falta de pago. No se especifica, sin embargo, el criterio seguido para determinar la existencia de dicho control ⁴⁹ (mayoría del capital, fondos propios...) y, tampoco se evita la incertidumbre con el señalamiento de que ese control pueda ejercerse de manera total o *parcial*, de forma directa o indirecta.

La indeterminación del precepto puede ser expresión del deseo de la norma de cubrir todos los supuestos en que pueda imaginarse el ejercicio de un control efectivo sobre una sociedad, pero ello no se compadece bien con la seguridad jurídica y exigencias de *lex certa*, dado que la responsabilidad se extiende a las sanciones.

La norma no precisa ningún porcentaje de control, lo que nos parece correcto, pues parece que así se atiende al criterio de que lo determinante es que los socios, personas físicas o jurídicas, ejercen el control efectivo de la sociedad en términos políticos o *de facto*, esto es, ostentando directa o indirectamente la mayoría de derechos de voto, por su influencia decisiva en el nombramiento o destitución del órgano de administración de la entidad, por controlar *de hecho* la gestión y administración sin designación formal, etc.

Sin embargo, la mención a un posible «control parcial» –que se nos antoja contradictorio con la exigencia de que resulte efectivo– parece reintroducir, aunque sin cuantificarlo, el criterio que atien-

⁴⁷ PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 16.ª ed., Civitas, Madrid, 2006, pág. 172, explica el objetivo del nuevo supuesto de responsabilidad previsto en el artículo 43.1 g) de la LGT con el siguiente ejemplo: pongamos el caso de una sociedad (A SL), dedicada a la fabricación, que desarrolla su actividad mediante el uso en régimen de arrendamiento de inmuebles y maquinaria suministrados por otra sociedad (B SL), perteneciente a los mismos socios. Al ir a ejecutar el patrimonio de A SL, para cobrar deudas tributarias impagadas, resulta que dicha sociedad carece de activos sobre los que dirigir los embargos, pues los que utiliza son propiedad de B SL.

⁴⁸ Seguimos a PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 16.ª ed., *op. cit.*, págs. 172-173. De redacción bastante farragosa lo tacha MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: «La responsabilidad por contratas y subcontratas...», *op. cit.*, consultado en *Westlaw* (BIB 2005\2642). Para este autor, el nuevo tipo de responsabilidad puede solaparse con otras normas de la LGT (v. gr.: concepto de administrador de hecho, simulación, etc.) y haría innecesario lo dispuesto por el artículo 43.1 f) de la LGT.

⁴⁹ Vid. GARCÍA NOVOA, C.: «El proyecto de Ley de Prevención del Fraude (II)», *op. cit.*, pág. 19. También GIL DEL CAMPO, M., MELLADO BENAVENTE, F. M. y MOLINA ALGUEA, E.: *La nueva Ley de Prevención del Fraude Fiscal*, *op. cit.*, pág. 150.

de a un determinado peso en el capital o patrimonio de la sociedad, lo que parece recordar –solo que en el precepto estatal sin mención explícita a un porcentaje igual o superior del 25% del capital social– a los preceptos que configuran en las Normas Forales Generales Tributarias de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, una responsabilidad *solidaria* también inspirada en la doctrina del levantamiento del velo.

Cuando el control de la sociedad deudora se ejerza por una pluralidad de sociedades o personas físicas, todas quedarán solidariamente obligadas frente a la Administración tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, dado que la inclusión de estos nuevos tipos de responsabilidad subsidiaria no han dispuesto nada frente a lo señalado por el artículo 35.6 de la LGT ⁵⁰.

2.º La Administración tributaria debe probar la existencia de un plan o propósito de abuso y elusión fraudulenta en la creación o utilización de la sociedad ⁵¹.

Que la Administración cuente ahora con los nuevos tipos de responsabilidad subsidiaria inspirados en la técnica del levantamiento del velo, que le van a permitir descorrerlo sin intermediación judicial no debe pasar por alto la necesidad que se presenta a aquella de probar suficientemente y en cada caso concreto la existencia de un abuso de la personalidad jurídica. La carga de la prueba recae sobre la Administración, debiendo demostrar que la entidad fue creada o utilizada de forma abusiva o fraudulenta, para eludir o pagar menos impuestos o beneficiarse de algún incentivo fiscal. Si de la prueba practicada se desprenden motivos económicos válidos, finalidades reales y efectivas que amparan la creación y empleo de la sociedad, aunque puedan concurrir con otras motivaciones de ventaja tributaria, la doctrina comentada no debería tener aplicación ⁵².

Dado que, como advierte la norma que comentamos, la responsabilidad se extenderá a los socios que cuenten con el control efectivo de las sociedades creadas con propósitos fraudulentos, cabría considerar que los adquirentes de un grupo de sociedades, entre los que se encuentre una entidad de estas

⁵⁰ Critica la falta de claridad en este punto GARCÍA NOVOA, C.: «El proyecto de Ley de Prevención del Fraude (II)», *op. cit.*, pág. 19. Sin embargo, la confusión de patrimonios, esto es, la existencia de un alto grado de comunicación patrimonial entre distintas sociedades ha sido una de las notas distintivas, en la jurisprudencia social, del tipo «grupo laboral de empresas», como señala PÉREZ DE LOS COBOS ORIHUEL, F.: «El "desvelo" de los grupos de empresas», *op. cit.*, consultado en *Westlaw* (BIB 1998\424). Por confusión de patrimonios, la STSJ de Cataluña de 1 junio de 1994 (AS 1994\2534) considera que: «La existencia de un patrimonio social confundido entre las sociedades demandadas que se manifiesta en el pago de deudas, cesión de titularidad de edificios y utilización de marcas comerciales, evidencia una situación de unidad empresarial».

Los tribunales laborales suelen referirse como indicio de la confusión de patrimonios a situaciones de trasiego patrimonial entre las empresas de un grupo –así, por ejemplo: SSTSJ de Cataluña de 1 y 19 de junio de 1994 (AS 1994\2534 y 2552), STSJ del País Vasco de 7 de noviembre de 1994 (AS 1994\4291), STSJ de Castilla y León de 19 de abril de 1994 (AS 1994\1737), STSJ de Cataluña de 22 de diciembre de 1994 (AS 1994\4840), STSJ de Cataluña de 3 de febrero de 1995 (AS 1995\674) y STSJ del País Vasco de 22 de marzo de 1996 (AS 1996\1156)–, pero tampoco faltan las sentencias que consideran confusión patrimonial la derivada de la existencia de importantes lazos accionariales o participaciones entre las distintas sociedades del grupo, esto es, del dato de la mera dominación mercantil –por ejemplo: STSJ de Madrid de 28 de octubre de 1991 (AS 1991\5961), STSJ de Cataluña de 4 de marzo de 1993 (AS 1993\1501) y STSJ de Canarias de 25 de octubre de 1994 (AS 1994\3955)–.

⁵¹ En relación a este elemento, GIL DEL CAMPO, M., MELLADO BENAVENTE, F. M. y MOLINA ALGUEA, E.: *La nueva Ley de Prevención del Fraude Fiscal*, *op. cit.*, pág. 151, se refieren a los casos más reiterados en la jurisprudencia de concurrencia de abuso desde la creación misma de la sociedad o a partir de un momento determinado de su funcionamiento.

⁵² *Vid.* CHECA GONZÁLEZ, C.: *Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal*, Aranzadi, Navarra, 2007, pág. 47.

características –que, lógicamente, puede que no hayan participado en la creación de dicha entidad–, también responderán subsidiariamente de la cuota tributaria y, en su caso, de las sanciones por el mero hecho de haber adquirido la titularidad indirecta de la citada entidad. Ahora bien, una interpretación de esta naturaleza, además de poder entrañar riesgos relacionados con la seguridad del tráfico mercantil⁵³, constituiría una flagrante violación del principio de personalidad de la pena.

3.º Tiene que darse una «unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial»⁵⁴; consideración esta tan genérica⁵⁵ como las referidas a que las *sociedades controladas* «hayan sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda pública» o el requisito de que «concurra una voluntad rectora común»⁵⁶ de las personas físicas con las mismas. Este último aspecto queda perfectamente expuesto por el Tribunal Supremo, al señalar: «... quien maneja internamente y de modo unitario y total un organismo no puede invocar frente a sus acreedores que existen exteriormente varias organizaciones independientes, menos cuando el control social efectivo está en manos de una sola persona, sea directamente o a través de testaferros o de una sociedad» [SSTS de 28 de mayo de 1984 y 19 de abril de 2003 (RJ 2003\6083)].

B) Responsabilidad de las sociedades controladas.

De manera complementaria al anterior supuesto y para aquellos casos en que la interposición de sociedades o entidades obedece al propósito de eludir la responsabilidad patrimonial universal, no de la entidad creada, sino del creador de la misma, sea este una persona física u otra entidad, el artículo 43.1 h) de la LGT contempla ahora la responsabilidad de las personas o entidades creadas o utilizadas de forma abusiva y fraudulenta por los obligados tributarios que tengan su control efectivo, por las deudas de estos⁵⁷.

La redacción del precepto se torna más oscura, pese a que la intención es clara y sitúa ante el espejo el otro supuesto de responsabilidad subsidiaria. Si antes respondían los socios que controlan

⁵³ A diferencia de otros supuestos de responsabilidad en los que media una adquisición de bienes o derechos [arts. 42.1.c) y 43.1 f) de la LGT], el supuesto de responsabilidad subsidiaria que nos ocupa, impide solicitar a la Administración un certificado que permita conocer al adquirente de un grupo empresarial si concurre el supuesto de responsabilidad y su cuantía.

⁵⁴ En relación a este requisito, PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 16.ª ed., *op. cit.*, pág. 173, considera que responde al criterio de completar u «objetivar» la prueba del propósito de abuso o elusión. Así, teniendo en cuenta el ejemplo puesto por el autor y que traíamos a una nota anterior a esta, quedaría acreditada esa intención si se aprecia que existe una única actividad económica desarrollada entre las dos entidades, aun cuando formalmente sus patrimonios aparezcan separados.

⁵⁵ *Vid.* GARCÍA NOVOA, C.: «El proyecto de Ley de Prevención del Fraude (II)», *op. cit.*, pág. 19.

⁵⁶ Ello podría hacerse sinónimo de «dirección unitaria», lo que implica la actuación de las sociedades controladas bajo unos mismos criterios o coordenadas, un mismo poder de dirección, que las personas físicas o jurídicas que ejerzan el control sobre aquellas. En la jurisprudencia social se refieren a ese aspecto, entre otras: STS de 31 de enero de 1991 (RJ 1991\200), STS de 22 de marzo de 1991 (RJ 1991\1889), STSJ de Castilla y León de 26 de marzo de 1991 (AS 1991\2166), SAN de 15 de julio de 1993 (AS 1993\5611), STSJ de Extremadura de 30 de julio de 1993 (AS 1993\3248), STSJ de Castilla-La Mancha de 24 de diciembre de 1993 (AS 1993\5433), STSJ de la Comunidad Valenciana de 1 de junio de 1995 (AS 1995\2548) y STSJ de Cataluña de 8 de febrero de 1996 (AS 1996\413).

⁵⁷ *Cf.* PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 16.ª ed., *op. cit.*, pág. 173.

la sociedad insolvente, ahora es la sociedad creada la que responderá de las deudas de los socios declarados fallidos.

5. LEVANTAMIENTO DEL VELO, RESPONSABILIDAD Y SANCIONES

La STS de 19 de abril de 2003 a la que más atrás nos referimos, aplicó la técnica del levantamiento del velo en un supuesto de interés tributario, advirtiendo de la posible aplicación de la misma por la propia Administración tributaria, sin tener que acudir a los jueces, y al margen de las cláusulas antielusorias previstas por la LGT, que afectarían a la liquidación y no a la recaudación⁵⁸. Debe recordarse, dada la influencia que la sentencia citada ha parecido ejercer sobre el legislador que ha introducido estos nuevos tipos de responsabilidad subsidiaria, que la aplicación que el Tribunal Supremo hizo de la doctrina examinada vino a ser como si se tratara de un *último recurso* o respuesta frente al abuso de la personalidad, después de constatar toda una amplia panoplia de medios de reacción y disposiciones normativas de finalidad antielusoria –por orden de aparición en la STS de 19 de abril de 2003 (FJ 3.º), a saber: fraude de ley, criterios de calificación, simulación, exigencia de motivos económicos válidos para operaciones de concentración empresarial, artículo 7.º del CC⁵⁹, aprobación de normas singulares a lo largo del tiempo contra la utilización o interposición de sociedades, sustitutos y retenedores, solidaridad, responsables solidarios y subsidiarios, garantías del crédito y sucesión empresarial–, de manera que lo que no pueden los jueces no ha de poderlo la Administración o, dicho con otras palabras: también para la Administración esa técnica del levantamiento del velo es un instrumento al que solo se ha de acudir cuando no sirvan otras herramientas para impedir que se produzca una elusión de tributos, consecuencia de un abuso societario.

La *prudente* aplicación judicial⁶⁰ del excepcional remedio que representa descorder el velo de la personalidad jurídica obliga a la Administración tributaria a hacer un uso enteco de semejante posibilidad; si bien, el propósito declarado con la reforma de la LGT en este punto parece situarse en las antípodas de dicho anhelo, ya que se pretende que la Administración pueda reaccionar contra las estrategias fraudulentas sin el retardo elevadísimo que significaría tener que acudir a la tutela

⁵⁸ Cfr. GARCÍA NOVOA, C.: «El proyecto de Ley de Prevención del Fraude (II)», *op. cit.*, pág. 20.

⁵⁹ El artículo 7 del CC establece: «1. Los derechos deberán ejercitarse conforme a las exigencias de la buena fe. 2. La Ley no ampara el abuso del derecho o el ejercicio antisocial del mismo. Todo acto u omisión que por la intención de su autor, por su objeto o por las circunstancias en que se realice sobrepase manifiestamente los límites normales del ejercicio de un derecho, con daño para tercero, dará lugar a la correspondiente indemnización y a la adopción de las medidas judiciales o administrativas que impidan la persistencia en el abuso».

⁶⁰ Son muchos los pronunciamientos que apelan a un uso comedido y razonable, caso por caso, de la doctrina del levantamiento del velo. Así, entre otras: SSTS de 28 de mayo de 1984 (RJ 1984\2800), 12 de junio de 1995 (RJ 1995\4739), 31 de octubre de 1996 (RJ 1996\7728), 12 de febrero de 1999 (RJ 1999\654), 17 de octubre de 2000 (RJ 2000\8046), 22 de noviembre de 2000 (RJ 2000\9313), 8 de mayo de 2001 (RJ 2001\7381), 16 de octubre de 2001 (RJ 2001\8634), 25 de junio de 2002 (RJ 2002\5369), 10 de julio de 2002 (RJ 2002\7173), 30 de julio de 2002 (RJ 2002\7486), 25 de abril de 2003 (RJ 2003\3534), 3 de junio de 2004 (RJ 2004\3594), 14 de julio de 2004 (RJ 2004\4672), 16 de septiembre de 2004 (RJ 2004\5744), 29 de septiembre de 2004 (RJ 2004\5687), 28 de enero de 2005 (RJ 2005\1829), 9 de marzo de 2005 (RJ 2005\2221), 10 de marzo de 2005 (RJ 2005\2224), 11 de marzo de 2005 (RJ 2005\2228), 6 de abril de 2005 (RJ 2005\2704) y 29 de julio de 2005 (RJ 2005\6561).

judicial en fase declarativa, como expresamente se consigna en la exposición de motivos de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre ⁶¹.

Quizás lo razonable hubiese sido tipificar una cláusula general de levantamiento del velo, añadida a otras normas de propósito antielusivo. Pero, la Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal, no ha seguido ese camino, sino que utiliza impropiamente la técnica del levantamiento del velo no como una reacción frente al abuso de una sociedad, de aplicación singularizada y excepcional por la Administración o por los tribunales de justicia, sino como el presupuesto de hecho para dirigir genéricamente y sin límites la acción recaudatoria contra los socios que controlen la sociedad, determinando las masas patrimoniales contra las que se puede ejecutar, con garantía de éxito, la deuda tributaria ⁶².

Ello es fuente de confusiones, puesto que una cosa es descorrer el velo de la personalidad jurídica y otra cuestión bien distinta es declarar responsable –solidaria o subsidiariamente, según cuál sea la normativa aplicable, si foral o estatal– a la persona física o jurídica que ejerce, directa o indirectamente, el control efectivo de la sociedad. En el primer caso, el administrador o, en última instancia, el socio responde como «empresario real», mientras que el administrador declarado responsable tributario lo hace por su condición de órgano social, al margen de su condición o no de socio y, por tanto, al margen de sus posibles vinculaciones económicas reales con la sociedad que administra ⁶³. En cuanto al socio, salvo que se probase su participación en infracciones cometidas o el ejercicio de una administración de hecho de la entidad, respondería limitadamente, hasta el valor de su cuota de liquidación en la sociedad.

Por la redacción normativa empleada para configurar estos nuevos supuestos de responsabilidad tributaria no parece aborrecible la idea de que se extiendan a los personas físicas o entidades que controlan de manera efectiva la sociedad creada o utilizada para eludir impuestos ni, por supuesto, a esta misma, las sanciones tributarias que pudieran imponerse a una y a otros ⁶⁴.

Sin embargo, ello dependerá del criterio que se mantenga con carácter general frente al hecho de que un instituto como es la responsabilidad tributaria sea empleado para el cumplimiento de una finalidad distinta para la que fue concebido. Para nosotros, ni en estos tipos de responsabili-

⁶¹ Frente a la regulación aprobada finalmente de dicha ley, CHECA GONZÁLEZ, C.: *Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal*, *op. cit.*, págs. 48-49, comparte el tenor de las enmiendas presentadas en el Congreso de los Diputados y en el Senado por el Grupo Parlamentario Popular de las respectivas cámaras, al entender excesiva e inadecuada la atribución de una facultad discrecional a la Administración tributaria, eliminando el control judicial sobre la misma y basándola en conceptos jurídicos indeterminados.

⁶² Cfr. GARCÍA NOVOA, C.: «El proyecto de Ley de Prevención del Fraude (II)», *op. cit.*, págs. 20-21 y, del mismo autor: «La ofensiva contra las sociedades de profesionales», *op. cit.*, consultado en *Westlaw* (BIB 2006\1264).

⁶³ Cfr. CAVAS MARTÍNEZ, F.: «La responsabilidad patrimonial de los socios y administradores sociales en el ámbito laboral», *op. cit.*, consultado en *Westlaw* (BIB 2002\1276).

⁶⁴ Para ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: «El proyecto de ley de medidas para la prevención del fraude fiscal», *Temas Tributarios de Actualidad* (AEDAF), núm. 7, 2006, los nuevos tipos de responsabilidad por levantamiento del velo vendrían a ser de «responsabilidad-sanción», por lo que su declaración tendrá que hacerse con arreglo a los principios que rigen el Derecho Sancionador.

dad, como tampoco en los restantes derivados de hechos ilícitos, resulta adecuado que un instrumento de garantía de la recaudación pueda ser utilizado para trasladar la sanción por un hecho ajeno o inadecuado al grado de participación en el mismo.

Por otro lado, la extensión de las sanciones que, en su caso, proceda imponer a la sociedad creada o utilizada con propósitos de elusión tributaria, no puede merecer la misma valoración –sobre todo desde el punto de vista del principio de personalidad de la sanción– si al final terminan recayendo sobre el socio que tenga un control parcial (¿efectivo?) sobre la sociedad, representado en un determinado porcentaje de derechos económicos y no políticos sobre la misma, que si se extienden a las personas o entidades que *de facto* o *de iure* disponen de la mayoría de derechos de voto, han designado a la mayoría de los miembros del órgano de administración, sobre el que ejercen hondamente su influencia, o tienen amplia capacidad de gestión y dirección de la sociedad.

Pero es que, aunque se dieran estas últimas circunstancias, los nuevos supuestos de responsabilidad subsidiaria por levantamiento del velo podrían ejercer una especial *vis atractiva* –dependerá de cómo actúe la Administración– y hacer innecesarios otros tipos de responsabilidad como el referido a los administradores de hecho [art. 43.1 a) LGT] o, incluso, el derivado de la comisión o colaboración activa en la realización de una infracción tributaria [art. 42.1 a) LGT] –en este último caso, pese a tratarse de un supuesto de responsabilidad solidaria, por el esfuerzo correspondiente a la necesaria prueba de la culpabilidad de quienes concurren en la infracción–, lo que pugna con su papel de cierre y última respuesta, acorde con la doctrina de la que traen causa⁶⁵.

En cualquier caso, la tipificación de los supuestos de responsabilidad de las letras g) y h) del artículo 43.1 de la LGT no puede dar lugar a procedimientos ni resultados incompatibles con el régimen de responsabilidad subsidiaria escogido por el legislador. Así, frente a la omisión del trámite de previa declaración de fallido en que había incurrido la Administración en el supuesto de aplicación de la doctrina del levantamiento del velo por el Tribunal Supremo (STS de 19 de abril de 2003), se requerirá ahora, necesariamente, su cumplimentación, de la misma manera que la responsabilidad alcanzará, además de a las sanciones que deriven de las infracciones producidas, a la deuda exigida en período voluntario⁶⁶.

⁶⁵ GIL DEL CAMPO, M., MELLADO BENAVENTE, F. M. y MOLINA ALGUEA, E.: *La nueva Ley de Prevención del Fraude Fiscal*, op. cit., pág. 155, ponen de relieve la concurrencia o solapamiento de los nuevos supuestos de responsabilidad con los que ya contemplaba la LGT y que se refieren a la sucesión empresarial, entorpecimiento de la ejecución recaudatoria y administración de hecho de personas jurídicas.

⁶⁶ Compartimos la crítica que FALCÓN Y TELLA, R.: «Otras medidas para la prevención del fraude contenidas en la Ley 36/2006, de 29 de diciembre (y II)», *Quincena Fiscal*, núms. 3-4, 2007, págs. 9-10, ha realizado de los nuevos supuestos de responsabilidad tributaria. Por un lado, por estar configurados con tal ambigüedad e imprecisión que difícilmente resultará constitucionalmente admisible la responsabilidad tributaria, y menos aún respecto de las sanciones, pues se trata de exigir la deuda o la sanción a una persona distinta, la cual no puede conocer de antemano si incurre en el supuesto de hecho previsto en la norma. Por otro lado, porque la práctica totalidad de las conductas incorporadas a la LGT, si se prueban, pueden constituir insolvencias punibles tipificadas en los artículos 257 a 261 del CP, de manera que, o bien se ha cometido un delito, en cuyo caso la Hacienda Pública no puede actuar, o bien no existe voluntad de impedir la eficacia de un embargo administrativo, en cuyo caso no puede exigirse la deuda ni la sanción a una persona distinta del obligado.

6. PROCEDIMIENTOS PARA DECLARAR Y EXIGIR LA RESPONSABILIDAD POR LAS SANCIONES

En cualquiera de los supuestos de responsabilidad por acto ilícito que configura la LGT no se desprende que se deba determinar y extender la sanción al responsable siguiendo para ello un procedimiento específicamente sancionador, sino que de lo que se tratará, sencillamente, será de «declarar y exigir la responsabilidad», solidaria o subsidiaria, según se trate, de acuerdo con lo previsto por los artículos 175 y 176 de la LGT. Es más, la indicación de los preceptos que se acaban de citar en el reenvío efectuado por el artículo 182 de la LGT, sin hacer mención ninguna del artículo 174, parece querer indicar que la derivación de responsabilidad solidaria o subsidiaria es una cuestión sencilla, prácticamente automática, que solo precisa de seguir los cauces de finalidad recaudatoria señalados por los citados artículos 175 y 176 de la LGT. Ello puede que venga influido por la idea de que la sanción que se va a extender y exigir al responsable, constituye para este una simple prestación pecuniaria, descargada de la naturaleza represiva por la que resultó impuesta al sujeto infractor.

Pero no nos parece que los trámites a recorrer sean tan simples y sencillos. Tampoco creemos que puedan alterar la naturaleza claramente punitiva de las cantidades que puedan ser exigidas a los responsables solidarios y subsidiarios, cuando dicha vinculación jurídico-subjetiva provenga de la participación en hechos ilícitos y se extienda a los mismos las sanciones impuestas a los sujetos o entidades infractores.

Un reciente pronunciamiento del Tribunal Constitucional incide de lleno en esta cuestión, pudiendo deducirse del mismo que para poder derivar la responsabilidad a las sanciones, deberán observarse las mismas garantías materiales y formales que en un procedimiento sancionador [STC 85/2006, de 27 de marzo, (RTC 2006\85), FJ 3.º y 4.º].

Así lo había reclamado ya la doctrina al plantear la necesaria observación de las garantías del Derecho Sancionador en los procedimientos para ventilar la responsabilidad, dado que en los mismos –al menos cuando se trata de responsabilidad por actos ilícitos– deben quedar convenientemente demostrados los hechos representativos de la conducta ilícita del responsable, su culpabilidad al menos en grado de negligencia (simple) y motivarse suficientemente el acto que ponga fin al procedimiento⁶⁷.

Si la Administración tributaria debe probar la participación culposa o negligente del administrador de una persona jurídica en las infracciones cometidas por la sociedad –v. gr., y especialmente cuando se alegue que su actuación como administrador fue puramente nominal y que ni siquiera firmó las actas de conformidad incoadas en su día a la sociedad⁶⁸–, entonces parece que esa tarea deberá acometerse en un procedimiento sancionador con todas las garantías para sujetos infractores y eventuales responsables de la sanción o, la declaración de responsabilidad, si se hace en un procedi-

⁶⁷ Cf. ANÍBARRO PÉREZ, S. y SESMA SÁNCHEZ, B.: *Infracciones y sanciones tributarias*, Lex Nova, Valladolid, 2005, pág. 84, citando en línea con su planteamiento la STS de 30 de septiembre de 1993 (RJ 1993\6562) que recogemos en el texto.

⁶⁸ Cf. SESMA SÁNCHEZ, B.: «Responsabilidad subsidiaria de administradores: aplicación objetiva y automática», *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 21, 2002, consultado en línea, en *Westlaw* (BIB 2003\126).

miento aparte, deberá resultar sustancialmente coincidente con aquel por pretender la extensión de la responsabilidad a las sanciones.

En la jurisprudencia contencioso-administrativa también se encuentran sentencias que habían incidido en lo mismo. Por ejemplo: «Aparentemente distinta es la situación con respecto a las cuantías derivadas hacia el recurrente que responden al concepto de sanciones, con arreglo a lo dispuesto en la propia Ley General Tributaria (...) Pues bien, aquellas sanciones, consistentes en multas, tienen un indudable carácter punitivo, porque realmente suponen un plus sobre lo que constituye el contenido propio de la obligación tributaria, por lo que parece que con relación a esta faceta puramente sancionadora no podrían negársele al responsable subsidiario las mínimas garantías constitucionales establecidas en favor de los sujetos a un procedimiento administrativo sancionador, entre ellos el derecho a la presunción de inocencia, que en estos casos requeriría la existencia de una mínima actividad probatoria, suficiente para que la Administración pueda establecer como razonablemente acreditado que el administrador debe asumir la sanción impuesta a la persona jurídica» [STS de 30 de septiembre de 1993 (RJ 1993\6562), FJ 3.º]. Y, también: «... Se debe distinguir la responsabilidad atendiendo a si lo exigido es el importe de la sanción tributaria, o, también, el importe de la deuda tributaria pura. Si lo exigido se extiende a las sanciones por las infracciones cometidas por la persona jurídica, las garantías procedimentales han de ser observadas por la Administración, al estar obligada a acreditar la concurrencia de las circunstancias que, en relación con la conducta de los administradores, describe (pasividad ante el incumplimiento, o consentimiento en el mismo)» [SAN de 8 de octubre de 2000 (JT 2001\1855), FJ 3.º].

A) Naturaleza del procedimiento de derivación de responsabilidad por sanciones.

El procedimiento de derivación de la responsabilidad constituye, en su conjunto, una garantía para el responsable. Dentro del mismo se le tiene que poner de manifiesto el expediente correspondiente al deudor –y/o sujeto infractor– principal, se le debe dar audiencia y oportunidad para que formule las alegaciones que considere necesarias y la Administración deberá probar todos los extremos que permitan la imputación de la responsabilidad al sujeto de que se trate.

La extensión de la responsabilidad a las sanciones tributarias se encuentra situada en una posición muy próxima a la respuesta que el ordenamiento sancionador procura al imponer un castigo al autor de un hecho ilícito. Con aquella traslación se desenvuelve un fin sancionador, aunque no de forma exclusiva, dado el interés recaudatorio predominante en la responsabilidad tributaria ⁶⁹ y en los procedimientos para exigirla, según la clase de que se trate, regulados por los artículos 175 y 176 de la LGT. En cualquier caso, los procedimientos seguidos frente a los responsables no parece que hayan asumido la separación que la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes propiciara entre los procedimientos de gestión e inspección (aplicación de los tributos) y el destinado a la impo-

⁶⁹ Estamos de acuerdo con ORÓN MORATAL, G.: «El procedimiento sancionador», en la obra colectiva *Nuevo régimen jurídico de los procedimientos tributarios*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2006, pág. 24, en que dicho interés recaudatorio que sobresale en la responsabilidad tributaria hace aún más inadecuada la extensión de la sanción a sujetos intercambiables.

sición de sanciones tributarias. Perfectamente puede decirse que la separación procedimental aludida y formalmente refrendada por la nueva LGT encuentra un lastre en el régimen legal de los responsables y la extensión de la responsabilidad a las sanciones⁷⁰. Solo este dato serviría para invadir los procedimientos de derivación de la responsabilidad cuando se pretende extender las sanciones a terceros que han participado en la ejecución de infracciones⁷¹.

Si la extensión de la sanción tributaria equivale materialmente a ser sancionado⁷², entonces estamos –como sucedía con el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo del 50% de la deuda tributaria que introdujo, en la anterior redacción de la LGT (art. 61.2), la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF–, ante una medida restrictiva de derechos que se aplica en supuestos en los que ha existido una infracción de la ley y desempeña una función de castigo, no pudiendo justificarse constitucionalmente más que como una sanción; planteamiento que realizó el Tribunal Constitucional en la STC 276/2000, de 16 de noviembre (RTC 2000\276), FJ 5.º⁷³ y que iría seguida luego

⁷⁰ Cfr. ORÓN MORATAL, G.: «El procedimiento sancionador», *op. cit.*, págs. 23-24.

⁷¹ Veamos algunos razonamientos de diversos Tribunales Superiores de Justicia de Comunidades Autónomas: «Lo que en nuestro ordenamiento punitivo, penal o administrativo, no cabe es que haya un solo autor y dos responsables pues lo impide el fundamental principio de personalidad de la sanción conforme al cual nadie puede ser sancionado por hechos ajenos, que es lo que, según sus literales términos, ha hecho la resolución sancionadora que estimando autora a una sola empresa obliga al pago de la sanción a otra» [STSJ de Navarra, de 24 de diciembre de 2002 (JUR 2003\44074), FJ 3.º]. «La existencia de una responsabilidad, solidaria o subsidiaria, por hechos propios y aun por hechos ajenos, no tiene por qué derivar al responsable responsabilidad alguna de orden sancionador "stricto sensu", sino simplemente la obligación, solidaria o subsidiaria, de hacer frente a las indemnizaciones pertinentes que pudieran derivar del ilícito administrativo, lo que, hay que repetir, no autoriza a hacer descansar sobre quien no fue autor del mismo la carga de la potestad administrativa sancionadora» [STSJ de Madrid, de 13 de febrero de 2003 (JUR 2003\174889), FJ 2.º]. «En cualquier caso, y partiendo de que el artículo 40.1 LGT alberga una participación del administrador en la infracción, lo que permite que se le pueda exigir la sanción, habrán de observarse, cuando se derive la responsabilidad contra él, los principios y garantías propias del derecho sancionador, y de modo destacado, la prueba de su negligencia como requisito integrante del propio presupuesto de hecho de la responsabilidad y, a su vez, conformador de la culpabilidad que ha de concurrir para hacer posible la exigencia de la sanción (...) Por lo demás... es evidente que la derivación de la responsabilidad en relación con una sanción a un tercer sujeto exigiría el previo desenvolvimiento de un procedimiento administrativo sancionador en relación con el presunto responsable, en que se garantizara el cumplimiento de las garantías propias de dichos procedimientos y el respeto a los derechos que toda persona tiene en el procedimiento sancionador. Porque el hecho de que la sociedad haya sido declarada infractora y el hecho de que los administradores sociales tengan importantes atribuciones no significa que en los mismos haya concurrido, siempre y en todo caso, la culpabilidad necesaria; e incluso sería necesario probar en cada caso su efectiva participación, por acción o por omisión, en la perpetración de los hechos determinantes de la sanción». [STSJ de la Comunidad Valenciana, de 19 de mayo de 2003 (JUR 2003\246160), FJ 4.º]. Este último planteamiento también lo realiza la STSJ de Murcia, de 23 de enero de 2002 (JT 2002\793), FJ 3.º.

⁷² Cfr. GONZÁLEZ ORTIZ, D.: «Responsabilidad tributaria y sanciones. (La Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 1999, una aportación relevante al debate)», *Jurisprudencia Tributaria*, tomo II, 1999, pág. 21. También ANEIROS PEREIRA, J.: *Las sanciones tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 2005, pág. 192.

⁷³ Idéntica doctrina que la STC 276/2000 se contiene en la STC 127/2002, de 23 mayo (RTC 2002\127), FJ 3.º. También se remiten a aquella numerosos pronunciamientos, entre otros: SSTS de 15 de enero de 2003 (RJ 2003\663); 11 de febrero de 2003 (RJ 2003\2487); 18 de junio de 2003 (RJ 2003\5693); 9 de julio de 2003 (RJ 2003\6393); 24 de julio de 2003 (RJ 2003\7781); 24 de mayo de 2005 (RJ 2005\5904); 31 de mayo de 2005 (RJ 2005\5897); 2 de junio de 2005 (RJ 2006\1016) y 12 de septiembre de 2005 (RJ 2005\8852). Asimismo las SSAN de 30 de enero de 2001 (JUR 2001\73967); 21 de junio de 2001 (JUR 2001\293692) y 12 de diciembre de 2001 (JUR 2002\143824). Entre las SSTSJ pueden citarse las siguientes: STSJ de Andalucía, de 16 de abril de 2001 (JUR 2001\180920); STSJ de Madrid, de 18 de abril de 2001 (JUR 2001\222957); STSJ de Castilla y León, de 11 de junio de 2001 (JUR 2001\230764); STSJ de Castilla-La Mancha, de 18 de junio de 2001 (JUR 2001\260173); STSJ de Cataluña, de 27 de junio de 2001 (JUR 2001\286559); STSJ de Asturias, de 6 de julio de 2001 (JUR 2001\261467); STSJ de Cataluña, de 15 de octubre de 2001 (JUR 2002\36325); STSJ de Cataluña, de 22 de noviembre de 2001 (JUR 2002\108566); STSJ de Galicia, de 26 de febrero de 2001 (JUR

por otros fallos en los que se otorgó amparo a los recurrentes por considerar que con los *recargos únicos* se vulneraba el derecho de defensa en el procedimiento sancionador tributario, porque su aplicación venía a significar una suerte de *sanción de plano* ⁷⁴.

Para que la Administración tributaria pueda exigir el pago al responsable, ha de haber tenido previamente que declarar la responsabilidad, determinando su alcance y extensión. Así lo establece el artículo 41.5 de la LGT, que dispone: «5. Salvo que una norma con rango de ley disponga otra cosa, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión, de conformidad con lo previsto en los artículos 174 a 176 de esta ley. Con anterioridad a esta declaración, la Administración competente podrá adoptar medidas cautelares del artículo 81 de esta ley y realizar actuaciones de investigación con las facultades previstas en los artículos 142 y 162 de esta ley.

La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios».

Dos cuestiones nos interesa tratar en estos momentos: 1.^a ¿Qué naturaleza tiene el procedimiento para declarar la responsabilidad tributaria?, y 2.^a Dada la distinción entre responsabilidad derivada de actos lícitos e ilícitos, ¿resulta adecuado el procedimiento para declarar la responsabilidad cuando esta deriva de actos ilícitos y, por lo tanto, se extiende a las sanciones tributarias?

En relación con el primer problema, una mera *contemplación jurídico-positiva* indicaría que, al ubicarse los artículos 174 a 176 de la LGT en el capítulo dedicado a las actuaciones y procedimiento de recaudación —a lo que hay que añadir el desarrollo efectuado en el RGR (arts. 124 a 126)—, teñiría ello la naturaleza de los procedimientos frente a los responsables que sería, por tanto, recaudatoria ⁷⁵. Sin embargo, el *planteamiento lógico-jurídico* se encamina hacia otra dirección resaltando

2002\234944); STSJ de Cataluña, de 6 de marzo de 2002 (JT 2002\609); STSJ de Galicia, de 13 de mayo de 2002 (JT 2002\1704); STSJ de Cataluña, de 16 de mayo de 2002 (JUR 2002\250608); STSJ de Cataluña, de 25 de septiembre de 2002 (JT 2002\1835); STSJ de Cataluña, de 4 de octubre de 2002 (JT 2003\593); STSJ de Cataluña, de 23 de octubre de 2002 (JT 2003\595); STSJ de la Comunidad Valenciana, de 2 de diciembre de 2002 (JT 2003\468); STSJ de Cataluña, de 14 de febrero de 2003 (JT 2003\1093); STSJ de Madrid, de 6 de marzo de 2003 (RJCA 2003\922); STSJ de Madrid, de 14 de marzo de 2003 (JT 2004\206); STSJ de Cataluña, de 7 de mayo de 2003 (JT 2005\932); STSJ de Cataluña, de 8 de julio de 2004 (JT 2004\1179); STSJ de Cataluña, de 13 de enero de 2005 (JUR 2005\64614); STSJ de Cataluña, de 17 de marzo de 2005 (JUR 2005\115568); STSJ del País Vasco, de 31 de mayo de 2005 (JUR 2005\191940) y STSJ de Cataluña, de 7 de septiembre de 2005 (JT 2006\410).

⁷⁴ Véanse las SSTC 291/2000, de 30 de noviembre (RTC 2000\291); 307/2000, de 18 de diciembre (RTC 2000\307); 312/2000, de 18 de diciembre (RTC 2000\312); 23/2001, 25/2001 y 26/2001, todas estas de 29 de enero (RTC 2001\23, 25 y 26, respectivamente); 93/2001, de 2 de abril (RTC 2001\93) y 127/2002, de 23 de mayo (RTC 2002\127).

⁷⁵ Vid. ALONSO MURILLO, F. y PÉREZ DE VEGA, L. M.^a: «Actuaciones y procedimiento de recaudación», en la obra colectiva *Estudios de la Ley General Tributaria*, PricewaterhouseCoopers-Lex Nova, Valladolid, 2006, pág. 760, quienes no juzgan totalmente acertada la inclusión del procedimiento frente a los responsables entre los preceptos que la LGT dedica a la recaudación, calificándolo como un *procedimiento autónomo*. Vid. también ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: *La responsabilidad de los administradores de personas jurídicas en la nueva Ley General Tributaria*, Aranzadi, Navarra, 2004, págs. 226-227, aunque tachándolo de *procedimiento recaudatorio autónomo* del seguido frente al deudor principal. GONZÁLEZ ORTIZ, D.: *La figura del responsable tributario en el Derecho Español*, Tesis doctoral, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Valencia, 2003, págs. 385-386, considera que como el responsable tributario está obligado al pago de una deuda

que la declaración de responsabilidad tiene que ver con la concreción de la obligación surgida de la realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad legalmente señalado⁷⁶. De acuerdo con este razonamiento, si la responsabilidad no proviene de la comisión de un hecho ilícito, del que resulte una sanción de la que a fin de cuentas deba responder un sujeto distinto al deudor principal, podrá entonces considerarse que la actividad de determinación de la deuda exigible al responsable es esencialmente coincidente con la liquidación del tributo⁷⁷.

En cuanto al segundo interrogante que nos planteábamos en relación con la adecuación o no del procedimiento para declarar la responsabilidad que se extiende a las sanciones tributarias, nos parece que el artículo 174 de la LGT no ha contemplado la incidencia que pueden tener en esta fase inicial los supuestos en los que la obligación del responsable tiene ese contenido punitivo, pues no basta con que la deuda se encuentre liquidada o autoliquidada, sino que ha de existir una sanción firme o, por lo menos, ha de haberse impuesto al infractor la correspondiente sanción⁷⁸. Creemos que el cauce procedimental establecido en el citado precepto legal solo debería emplearse para la declaración de responsabilidad que alcance únicamente a la deuda tributaria, pero no para exigir a

ajena, la responsabilidad tributaria no debe de liquidarse, bastando con liquidar la deuda principal. La actividad administrativa seguida frente al responsable no sería, por tanto, una actividad liquidatoria, sino más bien una actividad enmarcada dentro de la función recaudadora.

⁷⁶ Vid. ARIAS ABELLÁN, M.^ª D.: «El régimen jurídico del responsable en la nueva LGT», *Revista Española de Derecho Financiero* (Civitas), núm. 123, 2004, págs. 501-502. Estamos de acuerdo con esta autora cuando señala que, en lugar de un procedimiento recaudatorio, estamos ante otro que tiene como finalidad concretar la existencia de la obligación del responsable y su cuantía, terminando con un acto administrativo que la hace efectiva, líquida y exigible (ibidem, pág. 503). Más recientemente, esta misma autora vuelve a señalar que el procedimiento al que se refiere el artículo 41.5 de la LGT no lo es de recaudación sino sencillamente de concreción del importe de la obligación del responsable y de constatación de que, en efecto, es un responsable por haber realizado el presupuesto de hecho previsto en la norma legal respectiva. Cfr. ARIAS ABELLÁN, M.^ª D.: «Precisiones sobre el procedimiento de declaración de la responsabilidad tributaria: a propósito del artículo 124 del Reglamento General de Recaudación», *Revista Española de Derecho Financiero* (Civitas), núm. 131, 2006, pág. 565. También plantean que el acto de declaración de responsabilidad tributaria tiene naturaleza liquidatoria: CALVO ORTEGA, R.: «La responsabilidad tributaria subsidiaria», *Hacienda Pública Española*, núm. 10, 1971, págs. 138-139; HERRERO MADARIAGA, J.: «El responsable tributario», *Revista Española de Derecho Financiero* (Civitas), núm. 26, 1980, pág. 212; COMBARROS VILLANUEVA, V. E.: «La responsabilidad tributaria, solidaria y subsidiaria, en el procedimiento de recaudación», *Revista Española de Derecho Financiero* (Civitas), núm. 23, 1979, págs. 395-397; MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: *Los responsables tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 185.

⁷⁷ De hecho, como lo califica ARIAS ABELLÁN, M.^ª D.: «El régimen jurídico del responsable en la nueva LGT», *op. cit.*, pág. 503, se trata de un procedimiento de liquidación frente al responsable, separado del seguido frente al obligado principal, al que la ley denomina de derivación de responsabilidad (ibidem, pág. 504, así como en «Precisiones sobre el procedimiento de declaración de la responsabilidad...», *op. cit.*, pág. 565). También lo concibe como una manifestación de la función liquidadora TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: «Procedimientos de recaudación», en la obra colectiva dirigida por CALVO ORTEGA, R.: *La nueva Ley General Tributaria*, Civitas, Madrid, 2004, págs. 577-578 y 580. También JUAN LOZANO, A., GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E., MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: «La aplicación de los tributos en la nueva Ley General Tributaria», dentro de la obra colectiva *La aplicación de los tributos en la nueva Ley General Tributaria (XLIX Semana de Estudios de Derecho Financiero)*, *op. cit.*, págs. 112-113, quienes aparte de señalar que el acto declarativo de responsabilidad tiene naturaleza de acto de liquidación, consideran que aquel no puede limitarse a «trasladar» la liquidación del deudor principal, sino que, además, debe determinar la concreta deuda exigible al responsable.

⁷⁸ Cfr. NAVARRO EGEA, M.: *El responsable tributario*, Iustel, Madrid, 2006, pág. 40, quien razona que la falta de un pronunciamiento legal expreso puede dar pie a diversas soluciones, bien para defender que el procedimiento de derivación de responsabilidad no puede tener lugar en tanto no se conozca la cuantía de la deuda garantizada (deuda tributaria y sanción), bien para entender que han de concurrir de forma sucesiva dos actos de derivación de responsabilidad como resultado de sendos procedimientos. También ANEIRO PEREIRA, J.: *Las sanciones tributarias*, *op. cit.*, pág. 192, plantea la necesidad de que la sanción se encuentre ya impuesta para que pueda ser exigida al responsable.

los responsables las sanciones tributarias ⁷⁹, que han de imponerse, pero también «extenderse», en su caso, en un procedimiento sancionador con todas las garantías.

A falta de esa razonable reconducción al procedimiento sancionador, cuando la responsabilidad es el resultado de la infracción del ordenamiento, los trámites que se sigan para su declaración en estos supuestos tendrían que resultar coincidentes en lo fundamental con el procedimiento encaminado a la determinación objetiva y subjetivamente de la infracción producida, cuantificando la sanción que deba imponerse.

B) Derechos de los responsables.

Como anteriormente advertimos, en la STC 85/2006, de 27 de marzo (RTC 2006\85) –que otorgó el amparo que demandaban varios responsables subsidiarios de una persona jurídica, de la que habían formado parte del Consejo de Administración– el Tribunal Constitucional reconoce que durante todo el proceso que la Administración había seguido frente a los recurrentes, se les impidió tener acceso a la información necesaria para conocer y discutir la procedencia y cuantía del débito exigido, así como las razones por las que el presunto incumplimiento era merecedor de una determinada sanción (FJ 8.º). La resolución declara que ha de garantizarse la posibilidad de ejercer los derechos que rodean a los sujetos en un procedimiento en el que la Administración deriva una responsabilidad de carácter punitivo ⁸⁰.

Con carácter general, el Tribunal Constitucional establece que cuando la responsabilidad que la Administración tributaria derive, tenga un contenido punitivo por extenderse a las sanciones, resultarán aplicables las garantías materiales y procesales que se deducen de los artículos 25.1 y 24.2 de la Constitución. Y de manera particular, para el caso enjuiciado, deduce la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva de los recurrentes por varias circunstancias (FJ 6.º y 7.º):

- 1.ª En la incongruencia omisiva en que incurrió la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid al no pronunciarse sobre una alegación sustancial expresamente formulada por los recurrentes, como fue la referida a la caducidad del pro-

⁷⁹ Vid. ORÓN MORATAL, G.: «El procedimiento sancionador», *op. cit.*, pág. 43.

⁸⁰ Vid. FERNÁNDEZ AMOR, J. A.: «El tratamiento del administrador de personas jurídicas en el orden tributario y en el orden penal: responsable subsidiario o imputado», *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 13, 2006, consultado en *Westlaw* (BIB 2006\1353). En opinión de GONZÁLEZ ORTIZ, D.: «Los responsables tributarios de las sanciones», *op. cit.*, pág. 13, en la STC 85/2006, «el Tribunal parece descubrir la naturaleza jurídica de la responsabilidad tributaria sobre las sanciones observando "algunos rasgos externos" de aquella: el origen en un comportamiento ilícito de los responsables y la calificación formal de la prestación exigida al deudor principal. Podría, entonces, preguntarse al Tribunal si la responsabilidad tributaria sobre las sanciones exigida a los administradores de sociedades, más allá de presentar "cierta imagen sancionadora", cumple una "función de castigo"; es decir, si solamente puede ser explicada como una medida adoptada única y exclusivamente con el fin de castigar a quienes cometen un ilícito. Quizá, si el Tribunal se lo hubiera cuestionado, le habría resultado difícil llegar a la misma conclusión. Y es que resulta difícil considerar que a través de la responsabilidad tributaria se persigue castigar al responsable tributario cuando la exigibilidad del pago queda condicionada por la solvencia o insolvencia del deudor principal, y cuando además se concede un derecho de reembolso al responsable tributario en caso de haber efectuado el pago».

cedimiento de derivación de responsabilidad al haber transcurrido el plazo máximo de resolución del mismo.

- 2.^a Por la inadmisión del incidente de nulidad de actuaciones promovido por los responsables subsidiarios, impidiéndoles conocer los motivos por los que no se apreció la mencionada caducidad del expediente de derivación de responsabilidad.
- 3.^a Porque durante el proceso contencioso-administrativo seguido, los recurrentes no pudieron cuestionar las actas que, en su día, la Inspección de los Tributos extendió a la sociedad y, por ende, las cantidades derivadas de las mismas que se les exigen en calidad de responsables.

A partir de tales premisas, el Tribunal enumera una serie de derechos que asisten a los responsables, cuando los actos de derivación de la responsabilidad se extienden a las sanciones tributarias, ciñéndolos a la «posibilidad de alegar», esto es, concibiéndolos como manifestaciones de un genérico derecho a la defensa ejercitable en los trámites de audiencia y formulación de alegaciones, así como cuando se impugnen aquellos actos por medio de recursos o reclamaciones. Concretamente, el Tribunal menciona los siguientes extremos sobre los que podrían los responsables manifestar lo que estimasen conveniente (FJ 7.º):

- Sobre si efectivamente la persona jurídica cometió las infracciones tributarias por las que fue sancionada, si dejó de ingresar la cuota de varios tributos y, en el supuesto de que así fuese, si las omisiones se produjeron culpablemente o, por el contrario, concurría alguna causa de exclusión de la responsabilidad.
- En caso de que la entidad hubiera cometido las infracciones tributarias, cuáles son las sanciones que correspondía imponer por los ilícitos cometidos y, por ende, en la medida en que las sanciones se determinan en función de un porcentaje de la cuota tributaria dejada de ingresar, también en relación con la cuantía de las cuotas defraudadas.
- Sobre la pertinencia de la derivación de responsabilidad acordada o, lo que es igual, acerca de si se han producido las circunstancias y comportamientos legalmente previstos para derivar la responsabilidad.

Por otro lado, el hecho de que la responsabilidad pueda extenderse a las sanciones implica, como sabemos, la previa participación del responsable en la realización de una infracción cometida por el sujeto pasivo, bien sea colaborando activamente con este en su ejecución, sea facilitando o consintiendo los incumplimientos tratándose de administradores de personas jurídicas, o llevando a cabo cualquiera de las conductas de entorpecimiento de la ejecución recaudatoria.

Lógicamente, en todos esos supuestos, el responsable ha de haber participado, colaborado, facilitado, etc., culpablemente o, como establece el artículo 183.1 de la LGT, definitorio de las infracciones tributarias, «con cualquier grado de negligencia»; elemento subjetivo este de la

conducta del responsable solidario o subsidiario que deberá quedar suficientemente probado y motivado por la Administración tributaria ⁸¹.

Así lo han reconocido el Tribunal Supremo y varios Tribunales Superiores de Justicia de Comunidades Autónomas. El primero, al establecer en la STS de 16 de diciembre de 1992 (RJ 1992\9850), FJ 3.º, en relación con la extensión de la responsabilidad a las sanciones derivadas de infracciones cometidas por personas jurídicas, que se requiere que los administradores hayan tenido un comportamiento malicioso o negligente y que quede éste suficientemente acreditado para que sirva de motivación al acto mediante el cual se deriva la responsabilidad tributaria frente a los mismos, incumbiendo la prueba de esta conducta cualificada por criterios culposos o intencionales a la Administración que ha de motivarla al margen de que se llegue a la declaración de insolvencia del deudor principal.

La misma argumentación ha sido efectuada, por ejemplo, por los Tribunales Superiores de Justicia de Murcia ⁸² y de Andalucía ⁸³, así como por el TEAC ⁸⁴.

Es censurable, desde luego, que los órganos administrativos puedan declarar la responsabilidad por sanciones sin mencionar los hechos concretos u omisiones de los que concluir la participación de los responsables en la comisión de infracciones y sin dejar acreditada su culpabilidad en los mismos.

De la aplicación de los principios generales del Derecho Sancionador, no puede concluirse que nos encontremos ante un supuesto de responsabilidad objetiva donde la simple condición de administrador, por ejemplo, determine ya la posibilidad de declaración de responsabilidad subsidiaria al margen de toda consideración y valoración de su actuar. Este automatismo que convierte al administrador en responsable subsidiario si no acredita la ausencia de culpa en su actuar, supone una inversión de la carga de la prueba que ni resulta compatible con la exigencia siempre de prueba, siquiera sea indiciaria, de un actuar negligente o culposo del administrador de la sociedad.

Cuando la responsabilidad alcanza a las sanciones, pero nos encontramos en el ámbito de transmisiones empresariales, de cambios en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, nos parece que se está produciendo una regulación contraria al principio de personalidad de la pena con infracción, además, del principio de culpabilidad —la sanción, en este caso, puede proceder de la realización de un hecho lícito como es el de la venta y adquisición de centros empresariales—, motivo suficiente para que se deba proceder a un cambio futuro de esta modalidad de responsabilidad.

⁸¹ Cfr. BOSCH CHOLBI, J. L.: «Los responsables tributarios en la LGT 58/2003: Aspectos controvertidos», *Tribuna Fiscal*, núm. 173, 2005, pág. 47.

⁸² *Vid.* STSJ de Murcia, de 28 de junio de 1995 (JT 1995\909), FJ 2.º.

⁸³ *Vid.* SSTSJ de Andalucía (Sevilla), de 25 de enero de 2002 (JUR 2002\147855); 13 de septiembre de 2002 (JT 2002\1729); 21 de febrero de 2003 (JT 2003\1374); 2 de septiembre de 2005 (JT 2006\408), y 13 de octubre de 2005 (JT 2006\462).

⁸⁴ *Vid.* RRTEAC de 15 y 28 de enero de 1999 (JT 1999\192 y 215).

En definitiva, si los procedimientos para ventilar la responsabilidad en los casos en que esta proceda de actuaciones ilícitas no superan el *test* de comparación con un procedimiento sancionador donde dichas garantías resulten aplicables, la conclusión no puede ser otra que la inadecuación de aquellos al fin que promueve un procedimiento de carácter sancionador. La extensión de la responsabilidad a las sanciones tributarias está condicionada al respeto de los principios informadores del Derecho Administrativo Sancionador de la misma manera que si lo que se produjera fuese la aplicación directa de una sanción al autor del hecho ilícito. Ello implica que el procedimiento administrativo por el que se declare la responsabilidad tenga que respetar las mismas garantías constitucionales que se proyectan sobre el procedimiento administrativo sancionador⁸⁵.

C) *Iniciación del procedimiento.*

Estamos ante uno de los procedimientos que comienzan siempre de oficio⁸⁶ y así lo dispone, situándose en la estela de la LRJPAC (art. 69.1) y de la LGT (art. 98.1), el primer párrafo del artículo 124.1 del RGR, al establecer: «1. El procedimiento de declaración de responsabilidad se iniciará mediante acuerdo dictado por el órgano competente que deberá ser notificado al interesado».

a) *Declaración de responsabilidad por sanciones.*

No existen diferencias, en cuanto al inicio, entre la declaración de responsabilidad por la deuda tributaria o por sanciones. El acuerdo de iniciación provendrá de la propia iniciativa del órgano que lo adopte o de orden superior. También puede ser consecuencia de los hechos o situaciones revelados a la Administración mediante denuncia pública (art. 114 LGT), aunque la misma no formará parte del expediente administrativo. No parece, sin embargo, que el acuerdo se adopte a petición del interesado, aunque formalmente esté prevista dicha posibilidad (art. 70 LRJPAC).

Con anterioridad al acuerdo de iniciación, y de conformidad con lo establecido por la LRJPAC (art. 69.2), puede haber un período de información previa cuya finalidad pasa por el conocimiento de las circunstancias concurrentes en el caso concreto y la valoración sobre la conveniencia o no de iniciar el procedimiento de derivación de responsabilidad. Lógicamente, este puede ser el momento adecuado para que el interesado pueda presentar alegaciones fundadas y aportar la documentación pertinente antes del trámite de audiencia que contempla el artículo 174.3 de la LGT.

El contenido del acuerdo de iniciación debe ser vinculante en lo que respecta a su fundamento normativo, máxime si el presupuesto de la responsabilidad tiene carácter ilícito, extendiéndose la

⁸⁵ Vid. GONZÁLEZ ORTIZ, D.: *La figura del responsable tributario en el Derecho Español*, op. cit., pág. 212. También RUFÍAN LIZANA, D. M.^a: «La responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades en las infracciones cometidas por estas», *Impuestos*, vol. I, 1987, pág. 641.

⁸⁶ Cfr. ARIAS ABELLÁN, M.^a D.: «El régimen jurídico del responsable en la nueva LGT», op. cit., pág. 504. También ALONSO MURILLO, F. y PÉREZ DE VEGA, L. M.^a: «Actuaciones y procedimiento de recaudación», op. cit., pág. 768.

misma a la sanción. De lo contrario se estaría causando una inadmisibile indefensión al interesado ⁸⁷. Así las cosas, si la Administración invoca, por ejemplo, el artículo 43.1 a) de la LGT, luego no se puede acudir al artículo 42.1 a) de la misma ley ⁸⁸.

La declaración de responsabilidad –se extienda o no a las sanciones– se inscribe en un *momento lógico* diferenciado con la exigencia de la misma ⁸⁹ y sirve a finalidades también diversas. Aquella debe precisar el fundamento de la responsabilidad atribuida a un sujeto, mientras que su exigencia implica ya la intimación al pago de la prestación requerida.

El artículo 174.1 de la LGT, al fijar el momento temporal a partir del cual podría derivarse la responsabilidad, señala: «1. La responsabilidad podrá ser declarada en cualquier momento posterior a la práctica de la liquidación o a la presentación de la autoliquidación, salvo que la ley disponga otra cosa». La aplicación de dicha regla podría interpretarse como que permite a la Administración derivar la responsabilidad por sanciones derivadas de la participación del responsable en hechos ilícitos también con carácter previo al comienzo del procedimiento sancionador que ha de seguirse frente al sujeto infractor o cuando este se encuentra en plena tramitación. Sin embargo, a nuestro juicio, no parece en absoluto razonable que la declaración de responsabilidad pueda extenderse a las sanciones con anterioridad al inicio de un procedimiento punitivo frente al presunto infractor, pues aparece como requisito lógico el hecho de que hayan adquirido firmeza las sanciones determinadas en el procedimiento sancionador e impuestas al autor de las infracciones que las motivan. Por ello, para declarar la responsabilidad será necesario esperar a que se sustancie el procedimiento sancionador en el que quede acreditada la comisión de la infracción ⁹⁰.

Cuando se deriva la responsabilidad relativa a la deuda tributaria, el responsable podrá impugnar tanto el presupuesto de hecho habilitante de la declaración de responsabilidad, como la legalidad de la liquidación o autoliquidación (art. 174.5 LGT), dado que está en condiciones de conocer los criterios que han llevado a la Administración tributaria a derivar la responsabilidad y a cuantificar la deuda en un determinado sentido. Alcanzando a las sanciones de infracciones en las que tuvo participación el responsable, este padecería una situación de evidente indefensión si, por no haberse ini-

⁸⁷ Cfr. SANTOLAYA BLAY, M.: «El procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria en la Ley 58/2003», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 271, 2005, pág. 143. También ALONSO MURILLO, F. y PÉREZ DE VEGA, L. M.^a, *ibidem*, pág. 768.

⁸⁸ A propósito de errores en la calificación de conductas infractoras por la Administración, *Vid.* la STC 218/2005, de 12 de septiembre (RTC 2005/218), FJ 4.º.

⁸⁹ Cfr. PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario...*, 16.^a ed., *op. cit.*, pág. 358. También diferencia la declaración de responsabilidad de la pretensión de cobro seguida frente al responsable, GONZÁLEZ ORTIZ, D.: *La figura del responsable tributario en el ordenamiento jurídico español*, *op. cit.*, pág. 386. Asimismo, SERRANO ANTÓN, F.: «Recaudación tributaria», en la obra colectiva *Comentario sistemático de la nueva Ley General Tributaria*, CEF, Madrid, 2004, págs. 515-516.

⁹⁰ Cfr. PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario...*, 16.^a ed., *op. cit.*, pág. 356. El artículo 196.3 del anteproyecto de Reglamento General de Actuaciones y Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos resuelve la cuestión a la que nos referimos en el texto, estableciendo que el acuerdo de declaración de responsabilidad por parte del órgano competente para dictar la liquidación, habrá de dictarse con posterioridad al acuerdo de liquidación al deudor principal o, en su caso, de imposición de sanción al sujeto infractor.

ciado aún el procedimiento sancionador respecto del presunto infractor o el mismo no hubiese concluido todavía, se le pretendiera atribuir esa consecuencia jurídica de hechos cuya tipicidad y antijuridicidad no se han probado hasta ese momento por la Administración ⁹¹.

En virtud de lo anterior, la declaración de responsabilidad relativa a las sanciones impuestas al sujeto pasivo debe permitir al responsable cuestionar la adecuación a Derecho tanto del presupuesto de hecho de la declaración de responsabilidad como de las infracciones presuntamente cometidas. En este sentido, se ha afirmado que: «... los responsables subsidiarios frente a los que se haya dictado un acto de derivación de responsabilidad, como es el caso, *pueden ejercer los medios de impugnación contra la liquidación practicada y contra la extensión y fundamento de su responsabilidad* (...). Sentado lo anterior, es evidente que el recurrente puede discutir la sanción impuesta y le será de aplicación la nueva LGT, en caso de resultar más favorable...» [STSJ de Castilla-La Mancha de 13 de octubre de 2004 (JT 2004\1474), FJ 4.º].

En suma, de idéntica manera a lo que sucede cuando la responsabilidad se extiende a la deuda, en el procedimiento dirigido frente a los responsables por sanciones tributarias, se pueden distinguir dos fases diferenciadas: la primera, de carácter estrictamente declarativo ⁹², y a la que no aparece reenvío expreso en el artículo 182 de la LGT, que está encaminada a determinar la existencia misma de la responsabilidad y, por ello, el responsable que presuntamente participó en la ejecución de infracciones, podrá cuestionar que se haya dictado el acto de declaración de responsabilidad y la adecuación a Derecho del mismo. La segunda fase sí se halla directamente señalada por el citado precepto legal y, lógicamente, ha de concebirse como subordinada a la anterior puesto que de lo que se trata es de que la Administración proceda a requerir el pago al responsable, debiendo tenerse en cuenta también en estas actuaciones, dada la naturaleza punitiva de la prestación pecuniaria exigida al responsable, los derechos constitucionales que afectan al despliegue de la potestad sancionadora y a la ordenación del procedimiento sancionador tributario ⁹³.

⁹¹ De hecho, resulta mucho más acorde con el diseño del procedimiento que nos ocupa considerar que el término liquidación, al que se hace referencia en el artículo 174 de la LGT, podría interpretarse como sinónimo del acto de imposición de la sanción cuando lo que se pretende derivar al responsable son sanciones tributarias. En este sentido, se ha pronunciado la SAN de 13 de enero de 2003 (JT 2003\2), al considerar que no cabe derivar la responsabilidad frente a los administradores hasta que no se imponga la sanción a la sociedad. De este modo, se hace evidente la simetría en el funcionamiento del procedimiento de declaración de responsabilidad por liquidaciones y sanciones.

⁹² Para GONZÁLEZ ORTIZ, D.: *La figura del responsable tributario en el Derecho Español*, op. cit., pág. 399, la finalidad del acto de declaración de responsabilidad no pasa por liquidar o calcular el *quantum* de la obligación a cargo del responsable, sino, tan solo, declarar motivadamente la obligación del mismo de pagar la deuda tributaria ajena.

⁹³ Según advierte el inciso inicial del artículo 41.5 de la LGT, este esquema procedimental se aplicará «salvo que una norma con rango de ley disponga otra cosa». Esta salvedad, ausente en la anterior LGT, viene a integrar en el marco general del indicado precepto ciertas situaciones de asunción de deudas tributarias que las normas reguladoras de los tributos catalogan como modalidades de responsabilidad, siendo un ejemplo recurrente en los estudios sobre la materia el caso del pagador de rendimientos devengados sin mediación de establecimiento permanente, que se coloca como responsable junto a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, y en relación con el cual el artículo 9.3 del texto refundido del citado impuesto (RDLeg. 5/2004, de 5 de marzo) dispone que las actuaciones de la Administración tributaria podrán entenderse directamente con él, de forma que le será exigida la deuda tributaria «sin que sea necesario acto administrativo previo de derivación de responsabilidad». Vid. FALCÓN Y TELLA, R.: «La regulación sustantiva de los responsables en el Anteproyecto de Ley General Tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 10, 2003, pág. 7.

b) *Tiempo de inicio y clases de responsabilidad.*

Según lo dispuesto por el artículo 174.1 de la LGT, resulta que el legislador no ha establecido distinciones entre las clases de responsabilidad, solidaria y subsidiaria, en lo que se refiere al momento de inicio del procedimiento⁹⁴. De esta manera, en cualquier momento posterior a que el procedimiento sancionador seguido para determinar la comisión de la infracción de que se trate e imponer la sanción haya concluido, podrá declararse la responsabilidad⁹⁵. El anteproyecto de Reglamento General de Actuaciones y Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos contempla la posibilidad de que la declaración de responsabilidad tenga lugar en el procedimiento inspector⁹⁶, estableciendo el artículo 196.1 de dicha *pre-norma* que cuando el alcance de la responsabilidad incluya las sanciones, para acordar el inicio del procedimiento para declarar la misma, será necesario que se haya iniciado previamente el procedimiento sancionador.

No extendiéndose a las sanciones, el procedimiento podrá iniciarse en cualquier momento anterior a aquel en que debe dictarse el acto de declaración de responsabilidad⁹⁷, que deberá realizarse después de la liquidación de la Administración o de la presentación de la autoliquidación por el obligado tributario⁹⁸.

También la declaración de responsabilidad tributaria subsidiaria podrá iniciarse antes de que el deudor principal y demás responsables solidarios hayan sido declarados fallidos⁹⁹. De acuerdo con este planteamiento, la declaración de insolvencia operaría como presupuesto de la exigibilidad de la deuda¹⁰⁰, ya declarada la responsabilidad y habiéndose concretado el importe de la deuda tri-

⁹⁴ Cfr. ARIAS ABELLÁN, M.^a D.: «Precisiones sobre el procedimiento de declaración de la responsabilidad...», *op. cit.*, pág. 569.

⁹⁵ Tan pronto se haya impuesto la sanción al sujeto infractor podrá dictarse el acuerdo de declaración de responsabilidad, como ya advertimos que establece el artículo 196.3 del anteproyecto de Reglamento General de Actuaciones y Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

⁹⁶ El mismo anteproyecto contempla en su artículo 104.5 la posibilidad de que el procedimiento de declaración de responsabilidad concorra en el tiempo con los procedimientos de aplicación de los tributos o con el procedimiento sancionador, al prever que los períodos de interrupción justificada y las dilaciones no imputables a la Administración acreditados en los primeros, se consideren igualmente períodos de interrupción justificada y dilaciones no imputables a la Administración a efectos del cómputo del plazo de resolución de las actuaciones encaminadas a la declaración de responsabilidad.

⁹⁷ «Cuando en el curso de un procedimiento de inspección, el órgano actuante tenga conocimiento de hechos o circunstancias que pudieran determinar la existencia de responsables...», señala el artículo 196.1 del anteproyecto que venimos mencionando.

⁹⁸ *Vid.* ARIAS ABELLÁN, M.^a D.: «Precisiones sobre el procedimiento de declaración de la responsabilidad...», *op. cit.*, pág. 569. Como plantea esta autora, el artículo 174.2 de la LGT corrobora lo señalado al prever la posibilidad de que el órgano competente dicte el acto declarativo de responsabilidad antes de la finalización del período voluntario de pago del que es titular el deudor principal, por lo que solo puede entenderse la norma si el procedimiento se ha iniciado en un momento anterior a la práctica de la liquidación porque, de lo contrario, no habría tiempo de desarrollo del procedimiento y no podría durar los seis meses en que se establece el tiempo máximo para la notificación de la resolución declarativa de la responsabilidad según dispone el artículo 124.1, párrafo tercero, del RGR (*ibidem*, págs. 569-570).

⁹⁹ Cfr. GONZÁLEZ ORTIZ, D.: *La figura del responsable tributario en el Derecho Español*, *op. cit.*, pág. 411.

¹⁰⁰ Sin embargo, el párrafo tercero del artículo 196.1 del anteproyecto de Reglamento General de Actuaciones y Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación

butaria o de la sanción, casando así con la finalidad recaudatoria del artículo 176 de la LGT que se refiere al procedimiento para exigir –y no para declarar¹⁰¹– la responsabilidad subsidiaria¹⁰².

c) Competencia para declarar la responsabilidad por sanciones.

El artículo 174.2 de la LGT resuelve cuál será el órgano competente para dictar el acto de declaración de responsabilidad, estableciendo: «2. En el supuesto de liquidaciones administrativas, si la declaración de responsabilidad se efectúa con anterioridad al vencimiento del período voluntario de pago, la competencia para dictar el acto administrativo de declaración de responsabilidad corresponde al órgano competente para dictar la liquidación. En los demás casos, dicha competencia corresponderá al órgano de recaudación».

De acuerdo con el precepto transcrito, serán los órganos de recaudación los competentes para declarar la responsabilidad¹⁰³, salvo que este acto se haya dictado antes de que venza el plazo voluntario de pago¹⁰⁴ por el mismo órgano competente para dictar el acto de liquidación de la deuda del obligado principal¹⁰⁵. En los supuestos de autoliquidaciones presentadas la competencia para declarar la responsabilidad tributaria recae también en los órganos de recaudación¹⁰⁶.

Cuando la responsabilidad deriva de la participación en la comisión de una infracción tributaria, quizás lo más correcto hubiese sido que la LGT fijase una especialidad temporal respecto del

de los tributos, establece que «la derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y, si los hubiera, de los responsables solidarios. Estos extremos se acreditarán por el órgano de recaudación competente y se indicarán en la comunicación de inicio del procedimiento». Como señala, a propósito de este precepto la profesora ARIAS ABELLÁN, M.^a D.: «Precisiones sobre el procedimiento de declaración de la responsabilidad...», *op. cit.*, pág. 574, en nota, «puede entenderse que la situación de insolvencia debe incluirse en la comunicación del inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad, pero no está claro a qué procedimiento se está refiriendo porque se están utilizando los mismos términos que en el artículo 176 de la Ley».

¹⁰¹ En opinión de RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN, M.^a: *La responsabilidad tributaria en la contratación y subcontratación de obras y servicios*, Aranzadi, Navarra, 2005, pág. 115, el acto de declaración de responsabilidad subsidiaria ha de ser necesariamente posterior a la declaración de fallido del deudor principal y, en su caso, del responsable solidario.

¹⁰² Cfr. ARIAS ABELLÁN, M.^a D.: «Precisiones sobre el procedimiento de declaración de la responsabilidad...», *op. cit.*, pág. 574.

¹⁰³ JUAN LOZANO, A., GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E., MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: «La aplicación de los tributos en la nueva Ley General Tributaria», *op. cit.*, pág. 114, ponen de relieve lo deseable que resulta que la declaración de responsabilidad se efectúe desde el mismo momento en que, una vez liquidada la deuda, concurre su presupuesto de hecho. *Vid.* también ARIAS ABELLÁN, M.^a D.: «Precisiones sobre el procedimiento de declaración de la responsabilidad...», *op. cit.*, pág. 568.

¹⁰⁴ El profesor CALVO ORTEGA, R., en *La nueva Ley General Tributaria*, *op. cit.*, págs. 178-179, duda de que en la normalidad de los casos pueda darse lo preceptuado por el artículo 175.1 a) de la LGT, entendiéndose que el único supuesto en el que tiene sentido la responsabilidad previa al vencimiento del período voluntario será en las acciones que impidan el embargo si este se ha ordenado como medida cautelar.

¹⁰⁵ Será el órgano de gestión si se trata de actuaciones de verificación o de comprobación limitada y el de inspección en caso de comprobaciones plenas. Así lo señala también SERRANO ANTÓN, F.: «Recaudación tributaria», *op. cit.*, pág. 516, poniendo de relieve la lógica de la previsión legal porque, buena parte de los supuestos de responsabilidad serán descubiertos y probados en el mismo procedimiento de comprobación en el que aflora la deuda.

¹⁰⁶ Cfr. ARIAS ABELLÁN, M.^a D.: «Precisiones sobre el procedimiento de declaración de la responsabilidad...», *op. cit.*, pág. 567.

momento en que puede ser declarada la responsabilidad por sanciones ¹⁰⁷. El hecho de que el artículo 182 de la LGT no reenvíe al artículo 174 de la misma ley plantea nuevamente problemas a la hora de identificar el órgano competente para derivar la sanción, sin que sea de mucha ayuda el desarrollo efectuado por el artículo 124 del RGR que se limita a señalar en su apartado primero que el procedimiento se iniciará mediante acuerdo de declaración de responsabilidad dictado por el órgano competente, sin profundizar en las reglas de atribución de competencia.

Así las cosas, en la identificación del órgano administrativo que debe derivar la responsabilidad cuando la misma se extiende a las sanciones, pueden darse dos interpretaciones. La primera excluiría la aplicación del artículo 174 de la LGT por resultar inadecuado para exigir sanciones a los responsables ¹⁰⁸, amén del silencio guardado al respecto por el artículo 182 de la misma ley. En coherencia con ese planteamiento, que circunscribe la necesaria apreciación sobre la concurrencia de responsables que hayan participado culpablemente en la comisión de infracciones tributarias al procedimiento sancionador, resultaría igualmente inadecuado que la responsabilidad por sanciones fuese declarada por órganos de recaudación ¹⁰⁹.

Otra interpretación sugeriría la aplicación del artículo 174 de la LGT también cuando se trata de declarar la responsabilidad por sanciones. Lógicamente, entonces, serviría la atribución competencial efectuada por dicho precepto, de manera que de ordinario sería el órgano de recaudación el que debería dictar el acuerdo de declaración de responsabilidad, salvo que el mismo se efectuase con carácter previo a la finalización del período voluntario de pago concedido al presunto infractor, supuesto en el que sería el órgano competente pasa imponer la sanción —a su vez, órgano de gestión o inspección— el que debería declarar la responsabilidad.

D) Instrucción del procedimiento.

La notificación al interesado, en los términos previstos en el artículo 124.1 del RGR, del acto de inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad, surtirá efectos interruptivos del plazo de prescripción para exigir la obligación de pago del responsable tanto solidario como subsidiario ¹¹⁰.

¹⁰⁷ Así lo señalan ALONSO MURILLO, F. y PÉREZ DE VEGA, L. M.^a: «Actuaciones y procedimiento de recaudación», *op. cit.*, pág. 766, considerando injustificable la omisión porque la declaración de responsabilidad por sanciones no debe producirse en el mismo momento que otros supuestos de responsabilidad, compartiendo con BLÁZQUEZ LIDOY, A.: «Novedades de la Ley General Tributaria 58/2003 en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 255, 2004, págs. 10-11, que el requisito imprescindible para que la responsabilidad sea efectiva será que la sanción sea firme en vía administrativa. También *vid.* BLÁZQUEZ LIDOY, A.: «Obligados tributarios», en la obra colectiva *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, *op. cit.*, pág. 137. Para los primeros autores, bastante criticable es la derivación de responsabilidad por sanciones tributarias como para imponerla cuando ni siquiera son firmes en vía administrativa.

¹⁰⁸ Así lo estima ORÓN MORATAL, G.: «El procedimiento sancionador», *op. cit.*, págs. 42-43.

¹⁰⁹ *Ibidem*, pág. 43.

¹¹⁰ En realidad, en virtud de lo previsto en el artículo 67.2 de la LGT, el acto de inicio del procedimiento de derivación de la responsabilidad únicamente surtirá efectos interruptivos de la prescripción de la obligación tributaria que afecta al responsable si se notifica, en el caso de los responsables solidarios, con posterioridad a la finalización del período voluntario de pago del deudor principal. En el supuesto de los responsables subsidiarios, el plazo de prescripción se computa

a) *Trámite de audiencia y derecho a formular alegaciones.*

Será a través del acto de inicio del procedimiento, o bien a través de un acto posterior ¹¹¹, mediante el que deba concederse al responsable la posibilidad de formular las alegaciones que a su derecho convengan durante un plazo de quince días contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo (art. 124.1 RGR), durante los cuales deberá tener acceso al expediente administrativo ¹¹². Aunque ni la LGT ni el RGR advierten nada al respecto, resulta evidente que en el referido trámite de audiencia, el presunto responsable podrá discutir tanto la concurrencia del presupuesto de hecho de la responsabilidad declarada como la pertinencia de la liquidación dirigida frente al deudor principal, aportando, a estos efectos, toda aquella documentación que estime oportuna.

Si la declaración se extiende a las sanciones, en dicho trámite, el interesado podrá hacer valer su inocencia, y, consecuentemente, la improcedencia de declararle responsable por faltar el fundamento de la responsabilidad –su participación culpable en la comisión de un ilícito–, sin perjuicio, lógicamente, de la posibilidad de defenderse a través del oportuno recurso que, en su caso, interponga con posterioridad, una vez dictado el acto de derivación de la responsabilidad y notificado convenientemente ¹¹³.

Ahora bien, para el supuesto de que el trámite de audiencia no se hubiese incorporado en el acto de inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad ¹¹⁴, la ley reconoce, asimismo, la posibilidad de que el responsable formule alegaciones, o aporte la documentación que estime pertinente, en cualquier momento previo a dicha fase.

Cuestión distinta es la de determinar los efectos que, sobre la validez del acto de derivación de responsabilidad, deberán atribuirse al incumplimiento de la obligación de otorgar trámite de audiencia al presunto responsable. La jurisprudencia de los tribunales no es unánime en este punto.

«desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables subsidiarios». No obstante, el artículo 68.7 de la ley advierte que la interrupción del plazo de prescripción para un obligado tributario surte efectos también respecto a los responsables.

¹¹¹ El artículo 196.2 del anteproyecto de Reglamento General de Actuaciones y Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, prevé que cuando la declaración de responsabilidad tenga lugar en el procedimiento inspector, el trámite de audiencia se realice con posterioridad a la formalización del acta al deudor principal y, si la responsabilidad alcanza a las sanciones, será con posterioridad a la propuesta de resolución del procedimiento sancionador al sujeto infractor.

¹¹² Según advierte GONZÁLEZ ORTIZ, D.: *La figura del responsable tributario en el Derecho español*, op. cit., pág. 424, no solo deberá ponerse a la vista del interesado el expediente de declaración de responsabilidad, es decir, aquellos documentos en posesión de la Administración que acreditan la concurrencia de los presupuestos de hecho que dan lugar a la responsabilidad, sino que también deberá mostrarse el expediente de liquidación de la deuda tributaria, cuando la deuda tributaria haya sido liquidada administrativamente, con tal de que posteriormente pueda ser impugnada eficazmente la liquidación tributaria.

¹¹³ Cfr. ANÍBARRO PÉREZ, S. y SESMA SÁNCHEZ, B.: *Infracciones y sanciones tributarias*, op. cit., págs. 84-85.

¹¹⁴ Según señalan JUAN LOZANO, A., GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E., MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: «La aplicación de los tributos en la nueva Ley General Tributaria», op. cit., pág. 115, el trámite de audiencia debe darse en momentos finales del procedimiento, una vez se haya instruido e inmediatamente antes de redactar la propuesta de resolución.

Por un lado, es posible identificar una corriente que mantiene que la ausencia del trámite de alegaciones constituye un defecto no invalidante y, en consecuencia, que no afecta a la validez y eficacia del acto administrativo, toda vez que el interesado podrá alegar lo que estime oportuno durante la sustanciación de los recursos que procedan frente al acto derivación de responsabilidad ¹¹⁵. También es posible hallar otros pronunciamientos judiciales en los que se opta por declarar la anulabilidad del acto administrativo y ordenar la retroacción de actuaciones al amparo de lo previsto en el artículo 239.3 de la LGT ¹¹⁶.

Ahora bien, a nuestro modo de ver, la ausencia del trámite de alegaciones, cuando se están trasladando los efectos de una sanción al responsable debería traer efectos más graves que los recién indicados. La inobservancia del trámite de audiencia debería implicar que la derivación de la responsabilidad a un tercero, que ha debido de participar de algún modo en la comisión de una infracción, podría resultar asimilable a la imposición de una sanción de plano.

En el ámbito sancionador ha sido donde la jurisprudencia ha atribuido unos efectos más relevantes, por lo que se refiere a la ineficacia del acto administrativo, a la omisión del trámite de alegaciones. La relevancia del procedimiento para sancionar resulta multiplicada, pues el cauce formal se

¹¹⁵ Resulta sumamente ilustrativa, a estos efectos, la SAN de 28 de abril de 2005 (JUR 2005\208169), FJ 4.º al declarar lo siguiente: «... se ha dicho que no hay derecho menos formalista que el Derecho Administrativo y esta afirmación es plenamente cierta. Al vicio de forma o de procedimiento no se le reconoce siquiera con carácter general virtud anulatoria de segundo grado, anulabilidad, salvo en aquellos casos excepcionales en que el acto carezca de los requisitos indispensables para alcanzar su fin, se dicte fuera del plazo previsto, cuando este tenga carácter esencial o se produzca una situación de indefensión.

El procedimiento administrativo y la vía de recurso ofrecen al administrado oportunidades continuas de defenderse y hacer valer sus puntos de vista, lo cual contribuye a reducir progresivamente la inicial trascendencia de un vicio de forma o una infracción procedimental. Así, por ejemplo, si el interesado no fue oído en el expediente primitivo, esa falta puede eventualmente remediarse con la interposición del correspondiente recurso cuya propia tramitación incluye un nuevo periodo de audiencia y vista del expediente. En otros casos, la omisión inicial de trámite de audiencia puede entenderse, salvo en algún caso, subsanada y se hace intrascendente, no pudiendo en buena lógica dar lugar a la nulidad del acto y en este sentido se pronuncian numerosas sentencias del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional. Por otra parte, la interposición de un recurso permite a la Administración poner en juego los poderes de convalidación que le reconoce la Ley y subsanar los defectos iniciales una vez advertida su existencia, así como permite al administrado la constancia de todos los elementos de hecho y de Derecho que sirvieron de base al acto administrativo impugnado, así como ofrecer las pruebas necesarias para desvirtuarlos.

Para formular un pronunciamiento sobre la trascendencia que el vicio procedimental haya podido ocasionar a la esencia misma del acto administrativo habrá que tener en cuenta la relación existente entre el defecto de forma y la decisión de fondo adoptada por el acto recurrido y ponderar, sobre todo, lo que habría podido variar el acto administrativo origen del recurso, en caso de observarse el trámite omitido.

(...) En definitiva, la nulidad de la liquidación recurrida, tal y como pretende la demanda, supondría imponer al propio sujeto pasivo unas consecuencias sumamente gravosas y contrarias al principio de economía procesal, trasunto del reconocido constitucionalmente en el artículo 24 de la Constitución que garantiza un proceso sin dilaciones indebidas, lo que sucedería si accediéramos a lo que verdaderamente es consecuencia natural de lo que se pide, esto es, tener que reproducir nuevamente, ante la inspección y en la vía económico-administrativa sus argumentos de fondo, que han sido expuestos ampliamente ya ante el TEAC y ante esta sala, y repetir el camino que ha conducido hasta esta instancia judicial, lo que llevaría con toda probabilidad a un nuevo proceso con pérdida sustancial de tiempo y de dinero, sin beneficio de nadie».

¹¹⁶ Postulando dichos efectos *Vid.* ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: *La responsabilidad de los administradores de personas jurídicas en la nueva Ley General Tributaria*, *op. cit.*, pág. 214-215, así como ALONSO MURILLO, F. y PÉREZ DE VEGA, L. M.ª: «Actuaciones y procedimiento de recaudación», *op. cit.*, pág. 769. En sede judicial, *Vid.* STSJ de Castilla-La Mancha, de 7 de enero de 2000, FJ 5.º, donde se declara que un defecto de motivación de la sanción impuesta por el órgano administrativo no genera la nulidad radical del acto administrativo sino mera anulabilidad.

conecta directamente con toda una serie de principios, derechos y garantías de índole constitucional. Así pues, más que en ningún otro campo, la regularidad procedimental en la esfera sancionadora incidirá decisivamente sobre el fondo del asunto, afectando a cuestiones sustantivas, a diferencia del vicio de forma en sentido estricto.

Desde esta perspectiva, la ausencia del trámite de alegaciones cuando lo que se pretende derivar al responsable es una sanción, bien podría equipararse a la falta de un trámite esencial del procedimiento y, en consecuencia, determinar la nulidad de pleno derecho del acto de derivación de responsabilidad ¹¹⁷.

La omisión del trámite de alegaciones, cuando lo que se está derivando al responsable es una sanción, podría traer aparejadas, de este modo, importantes consecuencias que impedirían la exigibilidad de aquella. Ahora bien, si dicho trámite se respeta, facilitándose al responsable los datos y elementos necesarios que le permitan cuestionar tanto la concurrencia del presupuesto habilitante como la adecuación a Derecho de la sanción impuesta al sujeto infractor, no se plantearán controversias por lo que se refiere al respeto a las garantías que rigen en el ámbito del Derecho Sancionador Tributario.

¹¹⁷ De este planteamiento participan varias sentencias de Tribunales Superiores de Justicia de Comunidades Autónomas, si bien en el marco de procedimientos sancionadores en materia tributaria. Así, por ejemplo:

«Sea debido a que se omitiese el trámite de audiencia en lo relativo a la liquidación, o se debiera a que las alegaciones presentadas, en realidad, ni aun se considerasen, esto es, resuelta una y otra sin que el sujeto pasivo fuese oído por la Administración tributaria, la consecuencia a extraer de ello no puede ser la misma en el supuesto de la liquidación que en el de la sanción.

La Sala comparte la tesis de la resolución recurrida, esto es, la absorción del vicio por las sucesivas oportunidades de impugnar la decisión adoptada sin oportunidad real de que el afectado fuese oído, pero únicamente en lo relativo a la liquidación definitiva del caso.

En efecto, en el marco del Derecho administrativo sancionador, sujeto a la proyección sobre el mismo del haz de garantías del artículo 24 de la Constitución, la sanción impuesta sin otorgarse oportunidad real de defensa, es decir, la imposición de la sanción de plano, comporta vicio de nulidad radical, por cuanto atañe a vulneración de derecho fundamental cual es el de defensa en el seno del procedimiento sancionador –art. 62.1 a) de la Ley 30/1992, en relación con el artículo 24 de la Constitución» [STSJ de las Islas Baleares, de 15 de octubre de 2002 (JT 2002\1718), FJ 2.º].

«En términos generales, podemos afirmar que el derecho sancionador en materia tributaria está amparado por las garantías del artículo 24 de la Constitución, por lo que impuesta la sanción sin que se otorgase oportunidad real de defensa, es decir, la imposición de la sanción de plano, comporta vicio de nulidad radical por cuanto atañe a vulneración de Derecho fundamental cual es el de defensa en el seno del procedimiento sancionador (art. 62.1 a) de la Ley 30/1992 en relación con el artículo 24 de la Constitución)» [STSJ de Madrid, de 11 de abril de 2005, FJ 4.º].

«...lo que en este motivo denuncia la actora, además de otro tipo de infracciones procedimentales de menor entidad, es la ausencia de trámite alguno de audiencia en el curso del procedimiento administrativo sancionador, llegándose incluso a no efectuarse notificación alguna a la interesada de los trámites de tal procedimiento, de manera que la primera noticia que tuvo del mismo fue la de notificación de la sanción impuesta; circunstancias estas que, en decir de la recurrente, la situaron en la más absoluta indefensión respecto del procedimiento sancionador de referencia.

A este respecto, y una vez examinado el expediente administrativo remitido por la Inspección Regional de la AEAT, no consta notificación alguna de los trámites del procedimiento sancionador (a salvo de la resolución sancionadora), ni tampoco que se procediera a otorgar el preceptivo trámite de audiencia; sin que el Abogado del Estado haya negado tales hechos ni propuesto prueba alguna que pudiera desvirtuarlos.

Ello viene a representar una evidente conculcación del derecho a la defensa consagrado en el art. 24.1 CE (derecho aplicable en el ámbito del derecho administrativo sancionador, conforme resulta de la más que consabida doctrina jurisprudencial al respecto), así como de la normativa administrativa vigente en el momento de los hechos...» [STSJ de la Comunidad Valenciana, de 11 de abril de 2005 (JUR 2005\166902), FJ 2.º].

Obviamente, los derechos a formular alegaciones y a aportar documentación durante el trámite de audiencia no son los únicos que asisten al administrado mientras se sustancia el procedimiento de declaración de la responsabilidad. Junto a los derechos contemplados en el artículo 34 de la LGT, le resultarán de aplicación al presunto responsable las restantes garantías que, con carácter general, rodean la creación de los actos administrativos en materia tributaria.

La normativa que regula el procedimiento sancionador establece una serie de derechos adicionales al presunto infractor. En concreto, el artículo 208.3 de la LGT (calco del art. 135 de la LRJPAC) reconoce el derecho del presunto infractor a ser notificado de los hechos que se le imputen, requisito que puede entenderse suplido a través de la obligación de que, en el acuerdo de derivación de responsabilidad, se le notifique al responsable tanto el presupuesto de hecho de la responsabilidad como las sanciones a las que alcanza.

Asimismo, la LGT reconoce al presunto infractor el derecho a que se le comunique fehacientemente la identidad del instructor del procedimiento, de la autoridad competente para imponer la sanción y de la norma que atribuye esta competencia. Nuevamente, a nuestro modo de ver, tales derechos pueden entenderse garantizados por la propia configuración del procedimiento frente al responsable y por los que se atribuyen con carácter general en los artículos 34 de la LGT y 35 de la LRJPAC.

b) Facultades de investigación, medidas cautelares y presunción de inocencia.

La LGT (art. 41.5) permite a la Administración adoptar medidas cautelares y realizar actuaciones de investigación con carácter previo a la declaración de responsabilidad y, por tanto, antes de que se cuantifique la sanción tributaria que será exigible luego al responsable. No obstante, una correcta intelección de la norma a luz del principio de seguridad jurídica parece requerir que la adopción de las medidas cautelares se retrase hasta el momento en que la sanción tributaria se hubiese impuesto de forma efectiva al sujeto infractor. De este modo, las medidas previstas en el artículo 81 de la LGT podrán adoptarse por la Administración tanto con carácter previo, como durante la sustanciación del procedimiento de derivación de responsabilidad.

En este ámbito, nuevamente, se hacen patentes las diferencias existentes entre el procedimiento sancionador y el previsto frente a los responsables aunque se extienda a ellos las sanciones. Así, en el procedimiento para la imposición de sanciones, las medidas cautelares presentan como objetivo impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de las obligaciones tributarias, o a que se niegue posteriormente su existencia o exhibición¹¹⁸. Se trata, por tanto, de que la Administración pueda recabar todas aquellas pruebas que permitan determinar si el obligado ha incurrido en algunos de los tipos infractores previstos por el ordenamiento tributario.

¹¹⁸ La remisión que el artículo 210.3 de la LGT realiza al artículo 146 de la misma ley permite a la Administración adoptar las siguientes medidas cautelares en el marco de un procedimiento sancionador: precinto, depósito o incautación de las mercancías o productos sometidos a gravamen, así como de libros, registros, documentos, archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos que puedan contener la información de que se trate.

En el procedimiento de declaración de responsabilidad es perfectamente posible que la Administración aplique las citadas medidas cautelares. Recuérdese que, antes de poder exigir la deuda al responsable a través de los procedimientos previstos en los artículos 175 y 176 de la LGT, es preciso que se declare la responsabilidad determinando la concurrencia del presupuesto habilitante de la misma.

Para ello, el órgano competente, según advierte el artículo 41.5 de la LGT, podrá hacer uso de las facultades de investigación previstas en los artículos 142 y 162 de la misma ley. Es, precisamente, a través de la remisión a este último precepto como la LGT atribuye la posibilidad de adoptar, en el marco del procedimiento de declaración de responsabilidad, las mismas medidas cautelares que en el procedimiento sancionador, al señalarse que dentro de las facultades de recaudación tributaria se «podrán adoptar medidas cautelares en los términos previstos en el artículo 146 de esta Ley» (art. 162.1 LGT).

No obstante, dado que el procedimiento sancionador tiene carácter estrictamente declarativo, y no cuenta entre sus objetivos recabar el cobro de la sanción, en el mismo no se hace alusión a las medidas cautelares previstas en el artículo 81 de la LGT. A este se remite, en buena lógica, el procedimiento frente al responsable, permitiendo a los órganos de recaudación desplegar todo un elenco de medidas que ya no tendrán como finalidad probar que concurre el presupuesto de hecho de la responsabilidad, sino asegurar la adecuada percepción de la prestación debida.

c) Límites a la utilización de las pruebas aportadas bajo coacción por el responsable de la sanción en los procedimientos seguidos frente al sujeto pasivo.

La aplicación de una conocida jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (casos *Funke*, *Bendenoun*, *Saunders*...) ¹¹⁹ podría dar lugar, si no a la prohibición, sí a una severa limitación de la incorporación formal que hoy día se lleva a cabo en el procedimiento sancionador tributario, antes de la propuesta de resolución del mismo, de las pruebas, datos y circunstancias que se hayan obtenido en los procedimientos de aplicación de los tributos (art. 210.2 LGT), consecuencia del derecho a no autoincriminarse del presunto infractor.

Pues bien, dicha doctrina podría trasladarse a los cauces para extender las sanciones a terceros partícipes en los hechos infractores realizados, con tal de que se tenga en cuenta que la prestación pecuniaria exigida al responsable a través de un procedimiento de declaración de responsabilidad que se refiera a las sanciones posee, a fin de cuentas y como ha reconocido el Tribunal Constitucional, la misma naturaleza punitiva que la sanción impuesta en un procedimiento sancionador tributario [STC 85/2006, de 27 de marzo (RTC 2006\85), FJ 3.º].

¹¹⁹ Vid. Sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 25 de febrero de 1993 (*caso Funke contra Francia*); de 24 de febrero de 1994 (*caso Bendenoun contra Francia*); de 8 de febrero de 1996 (*caso John Murray contra Reino Unido*); de 17 de diciembre de 1996 (*caso Saunders contra Reino Unido*); de 20 de octubre de 1997 (*caso Servet contra Francia*); de 21 de diciembre de 2000 (*caso Heaney y McGuinness contra Irlanda*), de 3 de mayo de 2001 (*caso J. B. contra Suiza*); también de 3 de mayo de 2001 (*caso Quinn contra Irlanda*) y de 8 de abril de 2004 (*caso Weh contra Austria*).

Pese a las objeciones que el planteamiento pueda suscitar a un relevante sector de la doctrina científica ¹²⁰, el Tribunal Constitucional parece haber abierto la puerta, aunque de forma bastante tímida todavía, a la posibilidad de invocar el derecho a la no autoinculpación en el ámbito sancionador tributario cuando el sujeto infractor coincida con el llamado por el legislador a satisfacer la obligación tributaria principal. Así, en la STC 18/2005, de 1 de febrero (RTC 2005\18), FJ 3.º y 4.º, se razona contrariamente a las pretensiones del recurrente en amparo, presidente y consejero delegado de la sociedad inspeccionada, que fue condenado como autor de dos delitos contra la Hacienda Pública, desde la perspectiva del derecho a la no autoincriminación que había esgrimido este, por considerar que lo aportado por los representantes de la sociedad en la investigación tributaria sirvió para fundamentar posteriormente las sentencias condenatorias por aquellos delitos.

En la citada sentencia –también en la STC 68/2006, de 13 de marzo (RTC 2006\68), que reitera la misma doctrina–, el Tribunal Constitucional niega de forma discutible que se haya producido coacción en la persona del presidente y consejero delegado (responsable tributario) de la entidad inspeccionada (sujeto pasivo); sirviéndose de tres tipos de argumentos:

- 1.º Las actuaciones inspectoras se siguieron exclusivamente en relación con la entidad investigada, para comprobar la situación tributaria de la misma en relación con los tributos de los que era sujeto pasivo.
- 2.º Todos los requerimientos de información se dirigieron, sin excepción, a la entidad mercantil; en ningún caso al solicitante de amparo, de manera que la coacción legal consistente en la amenaza con la imposición de sanciones por no colaborar con la Inspección de los Tributos aportando pruebas y documentos contables, se ejerció exclusivamente sobre la entidad de la que el recurrente era administrador.
- 3.º De no haber sido atendidos debidamente los requerimientos de información dirigidos a la entidad, las sanciones que la LGT establecía con carácter general para estos supuestos, habrían recaído únicamente sobre la entidad y no sobre su presidente o consejero delegado.

La conclusión a la que llega el Tribunal Constitucional es la siguiente: «... la información que se utilizó para fundamentar la condena contra el ahora solicitante de amparo se requirió a una persona distinta del mismo –la entidad...–, que la coacción prevista en la ley se ejerció exclusivamente contra la citada entidad y, finalmente, que dicha información fue aportada por los representantes de la misma, sin que, por otro lado, conste que la entidad de la que el recurrente en amparo era Presi-

¹²⁰ Vid. RODRÍGUEZ BEREJO, A.: «Derecho penal tributario y Derecho tributario sancionador en España», *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*, núm. 4, 1997, pág. 69. Una lectura restrictiva de las consecuencias de algunas de las sentencias citadas en la nota anterior puede verse en MESTRE GARCÍA, E. y CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, C. J.: *Guía de infracciones y sanciones tributarias*, CISS, Bilbao, 2005, págs. 267 y ss., especialmente pág. 276. Un planteamiento de signo diferente sobre la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos se puede observar en SIMÓN ACOSTA, E.: «La potestad sancionadora», en *La nueva Ley General Tributaria*, op. cit., págs. 781-785. Por su parte, SÁNCHEZ HUETE, M. A.: «Derechos y garantías del imputado en el procedimiento sancionador tributario», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 64, 2004, pág. 80, considera que la utilización de potestades administrativas en el procedimiento de liquidación, para obtener material instructor utilizable en un futuro procedimiento sancionador, constituye un supuesto de desviación de poder, porque aquellas potestades se ejercitan para fines diversos a los atribuidos por el ordenamiento jurídico.

dente y Consejero-Delegado invocara en ningún momento, durante el desarrollo del procedimiento inspector, sus derechos a no declarar contra sí misma y a no confesarse culpable» [STC 18/2005, de 1 de febrero (RTC 2005\18), FJ 3.º].

De la argumentación anterior sobrevienen dos interrogantes. Por un lado: ¿Qué habría señalado el Tribunal Constitucional para el caso de que la información utilizada contra el administrador y responsable tributario se hubiese obtenido como consecuencia de la coacción legal ejercida sobre el mismo? En sentido contrario a lo expresado literalmente en el FJ 4.º de esta misma sentencia, de haberse apreciado la existencia del requisito subjetivo de que la coacción se hubiera ejercitado por el poder público sobre la persona que facilitó la información incriminatoria y que finalmente fue la destinataria de las medidas punitivas, se habría estimado el recurso de amparo.

Por otro lado: ¿Si el sujeto pasivo hubiese invocado el derecho a la no autoinculpación, podría ser objeto de una sanción como consecuencia de la no facilitación, durante el procedimiento de aplicación de los tributos, de documentos, pruebas y circunstancias demostrativas de eventuales infracciones cometidas? No queremos hacer *jurisprudencia ficción*, pero de los argumentos empleados en las SSTC 18/2005, de 1 de febrero (RTC 2005\18) y 68/2006, de 13 de marzo (RTC 2006\68) parece deducirse que resultará posible que los presuntos sujetos infractores invoquen con más éxito que hasta ahora el derecho a no declarar contra sí mismos y a no confesarse culpables, con tal de que en ellos se dé la cualidad de ser sujetos pasivos de los tributos respecto de los cuales se produjeron los hechos ilícitos. El responsable tributario que haya participado en la ejecución de los mismos y al que legalmente puede extenderse la sanción impuesta al infractor en el procedimiento sancionador no podrá, sin embargo, gozar de la misma garantía aunque los datos demostrativos de esa intervención culpable o negligente en la realización de los hechos provenga de la presión legal ejercida sobre el sujeto pasivo.

Con esta configuración de los partícipes en la realización de infracciones tributarias como responsables a los que se extienden las sanciones impuestas al sujeto infractor, se logra un resultado práctico contrario al derecho a la no autoinculpación que no se alcanzaría si se tipificaran específica y autónomamente las conductas realizadas por esos intervinientes –colaboradores, causantes, inductores, cómplices de las infracciones– con separación de la que se impute al sujeto pasivo como autor de la infracción.

En efecto, la respuesta que hoy da nuestro ordenamiento a los casos más corrientes de pluralidad de infractores que no constituyan supuestos de coautoría, pasa por la atribución al partícipe del castigo impuesto al autor, esto es, por la extensión de la sanción al responsable que no tiene así la cualidad de sujeto infractor. La LGT no tipifica su intervención como una determinada conducta infractora merecedora de castigo autónomo, ni tampoco tiene en cuenta el grado de su intervención para atemperar, en su caso, la sanción que habría que imponerle sobre la base de la que se determina y aplica al sujeto infractor. La sanción que se extiende al responsable, ya lo sabemos, es la que en el procedimiento sancionador seguido frente al presunto autor de la infracción se termina fijando respecto del mismo que, a su vez, ostenta la cualidad de sujeto pasivo de la obligación tributaria.

A la luz de la reciente jurisprudencia constitucional, el sujeto infractor podrá hacer valer el derecho a la no autoinculpación por la coacción legal a la que pudiera haber sido sometido tanto en esa como en instancias previas al procedimiento sancionador que se haya seguido frente al mismo, pero no podrá invocar ese mismo derecho el responsable al que se extiende la sanción aplicable, lo cual es todo un síntoma de la distinta forma que tiene nuestro ordenamiento de contemplar la sanción que se ha de imponer al infractor como resultado de su conducta ilícita y de esa misma prestación pecuniaria solo que atribuida por finalidades garantistas de la recaudación a un sujeto distinto por tener una cierta participación culpable en la infracción cometida.

Pues bien, con independencia de la configuración que la responsabilidad por sanciones tiene en nuestro ordenamiento tributario, donde procura evitar el traslado de las garantías propias del Derecho Administrativo Sancionador al responsable; la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, que siempre se recuerda y valora por nuestro Tribunal Constitucional ¹²¹ en casos como los resueltos por las sentencias 18/2005 y 68/2006, debería dejar sus efectos para el responsable en el seno del procedimiento de declaración de responsabilidad, dado que aquel tiene la posibilidad de discutir e impugnar, con arreglo a lo dispuesto por el artículo 174.5 de la LGT, tanto la existencia del presupuesto habilitante ¹²² de la responsabilidad, como la adecuación a derecho de la sanción impuesta al sujeto infractor.

Será en esta última fase en la que deberá valorarse si, en su caso, los datos o documentos aportados por el responsable, han sido determinantes para atribuirle la sanción que motiva la derivación de la responsabilidad, sin que las pruebas obtenidas por la Administración a raíz de los mismos, en virtud de la conocida doctrina de los frutos del árbol envenenado (*fruit of the poisonous tree doctrine*), puedan surtir efectos sancionadores.

Desde esta perspectiva, el derecho a no autoincriminarse del sujeto pasivo actuaría en beneficio del responsable en el seno del proceso de declaración de la responsabilidad, toda vez que, dado que la información aportada por aquel se considera aportada, en realidad, por el propio sujeto pasivo, esto le permitirá al responsable cuestionar la adecuación a Derecho del propio acto de imposición de la sanción.

¹²¹ Otras SSTC han advertido la estrecha relación que en nuestra Constitución tienen los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable con los de defensa y presunción de inocencia. Aquellos serían garantías o «derechos instrumentales del genérico derecho de defensa, al que prestan cobertura en su manifestación pasiva, esto es, la que se ejerce precisamente con la inactividad del sujeto sobre el que recae o puede recaer una imputación, quien, en consecuencia puede optar por defenderse en el proceso en la forma que estime más conveniente para sus intereses, sin que en ningún caso pueda ser forzado o inducido, bajo constricción o compulsión alguna, a declarar contra sí mismo o a confesarse culpable». *Vid.* SSTC 197/1995, de 21 de diciembre (RTC 1995\197), FJ 6.º; 161/1997, de 2 de octubre (RTC 1997\161), FJ 5.º; 229/1999, de 13 de diciembre (RTC 1999\229), FJ 3.º, b); 127/2000, de 16 de mayo (RTC 2000\127), FJ 4.º, a) y 67/2001, de 17 de marzo (RTC 2001\67), FJ 6.º.

¹²² Crítico con la expresión «presupuesto de hecho habilitante» que aparece en el artículo 174.5 de la LGT se manifiesta el profesor FALCÓN Y TELLA, R.: «Otras medidas para la prevención del fraude contenidas en la Ley 36/2006, de 29 de noviembre (y II)», *op. cit.*, pág. 8, por entender que «el presupuesto de hecho que genera la responsabilidad no es un presupuesto "habilitante" (como tampoco lo es el hecho imponible), en el sentido de que no hace surgir ninguna facultad administrativa, sino una posición jurídica pasiva, siendo la posibilidad de actuar de la Administración una mera consecuencia de esto último. Y obviamente tampoco cabe impugnar un presupuesto de hecho, sino que lo que se impugna es el acto de derivación de responsabilidad, o alguno de los actos administrativos subsiguientes».

De este modo y dada la configuración del procedimiento de derivación de responsabilidad, desde una perspectiva práctica, resultaría probablemente equivalente otorgar el derecho a no autoincriminarse al sujeto pasivo o al responsable cuando se deriva la responsabilidad por sanciones. La única diferencia residiría, a nuestro juicio, en que, a la luz de doctrina sentada por el Tribunal Constitucional en las sentencias anteriormente indicadas, los efectos del derecho a la no autoinculpación nunca podrían extrapolarse a cuestionar la virtualidad del presupuesto habilitante, dado que los datos aportados por el responsable, en «sustitución» del sujeto pasivo, habrían sido obtenidos con ausencia de coacción, circunstancia que permite poner de relieve, una vez más, que la figura de la responsabilidad no satisface plenamente los principios que deberían amparar a ese obligado tributario al que el ordenamiento, si bien de forma indirecta, atribuye los efectos derivados de la imposición de una sanción tributaria.

E) Finalización del procedimiento.

El procedimiento de declaración de responsabilidad puede concluir mediante resolución expresa debidamente notificada al interesado o por caducidad cuando aquella no se produzca.

a) Plazo máximo de duración.

La regulación legal del procedimiento para declarar la responsabilidad tributaria no fija de modo expreso un plazo máximo de duración del mismo. Sin embargo, el artículo 124.1, párrafo tercero, del RGR –en coherencia con lo prevenido por el art. 104.1 de la LGT– sí determina como plazo máximo para la notificación de la resolución de este procedimiento el de seis meses, lo que motiva un elemento añadido para descartar la naturaleza recaudatoria de la declaración de responsabilidad ¹²³.

Al tratarse de un procedimiento iniciado de oficio, el plazo se contará desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio y como es un procedimiento susceptible de producir efectos desfavorables o de gravamen, la falta de resolución expresa en dicho plazo producirá la caducidad del procedimiento [art. 104.4 b) de la LGT]. Consiguientemente, tendrá que ordenarse el archivo de las actuaciones realizadas y –aunque aquella no produzca, por sí sola, la prescripción– no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos de la presentación extemporánea y espontánea de declaraciones y autoliquidaciones (arts. 27.1 y 104.5 LGT).

No obstante, al no tratarse de un procedimiento sancionador, la caducidad del procedimiento de declaración de responsabilidad no impedirá a la Administración dirigirse de nuevo frente al responsable en tanto en cuanto no hubiese prescrito la acción administrativa al efecto. Y prevé, además, el artículo 124.3 del RGR: «Cuando el procedimiento para declarar la responsabilidad se inicie por los órganos competentes para dictar la liquidación y dicha declaración no se haya notificado con anterioridad al vencimiento del período voluntario de pago de la deuda resultante de la liquidación,

¹²³ Vid. ARIAS ABELLÁN, M.ª D.: «Precisiones sobre el procedimiento de declaración de la responsabilidad...», *op. cit.*, pág. 579.

el procedimiento para declarar la responsabilidad se dará por concluido sin más trámite, sin perjuicio de que con posterioridad pueda iniciarse un nuevo procedimiento por los órganos de recaudación; a tal efecto, las actuaciones realizadas en el curso del procedimiento inicial, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en relación con el mismo u otro responsable».

Como fácilmente puede apreciarse, los efectos derivados del incumplimiento del plazo máximo de duración de los procedimientos para la imposición de sanciones y de derivación de la responsabilidad son evidentes. Aunque ambos procedimientos tienen atribuido el mismo plazo de duración, en el marco del procedimiento sancionador la caducidad dará lugar a la imposibilidad de iniciar de nuevo el procedimiento frente al presunto infractor y no sucederá así en el procedimiento de declaración de responsabilidad, pese a que si la misma se extiende a las sanciones, por tener estas naturaleza punitiva, debería implicar los mismos efectos que la omisión de resolución expresa genera en el procedimiento sancionador tributario.

b) Contenido del acto de declaración de responsabilidad.

De acuerdo con lo previsto en la LGT, el procedimiento frente al responsable finalizará con el acto administrativo de declaración de la responsabilidad que, si se extiende a las sanciones tributarias, debe contener los elementos suficientes de prueba de que el responsable tuvo una intervención culpable en la ejecución de una infracción tributaria¹²⁴ o del hecho al que se anuda esa situación de responsabilidad. El artículo 174.4 de la LGT se refiere a dicho contenido estableciendo lo siguiente:

«4. El acto de declaración de responsabilidad será notificado a los responsables. El acto de notificación tendrá el siguiente contenido:

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

No es necesario que ahora entremos a realizar prolijas argumentaciones para afirmar la repercusión que tienen los actos de derivación de responsabilidad sobre los intereses de la persona declarada responsable; especialmente si la responsabilidad es la consecuencia de la participación en la

¹²⁴ Cfr. ARGÜELLES PINTOS, J. y FELTRER BAUZÁ, F.: *Régimen jurídico de la responsabilidad tributaria y su aplicación práctica*, Aranzadi, Navarra, 2002, pág. 140, que citan como corpus documental al respecto, el constituido por manifestaciones o hechos recogidos en diligencias de los actuarios; requerimientos de información efectuados; firmas en facturas, recibos y declaraciones fiscales; movimientos de cuentas entre la sociedad, los socios, administradores y terceras personas; llevanza de la contabilidad, acotaciones, rectificaciones de asientos y libro de actas de la sociedad (manifestaciones de socios, personas asistentes, salvedades y protestas), etc. (ibidem, pág. 142).

comisión de una infracción tributaria. El deber de motivar esos actos resulta evidente, como ha puesto de relieve la doctrina ¹²⁵ y la jurisprudencia ¹²⁶.

La nueva LGT ha recogido dicha exigencia doblemente. Por una parte cabe extraerla de la genérica referencia que a los actos que impongan una obligación realiza el artículo 103.3 de la LGT:

«3. Los actos de liquidación, los de comprobación de valor, los que impongan una obligación, los que denieguen un beneficio fiscal o la suspensión de la ejecución de actos de aplicación de los tributos, así como cuantos otros se dispongan en la normativa vigente, serán motivados con referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho».

Esa necesidad de motivación se acrecienta, desde luego, en relación a las sanciones ¹²⁷, pudiendo provocar su ausencia o su insuficiencia una situación de indefensión y la nulidad del acto de derivación de responsabilidad, aunque ello no impida que se dicte otro nuevo acto derivativo que respete ya las garantías exigibles ¹²⁸.

Los tribunales han ordenado que la motivación de los actos de declaración de responsabilidad se extienda a los siguientes aspectos ¹²⁹: 1.º El fundamento legal de la derivación ¹³⁰; 2.º El presupuesto de hecho que determine la imputación de la responsabilidad ¹³¹, y 3.º El alcance o extensión de la responsabilidad ¹³².

El acto de declaración de responsabilidad deberá tener como mínimo el contenido legalmente señalado en el artículo 174.4 de la LGT, debiendo quedar reflejado en el mismo, de manera suficien-

¹²⁵ Vid. ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: *La motivación de los actos tributarios en la nueva LGT*, Marcial Pons, Madrid, 2004, pág. 110; MORILLO MÉNDEZ, A.: «Responsabilidades de los administradores de sociedades en el ámbito de aplicación de los tributos», *Gaceta Fiscal*, núm. 192, 2000, pág. 44; SAINZ DE BUJANDA, F.: «La responsabilidad tributaria en régimen de solidaridad», en *Hacienda y Derecho*, vol. VI, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1973, pág. 319.

¹²⁶ Vid., entre otras, STS de 16 de diciembre de 1992 (RJ 1992\9850), SSAN de 8 de febrero de 2001 (JT 2001\427 y 465), STSJ de Cantabria de 28 de septiembre de 1998 (JT 1998\1620), STSJ de Murcia de 28 de junio de 1995 (JT 1995\909), así como RTEAC de 28 de enero de 1999 (JT 1999\215); todas citadas por ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: *La motivación de los actos tributarios en la nueva LGT*, op. cit., pág. 110.

¹²⁷ Cfr. ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: *La responsabilidad de los administradores de personas jurídicas en la nueva Ley General Tributaria*, op. cit., pág. 219, así como ALONSO MURILLO, F. y PÉREZ DE VEGA, L. M.ª: «Actuaciones y procedimiento de recaudación», op. cit., pág. 770. Vid. también ANÍBARRO PÉREZ, S. y SESMA SÁNCHEZ, B.: *Infracciones y sanciones tributarias*, op. cit., pág. 239.

¹²⁸ Cfr. ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: *La responsabilidad de los administradores de personas jurídicas en la nueva Ley General Tributaria*, op. cit., págs. 219-220.

¹²⁹ Seguimos el planteamiento de ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: *La motivación de los actos tributarios en la nueva LGT*, op. cit., pág. 111.

¹³⁰ Vid., entre otras, SSAN de 21 de febrero de 2000 (JT 2000\958), FJ 3.º y de 28 de enero de 2002 (JT 2002\883), FJ 4.º; STSJ de Baleares, de 2 de noviembre de 2001 (JT 2002\6), FJ 5.º, y STSJ de Castilla-La Mancha, de 5 de junio de 2000 (JT 2000\1559) FJ 3.º.

¹³¹ Vid. SAN de 28 de enero de 2002 (JT 2002\883), FJ 4.º; STSJ de Baleares, 2 de noviembre de 2001 (JT 2002\6), FJ 5.º; y RRTEAC de 1 de marzo de 1995 (JT 1995\546), FJ 4.º; 29 de marzo de 1995 (JT 1995\625), FJ 3.º; 25 de junio de 1998 (JT 1998\1588), FJ 3.º; 3 de diciembre de 1998 (JT 1999\106), FJ 8.º, y 22 de febrero de 2001 (JT 2001\712), FJ 5.º.

¹³² Vid. STSJ de Baleares, 2 de noviembre de 2001 (JT 2002\6), FJ 5.º; y RRTEAC de 13 de mayo de 1997 (JT 1997\799), FJ 7.º, y 28 de enero de 1999 (JT 1999\215), FJ 2.º y 3.º.

temente detallada, el supuesto de hecho que, a juicio de la Administración, genera la obligación del responsable. La naturaleza de los supuestos que determinan la responsabilidad por sanciones obligará a la Administración a poner de manifiesto, por ejemplo, la participación activa del responsable en la comisión de la infracción, o la sucesión en la titularidad del ejercicio de explotaciones o actividades económicas, o bien la falta de diligencia del administrador de una persona jurídica a la hora de vigilar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la entidad.

Dado que las sanciones tributarias constituyen el ejemplo paradigmático de acto limitativo de derechos e intereses de los obligados tributarios, debe insistirse en que las mismas tendrán que haberse motivado suficientemente con independencia del procedimiento que se siga para su adopción y del órgano competente para imponerlas. Esta necesidad de motivación no podrá suplirse mediante una escueta referencia a la norma que establece una sanción concreta, ni al mecanismo de cuantificación de la misma.

La vigencia del derecho constitucional a la presunción de inocencia exige al órgano sancionador acreditar la culpabilidad e imputabilidad de la conducta infractora al sujeto y, si tiene margen para ello y en función del principio de proporcionalidad, adecuar la cuantía de la sanción a la infracción cometida.

Dejando al margen la necesidad de que la sanción impuesta al obligado tributario principal resulte motivada al objeto de garantizar el derecho a la defensa que el artículo 24 de la Constitución reconoce al responsable, interesa valorar si existe alguna limitación a las cuestiones que podrán ser invocadas por este último a la hora de impugnar la sanción. En principio, cabe considerar que la posición del responsable le permite revisar la adecuación a Derecho del acto de imposición de sanción sin ningún tipo de limitación. No obstante, a raíz de las actuaciones del obligado tributario principal, el responsable podría ver limitadas sus posibilidades de recurso, como se pone de manifiesto en la siguiente argumentación judicial: «No podemos obviar que estamos ante un procedimiento de derivación de responsabilidad subsidiaria, procedimiento con sustantividad propia, y si bien en el ejercicio del derecho a la defensa la parte actora, declarada responsable subsidiario, puede alegar cuantas causas eran oponibles por el *sujeto responsable directo* [sic], *ello es factible con el alcance y posición jurídica que en la relación jurídico tributaria ocupa, nada más, así no puede alegar, por ejemplo, indefensión o nulidad por omisión de trámites al no haberse entendido el procedimiento de inspección con el propio responsable subsidiario declarado a posteriori*; por razones de elemental lógica procedimental; el análisis de legalidad de cada procedimiento es necesario hacerlo en el ámbito que le es propio, no se puede ir más allá, ni exigirse trámites innecesarios y no previstos legalmente como elementos indispensables para la validez formal del mismo. Por tanto, solo cabe hacer un análisis de las actuaciones inspectoras respecto a la persona con la que se siguió en este caso el sujeto pasivo directo. *Resulta, pues, de todo punto improcedente alegar motivos de nulidad sobre la base de una indefensión que se dice producida en las actuaciones inspectoras respecto del sujeto pasivo directo, cuando este sujeto ni se opuso, ni menos aún alegó el referido defecto, no poseyendo la indefensión una proyección pública, sino que solo es posible alegarla con éxito por el sujeto que la sufrió*. No cabe, por tanto, alegar indefensión por parte del sujeto responsable subsidiario sobre una supuesta indefensión del sujeto principal no alegada por este en el seno de las actuaciones inspectoras, más cuando la indefensión tiene carácter material no formal, por lo que solo es posible señalar como defectos formales produc-

tores de indefensión aquellos que colocan en situación desventajosa al administrado o le impiden su defensa. En este caso concreto, el acta fue de conformidad y es precisamente la aceptación y conformidad con los hechos lo que produjo la innecesidad de recoger más datos o practicar otras pruebas, como la parte actora echa de menos; puesto que resultaban suficientes los datos recabados, y de aceptarse la tesis actora se estaría dejando un portillo abierto al fraude tributario, bastaría conformarse siempre con los hechos para inmediatamente después negarlos obligando a la Administración a una nueva actividad que en muchos casos resultaría inútil obviamente; por tanto, si el sujeto pasivo, en este caso a través de su representante, designado por el propio actor como apoderado de la entidad, prestó la conformidad respecto de los hechos consignados en el acto que ahora dice ignorar, lo que procedía, en su caso y como único camino para el éxito de la alegación efectuada, era probar haber incurrido el representante en notorio error de hecho al aceptar el resultado recogido en el acta, lo que no hace» [STSJ de Andalucía (Sevilla), de 2 de abril de 2002 (JUR 2002\153092), FJ 3.º] ¹³³.

Sin perjuicio de lo señalado por el Tribunal andaluz, en nuestra opinión, la redacción del artículo 174.5 de la LGT no establece ninguna clase de limitación en las causas o motivos de impugnación que puede utilizar el sujeto que la Administración ha identificado como responsable, por lo que no cabría considerar, como hace la sentencia de referencia, que, al llevarse a cabo la derivación de la responsabilidad, se produce una automática convalidación de los vicios que se hubiesen producido en el marco del procedimiento sancionador y que afectan a la posición del obligado tributario principal.

Una correcta interpretación del artículo 174.5 de la LGT debe llevarnos a considerar que, a partir del momento en el que se notifica el acto de declaración de la responsabilidad, el responsable se subroga en la posición del obligado tributario principal sin desplazar necesariamente a aquel, al objeto de impugnar, en calidad de interesado directo, la adecuación a la legalidad del acto de imposición de sanción.

Precisamente por ello, resulta fundamental que el responsable tenga constancia tanto de la motivación que conduce a la Administración a considerar que concurre el presupuesto de hecho de la responsabilidad, como del acto de imposición de la sanción y del expediente administrativo en el que se reflejen los actos que han dado lugar a la misma.

c) Impugnación.

El artículo 174.5 de la LGT, tras la redacción dada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, establece:

«5. En el recurso o reclamación contra el acuerdo de declaración de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios, sino únicamente el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o la reclamación.

¹³³ La cursiva es nuestra.

No obstante, en los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley no podrán impugnarse las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sino el alcance global de la responsabilidad».

Según se ha avanzado ya, la norma que se acaba de transcribir permite al responsable cuestionar, a través de los medios generales de impugnación de los actos tributarios, el contenido de la declaración de responsabilidad. Si tenemos en cuenta que el indicado precepto legal exige en su apartado 6.º que el responsable ingrese la deuda tributaria a la finalización del período voluntario de pago contemplado en el artículo 62.2 de la LGT¹³⁴, varias son las cuestiones que interesará que tratemos a continuación.

Por un lado, tenemos que aunque no se diga nada sobre la posible revisión de las sanciones, el responsable que ha de pagar las mismas puede impugnar el acto de imposición de aquellas al sujeto pasivo, tanto para desvirtuar su responsabilidad como para disminuir su extensión, incluso si la sanción es firme administrativamente¹³⁵.

Por otro lado, la restricción de efectos que contenía la versión original del artículo 174.5 de la LGT¹³⁶ ha quedado subrayada tras la modificación operada por la Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal, que refuerza el carácter limitado de la impugnación del responsable que no afectará al deudor principal¹³⁷, pero tampoco a otros responsables que no hayan recurrido (hubieren consentido) la liquidación.

¹³⁴ Aunque el acto de declaración de responsabilidad no es necesariamente un acto de intimación al pago, los apartados 4 c) y 6 del artículo 174 de la LGT parecen sugerir lo contrario. Vid. PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario*..., 16.ª ed., *op. cit.*, pág. 357.

¹³⁵ Cfr. ALONSO MURILLO, F. y PÉREZ DE VEGA, L. M.ª: «Actuaciones y procedimiento de recaudación», *op. cit.*, pág. 771. También Vid. BLÁZQUEZ LIDOY, A.: «Obligados tributarios», *op. cit.*, págs. 137-138. Este último autor se plantea la posibilidad de la revocación de las sanciones impuestas al deudor principal que hayan ganado firmeza y que luego el responsable, al recurrirlas, vea revocadas o disminuidas. A tenor de lo que establece el artículo 219.1 de la LGT —«... cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado...»— parece que sí sería posible dicha revocación.

¹³⁶ La restricción de efectos del precepto, ya en su redacción anterior a la modificación por la Ley 36/2006, parecía discutible a ALONSO MURILLO, F. y PÉREZ DE VEGA, L. M.ª: «Actuaciones y procedimiento de recaudación», *op. cit.*, pág. 772. Por su parte, el profesor PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario*..., 15.ª ed., *op. cit.*, pág. 345 entendía que «la letra del precepto admite que la Administración dicte la liquidación contra el deudor principal, deje que este acto adquiere firmeza por consentirlo el indicado deudor y, una vez devenida inatacable, declarar la responsabilidad y derivar la acción contra el responsable. Sería un bonito ejemplo de abuso de derecho. Del que podría nacer un derecho a indemnización o, manteniéndonos en el campo del Derecho administrativo, en el que estamos, un derecho a pedir responsabilidad patrimonial a la Administración». Pese al ensanchamiento de la restricción operada por la Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal, el autor citado considera en la 16.ª ed. de su «Manual» (ibidem, pág. 357) que «se podrá también impugnar la liquidación girada al deudor principal y que establece la deuda que se va a exigir al responsable. Ahora bien, si esta liquidación hubiera adquirido la condición de firme para el destinatario inicial de la misma, es decir, el deudor principal, el responsable podrá ciertamente impugnarla pero si en la resolución del recurso se determinara una deuda inferior, esta corrección se aplicará solo en la deuda exigible al responsable, mientras que la liquidación quedará inalterada para el deudor principal».

¹³⁷ Con anterioridad a la Ley 36/2006 y en relación a dicho aspecto, Vid. ARIAS ABELLÁN, M.ª D.: «El régimen jurídico del responsable en la nueva LGT», *op. cit.*, pág. 505, deduciendo así que estemos ante un procedimiento de liquidación seguido, exclusivamente, respecto de los responsables que son los únicos interesados en el mismo.

En cuanto al nuevo párrafo segundo añadido a este artículo 174.5 de la LGT por la Ley 36/2006, pretende impedir que se impugnen las liquidaciones en los supuestos de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 de la LGT¹³⁸, esto es, que los responsables sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes con la finalidad de impedir la actuación administrativa; también de quienes culpable o negligentemente incumplan las órdenes de embargo; de quienes con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de garantía, colaboren o consientan el levantamiento de bienes o derechos embargados y, en fin, de los depositarios de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, consientan el levantamiento de aquellos. En todos estos supuestos, los responsables no podrán impugnar las liquidaciones sino el «alcance global de la responsabilidad»; limitación esta de los motivos del recurso que supone una restricción de la tutela judicial efectiva contemplada por el artículo 24 de la Constitución¹³⁹.

Quedan por tratar los efectos que deben atribuirse a la impugnación del acto de derivación de la responsabilidad por sanciones, teniendo en cuenta que, de acuerdo con lo previsto por el artículo 212 de la LGT, la interposición de recursos frente a las sanciones tributarias presenta especialidades, fundamentalmente, en tres ámbitos distintos, como son el de la ejecución de las sanciones, los intereses de demora y, en su caso, la reducción de las multas impuestas.

En relación al primer asunto –que podríamos titular como «suspensión de la ejecutividad de la sanción exigida al responsable»–, y a diferencia de lo que, en principio, acontece en el ámbito de la derivación de la responsabilidad por sanciones, el adecuado ejercicio de algún recurso o reclamación administrativa frente a la sanción tributaria genera automáticamente la suspensión de la ejecución de la misma hasta que aquella alcance firmeza en vía administrativa, sin necesidad de que el presunto infractor tenga que aportar alguna garantía [art. 212.3 a) LGT]¹⁴⁰.

La solución legal establecida para los recursos contra sanciones representa una excepción al privilegio de ejecutividad de los actos administrativos que conlleva para los administrados la preceptiva solicitud, ante la Administración o los Tribunales, de la suspensión de la ejecución del acto de forma simultánea a la presentación del correspondiente recurso o reclamación.

Fue el artículo 35 de la LDGC, bajo la rúbrica de «suspensión de la ejecución de sanciones», la norma que incorporó esta importante novedad. El motivo para el empleo de esa terminología por

¹³⁸ Sobre el nuevo párrafo introducido por la Ley 36/2006, PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario...*, 16.ª ed., *op. cit.*, pág. 358, comenta lo siguiente: «Según esto, en el que probablemente sea el supuesto más importante y frecuente de responsabilidad, la derivada de la sucesión en la titularidad de empresas, el nuevo titular contra el que se dirige la acción no podrá impugnar las liquidaciones giradas al anterior titular, sino solo "el alcance global de la responsabilidad". Lo que parece ser que se quiere decir es que cabe plantear controversia, no sobre el contenido de las liquidaciones, sobre el importe de las deudas en ellas incluidas, sino solo sobre cuáles son los conceptos exigibles al responsable. Estamos ante una grave limitación de los derechos de defensa del responsable, que supone la configuración de este supuesto como una figura de sucesión y no de auténtica responsabilidad». Sin embargo, el *añadido* se refiere a los supuestos del artículo 42.2 y no del 42.1 c) LGT, por lo que su aplicación se limitaría a los casos de entorpecimiento de embargos y no de adquisición de empresas.

¹³⁹ Cfr. FALCÓN Y TELLA, R.: «Otras medidas para la prevención del fraude contenidas en la Ley 36/2006, de 29 de noviembre (y II)», *op. cit.*, pág. 9.

¹⁴⁰ Vid. FABRA VALLS, M. J.: *La suspensión de los actos impugnados en materia tributaria*, Tecnos, Madrid, 2001, págs. 207 y ss.

el legislador no era en absoluto inocente, puesto que lo que se pretendía era que las sanciones, si bien devenían inejecutivas por la mera interposición de un recurso, generasen intereses de demora en el supuesto de que se acabase apreciando su adecuación a Derecho ¹⁴¹.

Frente a la solución ofrecida por el artículo 138.3 de la LRJPAC —«la resolución será ejecutiva cuando ponga fin a la vía administrativa»—, la LDGC incidía en la suspensión de la ejecutividad; siendo la diferencia relevante porque, en el primer caso, para garantizar el principio de presunción de inocencia se parte de la base de que la sanción no es ejecutiva porque no es firme —por eso se habla de inejecutividad—, mientras que en el segundo supuesto, al hacer referencia a la suspensión de la ejecución implica considerar que la sanción es ejecutiva desde su imposición, aunque se suspenda por la interposición de un recurso ¹⁴². Pese a todo, la incorporación de la suspensión automática de las sanciones en el ámbito tributario constituye una medida que, en la evolución histórica de nuestro ordenamiento, no puede valorarse más que de forma positiva ¹⁴³.

Existe una cierta *contradictio in terminis* en la redacción del artículo 212.3 a) de la LGT, donde se viene a decir que las sanciones no son ejecutivas «hasta que sean firmes en vía administrativa»; expresión esta que se ha generalizado doctrinal y jurisprudencialmente, pese a incurrir en un grave error terminológico, puesto que, desde una perspectiva procesal, únicamente son firmes los actos que se dictan en la vía judicial, bien porque ya no son susceptibles de ulterior recurso o bien porque se ha dejado transcurrir el plazo para recurrir. En el ámbito administrativo solo es posible hablar de actos que causan estado en vía administrativa, esto es, que agotan la vía administrativa y solo son susceptibles de recurso en la vía judicial.

Desde esta perspectiva cabría interpretar que los efectos que se contemplan en el artículo 212 de la LGT son extensibles hasta que el acto administrativo no es firme, esto es, que no cabe ya con-

¹⁴¹ Vid., entre otros, MARTÍN FERNÁNDEZ, F. J.: *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía de recurso*, Marcial Pons, Madrid, 1999, pág. 41; también GOROSPE OVIEDO, J. I.: «La suspensión de la ejecutividad de las sanciones no firmes en vía administrativa y jurisdiccional», *Quincena Fiscal*, núm. 3, 1999, pág. 16.

¹⁴² Vid. TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: «Ejecutividad y suspensión de los actos administrativos tributarios. Algunos aspectos relevantes», *Información Fiscal*, núm. 1, 1994, pág. 18, así como CALVO VÉRGEZ, J.: «Algunas consideraciones sobre la ejecución de las sanciones tributarias a la luz de la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de enero de 2003», *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 15, 2003, pág. 15.

¹⁴³ La no ejecutividad de las sanciones tributarias, con carácter previo a la entrada en vigor de la LDGC, ha sido reconocida recientemente por la STS de 14 de abril de 2005 (RJ 2005\5297), cuyo FJ 4.º advierte que los artículos 35 de la Ley 1/1998, 81.3 de la LGT (reformado por la ley anterior), 37 del Real Decreto 1930/1998 (y —se añade ahora, también— el 63 bis.11 introducido en el Real Decreto 939/1986 por el Real Decreto precedente), «forman parte del régimen sancionador tributario, y por implicar una mayor garantía de los contribuyentes, en la medida en que pueden interponer recurso de reposición o reclamación económico-administrativa —como dice la Exposición de Motivos de la Ley 1/1998— sin necesidad de prestar garantía, ha de concluirse que, por tratarse de unas normas más beneficiosas, deben ser aplicadas con carácter retroactivo, lo cual significa que, en el presente caso —como así ha sido resuelto por la sentencia de instancia—, ha de confirmarse el reconocimiento que se ha hecho a la entidad ahora recurrida del derecho que tenía en la vía económico-administrativa a la suspensión del ingreso de las sanciones tributarias, sin prestar garantía alguna —bien entendido que tal reconocimiento es posible porque dicha cuestión concreta de la suspensión no es firme en la vía administrativa—. En consecuencia, la solución que se mantiene y se arbitra en esta sentencia (y en la de instancia) es la de no ejecutividad de las sanciones en materia tributaria mientras no sean firmes en vía administrativa». El mismo razonamiento puede verse en las SSTS de 7 de marzo de 2005, FJ 4.º (RJ 2005\3861) y de 5 de octubre de 2004, FJ 6.º (RJ 2004\6300), remitiéndose todas ellas a pronunciamientos anteriores, como son las SSTS de 29 de octubre de 1999 (RJ 1999\8644), 12 de junio de 2000 (RJ 2000\4473), 3 de diciembre de 2002 (RJ 2003\866) y de 26 de febrero de 2003 (RJ 2003\1752).

tra el mismo recurso judicial alguno. Pues bien, a nuestro juicio, tales argumentos son perfectamente extrapolables a los responsables de la sanción. La inejecutividad de las sanciones se encuentra íntimamente ligada con el derecho constitucional a la presunción de inocencia, de manera que, si se admite que la naturaleza de la prestación exigida al responsable tiene naturaleza sancionadora –lo cual parece evidente en todos aquellos supuestos en los que ha participado en la comisión de la infracción–, no parece que pueda sustraerse válidamente dicho efecto al recurso de la sanción exigida por la vía de la responsabilidad.

La segunda cuestión que aparece también resuelta por el artículo 212.3 b) de la LGT se refiere a la inexigibilidad de los intereses de demora. Incluso con carácter previo a la entrada en vigor de la LDGC, dicho efecto provenía de la inejecutividad de las sanciones tributarias, como señaló la STS de 5 de octubre de 2004 (RJ 2004\6300), equiparando, de este modo, su régimen jurídico al previsto para las sanciones administrativas por el artículo 138 de la LRJPAC.

La nueva LGT acoge esta posición jurisprudencial, impidiendo la exigencia de intereses para las sanciones recurridas hasta que transcurra el plazo de pago en período voluntario. Con ello, se ha puesto fin a una larga polémica doctrinal¹⁴⁴, impidiéndose, por mandato legal, la exigencia de intereses de demora sobre la sanción.

Así pues, pese a que la LGT haga referencia a la suspensión, que no inejecución, de las sanciones, expresamente advierte que no se exigirán intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa. Estamos, por tanto, ante una suerte de «solución intermedia», ya que, si bien se suspende automáticamente la ejecución de las sanciones, se proclama de manera expresa la imposibilidad de exigir intereses de demora.

Con ello se están reconociendo todos los efectos favorables para los sujetos infractores, pero se permite que, tras la resolución del recurso, pueda proseguir la recaudación de las sanciones sin necesidad de reiterar su notificación.

No obstante, el artículo 212 de la LGT extiende sus efectos exclusivamente –al menos así se viene interpretando hasta el momento por el Tribunal Supremo–, a la vía administrativa. De manera que, cuando el presunto infractor se ve obligado a acudir a la vía contencioso-administrativa, tiene que afianzar la sanción si quiere obtener la suspensión de la sanción y, al mismo tiempo, la sanción suspendida comenzará a devengar unos intereses de demora que no resultan exigibles en materia penal en virtud del principio de presunción de inocencia.

Nuevamente debe reclamarse la traslación de los efectos que rigen en el ámbito sancionador para el sujeto que no pudiendo impugnar la sanción a título de interesado directo dentro del plazo concedido al efecto al presunto infractor, lo hace una vez que la Administración le declara respon-

¹⁴⁴ Vid. FALCÓN Y TELLA, R.: «El carácter no ejecutivo de las sanciones tributarias», *Quincena Fiscal*, núm. 13, 1995, pág. 6 y, también, «La nueva regulación del régimen sancionador tributario: una ocasión perdida», *Quincena Fiscal*, núm. 21, 1998, pág. 6.

sable de la sanción cometida por el sujeto pasivo. La naturaleza de la prestación –también del acto limitativo de derechos– exigida al responsable tiene naturaleza claramente sancionadora, de tal manera que su impugnación debe resultar amparada por los especiales derechos y garantías que la Constitución reconoce al contribuyente en este ámbito.

Por último, aparece el problema de la incidencia del recurso del responsable en la reducción del importe de la sanción que se le ha derivado y que proviene de una de las novedades incorporadas por la LGT de 2003 como es la posibilidad de reducir en un 25 por 100 la sanción por «pronto pago»; reducción que es plenamente compatible, en su caso, con la reducción del 30 por 100 «por conformidad» a la propuesta de liquidación, en los siguientes supuestos:

- 1.º Cuando se realice el ingreso total del importe restante de la sanción en período voluntario o dentro de los plazos concedidos al efecto a través de la concesión, por parte de la Administración, de un aplazamiento o fraccionamiento en el pago.
- 2.º Cuando no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción.

En consecuencia, si el obligado tributario quiere beneficiarse de la reducción prevista por el artículo 188.3 de la LGT, deberá satisfacer su importe en los plazos indicados, además de no recurrir la sanción ni la regularización practicada.

Según se ha dicho, la aplicación de la reducción minorará el importe a ingresar al 75 por 100 del monto de la sanción que deba ingresarse. De esta manera, solo en caso de que se interponga un recurso o una reclamación contra la liquidación o la sanción impuesta, se exigirá al presunto infractor el importe de la reducción previamente practicada.

Esta nueva liquidación, obviamente, al tener naturaleza sancionadora, debe ser objeto de un nuevo recurso, que dará lugar a la suspensión sin garantías y que debe acumularse en vía económico-administrativa a la resolución inicialmente impugnada ¹⁴⁵.

Debe resaltarse que, hasta fechas muy recientes, resultaba criticable que un contribuyente conforme con la sanción, pero que presentaba una solicitud de aplazamiento, no tuviese derecho a la aplicación del citado beneficio. Esta situación ha sido remediada por la reciente Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, que extiende los efectos de la reducción del 25 por 100 en aquellos supuestos en los que el pago de la sanción se produce dentro de los plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que se hubiera concedido por la Administración con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado con anterioridad a la finalización del período voluntario de pago.

¹⁴⁵ Cfr. FALCÓN Y TELLA, R.: «El levantamiento de la reducción de las sanciones por revocación de la conformidad y la suspensión automática en vía económico-administrativa», *Quincena Fiscal*, núm. 3, 2002, págs. 5 a 8.

A la vista de lo anterior, y si lo que realmente se pretende por el legislador es disminuir la abundante litigiosidad existente en materia tributaria, parece evidente que dichos efectos deberían extenderse al responsable de la sanción que se abstenga de recurrir y que satisfaga dicha prestación dentro del plazo fijado por el nuevo artículo 188.3 de la LGT.

F) Exigencia de la responsabilidad por sanciones tributarias.

Los procedimientos para exigir la responsabilidad solidaria o subsidiaria no presentan ninguna especialidad por el hecho de que se extiendan al responsable las sanciones tributarias. De esta manera, en relación con lo establecido por el artículo 175 de la LGT, tenemos que el apartado 1.º –donde se distinguen dos supuestos, según que la declaración de responsabilidad se haya producido antes o después del vencimiento del período voluntario de pago de la deuda que se deriva– se aplica a cualquier supuesto de responsabilidad solidaria, mientras que el apartado 2.º solo se aplica a los supuestos de sucesión en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas ¹⁴⁶.

Cuando la declaración de responsabilidad haya tenido lugar y se haya notificado al responsable antes del vencimiento del período voluntario, bastará esperar a que se cumpla el plazo de ingreso en voluntaria y, si el deudor principal no ha pagado, exigir, sin más, la deuda al responsable, que ya la conoce por el acto de declaración. La doctrina alude a la *disociación temporal* que se produce entre los actos de declaración de responsabilidad –que se habrá producido en la fase de liquidación, dictado por el órgano competente para resolver en la misma– y el acto de requerimiento del pago al responsable o, si se prefiere, de derivación de la acción de cobro, que será competencia de los órganos de recaudación ¹⁴⁷.

Al contrario, lo que se produce es una *asociación temporal* de los actos de declaración de responsabilidad y requerimiento de pago cuando la primera se notificó ya vencido el período voluntario –o, lo que es lo mismo: en el período ejecutivo– por el órgano de recaudación al responsable.

Por lo que se refiere ya a la exigencia de la responsabilidad subsidiaria, el artículo 176 de la LGT prácticamente reproduce lo mismo que dispone en su inciso final el artículo 41.5 de la misma ley. Y, como ya pusimos de manifiesto más atrás, cuando considerábamos que no había diferencias entre la responsabilidad solidaria y subsidiaria en función del momento de inicio del procedimiento

¹⁴⁶ Cfr. ALONSO MURILLO, F. y PÉREZ DE VEGA, L. M.ª: «Actuaciones y procedimiento de recaudación», *op. cit.*, pág. 778.

¹⁴⁷ Cfr. PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario...*, 16.ª ed., *op. cit.*, pág. 358. También *Vid.* ALONSO MURILLO, F. y PÉREZ DE VEGA, L. M.ª: «Actuaciones y procedimiento de recaudación», *op. cit.*, págs. 767 y 778, donde ponen de relieve que esa disociación temporal tiene ventajas para el responsable y para la Administración. El responsable conocerá de forma temprana su eventual responsabilidad, anticipándose así la posibilidad de impugnar la declaración de responsabilidad. La Administración puede agilizar el cobro de la deuda tributaria en los supuestos en que los órganos de gestión o inspección prevean que el deudor principal tendrá dificultades para hacer frente a la misma. *Vid.*, en ese mismo sentido, MALVÁREZ PASCUAL, L. y LEANDRO SERRANO, M.: «El nuevo procedimiento de recaudación tributaria, con atención especial a las novedades introducidas por el Real Decreto 939/2005, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 273, 2005, pág. 44.

de declaración de responsabilidad (art. 174.1 LGT), la declaración de fallido¹⁴⁸ –del deudor principal y, en su caso, de los responsables solidarios–, necesaria para dirigir la acción recaudatoria al responsable subsidiario, puede no coincidir temporalmente con la *previa* declaración de responsabilidad subsidiaria¹⁴⁹.

¹⁴⁸ El RGR (arts. 61 a 63) se ocupa de precisar qué ha de entenderse por «deudor fallido», «crédito incobrable», «baja en cuentas», «revisión de fallidos» y «rehabilitación de los créditos incobrables». Señala el artículo 61.1 del RGR que «se considerarán fallidos aquellos obligados al pago respecto de los cuales se ignore la existencia de bienes o derechos embargables o realizables para el cobro del débito...». Lógicamente, para llegar a esa constatación sobre la situación patrimonial del deudor principal o de los responsables solidarios, si los hubiera, la Administración habrá tenido que iniciar el procedimiento de apremio que tiene entre sus causas de terminación a la declaración del crédito como incobrable, una vez declarados fallidos todos los obligados al pago [art. 173.1 b) LGT]. Opina CALVO ORTEGA, R.: *La nueva Ley General Tributaria*, *op. cit.*, págs. 192-193, que también puede proceder esa declaración de fallido de un procedimiento concursal o de un proceso de ejecución civil. Por su parte, ARIAS ABELLÁN, M.ª D.: «El régimen jurídico del responsable en la nueva Ley General Tributaria», *op. cit.*, págs. 509-510, entiende que en situaciones de concurso no es posible la declaración de fallido en el procedimiento de apremio, al paralizarse las actuaciones recaudatorias, por lo que la derivación de responsabilidad no puede tener lugar hasta que el proceso concursal finalice.

¹⁴⁹ Cfr. GONZÁLEZ ORTIZ, D.: *La figura del responsable tributario en el Derecho Español*, *op. cit.*, pág. 411. También ARIAS ABELLÁN, M.ª D.: «Precisiones sobre el procedimiento de declaración de la responsabilidad...», *op. cit.*, pág. 574. La doctrina discute si la declaración de responsabilidad subsidiaria puede hacerse antes o no de producida la falencia de los deudores principales y responsables solidarios, si los hubiera. Así, JUAN LOZANO, A., GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E., MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: «La aplicación de los tributos en la nueva Ley General Tributaria», *op. cit.*, pág. 117, entienden que ello se compadece mal con la regla enunciada en el artículo 174.1 de la LGT que admite la declaración de responsabilidad en cualquier momento posterior a la práctica de la liquidación o presentación de la autoliquidación. Estos autores critican la mimética incorporación a dicho precepto legal de normas anteriormente enclavadas en el Reglamento de Recaudación. Por su parte, BLÁZQUEZ LIDOY, A.: «Obligados tributarios», *op. cit.*, pág. 136, considera que la responsabilidad subsidiaria solo puede declararse tras resultar fallido el sujeto pasivo. Por su parte, ALONSO MURILLO, F. y PÉREZ DE VEGA, L. M.ª: «Actuaciones y procedimiento de recaudación», *op. cit.*, págs. 782-783, se muestran críticos con la interpretación que disocia temporalmente la declaración de responsabilidad subsidiaria y la declaración de insolvencia de los principales deudores, al entender que ello admite que puedan transcurrir años entre la declaración de la responsabilidad y la exigencia de la misma, permitiendo al declarado responsable subsidiario tener información confidencial de la situación patrimonial del deudor principal y, en su caso, de los responsables solidarios, sin que finalmente le sea exigida la responsabilidad declarada.