

---

## *El responsable tributario y la empresa*

Sonia MAURICIO SUBIRANA

Tirant lo Blanch, Valencia, 2008, 245 págs.

No cabe duda del interés que ha avivado la nueva Ley General Tributaria (LGT), así como sus ulteriores modificaciones fruto de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, en la figura del responsable tributario. Lo novedoso de la monografía de Sonia MAURICIO, profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria, si se compara con otros estudios llevados a cabo sobre el responsable es que se procura dar satisfacción a «la necesaria conexión de la regulación general de este obligado tributario con la abundante casuística que se encuentra en la parte especial del Derecho Tributario». De esta manera, los siete capítulos de que consta la obra se estructuran en dos partes diferenciadas. Mientras que la primera arranca con el tratamiento de las notas que se dan cita en la propia LGT (concepto, naturaleza, clases), la segunda sirve para describir las distintas fases de la actividad empresarial, ajustadas a la vida social de la misma, tomando como eje la sociedad anónima como tipo social predominante desde el punto de vista económico y distinguiendo los actos iniciales, los de desarrollo de sus actividad y los actos finales de la empresa.

El primer capítulo parte de la consideración de los caracteres básicos del responsable derivados del artículo 41.1 de la LGT, a saber: 1.º Su carácter reservado a la ley; 2.º Situado «junto a los deudores principales», su obligación nace de un presupuesto distinto del hecho imponible, pero conexo y dependiente del mismo; 3.º Está obligado a las prestaciones materiales, pero no a todas las formales (solo de aquellos deberes que le incumben dentro del procedimiento de derivación de responsabilidad), y 4.º Puede responder solidaria o subsidiariamente.

Refiriéndose a la naturaleza de la figura se alude, por este orden, a la tesis clásica, inspirada en el derecho romano y en el antiguo derecho germánico, que configura la responsabilidad separada de la deuda; luego a la construcción que niega la condición de sujeto pasivo al responsable y, seguidamente, a la tesis que le considera sujeto pasivo. Finalmente, y señalándose partidaria de la misma, se expone la tesis que entiende que la finalidad última de la responsabilidad se traduce en garantizar el cobro del tributo, dotarlo de una mayor seguridad. Es esta función de garante que desempeña el responsable la que resulta desvirtuada cuando se contemplan excepciones que favorecen la atribución al mismo de las sanciones tributarias, razonando la autora que «la realización de un ilícito genera una sanción tributaria por el mismo hecho realizado no por el presupuesto de hecho anterior que genera la responsabilidad. El responsable lo es de la deuda tributaria que conlleva el presupuesto de hecho realizado por el contribuyente, pero no por la infracción que ha realizado otro».

En el siguiente capítulo, el estudio de los distintos supuestos de responsabilidad previstos en la LGT se efectúa en virtud de la realización del presupuesto de hecho que origina aquella y que puede tratarse de un acto lícito o ilícito. El análisis del régimen jurídico de la responsabilidad subsidiaria y solidaria se realiza distinguiendo los aspectos materiales y procedimentales de la regulación legal y siguiendo, por otra parte, aquella diferenciación proveniente de la licitud del acto. Tiene razón la profesora MAURICIO cuando concluye que «la última modificación de la LGT ha perdido la oportunidad de regular coherentemente en el capítulo dedicado a los sujetos infractores

---

el concepto de colaboración o grado de autoría en las infracciones. Ello hubiese contribuido a que la responsabilidad tributaria solidaria que se establece en el artículo 42.1 a) quedara expresamente deslindada de la participación en la comisión de infracciones, como dos instituciones separadas e independientes».

Con carácter general aborda el tercer capítulo de la obra –«la empresa y sus fases en el ámbito jurídico-tributario»– cuestiones que merecen un tratamiento posterior más desarrollado, comenzando con la construcción jurídica del concepto de empresa y su papel de categoría dogmática fundamental para el Derecho Tributario, pese a que en él se asista a la misma paradójica imprecisión que se da en otras ramas jurídicas. A partir de la jurisprudencia y doctrina consultada, la autora resume que «la empresa supone una actuación material y económica, resultado de un conjunto organizado de elementos productivos y humanos, unificados por su ordenación a la producción o distribución de bienes o servicios con fin de lucro, y no la mera actividad o actuación jurídica de ser titular de uno o varios elementos productivos. La sociedad es fruto o resultado de la actividad creadora y organizativa del empresario y, a la vez, el instrumento por medio del cual este realiza una determinada actividad de relación económica con el mercado mediante la organizada utilización del trabajo ajeno».

Sigue el estudio con la observación de la incidencia –desde una perspectiva dinámica y teniendo, según se señala, una visión de conjunto de su actividad– del Derecho Financiero en la empresa a lo largo de su vida social y examinando así la tributación del inicio de la actividad empresarial, de su desarrollo a fin de obtener determinados rendimientos y de su extinción y liquidación.

En el cuarto capítulo se hace particular apreciación de la responsabilidad tributaria en las operaciones societarias de constitución de la empresa, con clara relevancia en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD) (constitución, fusión y escisión), cuya ley reguladora declara responsables subsidiarios a los promotores y administradores de sociedades que hayan intervenido en el acto jurídico sujeto al impuesto y siempre que se hubieran hecho cargo del capital aportado o hubiesen entregado los bienes (art. 24 de la LITP y AJD aprobada por RDLeg. 1/1993, de 24 de septiembre).

El capítulo quinto se titula «La responsabilidad tributaria en distintos supuestos de desarrollo de la actividad empresarial» y bajo esta rúbrica se considera la que tienen los copartícipes o cotitulares de las comunidades de bienes y otras entidades que carecen de personalidad jurídica (art. 35.4 de la LGT) que realicen actividades empresariales; la responsabilidad de los administradores de sociedades en el desempeño de su cargo; la responsabilidad en los supuestos de contratación o subcontratación de la ejecución de obras y prestación de servicios y la responsabilidad de los agentes y comisionistas de aduanas cuando actúen en nombre y por cuenta de sus comitentes, supuestos todos estos recogidos en los artículos 42.1 b) y 43.1 a), e) y f) de la LGT.

También se examinan, ya en la normativa de la «parte especial», diversos casos de responsabilidad en las entregas de bienes y prestaciones de servicios que suelen configurarse sobre presupuestos ilícitos y que afectan al destinatario de los bienes y servicios en los Impuestos sobre el Valor Añadido, Especiales y en el Impuesto General Indirecto Canario. Asimismo se tratan los supuestos de responsabilidad en operaciones de importación.

---

Ya en el capítulo sexto se estudia el desenvolvimiento de la responsabilidad tributaria en operaciones que han adquirido una importancia determinante en el ámbito empresarial nacional y globalizado. Primero se refiere a la responsabilidad por adquisición de explotaciones económicas [art. 42.1 c) de la LGT] y luego a la responsabilidad en las operaciones societarias de modificación y fusión. Aquí se consideran diversos supuestos de aumento de capital –por incorporación de nuevos medios patrimoniales aportados por accionistas y terceros, por transformación de reservas, plusvalías o beneficios en el contravalor del nuevo capital y por conversión de obligaciones en acciones o entrega de acciones en pago a los acreedores–, reducciones del mismo (con devolución de aportaciones o condonación de dividendos pasivos y por constitución o incremento de la reserva legal o las reservas voluntarias), aportaciones de los socios para reponer pérdidas y operaciones de fusión de sociedades.

El libro termina con un capítulo en el que después de unas consideraciones previas que denotan la importancia que representa la determinación del momento en que, desde el punto de vista tributario, se produce la desaparición de la empresa y de contrastar la responsabilidad tributaria con los supuestos de sucesión *inter vivos* que establece el artículo 40 de la LGT, la autora considera, por este orden, la responsabilidad de los administradores en casos de cese por las deudas tributarias pendientes de las personas jurídicas; la responsabilidad de los gestores de patrimonios en liquidación y en las operaciones societarias de disolución y extinción de sociedades [arts. 43.1 b) y c) de la LGT y 24 de la LITP y AJD].

*Miguel Ángel Martínez Lago*