



El responsable tributario

Mercedes NAVARRO EGEA

Editorial Iustel (Madrid), 2006, 169 págs.

Este nuevo libro de Mercedes NAVARRO EGEA, profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Murcia, se ocupa de realizar un análisis jurídico general acerca de la figura de la responsabilidad tributaria. Para ello distingue, a lo largo de los tres capítulos de que consta la obra, el estudio de los elementos comunes sobre los que se asienta la institución y los supuestos tipificados en su doble modalidad de responsabilidad solidaria y subsidiaria.

Dentro del primer capítulo, tras el reflejo de lo dispuesto en el artículo 41 de la vigente Ley General Tributaria, la autora acomete la caracterización del responsable, teniendo en cuenta las numerosas incursiones realizadas previamente por la doctrina, a partir de las siguientes notas:

- 1.^a *Su independencia frente a otros obligados tributarios*; pudiendo el responsable aparecer junto a un amplio catálogo de sujetos a los que se dota de la condición de deudores principales (contribuyentes, sustitutos, obligados a realizar pagos fraccionados, ingresos a cuenta y retenedores, obligados a repercutir, obligados a soportar retenciones, ingresos a cuenta y repercusiones, los sucesores y beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias que no tuvieren la condición de sujetos pasivos), entre los que se encuentran los sujetos infractores, según recuerda el artículo 181.2 de la Ley General Tributaria.

Sin embargo, la ampliación del concepto de responsable que esto supone queda en entredicho con la sucesiva confrontación a que se ve sometida la figura en relación con situaciones subjetivas en las que no parece factible vincular supuestos de responsabilidad. De esta manera, en opinión de NAVARRO EGEA, la búsqueda de una explicación razonable de aquella ampliación pasaría por la instrumentación de la responsabilidad tributaria como mecanismo sancionador.

- 2.^a *La ausencia de participación en la realización del hecho imponible*, esto es, el responsable no realiza el hecho imponible, sino un supuesto de hecho autónomo, distinto del anterior, que viene fijado legalmente y que presenta un contenido variado, no siendo necesario que guarde una relación directa con el hecho imponible, aun cuando esté subordinado a la realización del mismo.
- 3.^a *El contenido de la obligación del responsable*, que se trata de una prestación patrimonial propia, según se deduce de los apartados 3 y 4 del artículo 41 de la Ley

General Tributaria, revestida de las siguientes características: 1.º Es una obligación material de contenido limitado al pago de la deuda tributaria a satisfacer en período voluntario, aunque pueda resultar incrementada por intereses y recargos en virtud de los actos del propio responsable, y 2.º Es una obligación accesoria y dependiente de la obligación tributaria principal.

4.ª *El origen legal de la responsabilidad*; nota esta común a las restantes situaciones subjetivas pasivas de la relación jurídico-tributaria.

Después de recorrer los anteriores aspectos que caracterizan la figura examinada, la autora se detiene de modo particular en el análisis de los apartados 3 y 4 del artículo 41 de la Ley General Tributaria –resolviendo el problema de la extensión de la responsabilidad– y da cuenta de otros elementos de su régimen jurídico relacionados con las clases de responsabilidad, el desarrollo procedimental, los medios de impugnación de los actos de derivación de responsabilidad, la adopción de medidas cautelares y la extinción de la obligación del responsable.

En relación al primer asunto, se da información en el libro de las diferentes interpretaciones surgidas en relación con el concepto de deuda asumida por el responsable y la incidencia sobre la misma de intereses y recargos ejecutivos y por declaración extemporánea. También se alude a la extensión de la responsabilidad derivada de infracciones tributarias.

Luego observa las notas definitorias de las dos modalidades de responsabilidad derivadas de lo dispuesto en el artículo 41 de la Ley General Tributaria: «la responsabilidad solidaria tiene carácter excepcional, ha de venir establecida expresamente por la ley y no precisa la excusión del patrimonio del deudor principal; la subsidiaria, sin embargo, se presume cuando la ley silencie este extremo, siendo su rasgo distintivo la necesaria excusión del patrimonio del deudor principal». No obstante, como reconoce la profesora Navarro Egea, en las dos clases de responsabilidad concurren caracteres propios de la solidaridad y la subsidiariedad, comentando luego la más gravosa situación comparativa del responsable subsidiario frente al solidario tanto por lo que se refiere a la reparación de su merma patrimonial frente al deudor insolvente y el cómputo del plazo de prescripción para ese tipo de responsabilidad.

Mayor espacio dedica al tratamiento del procedimiento de derivación de responsabilidad que la nueva Ley General Tributaria configura como un procedimiento de recaudación autónomo cuyo comienzo se supedita a la existencia de un acto administrativo de declaración de responsabilidad (art. 174 de la LGT), fase esta diferenciada o «procedimiento puente» entre el de recaudación seguido frente al deudor principal y el que se lleva a cabo para exigir la responsabilidad solidaria (art. 175 de la LGT) o subsidiaria (art. 176 de la LGT). En realidad, estos dos últimos preceptos legales no regulan un auténtico procedimiento que pueda identificarse con las consabidas fases de iniciación, desarrollo y terminación, teniendo que acudir a lo que establece el propio artículo 174 de la LGT para conocer lo que sucederá si el responsable no paga en período voluntario, así como la impugnación del acto de derivación de responsabilidad (apdos. 6.º y 5.º, respectivamente).

La autora se refiere más adelante a las actuaciones que, de acuerdo con lo establecido por el artículo 41.5 de la Ley General Tributaria, la Administración puede llevar a cabo con carácter previo a la declaración de responsabilidad. Por un lado está la posibilidad de adoptar medidas cautelares para asegurar el cobro de las deudas tributarias sobre el patrimonio del responsable y, por otro, la de realizar actuaciones de investigación para aseguramiento del cobro, con las facultades previstas en los artículos 142 y 162 de la Ley General Tributaria para los órganos inspectores y de recaudación, respectivamente. Ambas actividades preliminares pueden producirse con independencia de la modalidad de responsabilidad. No sucede así con la declaración de fallido que constituye el presupuesto necesario para exigir el pago al responsable subsidiario. El capítulo concluye con el comentario del pago y la prescripción como fórmulas de extinción de la obligación del responsable y del derecho de reembolso que tiene frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación civil (art. 41.6 de la LGT).

En el capítulo segundo de la obra que comentamos se considera, de manera individualizada, cada uno de los cuatro supuestos de responsabilidad solidaria que contempla el artículo 42 de la Ley General Tributaria, a saber: 1.º Responsabilidad derivada de la participación en infracciones tributarias; 2.º Responsabilidad de los partícipes o miembros de las entidades sin personalidad jurídica a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria; 3.º Responsabilidad por sucesión de empresas, y 4.º Responsabilidad por actuaciones que dificulten la actividad recaudatoria.

Por su parte, en el capítulo tercero se hace lo mismo en relación con los supuestos de responsabilidad subsidiaria señalados en el artículo 43 de la Ley General Tributaria, que son: 1.º Responsabilidad de los administradores de personas jurídicas; 2.º Responsabilidad de los liquidadores de las sociedades en concurso; 3.º Responsabilidad de los adquirentes de bienes afectos por la ley al pago de la deuda tributaria; 4.º Responsabilidad de los agentes y comisionistas de aduanas, y 5.º Responsabilidad de los contratistas o subcontratistas.

Nos remitimos, por su interés, a la lectura de ambos capítulos, limitándonos ahora a advertir que el proyecto de ley de medidas para la prevención del fraude fiscal que se está tramitando en las Cortes Generales modifica la regulación del artículo 42 de la Ley General Tributaria al extender la responsabilidad a las sanciones tributarias a quienes oculten bienes, incumplan las órdenes de embargo o levanten los bienes embargados.

En cuanto al artículo 43 de la Ley General Tributaria, se introducen dos nuevos supuestos de responsabilidad subsidiaria inspirados en la doctrina del levantamiento del velo y que también alcanzarán a las sanciones tributarias:

- «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 éstas, 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.»

- «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 éstos, 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.»

El proyecto de ley da un paso más con estos supuestos de extensión de la responsabilidad a las sanciones de querer proteger sobre todo la acción recaudatoria, pese a sacrificar el principio de responsabilidad de la sanción en algunos supuestos.

En lugar de seguir frecuentando el camino de la desnaturalización de figuras típicas de Derecho tributario bajo el argumento de perseguir conductas antijurídicas y evitar el fraude fiscal, sería más correcto configurar como tipos específicos de infracción y tener en cuenta el respectivo grado de participación de responsables por ser cómplices o coautores de infracciones, administradores negligentes, quienes frustren un embargo en el procedimiento de apremio, etc.

Pero que no se hayan tipificado autónomamente aquellas conductas no puede entenderse como una autorización en blanco concedida a la Administración para que pueda recorrer sin problemas los procedimientos frente a responsables tributarios sin la debida incorporación de todas las garantías que serían de aplicación en el ámbito de un verdadero procedimiento sancionador.

Así lo ha declarado hace muy poco el Tribunal Constitucional (STC 85/2006, de 27 de marzo), al otorgar el amparo, reconociendo su derecho a la tutela judicial efectiva, a varios responsables subsidiarios de una entidad, de la que habían formado parte del Consejo de Administración. Como quiera que la derivación de responsabilidad respecto de las sanciones tiene su origen en un comportamiento ilícito de los recurrentes, el TC concluye que las cantidades que les reclama la Administración tienen naturaleza punitiva y, en consecuencia, la responsabilidad exigida en este caso es materialmente sancionadora, corroborándolo el artículo 182 de la nueva Ley General Tributaria (FJ 3.º), resultando aplicables las garantías materiales y procesales que se deducen de los artículos 25.1 y 24.2, ambos de la CE (FJ 4.º).

Miguel Ángel Martínez Lago