

I.3 DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

LA LEGITIMACIÓN EN EL NUEVO REGLAMENTO DE PROCEDIMIENTO EN LAS RECLAMACIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS

Por el Dr. CLEMENTE CHECA GONZÁLEZ
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Extremadura

SUMARIO

- I. LEGITIMACIÓN ACTIVA PARA PROMOVER UNA RECLAMACIÓN ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA
 - A) SUJETOS PASIVOS Y RESPONSABLES DE LOS TRIBUTOS
La problemática del retenedor a cuenta
 - B) PERSONAS CUYOS INTERESES LEGÍTIMOS RESULTEN AFECTADOS POR EL ACTO ADMINISTRATIVO DE GESTIÓN
 - C) EL INTERVENTOR GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO O SUS DELEGADOS, EN LAS MATERIAS A QUE SE EXTIENDA LA FUNCIÓN FISCALIZADORA QUE LE CONFIERAN LAS DISPOSICIONES VIGENTES
- II. PROHIBICIONES DE RECURRIR EN VÍA ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA
 - A) FUNCIONARIOS
 - B) PARTICULARES CUANDO OBREN POR DELEGACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN O COMO AGENTES O MANDATARIOS DE ELLA
 - C) DENUNCIANTES
 - D) LOS ORGANISMOS DE LA ADMINISTRACIÓN CENTRAL QUE HUBIESEN DICTADO EL ACTO RECLAMADO, Y CUALQUIER OTRA ENTIDAD QUE FUESE DESTINATARIA DE LOS FONDOS GESTIONADOS MEDIANTE TAL ACTO
 - E) PERSONAS QUE ASUMAN OBLIGACIONES TRIBUTARIAS EN VIRTUD DE PACTO O CONTRATO
- III. COMPARECENCIA DE INTERESADOS
- IV. CAUSAHABIENTES DE LOS INTERESADOS

I. LEGITIMACIÓN ACTIVA PARA PROMOVER UNA RECLAMACIÓN ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA

El art. 11.1 del Real Decreto legislativo 2.795/1980, de 12 de diciembre, por el que se articuló la Ley 39/1980, de 5 de julio, de Bases sobre procedimiento económico-administrativo (T.A.P.E.A. en adelante), en concordancia con lo indicado por el art. 166 de la L.G.T., señalan que pueden promover reclamaciones económico-administrativas, esto es, están legitimados para ello por tener una titularidad para el ejercicio del derecho que constituye el objeto de tales reclamaciones, las siguientes personas:

- a) Los sujetos pasivos y, en su caso, los responsables de los tributos.
- b) Cualquier otra persona cuyos intereses legítimos y directos resulten afectados por el acto administrativo de gestión.
- c) El Interventor general de la Administración del Estado o sus delegados, en las materias a que se extienda la función fiscalizadora que le confieren las disposiciones vigentes, y
- d) Los directores generales del Ministerio de Economía y Hacienda, respecto de las materias cuya gestión les corresponde, mediante la interposición de los recursos de alzada ordinario o extraordinario.

El art. 30.1 del vigente R.P.E.A., aprobado por Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, que ha entrado en vigor el día 1 de junio de 1996, indica lo mismo, con la única salvedad de excluir a los directores generales del Ministerio de Economía y Hacienda. Esta supresión es únicamente a efectos sistemáticos, toda vez que como estas personas sólo están legitimadas para interponer recursos de alzada, se ha preferido tratar de este tema en los arts. 120 y 126 del R.P.E.A.

Analicemos más detenidamente cada uno de los supuestos mencionados en el art. 30.1 del actual R.P.E.A.

A) SUJETOS PASIVOS Y RESPONSABLES DE LOS TRIBUTOS

En base a dicho precepto pueden, pues, en primer lugar, interponer reclamación económico-administrativas los sujetos pasivos y, en su caso, los responsables de los tributos, definidos, respectivamente, en los arts. 30 –que señala que aquéllos pueden actuar a título de contribuyente y de sustituto–, y 37 –que indica que los mismos pueden ser solidarios o subsidiarios–, ambos de la L.G.T., estando todos ellos plenamente legitimados en vía económico-administrativa para tal menester.

Los responsables tributarios no son propiamente sujetos pasivos, puesto que de acuerdo con lo señalado en el art. 37.1 de la L.G.T. aquéllos se colocan junto a los sujetos pasivos o deudores principales.

Esta redacción implica que, ciertamente, los responsables figuren en el lado pasivo de la obligación tributaria y que, además, sean sujetos de derecho; pero no se les puede conceptuar como sujetos pasivos propiamente dichos, como bien ha escrito Simón Acosta¹, quien añade que en sentido amplio se les podría llamar sujetos pasivos, pero no así en sentido estricto, puesto que desde esta óptica únicamente son sujetos pasivos los deudores principales de la obligación tributaria, de forma que los responsables nunca responden solos, sino que siempre tienen a su lado a un sujeto pasivo en sentido estricto, o a un deudor principal que también responde de la deuda.

Esta misma tesis es también la sustentada por numerosos autores, tales como, por ejemplo, por Combarros Villanueva², por Herrero Madariaga³, por Arias Abellán⁴, por De la Hucha Celador⁵, por Mazorra Manrique de Lara⁶ y por Martín Queralt, Lozano Serrano, Casado Ollero y Tejerizo López⁷.

Esta no es, sin embargo, opinión unánime en la doctrina, puesto que existen determinados autores que sostienen que los responsables tributarios si son verdaderos sujetos pasivos, pudiéndose incardinar en este grupo, entre otros autores, a Bayona de Perogordo y Soler Roch⁸ —quienes han afirmado que la no conceptualización de los responsables tributarios como sujetos pasivos no tiene más fundamento que el tenor literal del art. 30 de la L.G.T., ya que si entendemos por sujeto pasivo todo deudor de una obligación exigible por la Hacienda Pública a título de tributo, debe concluirse que el responsable reúne estas características, añadiendo estos autores que la circunstancia de que el presupuesto de hecho que genera la responsabilidad sea distinto del hecho imponible no es una razón para negarle aquella calificación, puesto que también es diferente el supuesto que genera la obligación del sustituto—, a Ferreiro Lapatz⁹ —quién entiende que los responsables son también verdaderos sujetos pasivos—; y a Escribano López¹⁰, quien afirma que los responsables son, desde luego, incluíbles dentro de la órbita de los obligados tributarios, puesto que los mismos son sujetos vinculados por normas jurí-

¹ *Cuestiones tributarias prácticas*, AA.VV., Ed. La Ley, 2.ª ed., Madrid, 1990, págs. 218 y 219.

² «Responsabilidad tributaria en el procedimiento de recaudación», Civitas, *R.E.D.F.*, n.º 23, pág. 378.

³ «El responsable tributario», Civitas, *R.E.D.F.*, n.º 26, págs. 187 y 188.

⁴ «El estatuto jurídico del responsable en el Derecho español», Civitas, *R.E.D.F.*, n.º 42, pág. 180.

⁵ «Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en el Reglamento General de Recaudación: I. Responsabilidad solidaria», *Crónica Tributaria*, n.º 61, 1992, págs. 68 y 70.

⁶ *Los responsables tributarios*, Instituto Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1994, págs. 32 y ss.

⁷ *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Ed. Tecnos, 6.ª ed., Madrid, 1995, págs. 320 y ss.

⁸ *Compendio de Derecho Financiero*, Librería Compás, Alicante, 1991, pág. 296.

⁹ *Curso de Derecho Financiero Español*, Ed. Marcial Pons, 17.ª ed., Madrid, 1995, págs. 374 y 389 y ss.

¹⁰ «Notas sobre la futura regulación de la responsabilidad tributaria», *Quincena Fiscal*, n.º 13, 1995, pág. 7.

dicas al cumplimiento de deberes tributarios, señaladamente, el pago de tributos ajenos.

Sin perjuicio de que desde una perspectiva de *lege ferenda* estos últimos autores puedan evidentemente tener razón, entiendo, sin embargo, de *lege data*, que los responsables no son verdaderos y propios sujetos pasivos, ante el claro tenor literal de los arts. 30 y siguientes de la L.G.T., que solamente consideran como tales sujetos pasivos a contribuyentes y a sustitutos¹¹.

Entiendo, en definitiva, en base a lo dispuesto en el art. 37.1 de la L.G.T., que el responsable se coloca junto al sujeto pasivo o al deudor principal, pero no es verdaderamente un propio y auténtico sujeto pasivo, habiendo escrito al respecto Menéndez Moreno y Anibarro Pérez¹² que esa mención del precepto supone que, frente a la Administración pública, siempre que hay un responsable es porque, al lado del mismo, hay un sujeto pasivo, o un deudor principal, de modo que su existencia está sólo justificada porque previamente ha existido un obligado principal, añadiendo estos autores que, además, la mención del art. 37.1 de la L.G.T. pone de relieve que el responsable no desplaza al sujeto pasivo de su posición deudora –como ocurre con el sustituto respecto del contribuyente–, sino que, en estos casos, siempre existen, frente a la Administración pública, estos dos obligados tributarios.

El régimen jurídico de los responsables tributarios se ha visto reformado al haber recibido nueva redacción el art. 37 de la L.G.T. por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación parcial de la L.G.T. Por ello me ocuparé de su análisis con más detenimiento.

De acuerdo con el art. 37.1 de la L.G.T. la responsabilidad puede ser solidaria y subsidiaria, añadiéndose en el apartado 2 de este mismo precepto que: «Salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria».

Cabe destacar, en primer lugar, de tales afirmaciones que no parece muy correcto que la Ley contraponga responsabilidad solidaria y responsabilidad subsidiaria, ya que lo más idóneo y adecuado sería que hablase de responsables directos o inmediatos y de responsables subsidiarios.

Así lo ha indicado agudamente Simón Acosta¹³ quien ha escrito en este sentido que no son acertados los calificativos con que se designan los dos tipos de respon-

¹¹ Otra posición existente al respecto es la de Sánchez Galiana («El responsable. Artículos 37, 38 y 39», *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma, Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, AA.VV., I.E.F., vol. I, ob. cit., pág. 631), quien ha escrito:

«Particularmente estimamos que, en un sentido estricto, se debería reservar el término “sujeto pasivo” para referirlo al principal obligado como realizados del hecho imponible manifiesto de capacidad económica, y desarrollar legislativamente el término “obligados tributarios” para referirlo a los demás sujetos pasivos que, según la ley, pueden resultar, atendiendo a diversos fundamentos jurídicos e incluso a razones extratributarias, obligados a satisfacer la deuda tributaria a la Administración, entre los que destacarían el responsable y el sustituto».

¹² «Aproximación al presupuesto de hecho y al alcance de la posición deudora de los obligados tributarios», *Crónica Tributaria*, n.º 66, 1993, pág. 41.

¹³ *Cuestiones tributarias prácticas*, AA.VV., ob. cit., págs. 219 y 220.

sabilidad existentes, ya que ambos términos no son contrapuestos, por lo que no pueden servir para sustentar la bipartición de una realidad en dos sectores diferentes y omnicomprendivos, añadiendo seguidamente:

«La solidaridad es un concepto jurídico que se contrapone a la mancomunidad simple, de forma que si una forma de responsabilidad es solidaria, la otra habría de ser, lógicamente, mancomunada. Pero es evidente que el responsable subsidiario no responde mancomunadamente, sino que su responsabilidad se extiende –salvo excepciones– a la totalidad de la deuda, por lo que también es responsable solidario. Cosa distinta es que el responsable subsidiario sólo responda una vez que se haya hecho exclusión de los bienes del deudor principal.

Por ello, aunque el responsable solidario responda solidariamente, lo que le caracteriza no es esto. Su nota diferenciadora respecto del subsidiario es que responde en primer grado, de forma inmediata, sin necesidad de seguir un orden determinado en la ejecución de la deuda sobre el patrimonio de los distintos deudores».

Y en segundo término debe ponerse de relieve que el art. 37.2 de la L.G.T., después de la reforma operada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, establece que salvo que un precepto legal de manera expresa disponga lo contrario la responsabilidad será siempre de tipo subsidiario. En esto se aparta este artículo de lo señalado por él mismo antes de la mencionada reforma, toda vez que antes de ella se hablaba simplemente de precepto –no de precepto legal– expreso en contrario.

Consecuencia de este cambio de criterio –acertado por otra parte, toda vez que así se remarca y se incide en la necesidad de norma habilitante de rango legal para poder establecer supuestos de responsabilidad, en línea con lo indicado por el núm. 1 del art. 37 de la L.G.T.¹⁴– es que lo señalado en el art. 13.3 del Reglamento General de Recaudación infringe lo establecido en la L.G.T., toda vez que en citado precepto reglamentario se recoge un supuesto de responsabilidad solidaria no expresamente contemplado en norma legal alguna.

Así lo señala Escribano López¹⁵, al afirmar: «Ahora parece definitivamente fundada, por ejemplo, la extendida opinión doctrinal de la ilegalidad del art. 13.3 del R.G.R., por cuanto la norma de carácter reglamentario no puede establecer la excepcionalidad de la solidaridad frente al principio de subsidiariedad que preside la responsabilidad, salvo precepto expreso, ahora expresamente legal, en contrario».

Y así se habían manifestado ya Simón Acosta¹⁶ –quien había indicado que podía afirmarse que existe una preferencia de ley por la subsidiariedad de la responsabilidad, que sólo otra norma con rango de ley puede contradecir, añadiendo este autor: «Es verdad que el art. 37 de la L.G.T. no dice expresamente que haya de ser ley el precepto que establece que la responsabilidad es subsidiaria, pero no es

¹⁴ Véase con análoga orientación Arias Abellán, «Artículo 37», *La Reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1995, de 20 de julio*, AA.VV., Cedecs Editorial, Barcelona, 1995, pág. 58.

¹⁵ *Notas sobre la futura regulación de la responsabilidad tributaria*, ob. cit., pág. 8.

¹⁶ *Cuestiones tributarias prácticas*, AA.VV., ob. cit., pág. 220.

lógico pensar que se haya querido deslegalizar la materia, puesto que es una ley (la L.G.T.) la que establece la regla general de la subsidiariedad y, mientras no se diga expresamente lo contrario, tendrá que ser también un precepto legal el que modifique lo dispuesto en ella», y Mazorra Manrique de Lara¹⁷, quien escribió al respecto: «Podemos afirmar sin temor a equivocarnos, la preferencia manifiesta de nuestro legislador por la subsidiariedad de la responsabilidad, que solamente podrá ser contradicha si un precepto legal expresamente así lo declara».

Según el art. 37.3 de la L.G.T., en su actual redacción, «la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria, con excepción de las sanciones», añadiendo seguidamente, en su párrafo segundo, que «el recargo de apremio sólo será exigible al responsable en el supuesto regulado en el párrafo tercero del apartado siguiente».

Diversas precisiones conviene hacer respecto a este mandato del legislador.

- a) En primer lugar, que el mismo señala, en sintonía con lo ya preceptuado por el apartado 1 de este mismo artículo, que la responsabilidad se extiende a la deuda tributaria, esto es, los responsables, como bien señalan Martín Queralt, Lozano Serrano, Casado Ollero y Tejerizo López¹⁸, sólo vienen obligados a las prestaciones materiales del tributo, a su pago, sin quedar vinculados en modo alguno, al contrario de lo que ocurre con los sujetos pasivos, al resto de prestaciones formales que integran el instituto tributario¹⁹.
- b) En segundo término, que la responsabilidad no se extiende tampoco a toda la deuda tributaria, puesto que las sanciones quedan excluidas de lo que es exigible a los responsables, debiendo resaltarse que el texto definitivo del núm. 3 del art. 37 de la L.G.T. se refiere, sin especificar, a las sanciones, con lo que se comprenden en él tanto las pecuniarias como las no pecuniarias, en contra de lo que se señalaba en el Proyecto de Ley de modificación parcial de la L.G.T., que tan sólo excepcionaba a las sanciones pecuniarias.

Esta exclusión de las sanciones del ámbito de lo que legalmente se puede exigir a los responsables es totalmente acertada, puesto que lo contrario supondría un palmario y evidente atentado al principio de personalidad de la pena, debiendo

¹⁷ *Los responsables tributarios*, ob. cit., pág. 135.

¹⁸ *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit., págs. 320 y 321.

¹⁹ En idéntico sentido se pronuncian también Menéndez Moreno y Anibarro Pérez, *Aproximación al presupuesto de hecho y al alcance de la posición deudora de los obligados tributarios*, ob. cit., pág. 41, cuando señalan que la referencia del art. 37 de la L.G.T. sirve para establecer una diferencia clara de la regulación que hace la L.G.T. de la figura del responsable y de la que hace de los sujetos pasivos, ya que mientras este precepto dice que los responsables lo son de la «deuda tributaria», el art. 30 de la misma Ley, por el contrario, se refiere, con relación a los sujetos pasivos, a «las prestaciones tributarias», expresión ésta que comprende no sólo la deuda tributaria, sino también, tal y como se deduce del art. 35 de la L.G.T., el cumplimiento de los deberes formales necesarios para la determinación y satisfacción de tal deuda.

tenerse presente en este sentido que los principios inspiradores del orden penal son aplicables, si bien con ciertos matices, al Derecho administrativo sancionador, tal y como se ha puesto de relieve en diversas Sentencias del Tribunal Constitucional, tales como, entre otras, la 18/1981, de 8 de junio (R.T.C. 1981/18), y la 76/1990, de 26 de abril (R.T.C. 1990/76).

Así lo había indicado ya la doctrina²⁰, y así ha terminado por reconocerlo el legislador en la reforma llevada a cabo en este art. 37 de la L.G.T., que por todo lo ya dicho nos parece un acierto, por más que sea un acierto debido, al ser mero reflejo de la existencia del art. 25 de la Constitución, tal y como manifiesta Escribano López²¹, quien añade que el legislador no ha obrado correctamente, sin embargo, al no distinguir en la norma los supuestos en los que el presupuesto de hecho de la responsabilidad es la comisión o colaboración en un ilícito del llamado a esa responsabilidad tributaria, ya que en estos supuestos, según este autor, es el responsable tributario, y sólo él, quien debe responder de la consiguiente sanción, sin que el pago de la deuda tributaria por parte del deudor principal pueda, ni deba, liberar al responsable de la misma, por lo que, en consecuencia, el art. 37 de la L.G.T., según su criterio, debiera haber aclarado este extremo.

En mi opinión esta crítica es excesiva, ya que esta precisión no es necesario que se recoja a nivel legal, al estar implícita en la naturaleza de la figura. Recuérdese a este propósito que ya hace tiempo Calvo Ortega²² afirmó con pleno y total acierto que en los supuestos en los que el presupuesto de hecho de la responsabilidad estuviese constituido por actos u omisiones ilícitas del responsable, éste sería el que respondiese de la sanción correspondiente a la infracción por él cometida, no pudiendo ser de otra forma, puesto que dicha infracción se sanciona, desde luego, e independientemente del juego de la responsabilidad, esto es, aun en el hipotético caso de que el sujeto pasivo o el deudor principal hubiese satisfecho la deuda tributaria; habiéndose manifestado también en este mismo sentido Clavijo Hernández²³, Mazorra Manrique de Lara²⁴ y Peña Alonso y Corcuera Torres²⁵.

Este mismo criterio de que el responsable no responde de las sanciones se recogía ya en el art. 14.3 del Reglamento General de Recaudación, que señala que la responsabilidad subsidiaria no alcanza a las sanciones pecuniarias impuestas al deudor principal, salvo cuando aquélla resulte de la participación del responsable

²⁰ Véanse, entre otros muchos autores, Calvo Ortega, «La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos», *Hacienda Pública Española*, n.º 5, 1970, pág. 60; Herrero Madariaga, *El responsable tributario*, ob. cit., pág. 219; Pérez Royo, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, I.E.F., Madrid, 1986, pág. 361, Sánchez Galiana, *El responsable. Artículos 37, 38 y 39*, ob. cit., págs. 641 y 642; Mazorra Manrique de Lara, *Los responsables tributarios*, ob. cit., págs. 161 y ss., y Escribano López, *Notas sobre la futura regulación de la responsabilidad tributaria*, ob. cit., pág. 9.

²¹ *Notas sobre la futura regulación de la responsabilidad tributaria*, ob. cit., pág. 10.

²² *La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos*, ob. cit., pág. 59.

²³ *El Proyecto de Ley de Represión del Fraude Fiscal*, Instituto Estudios Económicos, Madrid, 1984, pág. 15.

²⁴ *Los responsables tributarios*, ob. cit., pág. 162.

²⁵ *La Reforma de la Ley General Tributaria*, McGraw-Hill, Madrid, 1995, pág. 23.

en una infracción tributaria. Como se aprecia, este precepto sólo habla de sanciones pecuniarias; pero esta precisión debe entenderse en la actualidad derogada ante lo expresamente establecido en el art. 37.3 de la L.G.T., que se refiere, como ya se dijo, a cualquier tipo de sanciones, pecuniarias y no pecuniarias.

No así, sin embargo, en el art. 12.2 del mismo Reglamento, al indicarse en él que la responsabilidad solidaria alcanza a la totalidad del importe exigible al deudor principal por todos los componentes de la deuda tributaria mencionada en el art. 58 de la L.G.T. y, en su caso, por las costas del procedimiento de apremio.

Ello no obstante, este precepto debe entenderse derogado en la actualidad, como bien han escrito Martín Queralt, Lozano Serrano, Casado Ollero y Tejerizo López²⁶, ante el claro tenor literal del art. 37.3 de la L.G.T. en su vigente redacción procedente de lo dispuesto al respecto en la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación parcial de la L.G.T., pronunciándose en términos similares Peña Alonso y Corcuera Torres²⁷.

Así se venía entendiendo, por lo demás, antes de la nueva redacción de referido art. 37.3 de la L.G.T., en base a lo señalado en este sentido por la Sentencia del Tribunal Constitucional 146/1994, de 12 de mayo (R.T.C. 1994/146), que declaró la nulidad del art. 7.2 de la Ley 20/1989, de 28 de julio, que dió nueva redacción al apartado 4 del art. 31 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del I.R.P.F., en la medida en que dicho precepto incluía las sanciones en la responsabilidad solidaria de los miembros de la unidad familiar que en el mismo se establecía.

- c) Y en tercer lugar, que con la nueva redacción del art. 37.3 de la L.G.T. ha quedado clarificada una cuestión que doctrinalmente había venido suscitando pareceres contrapuestos: la de si el recargo de apremio era o no exigible al responsable, en particular al responsable solidario, toda vez que en relación al responsable subsidiario el tema era claro, dado el tenor literal del art. 14.3 del Reglamento General de Recaudación, que señala que: «La responsabilidad subsidiaria, salvo que una norma especial disponga otra cosa, se extiende a la deuda tributaria inicialmente liquidada y notificada al deudor principal en período voluntario», de acuerdo con lo cual el crédito tributario del que responde el responsable subsidiario se repone a su contenido en la fase voluntaria de ingreso, en los mismos términos en que fue entonces comunicado al deudor principal, esto es, sin intereses de demora ni recargo de apremio, tal y como ha escrito oportunamente Mazorra Manrique de Lara²⁸, puesto que estos componentes de la deuda tributaria se han generado ulteriormente, expresándose igualmente del mismo modo Pérez Royo, F.²⁹), quien ha señalado que:

²⁶ *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit., pág. 322.

²⁷ *La Reforma de la Ley General Tributaria*, ob. cit., pág. 23.

²⁸ *Los responsables tributarios*, ob. cit., pág. 189.

²⁹ *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, Ed. Civitas, 5.ª ed., Madrid, 1995, pág. 148.

«En el caso del responsable subsidiario la cuestión era ya clara en la regulación anterior: si la deuda le es exigida en un procedimiento nuevo e independiente del seguido contra el deudor principal, no pueden “arrastarse” las consecuencias (recargo de apremio, costas del procedimiento) derivadas de los incidentes producidos en el primero».

Este régimen, previsto para el responsable subsidiario, no se establecía, sin embargo, para el responsable solidario, lo que había originado, ante el silencio normativo, que se entendiese que a este último responsable si le pudiese ser exigido el recargo de apremio.

A partir de la reforma introducida en el art. 37.3 de la L.G.T. por la Ley 25/1995, de 20 de julio, el problema apuntado ha quedado resuelto, al señalarse en el mismo, sin diferencias entre responsable solidario y responsable subsidiario, que el recargo de apremio sólo será exigible cuando el responsable no hubiere realizado el pago en el período voluntario que se le concederá al efecto.

En consecuencia, como bien apuntan Peña Alonso y Corcuera Torres³⁰, el único recargo de apremio que tendrá que satisfacer el responsable, sea subsidiario, sea solidario, es el que el mismo hubiese generado por haber dejado transcurrir el plazo voluntario de que el mismo dispone para efectuar el correspondiente ingreso, insistiendo también en esta misma idea Escribano López³¹, cuando afirma al respecto que el cobro de la deuda tributaria al responsable sólo se producirá mediante el procedimiento de apremio excepcionalmente, es decir, en aquellos casos en los que éste no efectúe el pago durante el período de pago voluntario, lo que hace desaparecer uno de los puntos más criticados por la doctrina y que comportaba la exigencia del recargo de apremio a un sujeto al que no se había dado la posibilidad de pagar en período voluntario.

De acuerdo con el art. 37.4 de la L.G.T., en su vigente redacción, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requiere, en todo caso, un acto administrativo en el que, previa audiencia del interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance, añadiendo este precepto que tal acto les será notificado a los responsables con expresión de los elementos esenciales de la liquidación, en la forma que reglamentariamente se determine, con firíéndoles desde dicho instante todos los derechos del deudor principal³².

³⁰ *La Reforma de la Ley General Tributaria*, ob. cit., pág. 24.

³¹ *Notas sobre la futura regulación de la responsabilidad tributaria*, ob. cit., pág. 11.

³² El contenido de la notificación, según la Instrucción de 2 de noviembre de 1995, del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria relativa a los responsables en el pago de las deudas tributarias, expresará en concreto:

- a) Los elementos esenciales de la liquidación.
- b) El texto íntegro del acuerdo de declaración de responsabilidad.
- c) Los medios de impugnación que puedan ser ejercitados contra el acto de declaración de responsabilidad, plazos para interponerlos y órganos competentes para conocer de tales recursos.
- d) Lugar y forma en que habrá de ser satisfecha la deuda y plazos para el ingreso de la misma que, en concreto, serán los previstos en los párrafos a) y b) del apartado 2 del art. 20 del Reglamento General de Recaudación.

Esta exigencia de un previo acto administrativo declarativo de la responsabilidad y especificador del alcance de la misma, antes de la promulgación de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación parcial de la L.G.T., sólo se exigía a nivel legal respecto al responsable subsidiario, pero no así para el responsable solidario.

Si que se requería tal acto para este último tipo de responsables en el art. 12.3 del Reglamento General de Recaudación, precepto éste que fue favorablemente comentado por Mazorra Manrique de Lara³³, aun señalando esta autora que lo mejor y más idóneo hubiese sido que tal previsión se recogiese expresamente en la propia L.G.T.³⁴

Esta necesidad de acto administrativo previo declarativo de la responsabilidad, que ya había sido preconizado por un nutrido elenco de autores, así como por diversos pronunciamientos jurisprudenciales y de doctrina administrativa, ha terminado por recogerse a nivel legal en el vigente art. 37.4 de la L.G.T., que requiere tal acto para ambas clases de responsables, solidarios y subsidiarios.

Ello me parece un evidente acierto del legislador, extremo éste también destacado por Peña Alonso y Corcuera Torres³⁵, quienes, además, señalan que el requisito establecido por el art. 37.4 de la L.G.T. de ser necesario no sólo un acto administrativo, sino también que el mismo se dicte previa audiencia del responsable³⁶, supone una garantía añadida, sobre todo porque el responsable tendrá conocimiento de la posible derivación de responsabilidad antes del acto administrativo, lo que posibilitará en ese momento previo la manifestación de las alegaciones que se estimen oportunas y necesarias, tesis ésta que concuerda con lo ya manifestado en alguna ocasión por la doctrina, a propósito de lo preceptuado en el art. 11.1 del T.A.P.E.A. y ahora también en el art. 30.1.a) del R.P.E.A., que en base a lo señalado por el art. 166 de la L.G.T., indican, como ya se indicó, que pueden promover reclamaciones económico-administrativas, esto es, están legitimados para ello por tener una titularidad para el ejercicio del derecho que constituye el objeto de tales reclamaciones, entre otros, los sujetos pasivos y, en su caso, los responsables de los tributos.

Debe tenerse presente, sin embargo, la excepción a este régimen establecida en el art. 41 de la vigente Ley del I.S., Ley 43/1995, de 27 de diciembre –Ley ésta

³³ «La obligación de los responsables tributarios en el Reglamento General de Recaudación: nacimiento y exigibilidad», *Crónica Tributaria*, n.º 62, 1992, pág. 82.

³⁴ Véase también de la misma autora, *Los responsables tributarios*, ob. cit., pág. 154, así como también el artículo de Fernández González, «Un apunte sobre el concepto de responsabilidad solidaria», *Crónica Tributaria*, n.º 62, 1992, pág. 24.

³⁵ *La Reforma de la Ley General Tributaria*, ob. cit., pág. 26.

³⁶ El trámite de audiencia, según lo dispuesto en la Instrucción de 2 de noviembre de 1995, del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria relativa a los responsables en el pago de las deudas tributarias, se realizará en los términos establecidos en el art. 84 de la L.R.J.A.P.P.A.C., y no excluirá el derecho que también asiste a los interesados a formular, en cualquier momento del procedimiento anterior a dicho trámite de audiencia, las alegaciones que estimen pertinentes y a aportar la documentación que consideren, derecho éste reconocido en el art. 79 de la misma Ley.

ha modificado en igual sentido el apartado 3 del art. 19 de la Ley del I.R.P.F., que distingue dos supuestos de responsables en la obligación real de contribuir: por una parte, el pagador de los rendimientos devengados, sin mediación de establecimiento permanente, por los sujetos pasivos no residentes, añadiéndose en el apartado 2 de este art. 41, en pura reproducción del art. 20 del Reglamento del I.S. de 1982, que no se entenderá que una persona o entidad paga un rendimiento cuando se limite a efectuar una simple mediación de pago, esto es, cuando abone una cantidad por cuenta y orden de un tercero; y, por otra, el depositario o gestor de los bienes de los bienes o derechos de los sujetos pasivos no residentes, no afectados a un establecimiento permanente.

La responsabilidad del primero se ciñe exclusivamente al pago de los rendimientos, no de las rentas que haya satisfecho, por lo que, en consecuencia, no existe responsabilidad solidaria cuando el pagador lo sea de una renta que fiscalmente representa un incremento de patrimonio.

La responsabilidad del segundo, por el contrario, abarca todo tipo de rentas, esto es, tanto rendimientos como incrementos patrimoniales.

La responsabilidad solidaria del ingreso de la deuda tributaria es exigible al primero sin necesidad de acto administrativo previo de derivación de responsabilidad, pudiendo la Administración tributaria entender sus actuaciones directamente con el responsable, según especifica el apartado 3 del art. 41 de la Ley del I.S.

La responsabilidad solidaria del segundo será exigible, por el contrario, en los términos previstos en el apartado 4 del art. 37 de la L.G.T., siendo, pues, preciso un acto administrativo previo de derivación de responsabilidad, tal y como ya se ha indicado.

Frente a la opinión de determinados autores, que habían entendido que la legitimación de los responsables no era directa, sino condicionada a que previamente se dictase el acto administrativo de derivación de responsabilidad³⁷, Romaní Biescas³⁸, por el contrario, entendió que la legitimación del responsable, subsidiario o solidario, encuentra su justificación en ser titular el mismo de un interés directo, o al menos de un verdadero derecho subjetivo, aun antes del acto de derivación de responsabilidad, idea ésta también presente en Toledo Jáudenes³⁹, quien añadió que en todo caso esta interpretación es la que responde a la exigencia del principio *pro actione*, que debe informar cualquier solución relativa a los presupuestos procedimentales, afirmación ésta que me parece totalmente correcta, y que ahora parece haber recibido el pleno respaldo legal, por lo antes apuntado.

³⁷ Véanse en este sentido Sánchez González, *Procedimiento económico-administrativo*, Instituto Estudios Fiscales, Madrid, 1983, 3.ª ed., págs. 128 y 129, y Araque Almendros, «Legitimación en el proceso económico-administrativo», *Revista Derecho Financiero Hacienda Pública*, n.º 152, 1981, pág. 415.

³⁸ «Sujetos pasivos y responsables tributarios», I.E.F., *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria*, Madrid, 1975, págs. 218 y ss.

³⁹ «Comentarios al Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo», AA.VV., Ed. Civitas, Madrid, 1983, pág. 413.

Debe tenerse presente igualmente, en este caso referida únicamente a los responsables subsidiarios, la previsión legal, recogida en el art. 37.5 de la L.G.T., de que la derivación de la acción administrativa a esta clase de responsables requiere imprescindiblemente la previa declaración de fallido del deudor principal y de los demás responsables solidarios, sin perjuicio, añade el precepto, de las medidas cautelares que antes de esta declaración pudieren adoptarse dentro del marco legalmente previsto.

Este requisito ya se contenía en el anterior art. 37 de la L.G.T., en la redacción existente previa a la reforma del mismo, si bien con la diferencia, respecto al texto vigente, de que aquel sólo hacía alusión a la previa declaración de fallido del sujeto pasivo, no hablando para nada de los posibles responsables solidarios que en su caso pudiesen existir, si bien hay que indicar que esta previsión ya se recogió a nivel reglamentario en el art. 14.1.a) del Reglamento General de Recaudación, que señala que: «En los supuestos previstos por las Leyes, los responsables subsidiarios están obligados al pago de las deudas tributarias cuando concurren las siguientes circunstancias: a) Que los deudores principales y responsables solidarios hayan sido declarados fallidos, de acuerdo con el procedimiento previsto en los arts. 163 y siguientes de este Reglamento».

Otra diferencia entre las dos redacciones del art. 37, la anterior y la posterior a la reforma llevada a cabo por medio de la Ley 25/1995, de 20 de julio, es que antes se decía «será inexcusable» la previa declaración de fallido, en tanto que ahora se dice «se requerirá» tal declaración. Ello no obstante, como bien han escrito Peña Alonso y Corcuera Torres⁴⁰, este requisito sigue siendo de obligado cumplimiento, por lo que su omisión paralizará la derivación de responsabilidad

Una cuestión que aquí se plantea, y que no ha recibido respuesta legal, es la de si es factible la declaración de fallidos de los créditos, requisito imprescindible, como se acaba de apuntar, para derivar la acción de cobro al responsable subsidiario, por procedimientos distintos a los establecidos en el Reglamento General de Recaudación.

La contestación de la doctrina a este interrogante ha sido dispar y diferente, y así, por ejemplo, mientras que Calvo Ortega⁴¹, cuya tesis es plenamente aceptada y asumida por Mazorra Manrique de Lara⁴², afirmó que no es posible la declaración de créditos incobrables por referencia a otros procedimientos ejecutivos no administrativos; Simón Acosta⁴³, por el contrario, ha entendido más recientemente que el principio de economía procesal y las garantías que concurren en los procesos judiciales, deben llevar a la solución contraria, trayendo en apoyo de su tesis la Sentencia de la Audiencia Territorial de Valencia de 27 de octubre de 1987, en la que se manifestó que la declaración de quiebra del sujeto pasivo acredita su

⁴⁰ *La Reforma de la Ley General Tributaria*, ob. cit., pág. 27.

⁴¹ «La responsabilidad tributaria subsidiaria», *Hacienda Pública Española*, n.º 10, 1971, pág. 138.

⁴² *Los responsables tributarios*, ob. cit., págs. 179 y ss.

⁴³ «Cuestiones tributarias prácticas», AA.VV., ob. cit., pág. 225.

insolvencia, por lo que en un supuesto así el responsable subsidiario carece del beneficio de excusión.

Esta última doctrina ha sido criticada por Martín Queralt, Lozano Serrano, Casado Ollero y Tejerizo López⁴⁴, quienes han escrito en este sentido que: «Es posible defender que si la Administración tiene posibilidad de separar su crédito de la masa de la quiebra o del concurso, pudiendo continuar su ejecución singular, no deba exigirse la responsabilidad subsidiaria, pues es posible proseguir el procedimiento de apremio (art. 111 del Reglamento General de Recaudación)».

Este criterio ya fue preconizado en su momento por Herrero Madariaga⁴⁵, quien tras afirmar lo que se acaba de indicar en el párrafo anterior, añadió que si la Administración no pudiese seguir la ejecución singular y tuviese que participar en la ejecución colectiva, entonces sí podría dirigirse contra el responsable subsidiario, puesto que el procedimiento de apremio no tendría efecto.

Otro tema que aquí se suscita, y que tampoco aparece clarificado en la normativa, es el de si para exigir del responsable subsidiario el pago del crédito tributario es o no preciso esperar a la declaración definitiva de insolvencia por fallecimiento del sujeto pasivo o de los responsables solidarios, o por imposibilidad de adquisición por éstos de nuevos bienes.

En opinión, que comparto, de Martín Queralt, Lozano Serrano, Casado Ollero y Tejerizo López⁴⁶ no parece lógico exigir tal rigor para acudir contra el responsable subsidiario, ya que ello diferiría indefinidamente el cobro del tributo. Así lo entiende asimismo Mazorra Manrique de Lara⁴⁷, quien señala que en los supuestos de que los sujetos pasivos o los responsables solidarios carezcan de patrimonio actual, la Administración acreedora ha de dirigir su acción contra el responsable subsidiario sin esperar a la formación de un posible patrimonio por parte de aquéllos declarados fallidos, porque en otro caso se podría diferir indefinidamente el cumplimiento de la obligación tributaria.

La alusión a la posible adopción de medidas cautelares, dentro del marco legalmente previsto, como señala el art. 37.5 de la L.G.T., mantiene el grado de indefinición del precepto tal y como éste aparecía redactado antes de la reforma operada en el mismo por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación parcial de la L.G.T., y ello aunque se ponga en relación el mismo con el art. 72 de la L.R.J.A.P.P.A.C.

En opinión, que asumo, del Consejo de Redacción de la Revista Tribuna Fiscal⁴⁸, no se entiende bien que tales medidas, entre las que se encuentran las contempladas en el art. 128 de la L.G.T., puedan adoptarse antes de la declaración de fallido del deudor principal, esto es, previamente a la declaración de respon-

⁴⁴ «Curso de Derecho Financiero y Tributario», ob. cit., pág. 325.

⁴⁵ «El responsable tributario», ob. cit., págs. 297 y 208.

⁴⁶ «Curso de Derecho Financiero y Tributario», ob. cit., pág. 325.

⁴⁷ «Los responsables tributarios», ob. cit., pág. 180.

⁴⁸ «La reforma de la Ley General Tributaria», *Tribuna Fiscal*, n.º 60, 1995, pág. 21.

sabilidad, a la que la ley otorga carácter constitutivo previo, al señalar que, a partir de la misma, se confieren al responsable «todos los derechos del deudor principal».

La problemática del retenedor a cuenta.

La legitimación de los retenedores para interponer reclamaciones económico-administrativas debería recogerse, aunque no se hace así, en los arts. 11 del T.A.P.E.A. y 30.1 del R.P.E.A.

Respecto a los retenedores conviene precisar que no son propiamente sujetos pasivos, no siendo posible subsumirlos en la figura del sustituto del contribuyente, ya que este último, según el art. 32 de la L.G.T., es el sujeto pasivo que, por imposición de la ley y en lugar de aquél, está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria, obligación ésta que aún no existe cuando se verifica el presupuesto de hecho que da nacimiento a la obligación de ingresar en el Tesoro las cantidades retenidas, por lo que difícilmente puede sostenerse, como bien han señalado Casado Ollero⁴⁹, y yo mismo en trabajos precedentes⁵⁰, que el retenedor sustituya a un contribuyente en el cumplimiento de las prestaciones de una obligación cuando tanto aquél como ésta son, todavía, inexistentes⁵¹.

Ello no obstante, citado sujeto, el retenedor, asume la posición de obligado tributario conforme es calificado por el art. 24.1.b) del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, de obligado al pago de las deudas tributarias como deudor principal (art. 10 del Reglamento General de Recaudación) y de solicitante de la devolución de las cantidades indebidamente retenidas e ingresadas en el Tesoro (art. 9.1 del Real

⁴⁹ «La colaboración con la Administración Tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco», *Hacienda Pública Española*, n.º 68, 1981, pág. 160.

⁵⁰ «La retención tributaria», *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Extremadura*, n.º 4, 1986, págs. 151 y ss., y en el libro *La revisión de los actos tributarios en vía administrativa*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1988, pág. 188.

⁵¹ En parecidos términos se han manifestado igualmente un nutrido y selecto elenco de autores, entre los que cabe citar Berliri, *Principi di Diritto Tributario*, Giuffrè, Milano, 1972, pág. 81; Bosello, *Il prelievo alla fonte nel sistema della imposizione diretta*, Cedam, Padova, 1972, pág. 219 y ss.; Sainz de Bujanda, *Lecciones de Derecho Financiero*, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1979, pág. 223; Soler Roch, «Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios, con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Civitas, R.E.D.F.*, n.º 25, 1980, págs. 32 y 33; Aparicio Pérez, «El retenedor: sujeto pasivo de la obligación tributaria», *Hacienda Pública Española*, n.º 77, 1982, págs. 225 y 227; Palao Taboada, *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, AA.VV., Ed. Civitas, Madrid, 1983, págs. 535 y 536; Eserverri Martínez, *Las actuaciones tributarias reclamadas en vía económico-administrativa*, Cuadernos Civitas, Madrid, 1983, pág. 651 y ss.; Lejeune Valcárcel, *La anticipación de ingresos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Edersa, Madrid, 1983, págs. 34 y ss.; Mir de la Fuente, *Las retenciones tributarias*, Instituto Estudios Fiscales, Madrid, 1984, págs. 195 y ss.; González Poveda, *Impuesto sobre Sociedades*, Ed. Pirámide, Madrid, 1988; pág. 68; Simón Acosta (*Cuestiones tributarias prácticas*, AA.VV., ob. cit., págs. 215 y ss., y García Novoa, *La devolución de ingresos tributarios indebidos*, Instituto Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 198.

Decreto 1.163/1990, de 21 de septiembre, regulador del procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, cuya vigencia ha sido refrendada por la disposición final 1.^a del Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, por el que se modifican determinados procedimientos tributarios), pudiendo ser asimismo sujeto infractor, según señala el art. 77.3.b) de la L.G.T., recientemente modificado por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la L.G.T., y estando también sujeto al deber de presentar a la Administración Tributaria relaciones de las cantidades satisfechas a otras personas en concepto de rendimientos del trabajo, del capital mobiliario y de actividades profesionales (art. 111.1.a de la L.G.T., que también ha recibido nueva redacción por la Ley 25/1995, de 20 de julio) razones todas ellas que avalan que el mismo está legitimado para la interposición de reclamaciones económico-administrativas, lo que encuentra su confirmación en lo dispuesto especialmente en el art. 118 del vigente R.P.E.A.

B) PERSONAS CUYOS INTERESES LEGÍTIMOS RESULTEN AFECTADOS POR EL ACTO ADMINISTRATIVO DE GESTIÓN

En segundo lugar pueden interponer reclamaciones económico-administrativas cualesquiera otras personas cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto administrativo de gestión, lo que representa una aplicación en el ámbito económico-administrativo de los requisitos de legitimación establecidos en el art. 31.1.a) de la L.R.J.A.P.P.A.C. al definir a los interesados, y en el art. 28.1.a) de la L.J.C.A., al exigir el interés directo para poder promover el recurso contencioso-administrativo.

La jurisprudencia ordinaria ha desarrollado en este tema una amplia labor hermenéutica para tratar de concretar el concepto de interés, y así ha precisado que basta para ostentar legitimación con que el éxito de la acción represente para el recurrente un beneficio material o jurídico, o, por el contrario, que la persistencia de la situación fáctica creada o que pudiera crear el acto combatido de la Administración le pudiera originar un perjuicio, señalándose en la misma, en todo caso, que no basta cualquier tipo de interés, sino que éste ha de ser personal y actual, no siendo suficiente el mero interés frente a la legalidad o frente a futuros o potenciales agravios supuestos.

Sobre esta noción de interés legítimo es conveniente la consulta, dada la extensión y profundidad jurídica de sus argumentaciones, de las Sentencias del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 1993 (Quincena Fiscal, núm. 3, 1994, págs. 31 y 32) y de 8 de abril de 1994 (Actualidad Tributaria, núm. 38, J-930 y ss.), en las que se ha señalado:

«Respecto al alcance interpretativo actual, después de la Constitución de 1978, del concepto de interés como presupuesto de la legitimación, la jurisprudencia de esta Sala del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional y la doctrina más moderna han dejado sentado que:

1. Por interés, que la normativa vigente califica bien de “legítimo, personal u directo” o bien, simplemente, de “directo” o de “legítimo, individual y colectivo” y que obviamente es un concepto más amplio que el de derecho subjetivo, debe reputarse toda situación jurídica individualizada, caracterizada, por un lado, por singularizar la esfera jurídica de una persona respecto de la generalidad de los ciudadanos o administrados en sus relaciones con la Administración Pública, y dotada, por otro, de consistencia y lógica jurídico-administrativas propias, independientes de su conexión o derivación con verdaderos derechos subjetivos.
2. Dicha situación, que, desde el punto de vista procedimental y procesal, supone una específica relación de la misma con el objeto de la petición o pretensión que se ejercita, se ha extendido, después de la Constitución, por el juego conjunto de los arts. 162.1.b) de la misma, 28.1.a) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, 23.a) y c) de la Ley de Procedimiento Administrativo, 156 del Reglamento General de Recaudación, 32.1.b) del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas y 31.1.a) y c) de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, a lo que, con más precisión, se titula “interés legítimo”, concepto que es mucho más amplio que el de interés personal y directo que utilizan algunos de dichos preceptos y que consiste en el que tienen aquellas personas que, por la situación objetiva en que se encuentran, por una circunstancia de carácter personal o por ser los destinatarios de una regulación sectorial, son titulares de un interés propio, distinto del de los demás ciudadanos o administrados y tendente a que los poderes públicos actúen de acuerdo con el ordenamiento jurídico cuando, con motivo de la persecución de sus propios fines generales, incidan en el ámbito de ese su interés propio, aunque la actuación de que se trate no les ocasione, en concreto, un beneficio o servicio inmediato.
3. El interés se reputa que existe siempre que pueda presumirse que la declaración jurídica pretendida habría de colocar al accionante en condiciones legales y naturales de conseguir un determinado beneficio material o jurídico o, incluso, de índole moral..., así como cuando la persistencia de la situación creada o que pudiera crear el acto administrativo ocasionara un perjuicio, con tal de que la repercusión del mismo no sea lejanamente derivada o indirecta sino resultado inmediato de la resolución dictada o que se dicte o llegue a dictarse⁵².
4. Ese interés legítimo, que abarca todo interés material o moral que pueda resultar beneficiado con la estimación de la pretensión ejercitada... puede prescindir, ya, de las notas de “personal y directo”, pues tanto la jurisprudencia del Tribunal Supremo como la del Tribunal Constitucional..., han declarado, al diferenciar el interés directo y el interés legítimo, que éste no sólo es superior y más amplio que aquél sino también que es, por sí, autosuficiente, en cuanto presu-

⁵² Idénticas afirmaciones se contienen igualmente en buen número de pronunciamientos jurisprudenciales, pudiéndose citar, a título de mero ejemplo, las Sentencias del Tribunal Supremo de 6 de mayo de 1977 (R.J. 1977/3.029), de 20 de diciembre de 1977 (R.J. 1977//4.981), de 28 de enero de 1978 (R.J. 1978/515), de 5 de febrero de 1979 (R.J. 1979/365), de 24 de enero de 1980 (R.J. 1980/60), de 7 de noviembre de 1980 (R.J. 1980/4.413), de 28 de mayo de 1982 (R.J. 1982/4.154), de 10 de mayo de 1983 (R.J. 1983/3.360), de 28 de septiembre de 1983 (R.J. 1983/5.864), de 18 de diciembre de 1984 (R.J. 1984/6.657), de 24 de mayo de 1985 (R.J. 1985/2.943), de 10 de diciembre de 1985 (R.J. 1985/6.528), de 15 de diciembre de 1986 (R.J. 1986/7.156) y de 20 de abril de 1987 (R.J. 1987/4.456).

pone que la resolución administrativa a dictar ha repercutido o puede repercutir, directa o indirectamente, pero de un modo efectivo y acreditado, es decir, no meramente hipotético, potencial y futuro, en la correspondiente esfera jurídica de quien se persona⁵³.

5. Es suficiente, por lo tanto, el interés legítimo, que no puede quedar limitado exclusivamente a las fases de amparo constitucional o del recurso contencioso-administrativo, ordinario o especial, sino que es aplicable también a la vía administrativa previa, que es presupuesto *sine qua non* de la jurisdiccional y, en su caso, de la constitucional, pues, de no aceptarse dicho criterio amplio y extensivo, la restrictiva interpretación de la legitimación en esa vía administrativa ante la que se recaba la inicial tutela general de las expectativas individuales haría inoperante e impediría la amplitud de la legitimación activa con la que el art. 24.1 de la Constitución ha configurado la defensa de las mismas tanto por medio del recurso de amparo constitucional como del recurso contencioso-administrativo en general».

El Tribunal Constitucional ha manifestado, por su parte, en su Sentencia 60/1982, de 11 de octubre (R.T.C. 1982/60), que el interés directo debe englobarse en la más amplia noción de interés legítimo —de ahí que el art. 30.1.b) del R.P.E.A. de 1996, ya no hable de interés legítimo y directo, sino tan sólo de interés legítimo—, precisión ésta sobre la que debe consultarse el trabajo de Lafuente Benachés⁵⁴, manteniendo idéntica doctrina en sus Sentencias 18/1983, de 14 de marzo (R. T.C. 1983/18) y 62/1983, de 11 de julio (R.T.C. 1983/62), y en sus Autos de 1 de noviembre de 1981, de 1 de julio de 1982 y de 27 de febrero de 1985, habiendo precisado igualmente que la expresión interés legítimo, aun cuando sea un concepto diferente y más amplio que el de interés directo, ha de entenderse referida a un interés en sentido propio, cualificado o específico, no siendo, pues, posible confundirlo con el interés genérico en la preservación de derechos abstractos (S.T.C. 257/1988, de 22 de diciembre, R.T.C. 1988/275), de todo lo cual se desprende, como bien ha afirmado Figueruelo Burrieza⁵⁵, que nuestro Tribunal Constitucional ha interpretado la expresión interés legítimo en un sentido congruente con el principio *pro actione* del art. 24.1 de la Constitución, hasta el punto

⁵³ Véanse también en este sentido, entre otras muchas, las Sentencias del Tribunal Supremo de 2 de mayo de 1963 (R.J. 1963/2.332), de 24 de noviembre de 1976 (R.J. 1976/4.999), de 23 de mayo de 1979 (R.J. 1979/1.856), de 7 de abril de 1980 (R.J. 1980/1.222), de 23 de abril de 1980 (R.J. 1980/1.323), de 29 de abril de 1980 (R.J. 1980/1.382), de 14 de enero de 1981 (R.J. 1981/47), de 25 de enero de 1982 (R.J. 1982/64), de 15 de febrero de 1982 (R.J. 1982/959), de 6 de octubre de 1982 (R.J. 1982/5.737), de 4 de febrero de 1983 (R.J. 1983/556), de 14 de febrero de 1983 (R.J. 1983/837), de 18 de junio de 1983 (R.J. 1983/3.336), de 19 de julio de 1983 (R.J. 1983/5.707), de 28 de noviembre de 1983 (R.J. 1983/5.864), de 23 de diciembre de 1983 (R.J. 1983/6.442), de 23 de marzo de 1984 (R.J. 1984/1.766), de 13 de abril de 1984 (R.J. 1984/2.247), de 9 de octubre de 1984 (R.J. 1984/4.919), de 18 de diciembre de 1984 (R.J. 1984/6.657), de 24 de mayo de 1988 (R.J. 1984/3.949) y de 6 de junio de 1988 (R.J. 1988/4.597), en todas las cuales se ha sostenido que no basta cualquier tipo de interés, sino que éste ha de ser actual, no siendo suficiente el mero interés frente a la legalidad o frente a futuros o potenciales agravios supuestos.

⁵⁴ «La legitimación para impugnar actos y disposiciones administrativos después de la Constitución», Civitas, R.E.D.A., n.º 42, 1984, págs. 440 y ss.

⁵⁵ «El derecho a la tutela judicial efectiva», Ed. Tecnos, Madrid, 1990, pág. 102.

que se puede afirmar que el único límite que la misma tiene viene constituido por la no admisión de la acción popular en defensa de la legalidad, salvo en los casos excepcionales en que así estuviese previsto, limitación ésta ya apuntada en la Sentencia del T.S. de 18 de diciembre de 1984 (R.J. 1984/6.657), en la que se mencionan en igual sentido otras Sentencias del T.S. anteriores, tales como las de 25 de octubre de 1962, 18 de junio de 1963, 22 de octubre de 1966, 4 de junio de 1980 y 2 de febrero de 1983; habiéndose manifestado en análogo sentido la más reciente Sentencia del T.S.J. de Andalucía (Granada) de 27 de junio de 1994 (Jurisprudencia Tributaria 1994/708), en la que se ha señalado, refiriéndose al interés directo, pero con consideraciones perfectamente extrapolables al interés legítimo, que:

«El interés directo no puede equipararse con el interés general de la acción popular, acción popular que como dice la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 1992, se caracteriza como una peculiar forma de legitimación activa que se atribuye a todos los ciudadanos, aun cuando no sean directos y exclusivos titulares de un derecho o un interés legítimo, para impetrar el restablecimiento del orden jurídico por los Tribunales. La acción popular significa, por tanto, el ejercicio pleno de una pretensión procesal que constituye en parte a quien la ejercita, atribuyéndole derechos sustantivos y obligaciones procesales que son normales en todo procedimiento o proceso. De esta manera, puede decirse que quien promueve una acción popular no está, salvo diferencias de matiz, en una posición distinta de quien ejercita una acción privada. Pero la acción popular está proscrita en nuestro ordenamiento jurídico, excepto en los casos de la acción penal, en materia de urbanismo y en el terreno de la responsabilidad contable. Y como en el caso de autos ésa es la verdadera acción que ejercita el recurrente (...) es evidente que carece de interés directo en el sentido examinado (...), por lo que ha de ser apreciada la causa de inadmisibilidad propuesta».

C) EL INTERVENTOR GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO O SUS DELEGADOS, EN LAS MATERIAS A QUE SE EXTIENDA LA FUNCIÓN FISCALIZADORA QUE LE CONFIERAN LAS DISPOSICIONES VIGENTES

Están asimismo legitimados, por último, el Interventor general de la Administración del Estado o sus delegados, en las materias a que se extienda la función fiscalizadora que le confieran las disposiciones vigentes.

Estamos en presencia, como ha apuntado Lozano Serrano⁵⁶, de una particularidad exclusiva del ámbito tributario, en cuya virtud se otorga a la Administración una facultad excepcional para combatir sus propios actos sin necesidad para ello de tener que acreditar los graves vicios invalidantes que legitiman la revisión de oficio, habiendo precisado la Resolución del T.E.A.C. de 29 de septiembre de 1987, que si se admite la legitimación en primera instancia no puede luego negarse en alzada.

⁵⁶ «Cuestiones tributarias prácticas», AA.VV., ob. cit., pág. 862.

Hay que reseñar asimismo, como han puesto de manifiesto Pérez Moreno y López Menudo⁵⁷, que la legitimación otorgada a dichos órganos es extensiva a toda la vía administrativa, sin distinción de fases ni solución de continuidad, no quedando excluida de esta regla, por ejemplo, el eventual recurso de reposición previo al económico-administrativo, ya que el art. 6º del Real Decreto de 7 de septiembre de 1979 que regula el mismo, y cuya vigencia ha sido refrendada por la disposición final 1.ª del Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, por el que se modifican determinados procedimientos tributarios, legitima a los mismos para interponer éste⁵⁸.

II. PROHIBICIONES DE RECURRIR EN VÍA ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA

Los supuestos de no legitimación para poder recurrir en la vía económico-administrativa se recogen en los arts. 167 de la L.G.T., 11.2 del T.A.P.E.A. y 30.2 del R.P.E.A., que señalan a estos fines a las siguientes personas:

- a) Los funcionarios, salvo en los casos en que inmediata y directamente se vulnere un derecho que en particular les esté reconocido.
- b) Los particulares cuando obren por delegación de la Administración o como agentes o mandatarios de ella.
- c) Los denunciantes.
- d) Los que asuman obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato.

Tras la modificación llevada a cabo en el art. 11 del T.A.P.E.A. por la Disposición adicional única de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación parcial de la L.G.T., a esos supuestos se ha venido a añadir uno nuevo: el de los organismos de la Administración central, periférica, institucional o corporativa del Estado, aun dotados de personalidad jurídica propia, que hubiesen dictado el acto reclamado, así como igualmente cualquier otra entidad por el mero hecho de ser destinataria de los fondos gestionados mediante tal acto.

A) FUNCIONARIOS

La exclusión de los funcionarios, con la salvedad apuntada, puede obtenerse de modo general a partir del mero requisito del interés legítimo y personal para interponer la reclamación, que no se dará normalmente en los mismos, como ha señalado Lozano Serrano⁵⁹.

⁵⁷ Véase su análisis del art. 166 de la L.G.T., en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, t. II. Ley General Tributaria, Ed. Edersa, Madrid, 1983, pág. 614.

⁵⁸ Véase el trabajo de García García, «La legitimación del Interventor en defensa de la legalidad en el procedimiento económico-administrativo», *Crónica Tributaria*, n.º 43, 1982, págs. 90 y ss.

⁵⁹ «Cuestiones tributarias prácticas», AA.VV., ob. cit., pág. 862.

Con todo, la redacción tendría que haber sido más técnica y clarificadora, debiéndose haber hablado de órganos y no de funcionarios, tal y como hace el art. 28.4 de la L.J.C.A., que implícitamente distingue la doble vinculación, orgánica y de servicio, de la relación funcionarial, al residenciar la no legitimación en el órgano, cuyo sustrato físico es el funcionario, rigiendo para éste, en cuanto persona física desgajada del órgano, las reglas generales sobre la legitimación material en el ámbito de la relación de servicios y en las demás relaciones en que el funcionario, como cualquier ciudadano, está sujeto a la supremacía general de la Administración, uno de cuyos objetos típicos es la materia tributaria⁶⁰.

En cualquier caso, esta no permisión a los funcionarios para reclamar encuentra su razón de ser, como ha escrito Turpín Vargas⁶¹, en el principio jerárquico, ya que si no existiese este freno quedaría permitida la discusión sobre el modo de actuar del superior por parte del inferior con el pretexto de un pretendido desajuste de las resoluciones de aquél con lo legalmente dispuesto, lo que propiciaría la existencia de un recurso objetivo no admitido de forma expresa en nuestro ordenamiento jurídico.

B) PARTICULARES CUANDO OBREN POR DELEGACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN O COMO AGENTES O MANDATARIOS DE ELLA

La justificación de la exclusión de la legitimación para los particulares, cuando obren por delegación de la Administración o como agentes o mandatarios de ella, es muy similar a la anteriormente expuesta para los funcionarios, ya que en definitiva estos agentes o mandatarios adoptan orgánicamente, respecto a la Administración, una posición similar a la de estos últimos, siendo el precepto copia casi literal de lo dispuesto por el art. 28.4.b) de la L.J.C.A.

C) DENUNCIANTES

Los denunciantes tampoco están legitimados, salvo en lo concerniente a su participación en las sanciones prevista ya en el Real Decreto de 30 de marzo de 1926, regulador de la denuncia pública, para interponer reclamaciones económico-administrativas, según señalan a estos efectos los arts. 167 de la L.G.T. y 11.2 del T.A.P.E.A.

Antes de la reforma del art. 103.2 de la L.G.T. operada en virtud de la Disposición Adicional 18.^a de la Ley 21/1986, de 23 de diciembre, de P.G.E. para 1987, este supuesto de falta de legitimación podía considerarse como una especificación

⁶⁰ Véanse al respecto el análisis de Pérez Moreno y López Menudo al art. 167 de la L.G.T., *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, t. II, Ley General Tributaria, ob. cit., pág. 619, y García Novoa («Reclamaciones económico-administrativas», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, AA.VV., vol. II, ob. cit., pág. 1.837).

⁶¹ «El procedimiento económico-administrativo. Tribunales y Jurados», Editorial Derecho Financiero, Madrid, 1968, 3.^a ed., págs. 257 y 258.

del recogido en los preceptos antes citados referido a los particulares cuando obren por delegación de la Administración o como agentes o mandatarios de la misma, toda vez que los denunciantes como tales, a tenor, entre otras, de las Sentencias del T.S. de 11 de marzo de 1931, 11 de abril de 1935, 14 de octubre de 1941 y 20 de mayo de 1946 tenían el carácter de agentes de la Administración y, por consiguiente, carecían de acción para recurrir contra las resoluciones de la misma, salvo en lo que se limitaba a discutir el importe de su participación en la multa impuesta al sujeto o a la entidad denunciada.

Sin embargo, tras la indicada reforma del art. 103.2 de la L.G.T., la denuncia dejó ya de iniciar el procedimiento de gestión tributaria –al contrario de lo que sucedía antes de dicha modificación, en la que la denuncia por sí misma provocaba la iniciación de oficio de tal procedimiento– sino que se independizó del mismo, al dar lugar a una actuación investigadora, que constituía el verdadero inicio del procedimiento, como bien señaló García Novoa⁶², y en la actualidad, tras la reforma del art. 103 de la L.G.T. llevada a cabo por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la L.G.T., ya ni siquiera eso, puesto que este precepto, en su actual redacción, omite cualquier referencia a la actuación investigadora, hablando genéricamente de «actuaciones» o de «actuación administrativa», lo cual es mucho más amplio, de tal suerte que si bien no está vedado en el momento presente que la denuncia pública pueda efectivamente originar una actuación investigadora, no es éste un efecto exclusivo como antes acaecía, sino que puede generar otros distintos y diferentes, como bien ha precisado Sánchez Galiana⁶³, quien señala en este sentido que destaca ante todo en esta reforma:

«... el hecho de que, en la nueva redacción del art. 103, deja de vincularse a la denuncia exclusivamente el posible inicio de la actuación investigadora de los órganos administrativos. Y ello no porque la denuncia pública no pueda originar dicha actuación investigadora, efecto que ciertamente permanece, pudiendo originar, indirectamente, el inicio de la gestión tributaria en el sentido expresado por el art. 101, sino porque la denuncia pública podría, en su caso, originar, tal y como ahora queda redactado el precepto, otro tipo de actuaciones administrativas, no concretadas por el mismo, pero lógicamente enmarcadas en las diversas potestades y facultades de que goza la Administración tributaria. Así, y como ejemplo, y así se deriva de la descripción que ahora se hace del objeto de la denuncia, ésta podría originar simplemente una actuación de comprobación de una serie de datos, hechos o circunstancias que ya están en poder de la Administración, que tendrán una transcendencia para la gestión de los tributos, y que posiblemente, en ausencia de la denuncia, dicha actuación de comprobación podría no haberse llevado a efecto con consecuencias acerca de la firmeza de las liquidaciones practicadas, así como de la pres-

⁶² «Reclamaciones económico-administrativas», *Comentarios a la ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, AA.VV., vol. II, ob. cit., pág. 1.839.

⁶³ «Artículo 103», en *La Reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1995, de 20 de julio*, AA.VV., ob. cit., pág. 246.

cripción de determinados derechos y acciones, en el sentido expresado en los arts. 64 y siguientes de la L.G.T.».

Todo esto conlleva, en definitiva, que el denunciante tiene que ser considerado un simple particular, un colaborador social voluntario en defensa del interés general, como ya fue denominado por López Martínez⁶⁴ –y lo de voluntario conviene recalcarlo, ya que la denuncia pública es independiente del deber de colaborar con la Administración tributaria conforme a los arts. 111 y 112 de la L.G.T., tal y como señalaba, y sigue haciéndolo, el art. 103.1 de la misma norma– y nunca un «agente administrativo», puesto que su actividad no provoca una actuación de oficio, pudiéndose afirmar lo propio respecto a lo dispuesto por el art. 29 del Reglamento General Inspección Tributos, del que se desprende que el denunciante es, en todo caso, un tercero que no puede provocar ni determinar la iniciación del procedimiento, ya que si éste, en su caso, se inicia es como consecuencia de actuaciones inspectoras, tal y como han escrito, entre otros autores, Perezagua Clamagirand⁶⁵ y Morillo Méndez⁶⁶.

En todo caso, al haberse suprimido en los citados arts. 103.2 de la L.G.T. y 29 del Reglamento General Inspección Tributos la referencia que antes se hacía en ellos al derecho del denunciante a una participación en la sanción –extremo éste destacado por diversos autores, como, por ejemplo, Vega Herrero⁶⁷, Banacloche Pérez⁶⁸, Guío Montero⁶⁹ y Sánchez Galiana⁷⁰– se ha dejado sin sentido el contenido de lo dispuesto al respecto en los arts. 167.c) de la L.G.T. y 11.2.c) del T.A.P.E.A., que deben por tanto entenderse suprimidos en la parte que hacen referencia a la participación del denunciante en las sanciones impuestas –en el caso de que lo denunciado fuese una infracción tributaria, puesto que debe tenerse presente que en la actualidad, tras la reforma del art. 103 de la L.G.T. como consecuencia de la Ley 25/1995, de 20 de julio, la denuncia puede ser no ya sólo de hechos o situaciones que puedan ser constitutivos de infracciones tributarias, sino de cualquier otra circunstancia que pueda tener trascendencia para la gestión de los tributos–, afirmación ésta que parece desprenderse claramente del Informe de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, «Utilización por la dependencia de Inspección de información suministrada por denuncia», de 27 de abril de 1989⁷¹, consecuencia de todo lo cual es la falta de legitimación del

⁶⁴ «Nueva regulación de la denuncia pública», *Impuestos*, t. I, 1988, pág. 57.

⁶⁵ «La denuncia pública tributaria en la nueva Ley de Presupuestos», *Impuestos*, t. I, 1987, pág. 39.

⁶⁶ «Deberes de colaboración en el procedimiento de la Inspección: la intervención obligatoria y los terceros», *Impuestos*, t. II, 1987, pág. 49.

⁶⁷ «La denuncia pública en el ámbito tributario», *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, vol. II, AA.VV., ob. cit., pág. 1.357.

⁶⁸ «El estatuto del delator», *Impuestos*, t. II, 1986.

⁶⁹ «Comentarios al Reglamento General de la Inspección de los Tributos», *Revista de Estudios Financieros*, n.º 45/46, 1986.

⁷⁰ «Artículo 103», en *La Reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1995, de 20 de julio*, AA.VV., ob. cit., pág. 250.

⁷¹ Aparece publicado en *Impuestos*, t. II, 1989, págs. 557 a 559.

denunciante, en cualquier caso, y a todos los efectos, para la interposición de reclamaciones económico-administrativas, extremo éste que se ha confirmado plenamente en el R.P.E.A. de 1996, cuyo art. 30.2.c) habla simplemente de denunciantes, sin ninguna especificación ulterior.

Este criterio no es compartido, sin embargo, por la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 1992 (Quincena Fiscal, núm. 9, 1993, págs. 33 y ss.), en la que se reconoció la falta de legitimación del denunciante, pero salvo en lo concerniente a su participación en las sanciones, por entender que la misma continuaba estando en vigor, afirmándose literalmente al respecto:

«Desde el momento que, en materia tributaria, el denunciante tiene una participación del 30% en las multas que se impongan, con arreglo a lo que dispone el artículo 88 de la Real Orden de 13 de julio de 1926, declarada en vigor por el actual Reglamento General de la Inspección de los Tributos, es lógico que negada su legitimación para la reclamación económico-administrativa, se le reconozca sólo en lo relativo a aquella participación "artículo 167.c) de la L.G.T.". De esta manera, el denunciante puede recurrir en vía económico-administrativa y, naturalmente, en el proceso contencioso-administrativo, contra la denegación de la participación en la multa o la asignación de un porcentaje distinto del reglamentario, pero no respecto a la cuantía de la multa en sí».

Véase también en similares términos, si bien ésta, como indica Cuadrado Rodríguez⁷², resolvía el recurso a la resolución de un Tribunal Económico-Administrativo Provincial dictada en relación a una reclamación interpuesta por el denunciante con anterioridad a la modificación introducida en el art. 103 de la L.G.T. por la Ley 21/1986, de 23 de diciembre, la Sentencia de la Audiencia Nacional de abril de 1993 (Quincena Fiscal, núm. 16, 1993, pág. 52), así como la más reciente Resolución del T.E.A.C. de 25 de enero de 1996 (Jurisprudencia Tributaria 1996/228), en la que, si bien se declara inadmisibile la reclamación del denunciante, ello se hace en base a que aún no se ha liquidado sanción alguna, dando, pues, a entender, que si tal liquidación existiese el denunciante si estaría legitimado para interponer reclamación económico-administrativa en el punto concreto referente a citada sanción, lo cual, por lo antes indicado, no me parece jurídicamente admisible.

D) LOS ORGANISMOS DE LA ADMINISTRACIÓN CENTRAL QUE HUBIESEN DICTADO EL ACTO RECLAMADO, Y CUALQUIER OTRA ENTIDAD QUE FUESE DESTINATARIA DE LOS FONDOS GESTIONADOS MEDIANTE TAL ACTO

La exclusión de legitimación para estos entes responde, al igual que las establecidas en las letras a) y b) del art. 11.2 del T.A.P.E.A., al principio general, establecido en el art. 28.4.º de la L.J.C.A., de que la propia Administración no

⁷² «Consideraciones sobre la denuncia en materia tributaria», *Quincena Fiscal*, n.º 3, 1994, pág. 10, nota 3.

puede recurrir sus propios actos, aun más justificada en este orden cuando ya pueden hacerlo los interventores.

Así lo indican Martín Queralt, Lozano Serrano, Casado Ollero y Tejerizo López⁷³, y así lo pone de relieve igualmente Arias Abellán⁷⁴, quien ha señalado sobre este añadido introducido por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación parcial de la L.G.T., que se ha ensanchado el ámbito de la no legitimación por relación no a las personas que actúan como Administración, sino por relación a esta última cuando dicte actos reclamables, añadiendo esta autora que este precepto incorporado al T.A.P.E.A., y ahora también al R.P.E.A. de 1996 (art. 28.2.d) excluye la legitimación a cualquiera Administración que dicte los actos reclamables en el procedimiento económico-administrativo y a las «entidades» jurídico-públicas que sean sus destinatarios si se trata de actos en los que se gestionen fondos que se destinan a tales entidades.

E) PERSONAS QUE ASUMAN OBLIGACIONES TRIBUTARIAS EN VIRTUD DE PACTO O CONTRATO

Tampoco se encuentran legitimados, por fin, los que asuman obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato, según lo dispuesto al efecto por los arts. 167.d) de la L.G.T., 11.2.d) del T.A.P.E.A. y 28.2.e) del R.P.E.A., en consonancia con lo señalado por el art. 36 de la L.G.T., que preceptúa que: «La posición del sujeto pasivo y los demás elementos de la obligación tributario no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares. Tales actos o convenios no surtirán efecto ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas», párrafo este último que, a título incidental, entiendo es incorrecto, ya que al igual que los pactos contra legem son nulos de pleno derecho, lo mismo podría sostenerse respecto a los aludidos en este art. 36 de la L.G.T.

Principales exponentes de esta concepción son Martín Queralt, Lozano Serrano, Casado Ollero y Tejerizo López⁷⁵, quienes afirman al respecto que siendo cierto, en efecto, que la autonomía de la voluntad puede amparar la transmisión de obligaciones y la asunción de deudas, no menos evidente es que al cobijo de este dogma se está vulnerando el designio constitucional en torno al reparto de la carga tributaria, siendo así que sólo es el legislador quien puede concretar susodicho reparto, y sin permitir que la voluntad de los particulares pueda alterar dicho designio, añadiendo más adelante que puesto que el art. 31.1 de la Constitución incorpora no sólo unos principios de justicia que vinculan al legislador, sino también una exigencia de resultados del sistema tributario, mal puede garantizarse su logro si se admite que los sujetos llamados por la ley a soportar el

⁷³ *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit., pág. 526.

⁷⁴ Véase su comentario de la Disposición Adicional Única de la Ley 25/1995, recogido en *La Reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1995*, de 20 de julio, AA.VV., ob. cit., págs. 395 y 396.

⁷⁵ *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit., págs. 311 y 312.

gravamen puedan sustraerse a este mandato mediante pactos y acuerdos con otros particulares⁷⁶.

En la jurisprudencia española no contamos todavía con afirmaciones tan rotundas –y tan exactas, por otra parte–, pero sí en la italiana, puesto que la Suprema Corte de Casación de este país, en su Sentencia de 5 de enero de 1985, núm. 5, *La Ragione, v. Enpaia*, afirmó con total claridad que el análisis del tema de las cláusulas de asunción de impuestos no se debía efectuar bajo dos prismas o dos perfiles distintos, el tributario y el civil, sino bajo un aspecto global, a la luz de la vigente legislación tributario y de su relación con el art. 53 de la Constitución –precepto prácticamente idéntico al art. 31 del texto constitucional español– para poder llegar a una decisión correcta.

Y partiendo de esta premisa metodológica meritada Sentencia continuó su razonamiento señalando que los pactos contractuales de asunción de la obligación de pagar el tributo eran contrarios al art. 53 de la Constitución, el cual establece un principio inmediatamente vinculante y con relevancia primaria en el ordenamiento constitucional: el deber de que todos contribuyan a los gastos públicos – que es un deber inderogable de solidaridad social en base al cual se realiza la integración del individuo en la comunidad nacional– de acuerdo con su verdadera y propia capacidad económica, lo que supone que el sacrificio económico derivado del pago, la reducción patrimonial subsiguiente al cumplimiento de la obligación, tiene que ser efectivamente, y de modo definitivo, soportado por el sujeto a cuya capacidad económica se refiera la obligación, y no por otros sujetos distintos, siendo esto último lo que ocurre cuando se pacta una cláusula de asunción impositiva.

De acuerdo con todo ello, concluyó esta Sentencia, debe considerarse inadmisibles un contrato o un pacto, aun sin eficacia en relación con la Administración, dirigido a transferir sobre otros la carga del propio deber de contribuir a los gastos públicos, pues ello sería tanto como sustraer la específica riqueza del auténtico obligado tributario al pago del tributo, traspasando esta obligación a otro sujeto que puede estar privado de capacidad económica o al que, en todo caso, se le estaría forzando a pagar por una carga tributario ajena, lo que choca frontalmente con el mandato dimanante del art. 53 de la Constitución.

Esta doctrina ya había sido igualmente mantenida en la precedente Sentencia de 6 de abril de 1983, también de la Corte de Casación italiana, en la que se había manifestado que violaba el principio de capacidad económica un sistema legisla-

⁷⁶ En parecidos términos se manifiesta, asimismo, Ibáñez García, «La traslación de la carga tributaria en el ordenamiento jurídico español», *Impuestos*, t. 1, 1990, págs. 921 y 922, quien ha escrito que el art. 31 de la Constitución es una norma imperativa o prohibitiva –ius cogens, Derecho necesario–, que prohíbe la traslación, mediante pacto contractual, de la carga impositiva en cuanto suponga, de facto, convertir en contribuyente a quien no deba, por la naturaleza de cada tributo, soportar la carga tributaria, autor que posteriormente ha vuelto a insistir sobre este extremo en otro trabajo ulterior, «La necesaria reforma del artículo 36 de la Ley General Tributaria», *Quincena Fiscal*, n.º 24, 1993, págs. 13 y ss.

tivo que consintiese mediante pactos privados que el contribuyente se sustrajese, descargando la carga fiscal en todo o en parte sobre otro sujeto diverso, al sacrificio patrimonial que la norma constitucional prevé e impone a los que disponen de riqueza, doctrina ésta favorablemente acogida por De Mita⁷⁷.

Retornando al tema de la falta de legitimación para interponer reclamaciones económico-administrativas de los que asuman obligaciones tributarios en virtud de pacto o contrato, la jurisprudencia, después de la promulgación de la L.G.T., ha venido reiteradamente afirmando la validez de la citada falta de legitimación de tales personas, siendo paradigmáticas de este extremo, entre otras, las Sentencias del T.S. de 22 de marzo de 1973 y de 26 de noviembre de 1979, indicándose en esta última lo siguiente:

«El reclamante ante el T.E.A.P. carecía de legitimación por la obligación tributaria por segregación de la parcela efectuada por la Inmobiliaria transmitente que sólo a ésta concierne, ya que la asunción por contrato de esta obligación por la adquirente no le legitima, según terminante norma del R.P.E.A. de 28 de noviembre de 1959, reiterada con rango legal por la L.G.T. de 28 de diciembre de 1963, en sus respectivos artículos 35.2.d) y 167.d), normas imperativas que al limitar la autonomía de las partes en cuanto a la legitimación activa en las indicadas reclamaciones, hacen intrascendente el pacto por el que persona distinta del sujeto pasivo tributario asuma la obligación, prohibición basada en el principio de indisponibilidad de la relación jurídico-tributaria, razones que obligan a apreciar la inadmisibilidad alegada»⁷⁸.

Parte de la doctrina se mostró, sin embargo, en desacuerdo con tales planteamientos, sobre todo a la vista de lo dispuesto por el art. 24.1 de la Constitución española, que declara que todas las personas tienen derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y Tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que en ningún caso pueda producirse indefensión –precepto éste sobre el que no parece razonable expresar ninguna duda sobre su aplicación a la actuación de los Tribunales Económico-Administrativos, tal y como han indicado, entre otros autores, Lozano Serrano⁷⁹, Tejerizo López⁸⁰, Martín Queralt⁸¹ y Chico de la Cámara⁸², así como por las Sentencias del T.S. de 13 de marzo de 1984 (R.J. 1984/1.421), de 20 de enero, 10 de marzo y 10 de abril de 1987 (R.J. 1987/204,

⁷⁷ *Fisco e Costituzione. Questioni risolte e questioni aperte, 1957-1983 I*, Ed. Giuffrè, Milano, 1984, págs. 927 a 929.

⁷⁸ El T.E.A.C. ha afirmado también lo mismo, buena muestra de lo cual la tenemos, por ejemplo, en su Resolución de 6 de marzo de 1991 (*Impuestos*, 1992, t. I, págs. 1170 y ss.), en la que, citando otras resoluciones del mismo órgano de 6 de junio y de 30 de junio de 1987, se afirma que carecen de legitimación para reclamar los que asuman obligaciones tributarias en virtud de pacto contrato.

⁷⁹ «La actividad inspectora y los principios constitucionales», *Impuestos*, t. I, 1990, pág. 229.

⁸⁰ «El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios», Civitas, *R.E.D.F.*, n.º 82, 1994, pág. 268.

⁸¹ «Prólogo» a la Ley General Tribunal, Ed. Tecnos, Madrid, 1994, pág. 19.

⁸² «Aplicaciones prácticas de los principios constitucionales tributarios», *Tribuna Fiscal*, n.º 40, 1994, pág. 53.

1.524 y 1.934, respectivamente) y de 25 de septiembre de 1987 (Impuestos, 1988, tomo I, pág. 272)⁸³, aunque hay que poner de relieve que existen numerosos pareceres jurisprudenciales de sentido contrario⁸⁴—, por entender, a mi juicio con total acierto, que el que contractualmente asume la obligación de pago de los impuestos de un tercero ostenta evidentemente un interés legítimo, produciéndose, además, una clara indefensión si no se le permitiese recurrir, ya que si esto no lo lleva a cabo ese tercero, que es el que está legitimado, la liquidación devendría firme, viéndose, por consiguiente, constreñido al abono de la misma el que asumió el pago en base a pacto o contrato, situación ésta que ha sido criticada con razón por Toledo Jáudenes⁸⁵, por Benítez de Lugo⁸⁶ y por González Seijo⁸⁷, quien ha escrito en este sentido que la exclusión legal debe revisarse a la luz del principio de tutela efectiva del art. 24 de la Constitución, si bien, añade, que a tenor de la dicción literal del art. 166.b) de la L.G.T., parece preciso una modificación normativa para que el que asuma una obligación tributario de otro por pacto pueda cuestionar la legalidad de dicha obligación frente a la Administración.

La jurisprudencia, afortunadamente, parece haber reaccionado positivamente en este punto, y así, en las Sentencias del T.S. de 13 de marzo de 1987 y de 1 de abril de 1987, ha reconocido abiertamente legitimación para interponer reclamación económico-administrativa a quien asume obligaciones tributarios en virtud de pacto o contrato, por entender que éste ostenta un verdadero interés legítimo tutelado por el art. 24.1 del texto constitucional, indicándose, por ejemplo, en la primera de ellas lo siguiente:

⁸³ Véase también sobre esta cuestión las Sentencias del T.C. 110/1984, de 26 de noviembre (R.T.C. 1984/110), 90/1985, de 22 de julio (R.T.C. 1985/90) y 76/1990, de 26 de abril (R.T.C. 1990/76), que han extendido también la protección de este derecho a la tutela judicial efectiva al ámbito económico-administrativo.

⁸⁴ Como, por ejemplo, las Sentencias del T.S. de 24 de junio de 1986 (*Repertorio de Jurisprudencia Tributaria*, Centro de Estudios Financieros, págs. 200 y 201), en donde se indicó que la actuación de los jueces y Tribunales es la única que debe entenderse incluida en el art. 24 del Texto constitucional, y de 27 de julio de 1990 (*Impuestos*, 1991, t. II, págs. 1224 y ss.); así como la Sentencia del T.S.J. de Canarias de 9 de julio de 1991 (*Actualidad Tributaria*, 1991, t. II, J-797 y ss.), en la que citando a la Sentencia del T.S. de 10 de octubre de 1990, se señaló que el derecho a la tutela judicial efectiva tiene su ámbito específico en lo concerniente a la actuación jurisdiccional de los Juzgados y Tribunales, entre los que no pueden encuadrarse los Tribunales Económico-Administrativos, a pesar del modo cuasi jurisdiccional que asumen en su actuación; y la Sentencia del T.S.J. de Galicia de 29 de julio de 1992 (*Jurisprudencia Tributaria*, 1992/162), en la que también se indicó que no puede invocarse la tutela judicial efectiva respecto de las Resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos por ser éstos ajenos al Poder Judicial.

⁸⁵ *Comentarios al Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo*, AA.VV., ob. cit., págs. 425 y 426.

⁸⁶ Véase su análisis del art. 32 del R.P.E.A. dentro del t. XV, vol. 2.º, de los *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, dedicado al Procedimiento económico-administrativo, Ed. Edersa, Madrid, 1990, pág. 233.

⁸⁷ «Revisión de actos tributarios en vía administrativa: diferencias con el procedimiento administrativo general», *Impuestos*, n.º 20, 1993, pág. 7.

«El concepto de legitimación, como presupuesto inexcusable del proceso, implica una relación unívoca entre el sujeto y el objeto de la pretensión (acto o disposición impugnados), de tal forma que su anulación produzca automáticamente un efecto positivo (beneficio) o negativo (perjuicio), actual o futuro, pero cierto, según se explica en nuestra sentencia de 18 de diciembre de 1974.

El soporte de la configuración expuesta es el «interés» que ha de ser protegible jurídicamente, “legítimo” según el artículo 24 de la Constitución, sin que haya de ser, en cambio, “directo” como se calificaba en el artículo 28.1.a) de la Ley reguladora de esta Jurisdicción. En tal supuesto se encuentra la Caja de Ahorros de Navarra, pues mediante un pacto permitido legalmente, lícito y válido, había asumido la obligación de pagar la mitad de los impuestos a cargo de la sociedad anónima «contribuyente». Esta subrogación voluntaria y parcial en la deuda tributaria le dota por sí misma de un interés suficiente para impugnar las liquidaciones correspondientes. El eventual éxito conlleva una reducción de las cantidades a pagar, efecto beneficioso más que razonable para justificar la actuación procesal con independencia de su posición tributaria»⁸⁸.

Esto ha sido objeto de muy favorable comentario por parte de Albiñana García-Quintana⁸⁹, por García Novoa⁹⁰ –quien en base a que en la Sentencia del T.C. 62/1983, de 11 de julio (R.T.C. 1983/62), se señaló que el interés legítimo es un interés protegido por el Derecho deduce de ello, con acierto, que no es necesario que el interés derive de una norma jurídica, sino que puede derivar también, perfectamente, de un contrato privado, concluyendo de ahí que por este motivo resulta criticable el art. 167.d) de la L.G.T.– y por mí mismo en un trabajo precedente⁹¹.

Ello en definitiva ha representado que la jurisprudencia haya vuelto a retomar sus planteamientos iniciales, ya que antes de la promulgación de la L.G.T. el Tribunal Supremo siempre se decantó por conceder legitimación a las personas de que se viene hablando, buena muestra de lo cual la tenemos en sus Sentencias de 23 de abril de 1955, de 8 de enero y 22 de mayo de 1957, y de 24 de junio de 1958, citadas por Toledo Jáudenes⁹², y lo propio ocurría en el T.E.A.C., de acuerdo con sus Resoluciones de 30 de septiembre de 1958, de 20 de enero de 1959 y de 3 de mayo de 1960, recogidas por Martínez Lafuente⁹³.

⁸⁸ Esta línea doctrinal y jurisprudencial parece afortunadamente que va consolidándose, buena muestra de lo cual son, por ejemplo, las Sentencias del T.S. de 19 de noviembre de 1993 (*Quincena Fiscal*, n.º 3, 1994, pág. 32), de 8 de abril de 1994 (*Actualidad Tributaria*, n.º 38, J-930 y ss.), así como la Sentencia de la Audiencia Nacional de 12 de julio de 1994 (*Quincena Fiscal*, n.º 16, págs. 27 y 28).

⁸⁹ «Los pactos privados en las obligaciones tributarias», *Revista Tapia*, año VIII, n.º 43, diciembre de 1988, pág. 11.

⁹⁰ *Reclamaciones económico-administrativas*, ob. cit., pág. 1833.

⁹¹ «Sobre la legitimación para recurrir en vía económico-administrativa de las personas que asumen obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato», *Actualidad Tributaria*, n.º 26, 1993, págs. 435 y ss.

⁹² *Comentarios al Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo*, AA.VV., ob. cit., pág. 425.

⁹³ *Derecho Tributario. Estudios sobre la jurisprudencia tributaria*, Ed. Civitas, Madrid, 1985, pág. 250.

III. COMPARECENCIA DE INTERESADOS

En el art. 31 del R.P.E.A. se recogen dos supuestos de comparecencia de interesados en una reclamación económico-administrativa.

Por una parte, se establece, en su apartado 1, la posibilidad de que en el procedimiento económico-administrativo ya iniciado puedan comparecer todos aquellos que sean titulares de derechos o que ostenten intereses legítimos y personales que pudiesen resultar afectados de manera directa por la resolución que en su día se dicte. Caso de comparecer los mismos, con ellos se entenderá la subsiguiente tramitación del procedimiento, sin que ésta pueda retroceder en ningún supuesto.

Y por otra, se señala, en el apartado 2 de este art. 31, que si durante la tramitación se advirtiese la existencia de algún titular de derechos o de intereses legítimos directamente afectados, que no hubiese comparecido en el procedimiento económico-administrativo, habrá que dar traslado al mismo de las actuaciones para que éste, en el plazo de quince días, alegue en su caso lo que considere pertinente en defensa de sus intereses.

IV. CAUSAHABIENTES DE LOS INTERESADOS

La jurisprudencia también ha precisado que están legitimados para interponer reclamaciones económico-administrativas los herederos que acrediten su condición de tales (Sentencia del T.S. de 8 de noviembre de 1968, R.J. 1968/4.813), y los legatarios en los legados de cosa propia del testador (Sentencia del T.S. de 20 de febrero de 1984, R.J. 1984/969), pronunciándose en análogo sentido los arts. 32 y 115 del R.P.E.A.

El caso previsto en este art. 32 que se acaba de citar, y que señala que cuando la legitimación de los interesados en el procedimiento derive de alguna relación jurídica transmisible, el causahabiente podrá suceder a su causante en cualquier estado de la tramitación del procedimiento económico-administrativo, es un supuesto de legitimación propia, aunque derivada, y no de sustitución, como bien apunta Arias Velasco⁹⁴, y ello porque el causahabiente de cualquier relación sucede a su causante y hace valer un derecho del que es sujeto en virtud de la sucesión, deduciendo, pues, una pretensión propia y no de su causante.

⁹⁴ *Procedimientos tributarios*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1990, pág. 365.