

I.1. DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

ACERCA DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA

Por el Dr. ISAAC MERINO JARA
*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
de la Universidad del País Vasco*

Resumen

Se exponen los aspectos sustanciales de la responsabilidad tributaria, tal como aparece configurada en la nueva Ley General Tributaria y se realiza un análisis individualizado de los distintos supuestos de responsabilidad solidaria y subsidiaria previstos en ella.

Abstract

The substantial aspects of the tributary responsibility are exposed, as it appears formed in the new General Tributaria Law and an analysis individualized of the different ones supposed from shared in common and subsidiary responsibility is made anticipated in it.

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. LOS RESPONSABLES SOLIDARIOS
- III. LOS RESPONSABLES SUBSIDIARIOS

1. INTRODUCCIÓN

La determinación de los responsables se regulará en todo caso por Ley, según dispone el art. 8, a) de la L.G.T.¹, pero esa Ley puede ser otra distinta de ella misma, de manera otras Leyes podrán establecer otros supuestos de responsabilidad solidaria y de responsabilidad subsidiaria distintos de los previstos en ella, según establecen, respectivamente, el art. 42.3 y el 43.2 de la L.G.T.

El art. 41.1 de la L.G.T. establece que la Ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades². El responsable tributario es un obligado tributario que se coloca junto a los sujetos pasivos (contribuyente y sustituto) e, igualmente, junto a los obligados a realizar pagos a cuenta, los obligados en las obligaciones entre particulares resultantes del tributo, los sucesores y los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no tengan la condición de sujetos pasivos. Los supuestos más habituales de responsabilidad se darán con respecto a los sujetos pasivos, la materializa-

¹ C. Checa González, «Los responsables tributarios», en la obra colectiva *La Reforma de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1996, págs. 134 y ss., considera que la designación de los responsables está cubierta por el principio de reserva de ley. En ese sentido, A. Menéndez Moreno y J. M. Tejerizo López, «Los obligados tributarios en el ordenamiento español: aspectos generales de su configuración», *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, I.E.F.-Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 135; M.ª D. Arias Abellán, «El régimen jurídico del responsable en la nueva Ley General Tributaria», *Civitas R.E.D.F.*, núm. 123, 2004, pág. 493; F. Escribano, «Notas sobre la regulación de la responsabilidad tributaria», *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, I.E.F.-Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 588; R. Falcón y Tella, «La Ley como fuente del ordenamiento tributario», *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma (homenaje a F. Sainz de Bujanda)*, I.E.F., Madrid, 1991, pág. 211; L. M.ª Cazorla Prieto, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Aranzadi, Pamplona, 2000, pág. 333; F. de la Hucha Celador, «Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho Tributario (I)», *C.R.E.D.F.*, núm. 94, 1997, págs. 180 y ss.; A. Navarro Egea, *El responsable tributario*, Iustel, Madrid, 2006, pág. 26. Esta tesis no es unánime, otros autores, entre ellos R. Calvo Ortega, «La responsabilidad tributaria subsidiaria», *H.P.E.*, núm. 10, 1971, pág. 137; E. Simón Acosta, «Obligados tributarios», en la obra colectiva *Cuestiones Tributarias prácticas*, La Ley, Madrid, 1990, pág. 220, y S. Mazorra Manrique de Lara, *Los responsables tributarios*, I.E.F., Madrid, 1994, págs. 23 y ss., sostienen que, desde el punto de vista constitucional, no existe ningún reparo para que la regulación de los responsables se lleve a cabo por normas de rango inferior a la ley, lo que si existe es un impedimento legal, puesto que se ha producido la «congelación de rango».

² La expresión «entidades» «viene a disipar cualquier duda en cuanto a la naturaleza jurídica del sujeto que puede colocarse en esa posición pasiva frente a la Administración tributaria, ya que será cualquier persona natural o «entidad», abarcando esta última expresión tanto a las personas jurídicas como a las personas jurídicas como a las entidades sin personalidad jurídica del art. 35.4 de la L.G.T.» (M. Navarro Egea, *El responsable tributario*, Iustel, Madrid, 2006, pág. 17).

ción concreta con respecto a los demás obligados no va a resultar tarea fácil³. La responsabilidad no alcanza a las prestaciones formales, se circunscribe a las prestaciones materiales⁴.

Aunque no se ha concretado expresamente, interpretamos que si son varios los obligados tributarios en los que concurre el presupuesto de hecho que autoriza para exigir la responsabilidad, la obligación que asume cada uno de ellos sería solidaria de conformidad con lo dispuesto en el art. 35.6 de la L.G.T. según la cual «la concurrencia de varios obligados tributarios (y los responsables lo son) en un mismo presupuesto de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones salvo que por Ley se disponga expresamente otra cosa».

La responsabilidad será subsidiaria, salvo que por precepto expreso se establezca lo contrario. No alcanzamos a ver un criterio rector en la configuración de los distintos supuestos de responsabilidad. Lo que si se aprecia es una ampliación tanto objetiva como subjetiva del ámbito esta figura. Tampoco apreciamos la existencia de un criterio cierto a la hora de configurar como subsidiarios o como solidarios los diferentes supuestos⁵. Por lo demás, los presupuestos de hecho de la responsabilidad tributaria son heterogéneos⁶, de forma que su tratamiento unitario apenas si da frutos⁷, y, por ello, estudiaremos individualizadamente cada una de las hipótesis de responsabilidad.

La responsabilidad se extiende, con carácter general, exclusivamente a la deuda tributaria, no obstante, en ciertas ocasiones, también alcanza a las sanciones⁸, para lo cual es preciso que así se establezca expresamente por Ley.

La responsabilidad, tanto si es solidaria como si es subsidiaria, alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario a los deudores principales. De todos los componentes de la deuda tributaria, serán exigibles, en su caso, en período voluntario, la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta

³ M.^a D. Arias Abellán, «El régimen jurídico del responsable en la nueva Ley General Tributaria», *Civitas. R.E.D.F.*, núm. 123, 2004, págs. 491-492 y también M. Navarro Egea, *El responsable tributario*, ob. cit., págs. 18-21.

⁴ Acerca de la no exigibilidad al responsable del cumplimiento de deberes formales, *vid.* C. Checa González, *Los responsables tributarios*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2003, págs. 43-44.

⁵ M. Navarro Egea, *El responsable tributario*, ob. cit., págs. 31-34.

⁶ M. Navarro Egea, *El responsable tributario*, ob. cit., pág. 22.

⁷ F. de la Hucha Celador, «Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho Tributario» (y II), *Civitas R.E.D.F.*, núm. 95, 1997, pág. 347.

⁸ Refiriéndose al art. 37.3 de la L.G.T. derogada, Escribano López asegura: «nos parece evidente que el responsable tributario no puede responder de las sanciones impuestas al sujeto pasivo o deudor principal. No parece que deba olvidarse, ni siquiera excepcionalmente, el principio constitucionalizado de personalidad de la sanción (art. 25.1 de la Constitución) de forma tal que sólo pueden exigirse sanciones a quienes resulten responsables de la infracción, en grado de dolo, culpa o mera negligencia. En suma, no podrán exigirse sanciones, ni podrá establecerse responsabilidad alguna, a quienes no hayan realizado el acto ilícito del que aquélla se deriva» («Notas sobre la futura regulación de la responsabilidad tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 13, 1995, pág. 9).

y los recargos exigibles legalmente sobre las bases o cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos. No existe unanimidad acerca de si la responsabilidad también se extiende a los intereses de demora y a los recargos exigidos por la presentación extemporánea, sin requerimiento previo, de declaraciones o autoliquidaciones. Con respecto a los intereses de demora, aunque existen razones de fondo para negar su exigibilidad⁹, pensamos que el derecho positivo vigente no establece ninguna excepción al respecto, y, por tanto si al deudor principal se le han exigido en período voluntario intereses de demora también habrán de exigírseles al responsable. Tampoco existe acuerdo sobre la exigencia o no de los recargos últimamente citados. En ese sentido hay que decir que el art. 27 de la L.G.T., dispone, en su apartado 1, que «los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria», y en su apartado segundo, que «si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa dentro de los tres, seis o 12 meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación e ingreso, el recargo será de cinco, 10 o 15% respectivamente», y «si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 20%». Por tanto, no existe continuidad entre el período voluntario y el período ejecutivo, pues se contempla una especie de período de prórroga del primero, siempre que el ingreso extemporáneo sea voluntario, o mejor, siempre

⁹ Vid. R. Calvo Ortega, «Obligados tributarios», *La nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Civitas, págs. 168-169; C. Checa González, «Notas sobre la nueva regulación de los responsables tributarios en el anteproyecto de la Ley General Tributaria», *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 5, 2003, pág. 32; S. Mazorra Manrique de Lara, *Los responsables tributarios, ob. cit.*, pág. 190; J. A. Sánchez Galiana, «Problemática de la sucesión en las deudas tributarias», *Impuestos*, T. II, 1985, pág. 394; J. M.^a Lago Montero, «El procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria: una crítica», *Impuestos*, n.º 22, 1995, págs. 52-53; J. Álvarez Martínez, *La responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas en la nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2004, págs. 174-175 y 186; C. Ruiz Hidalgo y J. Rodríguez Márquez, «La responsabilidad tributaria de los administradores de personas jurídicas», *El patrimonio familiar, profesional y empresarial. Sus protocolos*, T. VII, Bosch, Barcelona, 2005, pág. 722 y J. Galán Ruiz, *La responsabilidad tributaria*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2005, pág. 74. Concretamente, refiriéndose al art. 40 de la derogada L.G.T., la S.T.S.J. de Extremadura de 11 de marzo de 1998, manifiesta: «no se exige el recargo de apremio, lo cual es lógico, dado que los consejeros no son los causantes de su exacción, el mismo razonamiento debería servir para la no exigir los intereses de demora, dado que obedecen a un retraso en el cumplimiento que tampoco es imputable a los consejeros, sino a la propia sociedad, pero es cierto que, de momento, esa no es la voluntad del legislador». La S.T.S.J. de Asturias de 30 de septiembre de 2005 declaró en su fundamento noveno: «Finalmente alega la parte actora su disconformidad con la exigencia de intereses de demora desde el vencimiento del plazo voluntario establecido en la reglamentación de cada tributo y hasta el momento del vencimiento del pago voluntario que se deba dar al deudor subsidiario para el pago de la deuda de la que responde, a lo que ha de decirse que el responsable subsidiario se coloca junto al sujeto pasivo contribuyente y que siendo el precio del dinero del que el acreedor no ha podido disponer por no habersele entregado, o lo que es lo mismo, la cantidad exigible en compensación por el retraso en el pago de la deuda tributaria debida, los intereses de demora han de exigirse desde el último día de ingreso voluntario de pago de la obligación principal.

que no haya mediado requerimiento previo. La L.G.T. se encarga de fijar la base para el cálculo de dichos recargos al establecer que será el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas, lo cual significa que el recargo se girará, en el caso de que se produzcan ingresos parciales a través de autoliquidaciones, sobre tales importes y no sobre el importe total, y en el caso de liquidaciones administrativas resultantes de la presentación de declaraciones extemporáneas sobre el importe de lo declarado voluntariamente por el obligado tributario.

Mientras las deudas autoliquidables deben pagarse dentro del mismo plazo que se establece para su declaración, no ocurre así en el caso de deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la administración, pues en este supuesto, existe un plazo para declarar y otro para ingresar la deuda liquidada. Y por eso se establece: de un lado, refiriéndose a las deudas autoliquidables, que los intereses de demora, cuando proceda su abono, se calcularán desde el término del plazo voluntario establecido para la presentación e ingreso, es decir, no se establece ningún período de carencia pues se exigirán desde el término del plazo indicado hasta que la presentación e ingreso tenga lugar; y de otro, que en las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo no se exigirán intereses de demora por el tiempo transcurrido desde la presentación de la declaración hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario correspondiente a la liquidación que se practique, sin perjuicio de los recargos e intereses que corresponda exigir por la presentación extemporánea.

«No va a ser frecuente en la práctica que estos recargos se pongan en relación con la figura del responsable puesto que, como acabamos de ver, se exigen en los casos de ingreso espontáneo fuera de plazo, por tanto, si ha habido ingreso, se extingue la obligación del responsable por su carácter accesorio respecto de la deuda principal»¹⁰. No obstante, como está admitida la posibilidad de que no se realice el ingreso (total o parcialmente) junto con la autoliquidación, si se puede exigir dicho recargo al responsable¹¹. Y además está el caso de las deu-

¹⁰ M. Guerra Reguera, «Consideraciones en torno al art. 38 de la Ley General Tributaria», *Tribuna Fiscal*, núm. 105, 1999, pág. 51. *Vid.* también sobre esta cuestión C. Palao Taboada, «Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (III)», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 158, 1996, pág. 8; F. de la Hucha Celador, «Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad...», *ob. cit.*, pág. 333; J. M.^a Lago Montero, «El procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria: una crítica», *Impuestos*, T. II, 1995, págs. 670 y ss. y C. Ruiz Hidalgo, «Algunas notas sobre la responsabilidad tributaria en las actuaciones que dilatan o dificultan el embargo o la ejecución de los bienes del obligado tributario», *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Lex Nova, Valladolid, 2005, pág. 507.

¹¹ *Vid.* J. Sánchez Galiana, «Problemática de la sucesión en las deudas tributarias por transmisión de negocios», *ob. cit.*, pág. 394; R. Huesca Boadilla, «La responsabilidad por sucesión en la actividad empresarial como garantía del crédito tributario: recapitulación», *La asistencia jurídica al Estado e Instituciones Públicas. Homenaje a José Antonio Piqueras Bautista*, Aranzadi-Ibercaja, Pamplona, 1999, pág. 592 y J. A. Rozas Valdés, «Sucesiones y responsables en el Proyecto de la Ley General Tributaria», *G.F.*, núm. 226, 2003, pág. 29.

das liquidadas por la administración¹², tras la presentación de una declaración extemporánea.

Cuando haya transcurrido el plazo voluntario de pago que se conceda al responsable (tanto al solidario como al subsidiario) sin realizar el ingreso, se iniciará el período ejecutivo y se exigirán los recargos e intereses que procedan. Ello confirma que la responsabilidad no alcanza a la deuda tributaria exigida en período ejecutivo a los deudores principales, y, por ello la responsabilidad no se extiende a los recargos ejecutivos exigidos al deudor principal. Si los deudores principales no pagan en período voluntario ni en período ejecutivo, se abre un período voluntario de pago para los responsables, y solo si estos no pagan en ese plazo se le exigirán los recargos e intereses que procedan por el incumplimiento de su propia obligación de pago.

El art. 41.6 de la L.G.T. establece que los responsables (tanto los solidarios como los subsidiarios) tienen derecho de reembolso frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación civil. El reembolso para los responsables subsidiarios es prácticamente imposible. Supone un avance el hecho de que se contemple expresamente la posibilidad de reembolso frente al deudor principal, pero es un avance limitado habida cuenta que lo único que hace la L.G.T. es remitirse a la legislación civil¹³, y siguen sin incluirse entre las actuaciones de particulares susceptibles de someterse a la vía económico-administrativa las relaciones entre el deudor principal y los responsables. Expresamente, el reembolso se prevé solo para los responsables frente a los deudores principales, no se prevé nada para cuando siendo varios los responsables solo uno de ellos haga frente a la deuda. No puede olvidarse que la administración tributaria puede dirigirse indistintamente contra cualquiera de los responsables solidarios o subsidiarios o contra todos ellos al mismo tiempo para exigirles el importe total de la deuda. Estimamos que el derecho de reembolso debe existir tanto frente a los deudores principales como frente a los restantes responsables¹⁴. El reembolso no es un derecho limitado a cierto tipo de responsabilidad, al contrario, es un derecho de aplicación general y, por tanto, ejercitable tanto cuando se responda por actos lícitos como cuando se responda por actos ilícitos.

¹² En este sentido señala C. Ruiz de Velasco Punín: «Supongamos que se trata de una deuda objeto de liquidación por la Administración. Parece que del art. 27.2 *in fine* se desprende la necesidad de que tras la presentación extemporánea de la declaración, la Administración dicte una liquidación, concediendo el plazo de pago en período voluntario, y en la que se exigirán los correspondientes recargos e intereses. Luego no cabe duda de que éstos son componentes de la deuda exigida en período voluntario» («Alcance de la responsabilidad del adquirente de explotaciones económicas, *Nueva Fiscalidad*, núm. 10, 2005, pág. 108).

¹³ El desinterés del legislador por las relaciones posteriores entre responsable y deudor principal es evidente, *vid.* S. Mazorra Manrique de Lara, *Los responsables tributarios*, *ob. cit.*, págs. 167 y ss. y también A. Navarro Faure, «Los supuestos de responsabilidad tributaria solidaria en el ordenamiento tributario español» (II), *R.D.F.H.P.*, núm. 227, 1993, págs. 867-869.

¹⁴ *Vid.* M. Navarro Egea, *El responsable tributario*, *ob. cit.*, págs. 75-76.

II. RESPONSABLES SOLIDARIOS¹⁵

1. *Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:*
 - a) *Las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria.*

Este es un supuesto de responsabilidad por la realización de un ilícito. Es preciso que el deudor principal haya cometido una infracción tributaria, cualquiera que sea ésta, criterio que confirma el art. 182.1 de la L.G.T. al disponer que «responderán solidariamente del pago de las sanciones tributarias, derivadas o no de una deuda tributaria, las personas o entidades que se encuentren en los supuestos de los párrafos a) y c) del art. 42 de esta Ley, en los términos establecidos en dicho artículo»¹⁶. En este supuesto, pues, los responsables también responden de las sanciones cometidas por el deudor principal¹⁷. La expresión «activamente» no se contenía en su antecedente, y ello puede dar a entender que con esa modificación se ha querido ceñir el supuesto a las conductas de carácter doloso del responsable, y, en ese caso, quedarían fuera las conductas negligentes. Estimamos que no es así, como tampoco lo es que el supuesto solo quede reservado para las conductas activas, dejando fuera las omisivas¹⁸. La responsabilidad será exigible a personas o entidades que no necesariamente sean administradores, socios, agentes o empleados de la entidad, podrá exigirse incluso a terceros, porque ni siquiera se requiere que se trate de sujetos integrados o jurídicamente relacionados con la persona jurídico infractora¹⁹.

¹⁵ Los supuestos de responsabilidad solidaria de las Comunidades Autónomas y de las Corporaciones Locales, previstos en la Disposición Adicional Séptima no son objeto de estudio en este trabajo.

¹⁶ *Vid.*, no obstante, las matizaciones realizadas por M. Navarro Egea, *El responsable tributario*, *ob. cit.*, págs. 82-83.

¹⁷ «En este caso, en que la responsabilidad surge con ocasión de la participación en la comisión de un ilícito, lo más adecuado sería que a cada sujeto se le impusiera una sanción acorde con su aportación personal a la realización del tipo infractor, pues aplicar a esas situaciones el régimen de la responsabilidad tributaria, aparte de no resultar satisfactorio desde el punto de vista del principio de personalidad de la sanción, lleva a la paradoja de que, si el declarado responsable paga, el deudor principal queda liberado y, por tanto, su conducta no recibe sanción alguna, no obstante lo cual, en caso de que el responsable ejercite con éxito la acción de regreso contra aquél entonces será la conducta ilícita del responsable la que quedará impune» (S. Anibarro Pérez-B. Sesma Sánchez, *Infracciones y sanciones tributarias*, Lex Nova, Valladolid, 2005, pág. 83).

¹⁸ En contra A. Blázquez Lidoy, «Obligados tributarios», en la obra colectiva *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria* (C. Palao Taboada [coord.]), C.E.F., Madrid, 2004, pág. 140 y C. Ruiz Hidalgo y J. Rodríguez Márquez, «La responsabilidad tributaria de los administradores de personas jurídicas», *ob. cit.*, pág. 715. En el sentido del texto A. Zabala Rodríguez-fornos, en la obra colectiva, *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*, pág. 306.

¹⁹ A. Zabala Rodríguez-Fornos, en la obra colectiva, *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*, coordinada por R. Huesca Boadilla, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2004, pág. 326. Por ello, *a priori*, también pueden ser declarados responsables solidarios profesionales independientes que realicen funciones de asesoramiento.

- b) *Sin perjuicio de lo dispuesto en la letra a) anterior, los partícipes o cotitulares de las entidades carentes de personalidad en proporción a sus respectivas participaciones²⁰ con respecto a las obligaciones tributarias materiales de dichas entidades.*

Por consiguiente «la posición de los miembros o partícipes en las entidades sin personalidad del artículo 54.4 de al L.G.T. se devolverá en un régimen de solidaridad o de responsabilidad solidaria en función de que se reconozca o la condición de deudor de a aquéllas y, en consecuencia, puedan ser o no titulares de obligaciones tributarias materiales. En efecto, la falta de personalidad jurídica de la entidad conducirá a una situación de concurrencia de deudores, que quedarán solidariamente obligados frente a la Administración al cumplimiento de la totalidad de las prestaciones con arreglo al art. 35.6 de la L.G.T. Por el contrario, cuando la norma legal atribuya a la entidad la condición de obligado tributario, la situación de impago por parte de ésta será la que determine la derivación de responsabilidad a sus miembros o partícipes de acuerdo con lo dispuesto en el art. 42.1.b) de la L.G.T.»²¹. La solidaridad «se predica de los distintos partícipes o cotitulares con el ente sin personalidad, pero no entre sí, y ello en la medida en que la responsabilidad que les resulta exigible lo es en proporción a sus respectivas participaciones, no pudiéndose extender (cual resultaría en el supuesto de encontrarnos con una solidaridad estrictamente civil –arts. 1.137 y 1.114 del Código civil–) más allá de ese límite»²². La Ley General Tributaria aclara que esa responsabilidad es «con respecto a las obligaciones tributarias materiales de dichas entidades». No existe, pues, duda de que la responsabilidad no se extiende ni a las sanciones ni a las obligaciones tributarias formales.

- c) *Las personas o entidades que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio. La responsabilidad también se extenderá a las obligaciones derivadas de la falta de ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta practicadas o que se hubieran debido practicar.*

²⁰ Por ello, J. Martín Queralt, C. Lozano Serrano, J. M. Tejerizo López y G. Casado Ollero, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 15.ª ed., Tecnos, Madrid, 2004, pág. 277 califican este supuesto como de «solidaridad impropia».

²¹ M. Navarro Egea, *El responsable tributario*, ob. cit., pág. 85.

²² Vid. M. Garrido Mora, «Los responsables tributarios», ob. cit., págs. 297-298. «El efecto producido con esta limitación no contribuye a fortalecer la posición de privilegio de la Administración para el cobro efectivo de las deudas tributarias, sino que a todas luces su aplicación resulta ventajosa para los copartícipes, puesto que no será necesario restablecer el equilibrio *ad intra* mediante la pertinente acción de repetición del pagó la totalidad de la deuda frente a los restantes copartícipes. La norma consigue un resultado no buscado, haciendo que desaparezcan algunos de los inconvenientes inherentes a las situaciones de solidaridad» (M. Navarro Egea, *El responsable tributario*, ob. cit., pág. 87). Como quiera que en este caso la responsabilidad interna es mancomunada, a efectos de interrupción del plazo de prescripción, cualquier actuación administrativa realizada con uno de los partícipes de la entidad provocará la interrupción del plazo de prescripción exclusivamente respecto del sujeto afectado, J. L. Bosch Cholbi, «Análisis crítico de los supuestos de responsabilidad tributaria solidaria en la L.G.T. 58/2003», *Tribuna Fiscal*, núm. 174, 2005, pág. 20.

Nos parece más correcta, desde el punto de vista sistemático, la actual regulación de esta cuestión, pues, como se sabe, el art. 72 de la derogada L.G.T., que es su antecedente, estaba incluido en la sección de la L.G.T. relativa a las garantías. A pesar de su aparente extensión, el término «sucedan» no debe equipararse a sucesión en sentido técnico-jurídico, más bien, la expresión «sucedan por cualquier concepto» debe asimilarse a adquieran por cualquier concepto, siempre que sea *inter vivos* y a título particular²³. Para cerrar vías de fraude, se incluye dentro del supuesto tanto la sucesión por cualquier concepto en la titularidad como la sucesión en el ejercicio²⁴. La prueba corresponde a la administración y en el segundo caso es más difícil conseguirla.

La utilización de la expresión obligaciones tributarias es equívoca, pues, obligaciones tributarias son también las formales. No pensamos, sin embargo, que la voluntad de la Ley sea extender la responsabilidad, en este supuesto concreto, a esas últimas prestaciones tributarias. Es clara, sin embargo, la voluntad de extender la responsabilidad a las sanciones impuestas o que puedan imponerse, cuando no se haya solicitado el certificado aludido²⁵. Tal como está redactado el supuesto podemos afirmar: primero, que no es preciso que las obligaciones (y, en su caso, las sanciones) hayan sido liquidadas al tiempo de la sucesión; segundo, que el segundo y sucesivos titulares no responderán de las deudas del primer responsable, puesto que un responsable no responde de las deudas y, en su caso, sanciones, de otro responsable, sino de las deudas y sanciones de los deudores principales especificados en el art. 35.2 de la L.G.T., relación en la que no se encuentran los propios responsables; tercero, que la responsabilidad no se extiende a todas las deudas y sanciones del anterior titular sino única y exclusivamente a las derivadas de su ejercicio, por ejemplo, el I.A.E. y el I.V.A.²⁶

²³ Vid. M. Arribas León, *Sucesión de empresas y responsabilidad tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2004, pág. 133.

²⁴ La apelación tanto a la titularidad como al ejercicio, zanja, por lo demás, controversias pasadas, vid. L. Ruibal Pereira, *La sucesión en Derecho Tributario. Especial referencia a la sucesión de empresa*, Lex Nova, Valladolid, 1997, págs. 293 y ss.

²⁵ El hecho de que se trate de un supuesto de responsabilidad por acto lícito «convierte esta excepción a la regla de intransmisibilidad de las sanciones en especialmente criticable, dado que en este caso el declarado responsable no ha tenido *a priori* nada que ver con el incumplimiento del deudor principal. No obstante, el legislador parece presumir que en toda transmisión de empresa con deudas, responsabilidades o sanciones pendientes, el transmitente actúa en connivencia con el adquirente para alcanzar un fin defraudatorio», sin que esté prevista la posibilidad de acreditar la ausencia de culpabilidad, lo cual es especialmente grave, y más lo es, si cabe, que, «dado que la ley no ha establecido que la responsabilidad quede limitada hasta el importe de la empresa que se transmite, nada impide el que se pueda llegar a la situación de que ni siquiera los bienes adquiridos sean suficientes para hacer frente a las sanciones del anterior titular, de modo que el adquirente deba responder con su propio patrimonio» (S. Anibarro Pérez-B. Sesma Sánchez, *Infracciones y sanciones tributarias...*, *ob. cit.*, pág. 85).

²⁶ Vid. sobre esta cuestión M. Arribas León, *Sucesión de empresas y responsabilidad tributaria*, *ob. cit.*, págs. 225-235 y también S. Mauricio Subirana, «La responsabilidad por adquisición de explotaciones económicas en la nueva Ley General Tributaria», *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Lex Nova, Valladolid, 2005, págs. 453 y ss.

Ahora bien, el art. 42,c) de la L.G.T. también establece que «cuando resulte de aplicación lo previsto en el apartado 2 del art. 175 de esta Ley, la responsabilidad establecida en este párrafo se limitará de acuerdo con lo dispuesto en dicho artículo. Cuando no se haya solicitado dicho certificado, la responsabilidad alcanza también a las sanciones impuestas o que puedan imponerse». Y, es que, en efecto, se ha previsto un procedimiento para que, quienes pretendan adquirir la titularidad de explotaciones y actividades económicas, puedan limitar la responsabilidad a la que nos venimos refiriendo mediante el procedimiento regulado en el apartado 2 del art. 175 de la L.G.T., que establece que «el que pretenda adquirir la titularidad de explotaciones y actividades económicas y al objeto de limitar la responsabilidad solidaria contemplada en el párrafo c) del apartado 1 del art. 42 de esta Ley, tendrá derecho, previa la conformidad del titular actual a solicitar de la Administración certificación detallada de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias derivadas de su ejercicio. La Administración tributaria deberá expedir dicha certificación en el plazo de tres meses desde la solicitud. En tal caso quedará la responsabilidad del adquirente limitada a las deudas, sanciones y responsabilidades contenidas en la misma. Si la certificación se expidiera sin mencionar deudas, sanciones o responsabilidades o no se facilitara en el plazo señalado, el solicitante quedará exento de la responsabilidad a la que se refiere dicho artículo»²⁷. El requisito de que la certificación de deudas debe solicitarse con consentimiento del titular actual de la empresa, «es decir, del transmitente de la misma, es una muestra más del hecho de que la norma está pensada para el supuesto normal de adquisiciones de empresas que son las adquisiciones inter vivos en las que el titular anterior no desaparece del mundo jurídico, porque no se extingue su personalidad»²⁸.

No producirán efecto las certificaciones, cualquiera que sea su contenido, si la fecha de la presentación de la solicitud para su expedición resultase posterior a la de adquisición de la explotación o actividad económica de que se trate, establece el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, en el apartado 2 de su art. 125, que, además, establece, en los apartados 3 y 4, respectivamente, que «la exención de responsabilidad, derivada de estas certificaciones, surtirá efectos únicamente respecto de las deudas tributarias para cuya liquidación sea competente la Administración de la que se solicita la certificación»²⁹, y que «cuando no se haya solicitado la certificación, la

²⁷ Existe una cierta contradicción entre el art. 42.1.c) y el 175.2 de la L.G.T., *vid.* A. Zabala Rodríguez-Fornos, en la obra colectiva, *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*, *ob. cit.*, pág. 312 y también L. Ruibal Pereira, «La nueva regulación de la sucesión en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas como supuesto de responsabilidad tributaria», *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Lex Nova, Valladolid, 2005, págs. 485-486.

²⁸ L. Ruibal Pereira, «La nueva regulación de la sucesión en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas como supuesto de responsabilidad tributaria», *ob. cit.*, pág. 491.

²⁹ Como señala M. González Sánchez, el conocimiento acerca de cuál es la Administración competente no resulta siempre fácil para el particular, y, por ello debería existir una comunicación entre administraciones a que impidiese que la actuación del sujeto, presentada la solicitud, no pro-

responsabilidad alcanzará a las deudas y responsabilidades liquidadas o pendientes de la liquidación y a las sanciones impuestas o que puedan imponerse».

El art. 125.1 del citado Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, establece que «las certificaciones a las que se refiere el art. 175.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, deberán contener el nombre y apellidos o razón social o denominación competa del obligado tributario titular de la explotación o actividad económica y una relación detallada de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias derivadas de su ejercicio, con indicación de la cuantía de cada una de ellas. En esta certificación no podrán incluirse referencias a obligaciones tributarias o sanciones que no estén liquidadas en el momento de la expedición de la certificación».

La hipótesis de responsabilidad solidaria que estamos analizando no será aplicable en los siguientes supuestos:

a) *En la adquisición de elementos aislados*

La regla general es que la transmisión de elementos aislados no dé lugar a la derivación de responsabilidad, regla que quiebra cuando dichas adquisiciones, realizadas por una o varias personas o entidades, permitan la continuación de la explotación o actividad³⁰.

b) *En la sucesión por causa de muerte, que se regirá por lo establecido en el art. 39 de esta Ley.*

Por tanto, este supuesto no se aplica a las transmisiones *mortis causa* a título universal (herencia) y tampoco a las transmisiones *mortis causa* a título particular (legado), puesto que en estos casos rige la normativa específica prevista para los sucesores de personas físicas.

Aunque no se prevé, expresamente, un supuesto de exclusión similar para la sucesión de las personas jurídicas y entes sin personalidad jurídica, de lo dispuesto en el art. 40 de la propia L.G.T. se deduce que es así, y, por tanto, que dicha transmisión universal *inter vivos* también queda fuera de este supuesto.

c) *En la adquisición de explotaciones o actividades económicas pertenecientes a un deudor concursado cuando la adquisición tenga lugar en un procedimiento concursal.*

dujese efectos, *La sucesión en la deuda tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1993, pág. 133. En similares términos F. Álvarez Arroyo, «Análisis jurisprudencial de la responsabilidad tributaria por sucesión en la actividad económica», *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 1/2002, pág. 1908.

³⁰ Naturalmente es a la administración a quien le corresponde probar que aunque se transmite un elemento aislado, este es tan esencial que permite continuar la explotación o actividad, *vid.* C. Lozano Serrano, *Responsabilidad del adquirente de empresa por deudas tributarias anteriores a la transmisión*, Aranzadi, Pamplona, págs. 32 y ss.

En este caso, se aplicará la Ley 22/2003, de 9 de julio, concursal. Con ello se pretende facilitar la continuación de la empresa³¹.

2. *También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente*³², *hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria*³³, *las siguientes personas o entidades:*
- a) *Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria*³⁴.

«La dicción del precepto permite entender que los actos deben ser tendentes a la ocultación o transmisión sin necesidad de que consumen un resultado; y, por «actuación administrativa» no parece que haya de entenderse un acto administrativo determinado sino las acciones de la Administración sobre bienes y derechos del deudor susceptibles de traba o ejecución forzosa»³⁵. El ámbito de la potestad de autotutela administrativa que en este supuesto se consagra «si bien la habilita para, en base (y con la evidente carga probatoria que le corresponde) a los negocios jurídicos anómalos, declarar la responsabilidad tributaria de un tercero, sin embargo, ello no podrá alcanzar a realizar pronunciamientos relativos a la validez o eficacia de los negocios jurídicos celebrados por cuanto la competencia para ello corresponde exclusivamente a los órganos jurisdiccionales integrantes del orden jurisdiccional civil»³⁶.

- b) *Las que, por culpa o negligencia incumplan las órdenes de embargo.*

³¹ Vid. L. Ruibal Pereira, «La nueva regulación de la sucesión en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas como supuesto de responsabilidad tributaria», *ob. cit.*, pág. 478.

³² No se mencionan las sanciones, por lo que debe concluirse que la responsabilidad no se extiende a ellas. A. Zabala Rodríguez-Fornos, en la obra colectiva, *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*, *ob. cit.*, págs. 312 y 316 considera que por deudas tributarias pendientes ha de entenderse la deuda líquida providenciada de apremio, «lo que evidentemente es más lógico y responde al contexto jurídico de la norma»; C. Arranz de Andrés, «La prescripción de la obligación del responsable», *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Lex Nova, Valladolid, 2005, págs. 545-546, interpreta que «se ha querido dotar a la Administración de los medios necesarios para lograr la satisfacción de la deuda sin tener que esperar, caso de que dichos supuestos se hubieran producido antes, a la finalización del período voluntario de pago concedido al deudor principal».

³³ En opinión de M. Garrido Mora, si estamos «ante un auténtico supuesto de responsabilidad y no de afección o garantía real en la medida en que la responsabilidad, aún cuando limitada en su cuantía, sin embargo no se hace efectiva exclusivamente sobre los bienes o derechos distraídos» («Los responsables tributarios», *ob. cit.*, pág. 301).

³⁴ El art. 96 del vigente Reglamento General de Recaudación dispone en su apartado 3 que «el depositario que incumpla las obligaciones que le incumben como tal podrá ser declarado responsable solidario de la deuda en los términos establecidos en el art. 42.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin perjuicio de la responsabilidad civil o penal que le corresponda».

³⁵ A. Zabala Rodríguez-Fornos, en la obra colectiva, *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*, *ob. cit.*, pág. 312.

³⁶ M. Garrido Mora, «Los responsables tributarios», *ob. cit.*, pág. 302.

En este caso, la redacción precedente y la actual coinciden³⁷. Se ha desaprovechado la ocasión para sustituir la expresión «órdenes», por la más exacta «diligencias».

³⁷ La S.T.S.J. de Extremadura de 25 de noviembre de 2003, refiriéndose a su antecedente, el art. 131.5.b) de la derogada L.G.T., manifestó: El 9 de octubre de 1996 la Administración de Mérida de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria requiere información de la actora acerca de los pagos que tuviese que efectuar a «C—, S.L.». El 31 de octubre de 1996 se cumplimenta el mencionado requerimiento y en él se indica que dicha empresa tenía suscrito dos contratos con la hoy actora (fechados el 6 de agosto y el 3 de septiembre de 1996) y que según las previsiones de ambos contratos tenía pendiente de facturación, que no de pago, la cifra aproximada 10.000.000 de pesetas. El día 6 de noviembre de 1996 se procedió a resolver notarialmente los contratos citados. Con fecha 25 de noviembre de 1996 la Administración de Mérida declara embargados los créditos pendientes de pago a C—, S.L., hasta el importe de 6.949.844 pesetas. Dicha diligencia fue contestada comunicando que las relaciones comerciales mantenidas entre la hoy actora y la razón social recién referenciada se encontraban aún pendientes de liquidar por lo que no podía proceder a la puesta a disposición requerida. El 4 de mayo de 1998 la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, en este caso la Administración de Badajoz, emite diligencia de embargo requiriendo la retención y puesta a disposición de esa Administración de los créditos pendientes de pago al deudor C—, S.L. hasta el importe total a embargar de 25.726.625 pesetas. Esta diligencia fue contestada el 26 de junio de 1998 en el sentido de que quedaba pendiente de pago la cantidad de 803.447 pesetas, pero que no podía poner a disposición de la Administración requirente por dos motivos, uno, A—, S.A., no había justificado el cumplimiento de todas sus obligaciones con la seguridad social, cantidades de las que también era responsable la hoy actora; y otro, porque ya existía un embargo previo trabado por la Administración de Mérida. El 17 de febrero de 1999, la Administración de Badajoz de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria dictó acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria de C—, S.A., respecto de C—, S.L., por importe de 9.190.878 pesetas, basándose en lo dispuesto en el art. 131.5.b) de la L.G.T. que establece que responderán solidariamente del pago de la deuda tributaria pendiente, hasta el importe del valor de bienes o derechos que se hubieran podido embargar, los que por culpa o negligencia incumplan las órdenes de embargo. La actora procedió al abono de sueldos y seguridad social a los que tendría que haber hecho frente C—, S.L., por entender que esos créditos eran preferentes frente a los de la Hacienda Pública. La conducta de ésta no merece los calificativos contenidos en la letra b) del citado artículo, pues da una explicación, avalada por los documentos que obran en el expediente, que excluye la culpa y la negligencia». Refiriéndose al mismo precepto el mismo Tribunal en su sentencia de 10 de junio de 2002 manifestó: TERCERO. El art. 131.5 de la L.G.T. establece que «responderán solidariamente del pago de la deuda tributaria pendiente, hasta el importe del valor de bienes o derechos que se hubieran podido embargar» determinadas personas, en particular, según su letra b) «los que por culpa o negligencia incumplan las órdenes de embargo». El acuerdo ahora recurrido tiene su origen en que —, S.A. al atender la diligencia de embargo de créditos a favor de —, S.L., descontó 176.187 pesetas en concepto de gastos incurridos en la tramitación de la diligencia de embargo y 28.190 pesetas en concepto de I.V.A. Argumenta la actora que como ha prestado un servicio a la Administración Tributaria en relación con la gestión y seguimiento de la diligencia de embargo, hasta el punto de que tuvo que destinar varios empleados a esta función, y como quiera que esa colaboración en la recaudación no es voluntaria, sino obligada, entiende que no debe prestarse de forma gratuita. CUARTO. La actora, unilateralmente, califica qué gastos tienen o no la consideración de costas del procedimiento de apremio y también los cuantifica y, además, de la cantidad embargada a Río Rena, S.L., descuenta el importe correspondiente, transfiriendo a la Administración tributaria el resto de la cantidad embargada. No ampara ese proceder nuestro ordenamiento jurídico. Los embargos de créditos suponen la subrogación de la Hacienda Pública en los derechos económicos que correspondieran al ejecutado, además de otros efectos inherentes al embargo, como la indisponibilidad de las cantidades embargadas con efecto liberatorio para el deudor hasta el límite embargado. Por consiguiente, trabado el embargo sobre un crédito, como es el caso, la orden de retención y puesta a disposición de la entidad ejecutante ha de cumplirse en sus estrictos términos. La normativa regu-

- c) *Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía.*

No se aclara si es preciso un conocimiento formal o basta que el conocimiento sea material. Es reseñable la amplitud con la que, ahora, se configura el supuesto, pues abarca no solo al embargo, sino también a la medida cautelar y a la constitución de la garantía, mientras que en la regulación precedente solo se extendía al embargo.

obligada a cumplimentar la orden recibida en los términos previstos en el art. 122 del Reglamento General de Recaudación, particularmente, de conformidad con su letra a) en cuya virtud «si se trata de créditos y derechos sin garantía se notificará el embargo al deudor y a la persona o entidad deudora del apremiado, apercibiéndole de que, a partir de la fecha de la notificación, no tendrá carácter liberatorio el pago efectuado al deudor. Cuando el crédito o derecho embargado haya vencido, deberá aquélla ingresar en el Tesoro el importe hasta cubrir la deuda. En otro caso, el crédito quedará afectado a dicha deuda hasta su vencimiento, si antes no resulta solventada. Si el crédito o derecho consiste en pagos sucesivos, se ordenará al pagador ingresar en el Tesoro su importe hasta el límite de la cantidad indicada». La actora no ha actuado tal como está obligada a hacerlo; ha incumplido la orden de embargo, y, por tanto, ha de entenderse cumplido el presupuesto al cual el art. 131.5 de la L.G.T. liga el nacimiento del supuesto de responsabilidad solidaria que en él se define».Y también, refiriéndose al mismo precepto, el mismo Tribunal, esta vez en su sentencia de 18 de junio de 2004 declaró:La Administración demandada, con fecha 12 de abril de 1999, emitió diligencia de embargo de los créditos que C— pudiera tener frente a la hoy actora. Esta diligencia, debidamente notificada, no fue atendida por la hoy recurrente. Por ello, el 15 de junio de 1999 se giró una nueva diligencia de embargo, siendo notificada ese mismo día, que tampoco fue atendida. El 21 de marzo de 2000 se requirió información a la hoy actora acerca de las compras realizadas a la Cooperativa agrícola ya citada, requerimiento que fue atendido el 3 de abril de ese mismo año, deduciéndose de la documentación aportada la compra de leche. El día 21 de marzo de 2000 se emite una diligencia de embargo de los créditos que dicha Cooperativa Agrícola pudiera tener frente a la recurrente. En respuesta a esta diligencia la actora manifiesta que no tiene a la fecha cantidad alguna pendiente de satisfacer a la citada Cooperativa Agrícola puesto que desde el año 1996 recibe directamente de sus socios los productos (leche), puesto que la cooperativa había cedido los créditos a favor de sus socios, debido a las dificultades por la que la misma atravesaba, aportando al efecto, cuando fue requerida para ello, un contrato privado firmado el 28 de diciembre de 1998 (págs. 94 y 95 del expediente) por los presidentes de ambas entidades en el que indican que, en efecto, la Cooperativa agrícola cede a sus socios los créditos tuviera frente a la recurrente por los productos vendidos. Pues bien, por un lado, el contrato es un contrato privado que ha sido suscrito por una persona que, en ese momento, no era el presidente de la Cooperativa Agrícola, y, además, han de tenerse en cuenta los arts. 1.526 y 1.227 del Código civil, en cuanto a sus efectos frente a terceros —y Hacienda lo es en este caso—, y, por último el contrato de cesión de créditos es un contrato entre el acreedor y un tercero y no como es el caso un contrato entre el deudor y el acreedor a favor de terceros (los socios de la Cooperativa agrícola) que ni siquiera fueron parte en dicho contrato; y, por otro, está acreditado que en el momento de la notificación de la diligencia de embargo de 12 de abril de 1999, reiterada, puesto que no fue atendida, el 15 de junio de 1999, existían créditos pendientes a favor de la Cooperativa Agrícola —, concretamente estaba sin pagar la factura emitida el 30 de abril de 1999 que fue satisfecha a socios de esta última, a través de diferentes entidades bancarias el 12 de mayo de mayo de 1999 (Banco Santander, Banco de Extremadura y Caja de Extremadura) y el 13 de mayo también de 1999 (Banca Pueyo). En definitiva, todo ello, como bien dice el T.E.A.R. extremeño, pone de manifiesto la existencia de culpa o negligencia, máxime cuando no se atendió, pese a su reiteración la primera diligencia de embargo practicada por la Administración Tributaria.

- d) *Las depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquéllos.*

Esta hipótesis supone una novedad con respecto a la derogada L.G.T. No se aclara cuál es el contenido de la notificación, esto es, si ha de reunir o no determinados formalidades. Basta, pues, con que se notifique el embargo, no siendo necesario que se hayan notificado al depositario los actos anteriores al mismo.

Las dos características más destacables, comunes a los cuatro supuestos, son: una, que la responsabilidad también puede extenderse a las sanciones, y otra, que se trata de un supuesto de responsabilidad por la comisión de actos ilícitos, es decir, que ha de concurrir dolo o culpa en el responsable.

III. RESPONSABLES SUBSIDIARIOS

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

- a) *Sin perjuicio de lo dispuesto en la letra a) del apartado 1 del art. 42 de esta Ley, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan³⁸ o hubiesen adoptado acuerdos³⁹ que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones.*

Este supuesto deja a salvo el de responsabilidad solidaria, ya estudiado, referido a las personas o entidades que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. No será fácil distinguirlos⁴⁰.

³⁸ «La determinación de grado de culpabilidad dependerá esencialmente del volumen y complejidad de la gestión tributaria y del carácter más o menos patente de las irregularidades cometidas. Desde luego, la responsabilidad resultará inexistente cuando conste que los administradores han sido engañados con medios cuyo descubrimiento hubiera exigido una diligencia extraordinaria, o cuando las infracciones sean de tal naturaleza que su descubrimiento por los administradores hubiera exigido una labor de supervisión desproporcionada» (P. M. Herrera Molina, «La responsabilidad de los administradores en la participación de ilícitos tributarios», *Técnica Tributaria*, núm. 57, 2002, pág. 92).

³⁹ Los acuerdos a los que se refiere son los adoptados por órganos colegiados. En este sentido, A. Navarro Faure, «La responsabilidad tributaria de los administradores de empresas», *Técnica Tributaria*, núm. 52, 2001, pág. 91. En cambio, J. Álvarez Martínez, *La responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas*, ob. cit., pág. 91 y C. Lete Achirica, *La responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades mercantiles*, Madrid, Civitas, 2002, pág. 150, consideran que el término acuerdo se refiere a la decisión adoptada por la persona o personas que ostentan las facultades de gestión en la sociedad. Naturalmente, no puede aplicarse a los administradores que hubiesen salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en la que se adoptó. Final del formulario.

⁴⁰ M. Navarro Egea, *El responsable tributario*, ob. cit., págs. 80-81 interpreta que la expresión «activamente» contenida en el art. 42.1.a) L.G.T. puede contribuir a diferenciar ambos supuestos.

Con la mención de los administradores de hecho se evita «la exoneración de responsabilidades de quienes, utilizando subterfugios y técnicas fraudulentas evitan aparecer nominalmente como administradores «legales» de una persona jurídica (puesto ocupado por otras personas, dependientes de aquéllos y normalmente insolventes cuando, en realidad, actúan de facto y en ausencia de nombramiento válido como tales, ejerciendo la dirección y gestión efectiva de la misma)»⁴¹. Los administradores responsables serán quienes realicen las concretas conductas⁴² y, además, quienes lo fueron en la fecha en que se produjeran las

⁴¹ J. Álvarez Martínez, *La responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas en la nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2004, pág. 44; Carbajo Vasco considera que los administradores no pueden hacer valer con éxito frente a la Hacienda pública los acuerdos suscritos por ellos con terceras personas para descargarse de su «incumbencia» en el cumplimiento de obligaciones y deberes tributarios convirtiendo a esos terceros, *vgr.* asesores fiscales, en administradores de hecho («Algunas consideraciones sobre la responsabilidad en la nueva L.G.T.», *C.T.*, núm. 115, 2005, pág. 96). La equiparación entre administrador de hecho y de derecho «no supone, –según Navarro Egea–, una ampliación del ámbito de aplicación del supuesto de responsabilidad, en el sentido de abrir el círculo de los terceros que asumen el pago de la deuda tributaria de otro por un afán puramente recaudatorio o para evitar conductas fraudulentas. Al contrario, la referencia legal al administrador de hecho atenúa el efecto perverso que puede producirse como consecuencia de la compatibilidad con el supuesto de responsabilidad solidaria por la colaboración en las infracciones tributarias a que se refiere el art. 42.1.a), dado que nada impide que, si un sujeto no puede ser calificado de administrador a efectos de derivar responsabilidad por esta vía, la Administración pueda intentar reconducir su actuación hacia la figura del causante o colaborador que introduce el citado precepto» (*El responsable tributario, ob. cit.*, pág. 114).

⁴² «deberá quedar convenientemente demostrada por la Administración, no sólo los hechos que constituyen la conducta ilícita del responsable, sino también su culpabilidad en la realización de los mismos, al menos en grado de negligencia, debiéndose incluir en el acto administrativo que ponga fin a dicho procedimiento una motivación suficiente al respecto. Y en este mismo sentido, el responsable, en el trámite de audiencia que se le debe conceder con carácter previo a que se dicte el acuerdo de derivación de responsabilidad, podrá hacer valer su inocencia, y, consecuentemente, la improcedencia de declararle responsable por faltar el fundamento de la responsabilidad –su participación culpable en la comisión de un ilícito–» (S. Anibarro Pérez-B. Sesma Sánchez, *Infracciones y sanciones tributarias...*, *ob. cit.*, págs. 84-85). D. Carbajo Vasco considera que el intento de atribuir responsabilidades de forma graduada a cada administrador, en función de su incumbencia en la gestión de la empresa, se cohonesto mal con lo dispuesto en el art. 127.2 del T.R.L.S.A. y, en general, con la extensión del deber de diligencia de los administradores («Algunas consideraciones sobre la responsabilidad...», *ob. cit.*, págs. 90-91). La T.S.J. de Canarias de 7 de julio de 2005 declara que no es posible individualizar la culpa en unos administradores y eximir a otros, ni siquiera cuando se hubiera encargado la gestión administrativa a un consejero delegado. A la misma conclusión llega la R.T.E.A.C. de 5 de mayo de 2005, que afirma que la responsabilidad subsidiaria de los administradores es personal y solidaria entre sí, sin que la existencia de Consejeros-Delegados exima de responsabilidad a los demás administradores que hubieran incumplido sus obligaciones «sí le asiste la razón a la actora cuando sostiene que no concurren todas las circunstancias a las que está supeditada la derivación de responsabilidad. Los requisitos exigidos por el art. 40.1 de la Ley General Tributaria son: a) comisión de una infracción tributaria por la sociedad; b) tener la condición de administrador al tiempo de cometerse la infracción, y c) una determinada conducta ilícita del administrador. En la presente ocasión, la actora discrepa especialmente de la concurrencia de este último requisito. Es importante destacar que en la documentación que obra en autos no se especifica cual es la concreta intervención que la hoy actora ha tenido en la comisión de la infracción por la entidad; por su parte, ésta no sólo niega que tenga alguna responsabilidad, sino que, añade, todas las facultades de administración en la sociedad las ha venido desempeñando otro de los administradores. En el

circunstancias que legitiman la exigencia de responsabilidad, resultando «irrelevante los posibles cambios o alteraciones que con posterioridad a la realización de tales conductas, y por muy diversos motivos (ceses, dimisiones, nuevos nombramientos, etc.), hayan podido producirse en el ámbito de la administración del ente jurídico respecto de las personas concretas que ocuparon en ese momento el referido cargo directivo»⁴³. Como decimos, es preciso que las personas

acuerdo de derivación de responsabilidad ninguna circunstancia menciona la demandada de la que pudiera deducirse la responsabilidad de la hoy actora. El hecho de ser Consejera de dicha sociedad no la convierte, automáticamente, en responsable subsidiario «(S.T.S.J. de Extremadura de 29 de abril de 2002). Este mismo Tribunal en su sentencia de 22 de octubre de 2002 reitera su doctrina, al manifestarse en los siguientes términos: «en la documentación que obra en autos no se especifica cuál es la concreta intervención que el hoy actor ha tenido en la comisión de la infracción por la entidad. Ni siquiera sabemos cuál es la razón por la que se ha impuesto la sanción, lo único que conocemos es que corresponde al año 1995. En el acuerdo de derivación de responsabilidad, únicamente se indica que desde la constitución de la Sociedad el 24 de octubre de 1994, figuran como administradores solidarios de ella dos personas, una de ellas el señor C. L. Ninguna circunstancia menciona la demandada de la que pudiera deducirse la responsabilidad del hoy actor. El hecho de ser administrador no le convierte, automáticamente, en responsable subsidiario». La T.S.J. de Canarias de 7 de julio de 2005 declara que no es posible individualizar la culpa en unos administradores y eximir a otros, ni siquiera cuando se hubiera encargado la gestión administrativa a un consejero delegado. A la misma conclusión llega la R.T.E.A.C. de 5 de mayo de 2005, que afirma que la responsabilidad subsidiaria de los administradores es personal y solidaria entre sí, sin que la existencia de Consejeros-Delegados exima de responsabilidad a los demás administradores que hubieran incumplido sus obligaciones. No comparte este punto de vista la S.T.S.J. de Extremadura de 28 de septiembre de 1999, pues declara: «no existen en el expediente datos que permitan afirmar que los recurrentes han posibilitado con su conducta la comisión de la infracción grave. La demandada ha derivado la responsabilidad hacia todos los administradores, independientemente de las facultades que cada uno de ellos tiene reconocidas, sin precisar cómo han contribuido cada uno de ellos a que la sociedad cometa la infracción grave. Por tanto, los recurrentes no son responsables subsidiariamente de la totalidad de la deuda tributaria a la que se refiere el acta de infracción». Naturalmente, si el nuevo régimen sancionador es más favorable que el que se aplicó al deudor principal, procede la aplicación retroactiva de aquel. En este sentido, S.T.S.J. de Castilla-La Mancha de 13 de octubre de 2004 y la R.T.E.A.C. de 16 de febrero de 2005.

⁴³ J. Álvarez Martínez, *La responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas en la nueva Ley General Tributaria*, ob. cit., pág. 80. Acerca de la caducidad del mandato como administrador, la S.T.S.J. de Extremadura de 20 de septiembre de 2005 asegura en su fundamento de derecho segundo que «Tal y como se recoge en el art. 7 del R.R.M. de 1996 las inscripciones contenidas en el Registro producen efecto frente a terceros y las pruebas presentadas en el presente recurso, amén de no ser eficaces para desvirtuar que desde el punto de vista real no ejerciese el recurrente la administración, no enervarían las consecuencias jurídicas que nos ocupan, en tanto que seguiría ocupando el cargo de administrador, que no precisa la realización material de todas las operaciones, sino administrar en sentido genérico la empresa, adoptar acuerdos sociales etc., de ahí la distinción entre empresario económico y jurídico. El factor realiza el tráfico económico y no es empresario, desde el punto de vista jurídico, como ente de imputación de responsabilidad. De igual modo un administrador lo es, en tanto que encargado de velar por la gestión de la sociedad, aunque de hecho no lleve a cabo la mayoría de las operaciones de gestión, pero no por ello deja de ser administrador.». Y, en su fundamento de derecho tercero que «para juzgar adecuadamente el caso que nos ocupa, respecto de la caducidad del nombramiento, debe decirse que no afectaba solo al recurrente, a la vista del art. 15 de los estatutos, sino también del otro administrador solidario, su padre, que sí reconoce ejercía de administrador aún pasados esos años, de ahí, que en coherencia deba de admitir tal razonamiento para sí mismo, y respecto de sus efectos hasta la inscripción del acuerdo de cese, téngase presente la

jurídicas hayan cometido infracciones tributarias (sean del tipo que sean), ahora bien, hasta que la sanción no es firme en vía administrativa no puede derivarse la responsabilidad⁴⁴. Los comportamientos que han de llevar a cabo los administradores son, exclusivamente, los tres mencionados (no realizar los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, consentir el incumplimiento por quienes de ellos dependan o adoptar acuerdos que posibilitasen las infracciones⁴⁵), por cierto, definidos de forma bastante genérica, puesto que la lista es cerrada.

Quizás hubiera sido más correcto que la intervención y participación en la comisión de dichas infracciones hubiera sido objeto de una sanción pecuniaria propia e independiente, en lugar de acudir a la figura del responsable⁴⁶.

b) Los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas de éstas que se encuentren pendientes en el momento del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieren adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago.

«Con esta modalidad de responsabilidad se intenta abordar el problema derivado de la existencia de sociedades en las que no se llega a formalizar una situación de inactividad mediante el procedimiento legalmente establecido para la extinción de dicha entidad (las llamadas sociedades inactivas)⁴⁷. En la expre-

S.T.S. de 30-10-2001. Téngase también presente las R.D.G.R.N. de 6-4-99 y 22-9-2000 en este sentido de evitar que quede inoperante la sociedad, con cita de las S.T.S. de 22-10-74, 3-3-77 y 1-4-86, con objeto de evitar la acefalía e inoperancia, unido al principio de conservación de la empresa, permite la válida actuación de administradores con cargo caducado, aún después de las nuevas leyes de Sociedades y Reglamento del R. Mercantil, hasta que se celebre nueva junta para nombramientos».

⁴⁴ A. Navarro Faure, «La responsabilidad tributaria de los administradores de empresas», *ob. cit.*, pág. 95; A. Blázquez Lidoy, «Novedades de la Ley General Tributaria 58/2003 en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 255, 2004, págs. 10-11. A. Zabala Rodríguez-Fornos señala que el art. 212.3 de la L.G.T. establece la automática suspensión «de la ejecución de las sanciones en período voluntario y sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa, lo que hace dudar de que a falta de tal firmeza pueda derivarse la responsabilidad y, desde luego, impide exigir al responsable, haciendo mención a la R.T.E.A.R. de Cataluña de 27 de mayo 1998 que no admitió la derivación de responsabilidad del art. 40.1 de la L.G.T. (de 1963) mientras la sanción se hallaba suspendida por entender que «el acuerdo de imposición de la sanción no surte efectos desde que es jurídicamente contestado» para el deudor, por lo que «no puede surtir efectos para con terceros». Tampoco admite la exigencia del «resto de la deuda tributaria» a quien sea deudor principal, dado que «la comisión de la infracción es el primer presupuesto de hecho de la responsabilidad. No procede declarar esta responsabilidad «estando recurridas en cualquier vía administrativa las sanciones tributarias», sin perjuicio de adoptar medidas cautelares» (A. Zabala Rodríguez-Fornos, en la obra colectiva, *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*, *ob. cit.*, pág. 327).

⁴⁵ En este caso, puede operar la causa de exclusión de culpabilidad prevista en el art. 179.2 de la L.G.T., *vid.* M. Navarro Egea, *El responsable tributario*, *ob. cit.*, pág. 123.

⁴⁶ J. Álvarez Martínez, *La responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas en la nueva Ley General Tributaria*, *ob. cit.*, pág. 71.

⁴⁷ M. Navarro Egea, *El responsable tributario*, *ob. cit.*, pág. 122. La figura del cese se distingue de otras hipótesis con las sociedades disueltas y liquidadas o las sometidas a un proceso concursal que

sión obligaciones tributarias devengadas tienen cabida tanto las que al tiempo del cese estuvieran liquidadas pero no ingresadas como las que no estuvieran ni siquiera liquidadas. Por otro lado, por obligaciones tributarias, debemos entender, exclusivamente, las obligaciones materiales. En este caso la responsabilidad no se extiende a las sanciones, puesto que se habla exclusivamente de deuda tributaria, y en esta no se comprenden las sanciones⁴⁸, no realizándose, a diferencia de lo que ocurre en el supuesto anterior, ninguna aclaración, aclaración expresa que es totalmente necesaria, puesto que la responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en establezcan en la Ley. Se trata de un supuesto de responsabilidad subjetiva, por la realización de un ilícito, puesto que no basta que se produzca el cese, sino que es preciso, además, que los administradores no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubiesen adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago. Lo relevante es que sean administradores en el momento del cese, de manera que no quedaran exonerados de responsabilidad por el mero hecho de que no lo fueran antes.

- c) *Los integrantes de la administración concursal y los liquidadores de sociedades y entidades en general que no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones e imputables a los respectivos obligados tributarios. De las obligaciones tributarias y sanciones posteriores a dichas situaciones responderán como administradores cuando tengan atribuidas funciones de administración.*

Ahora, son dos los supuestos de responsabilidad solidaria que expresamente se contemplan. En el primer caso, los integrantes de la administración concursal y los liquidadores de sociedades y entidades no responden de las sanciones, lo cual es razonable, puesto que, en su caso, se debieron cometer antes de que a ellos se les encomendara la labor que deben realizar⁴⁹. En el segundo caso

determina su liquidación, «tanto en el primer caso, donde la entidad desaparece formal y jurídicamente, como en el segundo, puede apreciarse una actividad liquidatoria conducente al pago de las obligaciones de la sociedad, entre ellas las tributarias. El cese de actividades debe ser completo, definitivo e irreversible, de donde se infiere que no basta la cesación parcial ni la suspensión temporal de actividades» (C. Ruiz Hidalgo y J. Rodríguez Márquez, «La responsabilidad tributaria de los administradores de personas jurídicas», *ob. cit.*, págs. 716-717). Acerca del requisito «que hayan cesado en sus actividades», previsto en el art. 40.1 párrafo primero, supuesto segundo, de la Ley General Tributaria de 1963, la S.T.S. de 7 de febrero de 2005 ha manifestado que no se requiere la existencia de un previo pronunciamiento en el orden jurisdiccional civil que determine si concurre o no el requisito de cese en la actividad de la persona jurídica. Final del formulario.

⁴⁸ «Esta diferencia de trato respecto de los administradores de las sociedades activas a que se refiere el art. 43.1.a) obedece a la ausencia de una conducta infractora en sede de la sociedad que implique una posible participación de estos órganos directivos. Y, pese a que no se especifique en el precepto, hay que entender que de existir tal colaboración en la comisión de una infracción se entraría en el supuesto de hecho de la responsabilidad solidaria contemplada en el art. 42.1 a) de la L.G.T.» (M. Navarro Egea, *El responsable tributario*, *ob. cit.*, pág. 127).

⁴⁹ «los miembros de la administración concursal o los liquidadores se tienen que constituir en un momento posterior a la comisión de las infracciones, por lo que es lógico, pues no pueden participar como tales sujetos en los hechos, no hacerles partícipes de la responsabilidad por

los integrantes de la administración concursal y los liquidadores de sociedades y entidades responden de las sanciones, pero solo de las posteriores a que se les encomendara la tarea que deben realizar, y responderán en tanto en cuanto administradores, y, por consiguiente, solo en la medida en que concurra alguno de los supuestos de responsabilidad exigible a tales administradores por la propia normativa tributaria⁵⁰.

Los integrantes de la administración concursal son los definidos como tales en el art. 27 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, concursal. Es un supuesto de responsabilidad subjetiva, de manera que si se acredita la concurrencia de circunstancias exoneradoras de responsabilidad (*vgr.* salvar el voto cuando la acción u omisión derive de una decisión colectiva), la responsabilidad no les alcanzará⁵¹.

d) Los adquirentes de bienes afectos por Ley al pago de la deuda tributaria

Este supuesto de responsabilidad lo es en los términos previstos, en la sección relativa a las garantías de la deuda tributaria, para la afectación de bienes, concretamente lo es en los términos del art. 79 de la L.G.T. Dudamos que sea un verdadero supuesto de responsabilidad puesto que el número 1 de dicho artículo establece que «los adquirentes de bienes afectos por Ley al pago de la deuda tributaria responderán subsidiariamente *con ellos*, por derivación de la acción tributaria, si la deuda no se paga»⁵².

e) Los agentes y comisionistas de aduanas, cuando actúen en nombre y por cuenta de sus comitentes.

violentar el ordenamiento tributario. Esta idea es contrastable con lo que sucede en relación con los administradores de la letra a) que sí pueden responder por las sanciones puesto que, se puede entender, tienen que ser partícipes en el ilícito. Esta misma idea se repite cuando el legislador extiende la sanción a los administradores concursales que tengan capacidad de administrar, que vayan más allá de la mera intervención. En tal supuesto, responderán por aquellas sanciones en las que puede incurrir el concursado y que se provoquen posteriormente a su propio nombramiento como administradores» (J. A. Fernández Amor, *La responsabilidad fiscal de los administradores y sucesores de personas jurídicas*, Bosch, Barcelona, 2005, pág. 138).

⁵⁰ M. Garrido Mora, «Los responsables tributarios», *ob. cit.*, pág. 305 y también M. Navarro Egea, *El responsable tributario*, *ob. cit.*, pág. 136-137.

⁵¹ M. Navarro Egea, *El responsable tributario*, *ob. cit.*, pág. 130-131. Como afirma J. A. Fernández Amor, «una consecuencia de examinar el precepto desde la perspectiva del comportamiento infractor es la posibilidad de que concurran eximentes –se refiere a las previstas en el art. 179.2 de la L.G.T., de suerte que si fuera de aplicación alguna de ellas podría apartarse del grupo de sujetos responsables a aquellos que las pudieran acreditar» (*La responsabilidad fiscal de los administradores y sucesores de personas jurídicas*, *ob. cit.*, pág. 120).

⁵² J. Martín Queralt, C. Lozano Serrano, J. M. Tejerizo López y C. Casado Ollero, *Curso de Derecho Financiero*, *ob. cit.*, pág. 289, consideran que se trata más bien de una garantía real del crédito tributario, criterio que comparten C. Checa González, *Los responsables tributarios*, *ob. cit.*, pág. 40; R. Falcón y Tella, «Los responsables en la nueva Ley General Tributaria, *Impuestos*, núm. 15-16, 2003, págs. 13-14; C. García Novoa, «La necesaria modificación de las garantías del crédito tributario en una futura Ley General Tributaria», *C.T.*, núm. 107/2003, pág. 88 y A. M. Delgado García, *La derivación de responsabilidades en la recaudación de los tributos*, Marcial Pons, Madrid, 2000, págs. 162 y ss.

Este supuesto de responsabilidad trata de dar respuesta a las exigencias del Código Aduanero Común (Reglamento C.C.E., núm. 2913/1992, de 12 de octubre, y aunque es novedosa su inclusión en la L.G.T., su redacción proviene de las leyes reguladoras de los Impuesto Integrantes de Aduanas y del I.V.A.⁵³.

- f) *Las personas o entidades que contraten o subcontraten la ejecución de obras o la prestación de servicios correspondientes a su actividad económica principal, por las obligaciones tributarias relativas a tributos que deban repercutirse o cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios, en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación.*

La referencia a las personas, sin distinción alguna, permite entender que es aplicable tanto a las personas físicas como a las jurídicas, y, asimismo, dado que no se establece restricción alguna, resulta aplicable a las administraciones públicas y a las entidades sin ánimo de lucro⁵⁴. Las contrataciones u subcontrataciones a las que se refiere la Ley son las que se producen en el área empresarial, por ello, no se aplica a las que puedan tener lugar en el ámbito privado de las personas físicas. La expresión «actividad económica principal» es clave⁵⁵. El art. 126 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, establece que «se considerarán incluidas en la actividad económica principal de las personas o entidades que contraten o subcontraten la ejecución de obras o la prestación de servicios todas las obras o servicios que, por su naturaleza, de no haber sido contratadas o subcontratadas, deberían haber sido realizadas por la propia persona o entidad que contrata o subcontrata por resultar indispensables para su finalidad productiva».

Es un supuesto de responsabilidad objetiva por la realización de actos lícitos⁵⁶. El establecimiento de este supuesto de responsabilidad no es obstáculo «para que la Administración tributaria y los tribunales, haciendo uso de las normas que tipifican las figuras del fraude de ley y la simulación, delimiten correctamente los supuestos, discriminando aquellos idóneos par la aplicación de la responsabilidad tributaria de aquellos otros en que lo procedente sea la apreciación de una responsabilidad punitiva por la comisión de hechos ilícitos constitutivos de infracción o delito fiscal derivado de coautoría o participación en los mismos»⁵⁷.

La L.G.T., no obstante, contempla un procedimiento que permite la exoneración de la responsabilidad, concretamente, establece que la responsabilidad

⁵³ Vid. M. Navarro Egea, *El responsable tributario*, ob. cit., págs. 138 y ss.

⁵⁴ En el ámbito de aplicación de este precepto se incluyen las administraciones públicas (M. Navarro Egea, *El responsable tributario*, ob. cit., pág. 144) y las entidades sin ánimo de lucro.

⁵⁵ Vid., por todos, A. Vaquera García y M. Ruiz Garíjo, «Aspectos problemáticos de la responsabilidad de los contratistas y subcontratistas», *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 15, 2005.

⁵⁶ E. Simón Acosta, «Responsabilidad tributaria de quienes encargan obras o servicios», *A.J.A.*, núm. 639, 2004, págs. 1-2; M. Rodríguez-Bereijo León, *La responsabilidad tributaria en la contratación y subcontratación de obras y servicios*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2004, págs. 40 y ss.

⁵⁷ M. Rodríguez-Bereijo León, *La responsabilidad tributaria en la contratación y subcontratación de obras y servicios*, ob. cit., págs. 53-54 y ss.

«no será exigible cuando el contratista o subcontratista haya aportado al pagador un certificado específico de encontrarse al corriente de sus obligaciones tributarias emitido a estos efectos por la Administración tributaria durante los 12 meses anteriores al pago de cada factura correspondiente a la contratación o subcontratación», y, por ello, la responsabilidad «quedará limitada al importe de los pagos que se realicen sin haber aportado el contratista o subcontratista al pagador el certificado de encontrarse al corriente de sus obligaciones tributarias, o habiendo transcurrido el período de doce meses desde el anterior certificado sin haber sido renovado».

El art. 126 del Reglamento General de Recaudación precisa, entre otros extremos, cuando el solicitante se encuentra al corriente de sus obligaciones tributarias, y, asimismo, el plazo que la administración tiene para emitir dicho certificado. En efecto, dispone que «se entenderá que el solicitante se encuentra al corriente de sus obligaciones tributarias cuando se verifique la concurrencia de las siguientes circunstancias:

- a) Estar dado de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas, cuando se trate de sujetos pasivos no exentos de dicho impuesto, y en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores en cualquier caso.
- b) Haber presentado las autoliquidaciones que correspondan por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades o el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
- c) Haber presentado las autoliquidaciones y la declaración resumen anual correspondientes a las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta.
- d) Haber presentado las autoliquidaciones, la declaración resumen anual y, en su caso, las declaraciones recapitulativas de operaciones intracomunitarias del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- e) Haber presentado las declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información regulada en los arts. 93 y 94 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- f) No mantener con el Estado deudas o sanciones tributarias en período ejecutivo, salvo que se trate de deudas o sanciones tributarias que se encuentren aplazadas, fraccionadas o cuya ejecución estuviese suspendida».

Y, por lo que se refiere al plazo, dispone, que la Administración tributaria emitirá el certificado o lo denegará, en el plazo de tres días desde su solicitud por el contratista o subcontratista.