

VNIVERSITAT DE VALÈNCIA

() **Facultat de Dret**

Departamento de Derecho Financiero e Historia del Derecho

**PROGRAMA DE DOCTORADO EN DERECHOS HUMANOS,
DEMOCRACIA Y JUSTICIA INTERNACIONAL**



TESIS DOCTORAL

**Una visión actualizada del instituto de la responsabilidad tributaria y
su incidencia en los presupuestos de hecho por participación en
actos ilícitos**

Presentada por:

Ana Belén Prósper Almagro

Dirigida por:

Prof. Dr. Francisco J. Magraner Moreno

Mayo, 2018

ÍNDICE

ABREVIATURAS	1
RESUMEN	2
SUMMARY	15
INTRODUCCIÓN	28
I. EL CONTEXTO SOCIAL Y JURÍDICO DE LA INVESTIGACIÓN.	28
II. OBJETIVO DEL ESTUDIO Y ESTRUCTURA DEL TRABAJO.	33
METODOLOGÍA.	36
I. MÉTODO JURÍDICO EMPLEADO.	36
II. EL CARÁCTER MULTIDISCIPLINAR DEL TRABAJO DE INVESTIGACIÓN.	40
1. La necesaria conexión entre el Derecho Penal y el Derecho Financiero y Tributario.	40
2. La incidencia del CEDH en materia tributaria: el art. 6.1 CEDH y la cláusula interpretativa del art. 10.2 CE.	44
III. INFORMACIÓN Y FUENTES DEL TRABAJO.	56
CAPÍTULO I: EVOLUCIÓN Y ESTADO ACTUAL DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO ESPAÑOL.	59
I. EL ENGRANAJE DE LA FIGURA DEL RESPONSABLE EN LA METODOLOGÍA Y DOGMÁTICA TRIBUTARIA.	59
1. La irrupción de nuevos obligados tributarios como quiebra de la relación jurídico tributaria de carácter obligacional.	65
2. La insurrección de la teoría del procedimiento de imposición y sus excesos acometidos.	70
3. La última visión actualizada del fenómeno tributario: la fungibilidad como clave definitoria.	72
II. CONCEPTO, NATURALEZA JURÍDICA Y FINALIDAD DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA.	75
1. El concepto de responsable tributario del art. 41 LGT.	77
2. Principales construcciones doctrinales acerca de la responsabilidad tributaria.	82
A. <i>El responsable como obligado al pago de una deuda ajena. La distinción entre débito y responsabilidad.</i>	82
B. <i>El responsable tributario como sujeto pasivo de la obligación tributaria.</i>	86
C. <i>El responsable como deudor ajeno al hecho imponible. Los principios de accesoriidad y subsidiariedad como notas características de la responsabilidad.</i>	88
3. El responsable como garante de la obligación tributaria principal.	93
4. El responsable como sujeto colaborador en la comisión de una infracción tributaria.	100
A. <i>Los responsables como cotitulares solidarios de una sanción.</i>	101
B. <i>La responsabilidad como mecanismo resarcitorio de los daños y perjuicios resultantes del ilícito tributario.</i>	105

C. La responsabilidad tributaria como técnica sancionadora. La aplicación de los principios informadores del Derecho administrativo sancionador. _____	107
D. Los responsables como sujetos infractores autónomos e independientes. Reformulación de una propuesta de lege ferenda. _____	108
III. LA NATURALEZA PUNITIVA DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA A LA LUZ DEL TEDH. _____	114
1. La Sentencia <i>Engel c. Países Bajos</i> y el triple criterio de equiparación. _____	116
2. El reconocido carácter sancionador de determinadas medidas tributarias a efectos del CEDH. _____	119
3. La aplicación de los criterios <i>Engel</i> a la responsabilidad tributaria por colaboración en una infracción tributaria. _____	126
IV. EL ALCANCE DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA _____	130
1. La expansión de la responsabilidad a los componentes de la deuda tributaria. _____	132
A. La cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta. _____	132
B. El interés de demora. _____	136
C. Los recargos extemporáneos del art. 27 LGT. _____	139
D. Los recargos del periodo ejecutivo del art. 28 LGT. _____	141
2. La expansión de la responsabilidad a las sanciones tributarias. Los principios de culpabilidad y de proporcionalidad. _____	144
V. LA INCIDENCIA DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN LA CONFIGURACIÓN DEL INSTITUTO DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA. _____	157
1. El carácter legal de la obligación del responsable como corolario del principio de legalidad. _____	160
2. El principio de capacidad económica como criterio rector de la justicia tributaria. _____	164
A. La quiebra del principio constitucional y sus remedios jurídicos. _____	169
B. La confiscatoriedad tributaria como límite impositivo del responsable. _____	173
3. El derecho de reembolso como mecanismo de equilibrio constitucional. _____	177
A. La expansión del derecho de reembolso en materia de sanciones. _____	187
B. La falta de efectividad de la acción de reembolso como sustrato de una pérdida patrimonial. _____	189

CAPÍTULO II. LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA POR COLABORACIÓN ACTIVA EN UNA INFRACCIÓN TRIBUTARIA: ASPECTOS SUSTANTIVOS. _____

197

I. EL RÉGIMEN JURÍDICO DEL ARTÍCULO 42.1.A) DE LA LGT. _____	202
1. El hecho imponible preliminar: la ineludible presencia de una infracción tributaria. _____	203
A. La tipicidad como primer elemento de la infracción tributaria. _____	205
B. Los sujetos infractores y las causas excluyentes de responsabilidad. _____	212
C. La debida diligencia como causa absolutoria de la responsabilidad a resultados de la aplicación de los compliance officer. _____	221
D. El elemento subjetivo de la infracción tributaria: el dolo y la culpa. _____	228
E. El procedimiento sancionador seguido frente al infractor principal. Los problemas ligados a la autoincriminación, la carga de la prueba y la no consideración como parte del responsable. _____	234
2. El nexo común: la deuda o sanción tributaria total o parcialmente impagada. _____	247

3. El presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria por comisión o colaboración activa en una infracción tributaria. _____	254
A. <i>Las distintas formas de participación del responsable en el ilícito tributario.</i> _____	256
B. <i>El elemento subjetivo en la actuación del responsable tributario. La incidencia del principio de prohibición de no concurrencia de sanciones.</i> _____	289

II. LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA SOLIDARIA POR COLABORACIÓN ACTIVA EN UN DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA. _____ 295

CAPÍTULO III: LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA COMO MECANISMO DE REACCIÓN FRENTE AL FRAUDE FISCAL EN EL IVA. _____ 304

I. EL MARCO NORMATIVO DEL IVA COMO PLATAFORMA INSTRUMENTAL DEL FRAUDE. _____ 305

1. La técnica de la repercusión y el derecho a la deducción en el sistema común del IVA _____	305
2. El régimen transitorio aplicable a las operaciones intracomunitarias. _____	312
3. La ruptura del binomio repercusión / deducción y la proliferación del fraude fiscal. _	317

II. TIPOLOGÍA DEL FRAUDE INTRACOMUNITARIO EN EL IVA. _____ 323

1. Fraude en las adquisiciones, <i>missing trader</i> o truchas. _____	326
2. Fraude carrusel, <i>Missing trader intracomunity fraud</i> y sus distintas vertientes. ____	328
3. Las figuras subjetivas del fraude intracomunitario. _____	333

III. MECANISMOS DE PREVENCIÓN Y REPRESIÓN DEL FRAUDE FISCAL EN EL IVA. _____ 345

1. Principales medidas adoptadas en el marco europeo: inversión del sujeto pasivo, limitación del derecho a la deducción del IVA soportado y derivación de la responsabilidad tributaria _____	345
2. La interpretación de las medidas reaccionarias conforme a los principios y la jurisprudencia comunitaria. _____	355
A. <i>El principio de proporcionalidad como calibre de su legalidad.</i> _____	355
B. <i>La teoría del conocimiento como salvaguarda del bona fides.</i> _____	363
3. La respuesta española al fraude del IVA: El art. 87. Cinco LIVA. _____	367
A. <i>La condición de empresario o profesional del responsable.</i> _____	370
B. <i>El responsable como destinatario de una “entrega de bienes”.</i> _____	371
C. <i>El alcance de la responsabilidad tributaria.</i> _____	373
D. <i>Condiciones para su aplicación: cuota dejada de ingresar y precio notoriamente anómalo. La interpretación de la presunción a la luz de la jurisprudencia europea.</i> _	376
4. La experiencia española: el ocaso del mecanismo de la responsabilidad tributaria. _____	382
5. La experiencia británica: luces y sombras de la técnica. _____	387

IV. EL PRINCIPIO DE LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA ENTRE OPERADORES ESTABLECIDOS EN ESTADOS MIEMBROS DIFERENTES. _ 396

1. La propuesta de inserción de un nuevo presupuesto de hecho de responsabilidad tributaria solidaria sobre el proveedor de mercancías intracomunitarias que contribuye a la omisión de la pérdida de la cuota de IVA a pagar por la adquisición intracomunitaria de los bienes en otro Estado miembro. _____	396
2. La necesidad de reforzar la asistencia mutua en materia recaudatoria como premisa previa para la introducción de una responsabilidad de ámbito intracomunitario. _____	403

CONCLUSIONES	414
CONCLUSIONS	449
BIBLIOGRAFÍA	475

ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal Administración Tributaria
CC	Código Civil
CE	Constitución Española
CEDH	Convenio Europeo de Derechos Humanos
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
LIVA	Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido
RGIAT	Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STEDH	Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
TEAR	Tribunal Económico Administrativo Regional
TEAC	Tribunal Económico Administrativo Central
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TS	Tribunal Supremo

RESUMEN

La tesis doctoral titulada “Una visión actualizada del instituto de la responsabilidad tributaria y su incidencia en los presupuestos de hecho por participación en actos ilícitos” tiene por objeto de estudio el análisis de la figura de la responsabilidad tributaria por causar o colaborar activamente en la comisión de una infracción tributaria. Nos encontramos en presencia de una institución jurídica en virtud de la cual el legislador tributario consigue situar junto al deudor principal de una obligación tributaria a otro sujeto que, aun siendo ajeno al hecho imponible devengado por el primero, no obstante, como consecuencia de la realización de un concreto presupuesto de hecho vinculado con el anterior, se le permite derivar el conjunto de obligaciones tributarias devengadas por el deudor principal. Más en concreto, de entre los distintos presupuestos de hecho previstos en el ordenamiento tributario, el presente trabajo se va a centrar en exclusividad en el estudio de aquellos que tienen su razón de ser en la colaboración de un tercero en la producción de un ilícito tributario. Se parte, por tanto, de la hipótesis de que el Derecho tributario nacional, ante la comisión de una infracción tributaria, solamente castiga a su autor directo y material mediante la interposición de una infracción tributaria, siendo que al resto de partícipes y/o colaboradores (entre otros, inductores, cooperadores necesarios y cómplices), se les prefiere indirectamente sancionar mediante su declaración como responsables tributarios solidarios. Ahora bien, tanto la eficacia de esta medida como la garantía de los derechos de estos concretos obligados tributarios, todavía se encuentran muy limitados ante la carencia de una adecuada interpretación jurídica que permita combinar la finalidad innata de esta institución con su carácter eminentemente sancionador.

Con tal fin, este trabajo de investigación se divide en tres capítulos, culminando con la exposición de las conclusiones. El primer capítulo se destina, mediante el empleo de un *método jurídico-descriptivo*, a ofrecer una visión integral y actualizada de la figura de la responsabilidad tributaria en el ordenamiento jurídico español. De tal forma que, si la responsabilidad por actos ilícitos constituye una especie dentro de un género más amplio como es la responsabilidad tributaria, necesariamente el punto de partida de este

Resumen

trabajo deberá ubicarse en el análisis del origen legislativo y el significado conceptual de este instituto jurídico. Solo de esta forma, desgranando cuáles son los caracteres intrínsecos e inherentes propios de esta institución se estará en condiciones de analizar, con posterioridad, uno de sus concretos presupuestos de hecho. Más en concreto, a lo largo de este capítulo, se ahonda en dos de los principales problemas a los que tuvo que hacer frente esta figura tributaria en sus orígenes tal y como fueron, por un lado, su deslinde conceptual respecto del resto de instituciones subjetivas y, por otro lado, la búsqueda de una conclusión unitaria que permitiera ofrecer una única justificación o razón de ser al conjunto tan heterogéneo de presupuestos de hecho generadores de responsabilidad tributaria. El resultado de este proceso será una primera respuesta de carácter descriptivo acerca de la función que desarrolla en el sistema tributario español el instituto de la responsabilidad tributaria, despejándose pues el interrogante planteado en torno a la hipótesis acerca de la calificación de los terceros partícipes en infracciones tributarias como auténticos garantes del crédito tributario mediante su configuración como responsables tributarios.

Así pues, una vez revisados estos dos primeros escollos, nos adentramos en un tercero que afecta, en exclusiva, a los presupuestos de hecho por participación en actos ilícitos, a saber, la concreción de su posible naturaleza sancionadora o punitiva. En efecto, partiendo de la consideración de que todo estudio integral de la responsabilidad tributaria no puede limitarse a ofrecer un mero enfoque descriptivo de su extensa realidad, se realiza en segundo lugar la necesidad de efectuar paralelamente un análisis funcional y valorativo del conjunto de sus normas jurídicas aplicables. En este sentido, será el *método jurídico-propositivo* el que nos ayudará a delimitar, por un lado, cuáles son las principales fallas que se presentan en la regulación actual de esta medida tributaria y, por otro lado, cuáles son nuestras propuestas interpretativas para adoptar una mejor adecuación de su normativa a la realidad. En particular, por medio de este método se analizará la naturaleza jurídica de esta figura tributaria cuando precisamente su presupuesto de hecho descansa en un acto ilícito, apoyándonos esencialmente para adoptar una solución al respecto en la jurisprudencia vertida al efecto tanto por el Tribunal Constitucional como el Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

Efectuadas estas consideraciones previas, el capítulo segundo se adentra, en exclusiva, en el análisis del presupuesto de hecho por excelencia declarativo de

Resumen

responsabilidad tributaria por comisión o participación activa en una infracción tributaria previsto en el art. 42.1.a) LGT. A tal fin, la primera parte del capítulo se subdivide en tres bloques que representan, cada una de ellos, los tres grandes elementos necesarios que deben concurrir para poder derivar esta clase de responsabilidad, estos son: a) el hecho preliminar, basado en la comisión de una infracción tributaria sustanciada a través de un procedimiento sancionador seguido frente al infractor principal; b) el nexo común, identificado con la deuda o sanción tributaria titularidad del obligado tributario principal que resulta total o parcialmente impagada; y c) el presupuesto de hecho declarativo de responsabilidad *strictu sensu*, basado en la intervención de un tercero en la ejecución del ilícito tributario. Se responderá, en definitiva, a ciertos interrogantes pendientes de resolución en esta institución, entre los que destacan: ¿qué se entiende por colaboración activa?, ¿qué tipo de infracciones habilitan este presupuesto de hecho? o ¿qué tipo de dolo se exige al partícipe de la infracción? Si bien, ante la carencia de una regulación específica que dentro del ámbito tributario nos permita responder a estos interrogantes, resultará necesario en esta labor hermenéutica remitirnos a técnicas de integración de la norma tributaria como es la analogía, empleando pues argumentos *a simili*. En concreto, dada la semejanza que desde el punto de vista de la *ratio legis* existe entre las modalidades de participación en un ilícito penal contemplados expresamente en la LO 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal y las modalidades de participación en un ilícito tributario, carentes de una regulación expresa, será esta normativa la que empleemos como punto de apoyo en las conclusiones interpretativas que, respecto de cada punto problemático, defendamos a lo largo del trabajo. Todo lo cual, además, pone de manifiesto el carácter interdisciplinar del objeto de estudio.

Finalmente, en el tercer capítulo, partiendo de la consideración de que no todos los presupuestos de hecho basados en ilícitos tributarios se encuentran previstos en la LGT, nos centramos en un supuesto de responsabilidad por participación en determinadas tramas organizadas de fraude previsto específicamente en el art. 87. Cinco de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Así, pasamos de un presupuesto general de responsabilidad que no guarda relación con ningún tributo en particular, a otro presupuesto concretamente confeccionado para atajar un específico fraude que, en este caso, afecta al IVA. Además, en este capítulo, sin abandonar los anteriores métodos de investigación jurídica, se emplea adicionalmente un *método jurídico-comparativo*. Así pues, partiendo de una regulación cuya esencia y habilitación deriva de una normativa europea, esta es, la Directiva 2006/112/UE del Consejo, de

Resumen

28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, procedemos a interpretar la aplicación de este presupuesto de hecho, en primer lugar, conforme a su literalidad en la legislación nacional, en segundo lugar, en relación con la jurisprudencia vertida al efecto por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y, en tercer lugar, en comparativa con la regulación prevista en otro Estado miembro de la Unión Europea -al menos hasta el momento- como es Reino Unido.

Expuestos los objetivos y la metodología, resulta ahora pertinente destacar aquellos aspectos más relevantes de la investigación realizada y las conclusiones finales. En este sentido, el punto de partida del trabajo lo ha constituido la naturaleza innata de esta institución tributaria que, conforme a la doctrina científica mayoritaria, se debe identificar con una garantía personal del crédito tributario. De tal forma que, con independencia de cuál sea el concreto presupuesto de hecho que permite activar este instituto jurídico, resulta evidente que ante la existencia de un responsable tributario, por su específica estructura jurídica, siempre aumentarán las posibilidades reales de hacer efectivo un concreto crédito tributario. De lo que se desprende, en esencia, que el responsable tributario es por Ley un sujeto garante y, en consecuencia, un obligado tributario; si bien, de segundo grado, en tanto que deudor de un crédito tributario que previamente ya deberá haber sido exigido a uno de los deudores principales que expresamente menciona el art. 35.2 LGT. De tal modo que, la obligación del responsable será siempre subsidiaria, de primero o segundo rango, con o sin beneficio de excusión, pero suplementaria de la del deudor principal. En definitiva, podemos concluir que naciendo de presupuestos de hecho completamente distintos, la obligación del deudor principal y la obligación del deudor secundario, distinta también será la causa en virtud de la cual la Ley tramará a cada una de estas personas. Se distingue, en suma, entre unos obligados al pago como consecuencia de la manifestación de una capacidad económica, de aquellos otros sujetos que pese a concurrir igualmente al pago de una deuda tributaria, no obstante, responden patrimonialmente de esta obligación en virtud de otras razones, especialmente, en estos casos, por la garantía que implican dentro del sistema impositivo al aseguramiento del crédito tributario.

Así pues, del análisis del conjunto de los presupuestos de hecho declarativos de responsabilidad tributaria que existen en el ordenamiento tributario español, se puede extraer que el único elemento en común que persiste entre todos ellos consiste

Resumen

precisamente en la función de garantía que los mismos acometen sobre el pago de una deuda tributaria. No obstante, esta finalidad que es claramente identificable en aquellos presupuestos de hecho basados en conductas carentes de un componente ilícito, se empieza a enturbiar en aquellos otros presupuestos de hecho en los cuales la responsabilidad se fundamenta en una actuación dolosa o negligente de un sujeto.

En este sentido, resulta oportuno enfatizar que en el ordenamiento tributario español, cuando un sujeto distinto del infractor principal, colabora o participa junto a éste en la comisión de un ilícito tributario, la única consecuencia jurídica que cabe imponer sobre este sujeto consiste precisamente en su declaración como un responsable tributario. A diferencia de lo que acontece en el Derecho Penal, no se reconocen en este ámbito grados de participación en un ilícito fiscal más allá de la autoría material. De tal forma que, descartada la posibilidad de castigar a un sujeto colaborador distinto del autor con una sanción autónoma y proporcional a su participación en la infracción; la única “pena” que cabe aplicar sobre esta persona consiste precisamente en su declaración como garante o responsable de un doble concepto tributario, la deuda y su sanción aneja, exigibles ambas por igual o en primer lugar a su titular jurídico, esto es, el deudor e infractor principal, debido al carácter accesorio y subsidiario de la responsabilidad. El legislador tributario, por tanto, lejos de calificar a un colaborador en una infracción tributaria, bien como un infractor autónomo, o bien como un cotitular solidario de la pena junto al infractor principal; ha preferido atribuir a este sujeto partícipe la calidad de garante de una deuda y su sanción aneja como sanción específica de su conducta antijurídica.

No obstante, pese a que última opción ha sido la elegida tanto por el legislador como por los principales órganos jurisdiccionales para cimentar el régimen jurídico de la responsabilidad por actos ilícitos, sin embargo, la misma no ofrece una adecuada solución ante su principal flaqueza, a saber, su falta de efectividad en los supuestos en los cuales el deudor principal abonara en su integridad las obligaciones tributarias. En tales casos, ninguna sanción pesará sobre el que junto al autor material, colaboró en la realización de la infracción tributaria; además, aun en los supuestos en los cuales este sujeto abonara tales conceptos tributarios, la sanción podría volver a devenir como inefectiva ante un ejercicio fructuoso de la correspondiente acción de reembolso. Una cuestionada impunidad que ha conseguido hacer tambalear los soportes de esta

Resumen

institución ante la constante crítica de un autorizado sector doctrinal que exige que ante una conducta antijurídica y culpable la misma se tipifique y así, siguiendo el sistema categorial clasificatorio y secuencial de la teoría del delito, se declare asimismo como punible.

Pero, sobre todo, el empleo de la responsabilidad tributaria como técnica sancionadora ha despertado dentro de la doctrina científica serias dudas en torno a la verdadera naturaleza jurídica de esta figura tributaria. De tal modo que, mientras que algunos apuestan por conferirle un carácter exclusivamente garantista, al margen inclusive de si se derivan o no sanciones; se alzan, por el contrario, los que abogan por otorgar a estos presupuestos de hecho una naturaleza adicionalmente punitiva. En juego, ni más ni menos, que la aplicación de todo el sistema de principios y reglas que disciplinan la materia sancionadora. En este sentido, para aportar un nuevo enfoque a esta materia, se ha efectuado una remisión a la jurisprudencia del TEDH quien, especialmente a raíz de su Sentencia *Engel y otros c. Países Bajos*, de 8 de junio de 1976, empezó a desarrollar un triple criterio capaz de determinar, entre otros aspectos, qué medidas tributarias podrían resultar equiparables a las penas a los efectos del CEDH y, en consecuencia, resultarles aplicable el conjunto de garantías materiales y procesales que reconoce asimismo el art. 6.1 del Convenio.

Una jurisprudencia que, debidamente aplicada al ordenamiento tributario español, nos permitiría también defender la naturaleza punitiva de los presupuestos de hecho constitutivos de responsabilidad tributaria por participación o colaboración de un sujeto distinto del infractor principal en la comisión de ilícitos tributarios. De tal forma que, la responsabilidad tributaria por actos ilícitos, como vía alternativa mediante la cual configurar nuevos supuestos sancionadores, nos conduce a confirmar, por una parte, la pretendida huida del legislador tributario de los esquemas propios del Derecho sancionador para tipificar conductas culpables distintas de las manifestadas por los infractores principales y, por otra parte, a aseverar la progresiva desnaturalización de esta figura tributaria, al reconocerse junto a su clásica y característica finalidad de garantía del crédito tributario, una nueva y adicional de tinte eminentemente sancionador.

Resumen

Asimismo, interesa precisar que otro de los principales problemas a los que ha tenido que hacer frente esta figura tributaria desde su inserción en el ordenamiento jurídico español, ha sido precisamente su adecuación al principio de capacidad económica. Un principio que, a grandes rasgos, exige que todo aquel obligado a contribuir al sostenimiento de las cargas públicas posea capacidad económica y, además, que su contribución individual se mida en relación con ella. Así pues, la presencia de determinados deudores tributarios que, carentes de cualquier grado de capacidad económica pueden, bien sustituir (sustitutos), o bien acompañar (responsables) al deudor principal en la parte deudora de la relación jurídica tributaria, nos hará nuevamente cuestionarnos el armonioso esquema de la subjetividad tributaria. En este marco, consciente el legislador tributario de la delgada línea que separa estos mecanismos tributarios de las exigencias constitucionales, se preocupará acto seguido por regular una serie de técnicas legislativas que permitan garantizar, en mayor o menor medida, la neutralidad impositiva de estos sujetos interpuestos. Es preciso, por tanto, que el ordenamiento jurídico prevea unos cauces jurídicos a través de los cuales, los pagos efectuados por estos obligados tributarios acaben desplazándose al verdadero titular de la capacidad económica gravada, pues solo de esta forma podrían tener cabida en un Estado constitucional este conglomerado de instrumentos jurídicos especialmente diseñados para facilitar la aplicación del tributo y asegurar su recaudación.

Ahora bien, mientras que algunos de estos mecanismos sí que permiten conferir una plena protección, pues ya sea por la vía de la previa retención o de la repercusión, la deuda tributaria nunca se abona con los recursos económicos propios de estos obligados tributarios, sino con los del mismísimo contribuyente a quien se quiere hacer tributar; en cambio, en el resto de supuestos, acogiéndose a una especie de máxima "*solve et repete*", los obligados tributarios sí que deberán hacer frente al pago de la deuda tributaria con sus propios bienes, presentes y futuros, siendo pues, solamente después de haberse hecho efectivo dicho crédito tributario, cuando los mismos podrán ejercitar contra el deudor principal las correspondientes acciones civiles de repetición o reembolso del importe pagado. En concreto, en esta segunda situación se encuentra el responsable tributario, al que solamente le concede el ordenamiento jurídico interno como mecanismo de recuperación del importe abonado, la posibilidad de ejercitar *a posteriori* una acción civil de reembolso o repetición, al margen pues de cualquier procedimiento de carácter administrativo. Una opción legislativa que, no obstante, no consideramos que sea la más adecuada, pues a través de esta acción de reembolso no

Resumen

solo se está protegiendo un exclusivo interés particular, sino que igualmente se está defendiendo el interés público que representa la efectiva aplicación del principio de capacidad económica.

A mayor abundamiento, de la escueta regulación que efectúa sobre este extremo la LGT se puede sonsacar cómo a pesar de su expreso reconocimiento legal, no existe, en cambio, una certidumbre sobre el adecuado cauce procesal a través del cual substanciar esta pretensión. Doctrina y legislador tributario, por tanto, solo se muestran conformes en conceder al responsable tributario una potestad a su cargo en virtud de la cual recobrar lo pagado, pero muestran indecisión o silencio en cuanto a la concreta vía civil a desarrollar. Así pues, a nuestro modo de ver, descartadas las acciones de los artículos 1.145 C.C -por falta de identidad estructural- y 1.838 C.C -por imposibilidad de subrogación del responsable en la posición del acreedor principal-, la única vía que podría emplear el responsable tributario para recuperar lo pagado sería efectivamente la acción del enriquecimiento injusto. Si bien, dada la gran dificultad que entraña para un declarado responsable tributario la recuperación de un crédito abonado en garantía de un deudor que, como regla general, ya habrá sido previamente calificado como insolvente por la Administración; resulta necesario determinar cuál sería aquel otro remedio legal que, ante la falta de éxito de la acción de repetición, podría ejercitar el responsable tributario para recuperar el equilibrio constitucional.

Se inaugura, por tanto, para este obligado tributario una nueva vía de recuperación a través de la calificación de este crédito incobrable como una pérdida patrimonial a incluir en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, o como un gasto deducible en la base imponible del impuesto sobre sociedades. De tal forma que, podemos concluir que dos son las opciones que ofrece el ordenamiento tributario para restaurar el equilibrio constitucional fracturado en sede del declarado responsable tributario, por un lado, la acción de enriquecimiento injusto y, por otro, a modo subsidiario, la consideración del crédito declarado incobrable como una pérdida patrimonial o como un gasto deducible a incorporar en el correspondiente impuesto sobre la renta.

Resumen

Concluido el estudio relativo a la figura genérica de la responsabilidad tributaria, nos adentramos en el presupuesto de hecho declarativo de responsabilidad tributaria por actos ilícitos previsto en el art. 42.1.a) LGT. De su análisis, se destaca que son tres los grandes elementos -el hecho imponible preliminar, el nexo causal y el presupuesto de hecho habilitante de la responsabilidad *stricto sensu*- los que deben concurrir a los efectos de su aplicación. Así pues, en primer lugar, partiendo de la máxima de que solamente si existe un deudor principal, puede un responsable colocarse junto a éste, se exigirá como premisa previa, el devengo de un hecho imponible realizado por un deudor principal. Si bien, si descansase en este caso el presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria sobre un ilícito tributario, ese hecho previo y necesario deberá identificarse con la comisión de una infracción tributaria. De tal modo que, bajo estos parámetros, no será suficiente con el devengo del hecho imponible, sino que adicionalmente se exigirá la materialización de una infracción tributaria relacionada con el hecho jurídico-tributario previsto por la norma. La ausencia de una infracción tributaria imputable a un deudor principal implicará, por tanto, para el presunto responsable una doble consecuencia, por un lado, la imposibilidad de reclamarle el abono de una sanción, siendo que en este punto, su posición no diferirá de la del deudor principal; pero además, y aquí descansa el dato diferencial, tampoco se le podrá declarar responsable por el resto de las obligaciones tributarias pendientes del deudor primigenio pues, en estos casos, ni habrá responsabilidad en sentido criminal, ni en sentido tributario.

Además, entre el hecho preliminar, basado en la comisión de una infracción tributaria sustanciada a través de un procedimiento sancionador seguido frente al infractor principal y el hecho accesorio o subsidiario, basado en la colaboración activa de otro sujeto en el devengo de aquel ilícito tributario, debe mediar asimismo otro requisito común o instrumental que, engarzando ambos presupuestos de hecho, permita instar el pago de la obligación pecuniaria al supuesto responsable. Se parte, por tanto, de la premisa de que el responsable tributario solidario solo puede ser compelido al pago, no desde el instante en el que el mismo realiza su propio presupuesto de hecho o, incluso, desde el instante en el que la Administración le notifica el acto de derivación de la responsabilidad, sino precisamente desde el momento en que, acreditados los dos presupuestos de hecho anteriores, además, tiene lugar el vencimiento del periodo voluntario de pago concedido al deudor principal sin que el mismo haya cumplido con su obligación. Más en concreto, por lo que concierne al específico presupuesto de hecho

Resumen

del art. 42.1.a) LGT, al exigirse que su obligación esté conformada, al menos, por una sanción tributaria, deberemos concluir que el periodo voluntario de pago al cual deberemos atenernos será el concedido al infractor principal para que éste abone su sanción tributaria. De tal forma que, si el hecho preliminar lo constituye el ilícito tributario, siendo la presencia de este componente el requisito *sine qua non* para poder derivar en estos casos la responsabilidad, resultará evidente que será concretamente este periodo voluntario de pago el cual deberá concluir para que posteriormente se pueda exigir la responsabilidad al deudor secundario.

Finalmente, el tercer pilar necesario que debe concurrir para poder erigir en firme la estructura de la responsabilidad tributaria por participación en un ilícito tributario, lo constituye precisamente la conducta de otro sujeto, distinto del obligado tributario principal, que junto al mismo participa en la maquinación de la infracción. En concreto, según el art. 42.1.a) LGT serán responsables tributarios por esta vía “quienes sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción”. Ahora bien, al no definir acto seguido la normativa tributaria qué debe entenderse por causar o colaborar en una infracción, la trascendencia práctica de esta medida se hará depender del significado que atribuyamos a dichos términos, para lo cual resultará necesario efectuar una remisión a la figura genérica de la participación contenida en el Código Penal. Así pues, partiendo de la reconocida naturaleza especial del delito de defraudación que, entre otros extremos, implica que solo puede ser autor material y directo del delito fiscal el deudor principal del impuesto defraudado, podemos igualmente concluir que en el ámbito de las infracciones tributarias, tal y como se desprende del art. 181 LGT, la autoría del ilícito tributario debe asimismo atribuirse en exclusiva a quien ostenta la posición de obligado tributario principal. Esto implica, en definitiva, que no se puedan admitir las formas de coautoría en esta clase de ilícitos por la vía de la responsabilidad tributaria, dado que el elemento personal del tipo “deudor tributario principal” es de imposible transmisión al resto de partícipes.

Ahora bien, que no se admitan por la especialidad del ilícito tributario responsables tributarios solidarios en calidad de autores directos, mediatos o coautores, no implica que los partícipes no puedan ser declarados como tal si intervienen en la ejecución del ilícito mediante otras formas de participación accesorias a la de la autoría tal y como son la inducción, la cooperación necesaria o la simple complicidad. De lo que

Resumen

se infiere que, los colaboradores en una infracción tributaria para poder ser declarados como responsables tributarios solidarios *ex art. 42.1.a) LGT*, deberán necesariamente intervenir, al margen de su condición subjetiva, en la consumación del hecho infractor mediante una conducta activa, entendida ésta como una actuación consistente en un hacer que, con independencia del grado de su necesidad, se requerirá que al menos sea eficaz para el éxito de la defraudación.

Para concluir, el capítulo tercero se encarga de analizar otro presupuesto de hecho declarativo de responsabilidad tributaria por actos ilícitos previsto en el art. 87.Cinco LIVA. De su redacción se destaca el siguiente orden de conclusiones: en primer lugar, que solamente podrán ser considerados como responsables tributarios por esta vía, quienes ostenten la calificación conforme al art. 5 LIVA de empresarios o profesionales, descartándose, por tanto, del alcance de esta medida a todos los consumidores finales; en segundo lugar, que el declarado responsable tributario deberá, además, ser el destinatario de una “entrega de bienes”, excluyéndose pues igualmente de su marco de aplicación el fraude intracomunitario que se puede desplegar en el sector de los servicios; y, en tercer lugar, una tercera restricción, al limitarse el alcance de la obligación del responsable a un único componente de la deuda tributaria tal y como es la “cuota tributaria”. A destacar, asimismo, que en coherencia con el art. 41.4 LGT y ante el manifiesto silencio del art. 87. Cinco LIVA, la responsabilidad de este sujeto no abarcará en estos supuestos al importe de las sanciones que pudieran imponerse al deudor principal. Un matiz a tener en consideración, máxime si las autoridades fiscales se están planteando la posibilidad de entablar otros recursos antifraudatorios, como podría ser la activación del 42.1.a) LGT o la denegación del derecho a deducir el IVA soportado, que sí que admiten, en cambio, bien la derivación de la sanción impuesta al deudor principal, o bien la consideración como infractor principal de aquel que solicitara u obtuviera indebidamente devoluciones derivadas de la normativa del tributo (arts. 193 y 194 LGT).

Pero, además, son requisitos adicionales exigidos por el art. 87.Cinco LIVA para poder detonar este presupuesto de hecho, por una parte, que se haya dejado de declarar e ingresar, en algún eslabón de la cadena de entregas, alguna cuota de IVA y, por otra parte, que el destinatario de la misma hubiera razonablemente presumido que el impuesto no iba a ser objeto de ingreso; siendo que, a su vez, el legislador ha

Resumen

considerado a estos efectos como un dato objetivo capaz de confirmar esta presunción, la obtención por parte de este destinatario de unas mercancías por un precio notoriamente anómalo. Una anomalía que, para más precisión, se considera que concurre cuando: a) el precio es sensiblemente inferior al correspondiente a dichos bienes en las condiciones en que se ha realizado la operación o al satisfecho en adquisiciones anteriores de bienes idénticos y/o b) el precio es sensiblemente inferior al precio de adquisición de dichos bienes por parte de quien ha efectuado su entrega.

Se trata, en fin, de una doble posibilidad que no tiene porqué ser acumulativa y que irremediamente coloca bajo sospecha a todas aquellas operaciones en las que pueda concurrir una ventaja económica. Y es que de la redacción de este presupuesto de hecho se desprende que nos encontramos ante un supuesto de responsabilidad tributaria basado en una presunción jurídica sustentada, a su vez, en una culpa *in vigilando* o *in eligendo*, que recae sobre el adquirente de unas mercancías en ligazón con el empresario del que las obtiene, del cual debe presuponer su condición de defraudador ante la presencia de un precio ostensiblemente inferior a la media. Ahora bien, resulta evidente que una cosa es conocer o, en su defecto, sospechar que se está participando en un ilícito tributario y otra bien distinta, la mera compra por parte de este operador de unas mercancías por un precio sensiblemente inferior. Un *quid pro quo* en el que ha incurrido el legislador y que resultará del todo necesario ponderar conforme al principio de proporcionalidad y seguridad jurídica.

Por último, interesa destacar que para evitar situaciones de impunidad por mera ubicación territorial de los proveedores intracomunitarios, la “Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido en lo que respecta a la evasión fiscal vinculada a la importación y otras operaciones transfronterizas”, incluyó entre sus objetivos la posibilidad de añadir un nuevo presupuesto de hecho declarativo de responsabilidad tributaria solidaria sobre el sujeto pasivo de una entrega intracomunitaria de bienes, por el IVA adeudado en concepto de la adquisición intracomunitaria de dichos bienes en otro Estado miembro, en el que no estuviera establecido, precisamente cuando este sujeto no hubiera presentado un estado recapitulativo, o no lo hubiera presentado a tiempo, o cuando este estado recapitulativo no contuviera la información pertinente. Se apostó, en suma, aunque finalmente no se llegó a aprobar, por la introducción en todos

Resumen

los ordenamientos tributarios de los Estados miembros de un nuevo presupuesto de hecho de responsabilidad tributaria basado en una conducta omisiva del sujeto que efectuara una entrega intracomunitaria de bienes, cuando mediante su actitud y de una manera implícita, provocase una pérdida de IVA en el Estado receptor de la mercancía.

Sin embargo, ante la falta de su aprobación, cabría cuestionarse si con los actuales instrumentos internos -especialmente, el art. 42.1.a) LGT y el art. 87. Cinco LIVA- sería igualmente posible derivar una responsabilidad tributaria a un sujeto no establecido dentro del territorio español; para lo cual, necesariamente deberemos remitirnos, no tanto a la configuración jurídica de esta medida en el ordenamiento tributario español, sino más bien al conjunto de instrumentos jurídicos reguladores de la asistencia mutua y del empleo que de los mismos efectúen los diversos Estados miembros. Pudiéndose concluir que, a la luz de los mismos, si bien el marco jurídico para la asistencia mutua en materia recaudatoria entre Estados miembros de la Unión Europea se encuentra claramente definido, no obstante, su aplicación práctica todavía sigue siendo muy limitada por toda una serie de obstáculos, como son el desarrollo de las competencias lingüísticas, la falta de recursos humanos o los diferentes procedimientos internos. El reforzamiento de este mecanismo se convierte, por tanto, en uno de los grandes retos pendientes a los cuales deberá hacer frente la Unión Europea en los próximos años.

En suma, la conclusión general alcanzada tras el estudio de esta figura tributaria es que aun cuando la misma constituye uno de los principales instrumentos jurídicos existentes para evitar o reducir el fraude fiscal, al garantizar mediante su establecimiento tanto el pago de la deuda tributaria defraudada -en tanto que manifestación del genérico deber de contribuir a las cargas públicas *ex art. 31.1 CE*-, como la posible sanción tributaria devengada como consecuencia de la comisión de una infracción tributaria en la cual hubiera participado, en algún grado o forma, el declarado responsable tributario; no obstante, el fin último de esta medida tributaria no puede oscurecer determinados aspectos básicos de su configuración -en especial, su inherente carácter sancionador- que, pese a los estudios y pronunciamientos vertidos hasta el momento, todavía siguen pendientes de una adecuada determinación que permitan garantizar por igual el interés recaudatorio de la Administración y las garantías materiales y procesales de los declarados responsables tributarios.

SUMMARY

The research work entitled “An updated view upon the Institute of tax liability and its incidence in the factual circumstances in the participation of illicit deeds” aims to study the analysis of one of the main tax measures foreseen by law in order to deal with tax fraud. We are met with a concept that enables the tax legislator to locate, alongside the main debtor of a tax liability, another subject who, while alien to the chargeable event committed by the former, nonetheless and resulting from the commitment of specific factual circumstances linked to the former, allows the derivation of the entire set of accrued tax liabilities by the main debtor. More specifically, and among the different factual circumstances foreseen by tax law, the present research is going to focus exclusively upon the analysis of the factual circumstances that arise from the collaboration of a third party in the commission of an administrative penalty. Our initial hypothesis is that Spanish tax law, when a tax crime is committed, only punishes the direct perpetrator by means of a tax crime accusation, while the rest of participants and/or collaborators (among which instigators, necessary cooperators and accomplices) are only sanctioned indirectly, by declaring them jointly liable for the tax payment. And yet, the effectiveness of the said measure, together with the guarantee of the rights of these specific taxable subjects, are still quite limited, due to the lack of an adequate legal interpretation that would allow to combine the innate aim of this institute with its eminently legal sanctioning character.

Consequently, the present research work is divided into three chapters and ends with the presentation of the conclusions. The first chapter is dedicated, with the help of a descriptive-legal analysis, to the offering of a global and updated picture of the legal concept of tax liability in the Spanish legal framework in such a way that, if the liability for administrative penalties constitutes a species against the background of tax liability, our starting point in the present research has to focus necessarily upon the analysis of the legislative origin and the conceptual meaning of this legal institute. Only thus, singling out the intrinsic and peculiar characteristics of the said institute, will we be able to eventually analyse one of its specific factual circumstances. To be more precise, within this first chapter we study in depth two of the main problems this legal concept had to confront in its origins, namely, on the one hand, its conceptual delimitation versus the

Summary

other subjective institutes and, on the other hand, the search for a unitary conclusion that might allow a unique justification to such as heterogeneous set of factual circumstances as generate tax liability. The result of this process will entail an initial descriptive answer about the function that the institute of tax liability fulfills within the Spanish tax framework, and solves the question set forth by the hypothesis on the qualification of third parties in tax violations as true guarantors of the tax credit insofar as they be considered tax liable.

Once we have revised these two first hurdles, we confront a third one which refers exclusively to the factual circumstances derived from the participation in administrative penalties, i.e., the specification of its possible sanctioning or punitive character. Indeed, our starting point is that any comprehensive study of tax liability cannot be limited to a mere description of its ample reality; thus, we underline the need to undertake, in parallel, a functional and evaluative analysis of all the legal standards applicable. In this sense, the *propositive-judicial method* will help us to delimit, on the one hand, the main fissures that the present-day regulation of this tax measure presents and, on the other hand, what interpretative proposals we present in order to adopt a better adjustment of its configuration to real life. In particular and with the help of this method, we shall analyse the legal nature of this tax concept when, to be precise, its factual circumstance is based upon an illicit deed. Our solution is based upon previous case law decisions both by the Spanish Constitutional Court and by the European Court for Human Rights.

After these initial considerations, the second chapter deals exclusively with the analysis of the declarative factual circumstance of tax liability *par excellence* due to the commission or active participation in a tax violation according to Article 42.1.a) General Tax Law (GTL). With such an aim in mind, the first part of the chapter is subdivided into three blocks which represent, severally, the three most important elements necessary to imply such a liability, namely: a) the preliminary deed, based upon the commission of a tax violation substantiated by means of a disciplinary procedure versus the main offender; b) the link in common, identified with the debt or tax sanction of the main debtor, remaining partly or totally unpaid; and c) the declarative factual circumstance of responsibility *strictu sensu*, based upon the intervention of a third party in the commitment of the tax misdemeanour. We will, thus, answer some of the remaining questions that this institute has yet to solve, foremost among which the following: What

Summary

should we understand under active collaboration? What type of offences does this factual circumstance habilitate? What kind of misdemeanour should the participant in this type of offence commit? True is that the lack of a specific tax regulation that would allow us to respond to these questions will make it necessary for us to use techniques of tax standard integration such as analogy, and to make use of arguments *a simili*. To be more precise and due to the similarities, from the point of view of the *ratio legis* between the modalities of participation in a criminal deed expressly laid down in the Organic Law 10/1995, of November 23, of the Criminal Law, we shall use these legal standards as a reference in the interpretative conclusions as regards each of the problematic points throughout this research work.

Finally, in the third chapter, starting off from the consideration that not all the factual circumstances based upon administrative penalties are contemplated in the GTL, we concentrate upon a qualifying condition of liability by participation in specific organized tax frauds, as detailed in Article 87.5 of Law 37/1992, Value Added Tax. Thus, we pass on from a general qualifying condition of liability that has no relationship whatsoever with any tax in particular to another presupposition which is specifically tailored to deal with a specific type of fraud, one which, in this case in particular, affects the VAT. Moreover, within this chapter and without forsaking previous methods of legal research, we add the *legal-comparative method*. Thus, taking as a starting point a regulation whose basis and habilitation derive from a European regulation, namely Directive 2006/112/UE of the Council, of November 28 2006, in relation to the common system for the Value Added Tax, we go on to interpret the application of this basic premise, in the first place, according to its literal value with the national (i.e. Spanish) legislation, secondly, in relationship to the case law expressed by the Court of Justice of the European Union, and thirdly, in a comparison with the regulations established by another (at least at present) member of the European Union: the United Kingdom.

Once we have presented the objectives and the methodology, it is now pertinent to underline the most relevant aspects of our research and the final conclusions. In this sense, the starting point of our research work has been the innate nature of this tax institute, that, according to the majoritarian scientific doctrine should be identified with a personal guarantee of the tax credit. In such a way that, independently from the specific

Summary

factual circumstance that allows the activation of this legal institute, it is evident that in face of a taxable subject severally liable, due to its specific legal nature, will increase the actual possibilities of cashing in a specific tax credit. To put it in a nutshell, the person held jointly and severally liable for payment of the tax, according to law, is a guarantor and, consequently, liable to tax payment, even though in a second degree, insofar as debtor of a tax credit previously and already demanded from one of the main debtors expressly mentioned in Article 35.2 GTL. Hence, the liability of the one responsible will always be subsidiary, in first or in second rank, but supplementary to the main debtor. We can, thus, conclude that, resulting from totally different factual circumstances, the obligation of the main debtor and the obligation of the secondary debtor will also be different in reason of the cause, by virtue of which the Law will affect both of them severally. In sum, we need to distinguish between those with an obligation to pay as a consequence of the manifestation of an economic capacity and those other subjects who will respond with their assets due to other reasons, especially in such cases as these, since this guarantees the tax credit within the revenue service.

So, if we then analyse the set of declarative tax liability factual circumstances that occur within the Spanish tax system, we can deduce that the only element in common that appears in all of them is, precisely, the guarantee function they all have as regards the payment of the tax debt. And yet, this aim, which is clearly identifiable in those factual circumstances based upon conducts that lack an illicit component, becomes increasingly unclear in those other factual circumstances in which liability is sustained by a willful or negligent misconduct by a subject.

In this sense, it is worth emphasizing that, according to the Spanish tax system, when a subject different from the tax offender collaborates or participates alongside him in the commission of a tax penalty, the only possible legal consequence applicable to this subject is to be held jointly and severally liable for tax losses. Contrary to what happens in other areas of Law, there is no recognition of the different degrees of participation in a tax penalty beyond that of the perpetrator. In such a way that, ruling out the possibility of punishing the subject collaborator different from the author with an autonomous penalty proportional to the degree of participation in the infraction; the only sanction applicable precisely is his declaration as guarantor or responsible of a double

Summary

tax concept, the debt and the annex fine, which should both be demanded in the first place and in equal measure to the main debtor and offender, due to the accessory and subsidiary character of the liability. The tax legislator then, far from qualifying a collaborator in a tax infringement as an autonomous offender of the penalty, together with the main infringer, has preferred to adscribe to this participant subject the quality of guarantor of a debt and the annex sanction as a specific sanction of his anti-juristic conduct.

Nevertheless and although this last option is the one chosen by the legislator to fundament the legal liability regime in the commitment of illegal deeds, this selfsame option does not offer an adequate solution to its main weakness, to with its lack of effectiveness in the cases, where the main debtor would fulfill each and every tax obligation. In such cases, there be would be no sanction whatsoever against the one who, alongside the perpetrator, collaborated in the commitment of the tax infringement; moreover, even in those cases in which this subject would pay the said tax concepts, the sanction could turn out to be ineffective in the case of a fruitful exercise of the corresponding reimbursement. This is a debatable impunity which has succeeded in shaking the pillars of this institute in face of a constant critique by an authorised doctrinal sector which demands that in face of an anti-legal and guilty behaviour, the same be typified and that thus, following the classificatory, categorial system of the sequential nature of the crime it be also declared as subject to penalty.

But, above all, the use of tax liability as a sanctioning technique has raised serious doubts within the scientific community as regards the true judicial nature of this tax concept. It so happens that, while some would attribute it a merely guarantee-based value, regardless of whether or not penalties may derive from it; others will advocate giving an additional punitive character to these factual circumstances. What is here at stake is the application of a whole set of principles and rules that set down sanctions. In this sense and in order to give a new focus on this matter, we have fallen back upon the case law of the ECHR which, especially since its decision in *Engel et. al. vs. The Netherlands*, June 8 1976, began to develop a triple criterion capable of determining, among other aspects, which tax measures might be equivalent to penalties as of the rulings of the ECHR and in consequence, in which circumstances the entire set of

Summary

material and procedural guarantees also acknowledged by Article 6.1 of the Convention were applicable.

A relevant case law which, adequately applied to the Spanish tax legislation, would also allow us to defend the punitive character of the factual circumstances constitutive of tax liability due to the participation or the collaboration of a subject different from the main offender in the commission of tax penalties. In such a way that tax liability due to illicit deeds, as an alternative way to impose sanctions, leads us to confirm, on the one hand, the certified flight of the tax legislator from the schemata of the punitive Law when it comes to the typification of tax breaches different from those manifested by the main offender and, on the other hand, to affirm the progressive denaturalization of this tax concept, insofar as, alongside its classical and characteristic aim of guarantee of a tax credit, a new and additional finality, clearly sanctioning in nature, is being admitted.

In addition, if we concentrate on the passive aspect of the legal tax relationship, we can observe how, in one way or the other, all constitutional ordering has preferred to uphold the generic obligation to contribute to the public expenses whenever a previously certified economic capacity is given. In practice, this implies the setting up by the legislator of a whole set of taxable transactions revealing welfare which, once the so-called taxpayer has accessed them, result in the birth of a legal relationship whose main tax liability consists in the payment of the quota that results from the payable tax. And yet, the presence of certain tax debtors who lack any degree of economic capacity that can either substitute (substitutes), or else accompany (liables) the taxpayer or main debtor in the debt part of the legal tax relationship will make us ask ourselves once more the hitherto harmonious setup of tax subjectivity. We find ourselves in a crossroads in which we have perforce to carry out a minute analysis of the relationship that exists among the four essential elements of the tax, to wit: the taxed economic capacity; the chargeable event which typifies that revealed welfare; the subject that carries out the chargeable event and the payer or the person that will eventually pay the tax charge. When all these factors fall together in the selfsame person we will encounter few problems; it is when these elements appear severally and non-associated, carried out by different persons when they will be manifested.

Summary

As a result of this and being the legislator conscious of the thin line that sets these tax mechanisms and the constitutional principles apart, he then immediately sets out to regulate a series of legal techniques that may guarantee, to a larger or lesser degree, the tax neutrality of these subjects in the second degree. It is, thus, necessary for the legal framework to foresee legal procedures by means of which the payments satisfied by these taxable subjects be, at the end, adscribed to the genuine responsible of the taxable economic capacity since only thus will this agglomerate of legal instruments, specifically designed to facilitate the application of the tax and to ensure its revenue fit in a constitutional state.

And yet, while some of these mechanisms allow granting full protection, since, either by means of the previous holding back or by means of charging, the tax debt will never be satisfied with the economic assets that belong to these taxable subjects but with those of the selfsame taxpayer held taxable; on the contrary, in the rest of the situations, exercising the right as a sort of “*solve et repete*”, the taxable subjects will have to support the payment of the tax debt with their own assets both present and future, since only when they have paid the said tax credit will they be able to take the corresponding civil actions versus the taxpayer of recourse or return of the amount paid.

Specifically speaking, the liable subject finds himself in this second situation, since the internal legal framework only granted him, as a mechanism to recover the amount paid, the possibility of taking *a posteriori* a legal action of return or recourse, outside any procedure of administrative character. A legal option that we nonetheless do not consider to be the most adequate one, since by means of this return action, not only an exclusively personal interest is being protected but public interest is likewise defended.

Moreover and from its mere regulation we can deduce that despite its express legal recognition, there is, on the contrary, no certainty as to the adequate procedural channel that may substantiate this claim. Doctrine and tax legislator, then, only agree insofar as they grant the taxable subject a power in virtue of which he can obtain the return of the payment, but they lack decision or else remain silent as to the specific way

Summary

to carry it out in Civil Law. Hence, from our point of view, ruling out the actions foreseen in Articles 1.145 Civil Code –due to lack of structural identity- and 1.838 Civil Code – since it is impossible for the one liable to subrogate to the rights of the main debtor-; the only measure the liable subject could rely upon to recover what he has paid would be that of unjust enrichment. In the first place because of the evident patrimonial benefit that the main debtor experiments, liberated at the expense of the liable subject and, in the second place, because since there is a general rule that recognises the right of the one liable to obtain the return of the amount paid, we can more strongly deduce the absence of a reason that might justify this enrichment. On the contrary and to finish, it would imply the absolute rebuttal of the guiding principle in tax matters, namely the principle that guarantees that taxes can only be demanded from those that manifest economic capacity.

In this way, given the significant difficulty that it will be the return of a tax paid as guarantee for a debtor who normally would have been declared as impecunious by the Tax Administration; it is necessary to determine which would be the other legal resource to be used by the liable subject, if the action of recourse should fail, in order to redress the constitutional balance. In this way and for this subject, a new way to recover is opened through the act of qualifying this bad credit as a patrimonial loss to be included in the Personal Income Tax or as a deductible expense in the tax base of the Corporate Tax.

Once we have concluded with the study of the generic concept of tax liability, we proceed with the specific declarative tax liability due to illicit deeds as foreseen by Article. 42.1.a) GTL. Its analysis underlines three main elements –the preliminary chargeable event, the casual link and the factual circumstance of liability *stricto sensu*- that should concur in order to be applicable. So, in the first place, taking as a basis that should always be one main debtor alongside with whom a liable person should be situated, it represents an essential prerequisite the existence of a chargeable event fulfilled by the main debtor. And yet, based upon this case of tax liability is related to tax penalties, these necessary and previous deeds will have to be identified with the commission of a tax infringement. So that, under these parameters it will not be sufficient with the existence of the chargeable event, but, additionally, the materialization of a tax

Summary

infringement. The lack of a tax penalty ascribable to a main debtor shall, thus, have a double consequence for the alleged liable person: on the one hand, the impossibility of claiming the payment of a sanction, since, at this point, his situation will not be different from that of the main debtor; and on top of this -and here we have the differential fact-, he would not be held liable for the rest of the tax obligations still to be paid by the first debtor, since, in these cases, there will be neither punitive responsibility nor tax responsibility.

In addition, between the preliminary deed, based upon the commission of a tax infringement conducted by means of a sanctioning procedure versus the main offender and the accessory or subsidiary deed based upon the active collaboration of another subject in the unfolding of that tax penalty, there should also be another common or instrumental requisite that links both factual circumstances together and allows to elicit the payment of the monetary obligation from the one supposed liable. We, then, start off from the premise that the liable subject can only be compelled to pay not from the very moment in which he himself commits his own factual circumstance nor even from the moment in which the Tax Administration gives him notification of the act of responsibility derivation, but specifically from the moment in which both factual circumstances proven, the period of voluntary payment granted to the main debtor expires without him having fulfilled his obligation. To be precise and as concerns the specific factual circumstance of Article 42.1.a) GTL, since it demands that the obligation should be at least compound by a tax penalty, we ought to conclude that the period of voluntary payment we have to bear in mind is the one granted to the main offender for the payment of the tax penalty. Indeed, if the preliminary deed is constituted by the tax misdemeanor and being the presence of this component a *sine qua non* premise to be able to derive responsibility in these cases, it is evident that this period of voluntary payment has to expire in order to eventually demand responsibility from the secondary debtor.

Finally, the third pillar needed to erect the structure of tax liability due to participation in a tax penalty, is, precisely the conduct of the other subject, different from the main taxpayer and who, together with the latter, participates in machinating the infringement. To be precise and according to Article 42.1.a) GTL, tax liable are to be considered in this way: “whoever may cause or actively collaborate in the commission of

Summary

an infraction". And yet, since there is no immediate definition within tax law of what should be understood under 'cause' or 'collaborate' in the commitment of an infraction, the practical transcendence of this measure depends on the meaning we ascribe to the said terms and, to do so, it is necessary to refer to the generic concept of participation as contained in Criminal Law. Thus, if we take as a starting point the acknowledged special nature of criminal fraud which, among others, implies that only the main debtor of the defrauded tax can be held responsible for a tax fraud, we can equally conclude that, within the area of tax infringements and according to Article 181 GTL, the authorship of the tax fraud should only and exclusively be ascribed to the main and obligatory taxpayer. This, then, implies that co-authorship cannot be admitted in this type of tax liability misdemeanours, since the personal element of the type "main tax debtor" cannot be possibly transferred to the rest of the participants.

Now then the fact of non-admittance, within the specialty of tax misdemeanour liable subjects as direct authors, indirect authors or co-authors, does not imply that the participants may not be held as such if they take part in the execution of the penalty by means of other forms of accessory participation such as induction, necessary cooperation or being a simple accessory. We can infer from this that the collaborators in a tax infringement in order to be declared as liable persons *ex art. 42.1.a) GFL*, must necessarily take part, independently from their subjective condition in the carrying out of an active conduct, understood as a deed which consists, independently from the degree of necessity that be deemed necessary for the success of the defrauding.

To conclude, chapter 3 analyses another declarative factual circumstance of tax liability of illicit deeds in accordance with Article 87. 5 VAT Law. Its wording results in a series of conclusions, to wit: firstly, that this entails that tax liable are only to be considered those who, in accordance with Article 5 VAT Law, are considered entrepreneurs or professionals, thus, ruling out that this measure should affect all final consumers; secondly that the one declared tax liable should also be the recipient of a goods delivery, likewise excluding from its application the intra-Community fraud that can occur within the services sector; and a third restriction limiting the reach of the obligation of the subject responsible to one sole component of the tax debt, e.g. the "tax due". Let us also underline that, according to Article 41.4 GTL and the manifest silence of Article

Summary

87.5 VAT Law, the responsibility of the said subject shall not include the amount of the penalties that might be laid upon the main debtor. A subtlety worth considering, above all if the tax authorities are considering the possibility of pursuing other anti-fraud resources like the activation of Article 42.1.a) GTL or denying the right of deduction of the VAT entailed, while they do admit the derivation of the penalty imposed upon the main debtor or else the consideration as main offender of whoever may demand or unduly obtain tax refunds (Articles 193 and 194 GTL).

But, on top of this, the additional requirements demanded by Article 87.5 VAT Law in order to be able to set off this factual circumstance of tax liability, are, on the one hand, the fact that the VAT amount in any of the links of the chain of creation of the goods received has either not been declared or else not paid, and on the other hand, that the recipient of the same may have reasonably supposed that the tax was not going to be paid. All this, bearing previously in mind that, in addition, the legislator has considered as an objective fact capable of confirming this legal presumption, the acquisition on behalf of the recipient of goods at a notably anomalous price. An anomaly which, to be even more precise, is considered to take place when a) the price is notably below the one that corresponds to the said goods in the conditions in which the transaction has taken place or else paid in previous acquisitions of identical goods and/or b) the price is notably below the acquisition price of the said goods by the one who has delivered the goods. At the end of the day, it is a double possibility which does not need to be accumulative and which inescapably lays suspicion upon all transactions from which an economic advantage might derive.

Ultimately, indeed, we are dealing with a factual circumstance of tax liability based upon a legal presumption substantiated in a sort of “fault in supervising” which is laid upon the acquirer of goods linked to the entrepreneur who obtains them and of whom we have to presuppose that he is fraudster because of the fact that his prices are notably inferior to the average. Now then, it is evident that it is not the same thing to know or, by default, to suspect, a participation in a tax crime, and a mere acquisition by this operator of goods at a sensibly lower price. A *quid pro quo* that the lawmaker has effected and which will result absolutely necessary to ponder according to the principle of proportionality and legal certainty.

Summary

Finally, it should be noted that in order to avoid impunity through the mere territorial location of the suppliers, the “Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards tax evasion linked to import and other cross-border transactions” (COM(2008) 805 final — 2008/0228 (CNS)), included, among its objectives, the possibility of adding a new factual circumstance of joint and several liability on the taxable person making an intra-Community supply, for the VAT due on the intra-Community acquisition of these goods in another Member State, in which he is not established, when he did not or not timely submit a recapitulative statement or when this recapitulative statement did not contain the relevant information. The initial aim, albeit not realised, was the imperative introduction in all the tax legislations of the member States of a new tax liability based upon an omissive conduct of the subject that carries out an intra-Community supply of goods, whenever, either by his attitude or implicitly, a VAT loss results in the goods recipient State.

And yet, since this has not been passed, one could wonder whether, with the present anti-fraud measures –especially Article 42.1.a) GTL and Article 87.5 VAT Law- it might be likewise feasible to declare liable for the tax defrauded a subject who does not reside upon Spanish soil. To that aim, we would necessarily have to fall back not so much upon the legal makeup of this measure within the Spanish tax system, but upon the whole set of legal instruments that regulate mutual assistance and the use that the different member states make of them. And, even though from its regulation one may conclude that the legal framework for assistance in questions of tax revenue issues among member states of the European Union is clearly defined, on the contrary, its practical application is still constrained by a whole series of obstacles like the development of linguistic competences, the lack of human assets or the different internal procedures. The reinforcement of this mechanism becomes, thus, one of the great future challenges that the European Union will have to cope with in the years to come.

In summary, the general conclusion we have come to after studying this tax figure is that even if it constitutes one of the main legal instruments in existence to avoid or to minor tax fraud, to guarantee by means of its establishment both the payment of the tax defrauded debt –as manifestation of the generic contribution to the sustenance of public

Summary

duties according to Article 31.1 Spanish Constitution-, and the possible penalty that results from the commission of a tax fraud in which, in some degree or form, the declared liable person may have taken part; nevertheless, the ultimate aim of this tax measure cannot darken certain basic aspects of its configuration -above all its inherent punitive character- which, despite the studies and pronouncements uttered so far, still await an adequate determination that shall both guarantee the tax interests of the Tax Administration and the material and procedural guarantees of those declared as tax liable.

INTRODUCCIÓN

La tesis doctoral intitulada “Una visión actualizada del instituto de la responsabilidad tributaria y su incidencia en los presupuestos de hecho por participación en actos ilícitos” tiene por objeto de estudio el análisis de la figura de la responsabilidad tributaria por causar o colaborar activamente en la comisión de una infracción tributaria, siendo precisamente esta institución jurídica una de las principales medidas tributarias previstas en el ordenamiento jurídico español para atajar o aminorar el fraude fiscal. Nos encontramos en presencia de una figura en virtud de la cual el legislador tributario consigue situar junto al deudor principal de una obligación tributaria a otro sujeto que, aun siendo ajeno al hecho imponible devengado por el primero, no obstante, como consecuencia de la realización de un concreto presupuesto de hecho vinculado con el anterior, se le permite derivar el conjunto de obligaciones tributarias devengadas por el deudor principal. Más en concreto, el presente trabajo, de entre los distintos presupuestos de hecho previstos en el ordenamiento tributario, se va a centrar en exclusividad en el estudio de aquellos que tienen su razón de ser en la colaboración de un tercero en la producción de un ilícito tributario. Para facilitar la comprensión del problema que es objeto de análisis, la introducción se divide en dos partes, la primera se destina a detallar la realidad jurídica y el contexto social en el cual se enmarca la presente investigación y la segunda, se reserva a explicar el objetivo de este estudio y la estructura del trabajo.

I. EL CONTEXTO SOCIAL Y JURÍDICO DE LA INVESTIGACIÓN.

Las cifras que giran en torno al fraude fiscal siempre son cuantiosas, ya sean las que evidencian la magnitud del problema o ya sean incluso las que plasman los medios invertidos en su lucha. Se trata de un problema que, indudablemente, no solo preocupa a los propios Estados, sino que igualmente concierne a todos sus ciudadanos, pues como bien advirtiera el Tribunal Constitucional en su Sentencia 50/1995, de 23 de febrero “las sumas que unos no paguen debiendo hacerlo, tendrán que ser afrontadas

Introducción

por otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar". A mayor abundamiento, los últimos escándalos fiscales que han afectado a notables personalidades del mundo futbolístico, artístico y empresarial no han hecho más que avivar la polémica en torno a la facilidad con la cual estas grandes fortunas pueden acceder, con el fin de conseguir importantes rebajas fiscales, a complejas estructuras de planificación fiscal cuyo deslinde respecto de la evasión fiscal a menudo es difícil de trazar.

Quizás quien mejor reflejara esta situación hace ya quince años atrás fuera TIPKE¹ cuando escribió que "En este caos las personas con elevados ingresos pueden permitirse un caro asesoramiento fiscal y reducir así legalmente el importe de sus impuestos. Las personas con ingresos reducidos no tienen esa posibilidad. Estos últimos pagan un 'impuesto sobre los tontos", a lo que añadió posteriormente FERREIRO² en una reseña a dicha obra que "Impuestos, pues, a los tontos entendiéndolo por tales a los ciudadanos medios, medianamente decentes y honrados que pagan espontáneamente los impuestos conforme a sus reglas más generales sin buscar los miles de pies que, sin duda, tiene el gato encerrado en el ordenamiento fiscal". Sirvan pues estas palabras para evidenciar, por un lado, que no nos encontramos ante un problema nuevo o reciente y, por otro lado, que quien opta por reducir su carga tributaria de una manera ilícita no suele actuar de manera solitaria. En su ardid, por tanto, suelen participar otros tantos sujetos -testaferros, expedidores de facturas falsas e incluso determinados asesores fiscales- que mediante la aportación de sus conocimientos técnicos o jurídicos hacen posible la consumación de la defraudación. Ahora bien, a nadie se le escapa que la colaboración en ilícitos tributarios no solo resulta necesaria para el éxito de las más sofisticadas y rocambolescas tramas defraudatorias: la prestación de servicios sin factura para evitar la repercusión del IVA, los rendimientos del trabajo no declarados, etc., constituyen meros ejemplos de fraudes a pequeña

¹ TIPKE, K.: *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*, Traducción, presentación y notas a cargo de Pedro M. Herrera Molina, Marcial Pons, 2002, pág. 85.

² FERREIRO LAPATZA, J.J.: "Impuesto al tonto, castigo al listo, premio al delincuente", *Quincena Fiscal*, N° 1, 2003.

Introducción

escala que requieren asimismo para su consumación de la participación de al menos de dos personas.

En este marco, la pregunta parece inevitable “¿Cómo sanciona el Derecho Financiero y Tributario la colaboración de terceras personas en los ilícitos tributarios?”. Pues bien, una remisión a la normativa tributaria nos arrojará a la conclusión de que en el ámbito tributario, a diferencia de lo que acontece en el Derecho Penal, no se reconocen grados de participación en un ilícito fiscal más allá de la autoría material. De tal forma que, cometida una infracción tributaria, el único sujeto que puede ser efectivamente sancionado por su comisión es el infractor principal, esto es, quien incumple directamente una obligación tributaria material o formal. El resto de colaboradores y partícipes (inductores, cooperadores necesarios y cómplices), por el contrario, ante la carencia de una regulación específica, solamente podrán ser sancionados mediante su declaración como responsables tributarios, esto es, declarándoseles patrimonialmente garantes del cumplimiento del abono tanto de la deuda tributaria defraudada como de su sanción aneja devengada cuando, además, las mismas no hubieran sido abonadas por el obligado tributario e infractor principal una vez concluido, con carácter general, el periodo voluntario de pago.

Como se puede observar, el legislador tributario, lejos de configurar una sanción específica y adicional que recaiga sobre estos partícipes en atención a su grado de culpabilidad y participación, en cambio, ha optado por emplear una figura tributaria de naturaleza esencialmente garantista como técnica sancionadora. En efecto, un análisis del conjunto de los presupuestos de hecho declarativos de responsabilidad tributaria que existen en el ordenamiento tributario español, nos permitirá concluir que el fundamento común que persiste entre todos ellos es la garantía adicional que implican para el pago de una deuda tributaria, al sujetar adicionalmente al patrimonio del deudor principal, el patrimonio del declarado responsable tributario. No obstante, esta finalidad que es claramente identificable en aquellos presupuestos de hecho basados en conductas carentes de un componente ilícito -por ejemplo, la que recae sobre aquellos adquirentes de bienes afectos por la ley al pago de una deuda tributaria-, se empieza a enturbiar en aquellos otros presupuestos de hecho en los cuales la responsabilidad se fundamenta en una actuación dolosa o negligente.

Introducción

Repárase que, en estos casos, la magnitud del problema jurídico que se nos presenta se intensifica por la concurrencia de los tres factores siguientes: *en primer lugar*, la facilidad con la que es posible participar de una manera consciente y querida en determinadas infracciones tributarias; *en segundo lugar*, la consecuencia jurídica que se deriva de esta colaboración, consistente en exigir al partícipe el pago de una deuda tributaria defraudada y su sanción vinculada, pero atención, calculada la primera conforme al principio de capacidad económica exteriorizado por el deudor principal y la segunda conforme al grado de culpabilidad desplegado por este mismo sujeto, si bien ahora, en calidad de infractor principal; y *en tercer lugar*, el resultado práctico que se deriva de la combinación, por una parte, de la ausencia de una sanción específica que castigue al colaborador de una infracción tributaria y, de otro lado, el carácter accesorio y subsidiario de la responsabilidad tributaria que, en definitiva, provoca que si quien paga la deuda tributaria y su sanción vinculada es el deudor o infractor principal, el responsable tributario resulte impune y, viceversa, si quien ingresa la deuda tributaria y su sanción es el responsable tributario, el propio deudor principal y autor de la infracción es el que resulte redimido, salvo acción de repetición fructuosa, de todo castigo³.

³ Si bien, interesa precisar que, en los supuestos en los cuales el ilícito tributario fuera constitutivo de un delito fiscal y existiera asimismo una sentencia penal condenatoria, el art. 235 *ter* de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial -introducido por medio de la LO 10/2015 de 10 de septiembre, por la que se regula el acceso y publicidad de determinada información contenida en las sentencias dictadas en materia de fraude fiscal- ha previsto como medida adicional la práctica consistente en “nombrar y avergonzar”, al establecer que “1. Es público el acceso a los datos personales contenidos en los fallos de las sentencias firmes condenatorias, cuando se hubieren dictado en virtud de los delitos previstos en los siguientes artículos: a) Los artículos 305, 305 bis y 306 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (...). 2. En los casos previstos en el apartado anterior, el Secretario Judicial, emitirá certificado en el que se harán constar los siguientes datos: a) Los que permitan la identificación del proceso judicial; b) Nombre y apellidos o denominación social del condenado y, en su caso, del responsable civil; c) Delito por el que se le hubiera condenado; d) Las penas impuestas; e) La cuantía correspondiente al perjuicio causado a la Hacienda Pública por todos los conceptos, según lo establecido en la sentencia. Mediante diligencia de ordenación el Secretario Judicial ordenará su publicación en el “Boletín Oficial del Estado”. 3. Lo dispuesto en este artículo no será de aplicación en el caso de que el condenado o, en su caso, el responsable civil, hubiera satisfecho o consignado en la cuenta de depósitos y consignaciones del órgano judicial competente la totalidad de la cuantía correspondiente al perjuicio causado a la Hacienda Pública por todos los conceptos, con anterioridad a la firmeza de la sentencia”.

Introducción

Además, la relevancia y actualidad del tema seleccionado se evidencia, dentro del Derecho nacional, en el reciente establecimiento por parte del legislador tributario de un nuevo presupuesto de hecho declarativo de responsabilidad tributaria solidaria por participación de un tercero en la comisión de un delito de defraudación -véase, en este sentido, el novedoso artículo 258 de la Ley General Tributaria introducido por la Ley 34/2015, de 21 de diciembre- y, dentro del Derecho europeo, en la “Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido en lo que respecta a la evasión fiscal vinculada a la importación y otras operaciones transfronterizas” (COM(2008) 805 final – 2008/0228 (CNS)), donde se apostó, aunque finalmente no se llegó a aprobar, por la inserción de un nuevo presupuesto de hecho declarativo de responsabilidad tributaria solidaria que recayese sobre el sujeto pasivo de una entrega intracomunitaria de bienes, por el IVA adeudado en concepto de la adquisición intracomunitaria de dichos bienes en otro Estado miembro en el que este sujeto no estuviera establecido y donde, efectivamente, se fraguase la defraudación tributaria. Razones de actualidad jurídica que, junto a las ya anunciadas de carácter social, despertaron aún más nuestro interés por el estudio del presente tema.

Nos encontramos, en suma, ante una figura tributaria que constituye uno de los principales instrumentos jurídicos para evitar o aminorar el fraude fiscal, al garantizar mediante su establecimiento tanto el pago de la deuda tributaria defraudada -en tanto que manifestación del genérico deber de contribuir a las cargas públicas *ex art. 31.1 CE-*, como la posible sanción tributaria devengada como consecuencia de la comisión de una infracción tributaria en la cual hubiera participado, en algún grado o forma, el declarado responsable tributario. No obstante, el fin último de esta medida tributaria no puede oscurecer determinados aspectos básicos de su configuración -en especial, su inherente carácter sancionador- que, pese a los estudios y pronunciamientos vertidos hasta el momento, todavía siguen pendientes de una adecuada determinación. En atención a ello, deviene necesario un nuevo enfoque en el estudio de esta figura tributaria que nos ayude a determinar no solo cuándo la misma resulta perfectamente accionable por parte de los órganos de la Administración, sino también cuáles son los requisitos necesarios que se deben garantizar en su aplicación, a fin de que durante su sustanciación se respeten por igual los derechos y garantías que asisten a los declarados responsables tributarios.

II. OBJETIVO DEL ESTUDIO Y ESTRUCTURA DEL TRABAJO.

La presente tesis doctoral tiene por objeto el estudio de la figura de la responsabilidad tributaria por causar o colaborar activamente en la comisión de una infracción tributaria. Se parte, por tanto, del reconocimiento de la responsabilidad tributaria como una específica categoría de obligados tributarios para poder distinguir entre sus diversos presupuestos de hecho constitutivos de responsabilidad, aquel basado en la participación activa de un sujeto distinto del deudor o infractor principal en un ilícito tributario. Con tal fin, este trabajo de investigación se divide en tres capítulos, culminando con la exposición de las conclusiones.

El primer capítulo se destina a ofrecer una visión integral y actualizada de la figura de la responsabilidad tributaria en el ordenamiento jurídico español. De este modo, si la responsabilidad por actos ilícitos constituye una especie dentro de un género más amplio como es la responsabilidad tributaria, necesariamente el punto de partida de este trabajo deberá ubicarse en el análisis del origen legislativo y el significado conceptual de este instituto jurídico. Solo de esta forma, desgranando cuáles son los caracteres intrínsecos e inherentes propios de esta institución se estará en condiciones de analizar, con posterioridad, uno de sus concretos presupuestos de hecho. Más en concreto, a lo largo de este capítulo, se ahonda en dos de los principales problemas a los que tuvo que hacer frente esta figura tributaria en sus orígenes tal y como fueron, por un lado, su deslinde conceptual respecto del resto de instituciones subjetivas y, por otro lado, la búsqueda de una conclusión unitaria que permitiera ofrecer una única justificación o razón de ser al conjunto tan heterogéneo de presupuestos de hecho generadores de responsabilidad tributaria. De tal forma que, una vez revisados estos dos primeros escollos, nos adentramos en un tercero que afecta, en exclusiva, a los presupuestos de hecho por participación en actos ilícitos, a saber, la concreción de su posible naturaleza sancionadora o punitiva. Para ello, nos remitimos a las principales corrientes doctrinales que han tratado de ofrecer una adecuada justificación a esta instrumentación del instituto de la responsabilidad al servicio de las infracciones tributarias para concluir, posteriormente, con una visión más internacional del estado de la cuestión mediante la remisión a la jurisprudencia vertida sobre esta materia por el

Introducción

Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH). Para finalizar, se abordan dos últimos aspectos generales de esta institución, a saber, el alcance global de la obligación del responsable y la incidencia de determinados principios constitucionales en la configuración jurídica de esta figura tributaria.

Efectuadas estas consideraciones previas, el capítulo segundo se adentra, en exclusiva, en el análisis del presupuesto de hecho por excelencia declarativo de responsabilidad tributaria por comisión o participación activa en una infracción tributaria previsto en el art. 42.1.a) LGT. A tal fin, la primera parte del capítulo se subdivide en tres bloques que representan, cada uno de ellos, los tres grandes elementos necesarios que deben concurrir para poder derivar esta clase de responsabilidad, estos son: a) el hecho preliminar, basado en la comisión de una infracción tributaria sustanciada a través de un procedimiento sancionador seguido frente al infractor principal; b) el nexo común, identificado con la deuda o sanción tributaria titularidad del obligado tributario principal que resulta total o parcialmente impagada; y c) el presupuesto de hecho declarativo de responsabilidad *strictu sensu*, basado en la intervención de un tercero en la ejecución del ilícito tributario. Se responderá, en definitiva, a ciertos interrogantes pendientes de resolución en esta institución, entre los que destacan: ¿qué se entiende por colaboración activa?, ¿qué tipo de infracciones habilitan este presupuesto de hecho? o ¿qué tipo de dolo se exige al partícipe de la infracción? En suma, un capítulo centrado en los requisitos sustantivos de esta figura tributaria y que, dada su estrecha vinculación con el nuevo presupuesto de hecho declarativo de responsabilidad tributaria del art. 258 LGT, nos permitirá en su segunda parte, adentrarnos en las particularidades que entraña cuando la colaboración activa de un tercero se enmarca, ya no en la comisión de una infracción tributaria, sino en la comisión de un delito de defraudación.

Finalmente, en el tercer capítulo, partiendo de la consideración de que no todos los presupuestos de hecho basados en ilícitos tributarios se encuentran previstos en la LGT, nos centramos en un supuesto de responsabilidad por participación en determinadas tramas organizadas de fraude previsto específicamente en el art. 87. Cinco de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Así, pasamos de un presupuesto general de responsabilidad que no guarda relación con ningún tributo en particular a otro presupuesto concretamente confeccionado para atajar un específico fraude que, en este caso, afecta al IVA. No obstante, dada la idiosincrasia de este

Introducción

tributo, con carácter previo a su análisis se efectuará una necesaria introducción acerca de la mecánica de este impuesto, su imprescindible armonización entre los distintos Estados miembros y su vinculación a la jurisprudencia emanada por el TJUE. En concreto, se analizarán las distintas modalidades de fraude que aparecen en el marco de funcionamiento del IVA intracomunitario, sus principales perpetradores y las técnicas combativas que existen contra las mismas. Entre ellas, indudablemente, destacaremos a la figura de la responsabilidad tributaria, medida antifraudatoria que no solo fue escogida por el legislador español para atajar esta clase de fraude fiscal, sino también por el legislador británico. Para concluir, este capítulo se cierra con una alusión a las nuevas propuestas europeas que abogan por insertar un nuevo supuesto de responsabilidad tributaria solidaria en el marco de las entregas intracomunitarias de bienes y la imperiosidad, como premisa previa para su efectividad, de la mejora del actual sistema de asistencia mutua recaudatoria entre los distintos Estados miembros de la Unión Europea.

En cuanto a las exclusiones, solamente precisar que dado que todo trabajo debe tener una extensión proporcionada a su objetivo, no se incluye en esta exposición el estudio de otros presupuestos de hecho por participación en actos ilícitos que se encuentran previstos a lo largo de la LGT, así como un desarrollo exhaustivo del régimen jurídico relativo a la acción administrativa encaminada a hacer efectivo el crédito titularidad del declarado responsable tributario, aun cuando, no obstante, respecto a este último aspecto, sí que se efectúan algunas referencias de aquellos aspectos procedimentales con mayor trascendencia en la aplicación de esta figura tributaria.

METODOLOGÍA.

I. MÉTODO JURÍDICO EMPLEADO.

Siguiendo a DE CASTRO “es necesario saber adónde se va antes de preguntarse cómo se va mejor”⁴. De ahí que, una vez delimitado el problema que se pretende resolver mediante este trabajo de investigación, se aborden a continuación las cuestiones metodológicas a raíz de la formulación de la *hipótesis jurídica*. En concreto, podemos acotar la misma de la siguiente manera: el Derecho tributario nacional cataloga a los partícipes en infracciones tributarias como responsables tributarios solidarios, no obstante, tanto la eficacia de esta medida como la garantía de los derechos de los declarados responsables tributarios, todavía resultan muy limitados ante la carencia de una adecuada interpretación jurídica que permita combinar la finalidad innata de esta institución con su carácter eminentemente sancionador.

Así pues, si todo argumento de investigación empieza por una afirmación o hipótesis a la que le acompaña un conjunto de argumentos que, a su vez, permiten bien demostrarla, o bien en su caso, refutarla; necesariamente deberá concretarse, acto seguido, el procedimiento o método empleado para alcanzar dicho resultado, pudiéndose incluso apreciar tantos métodos en un trabajo de investigación cuantas sean las actividades mediante las cuales se proponga alcanzar dicho fin⁵. En suma, para articular correctamente el marco teórico de la investigación, resulta esencial iluminar el camino que se ha seguido desde la selección del problema inicial hasta la justificación de la propuesta final. Con este propósito, podemos identificar durante los tres capítulos

⁴ DE CASTRO, F.: *Derecho Civil de España*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1955, pág. 490. Resaltar, asimismo, que el presente trabajo de investigación ha sido realizado según las pautas marcadas por dos obras sobre metodología e investigación jurídica, a saber: ESCUDERO ALDAY, R. y GARCÍA AÑÓN, J., *Cómo se hace un trabajo de investigación en Derecho*, ed. Catarata, Madrid, 2013; BOOTH, W. C.; COLOMB, G. G; WILLIAMS, J. M.; BIZUP, J.; FITZGERALD, W.T: *The craft of research*. University of Chicago press, 4th edition, 2016.

⁵ Cfr. SIMÓN ACOSTA, E.: *El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica*, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1985, pág. 237.

que componen el presente trabajo de dogmática jurídica hasta tres métodos de investigación empleados, estos son: el método jurídico-descriptivo, el método jurídico-propositivo y el método jurídico-comparativo.

En primer lugar, por lo que respecta al *método jurídico-descriptivo*, su empleo se justifica en la necesidad de analizar, con carácter previo a un concreto presupuesto de hecho, el instituto genérico de la responsabilidad tributaria establecido en el artículo 41 LGT. Parece pues evidente que no se puede conocer una especie si se desconoce el género del cual procede. De ahí que, el trabajo de investigación comience con un estudio integral de la responsabilidad tributaria desde una perspectiva estructural, exponiéndose de una manera actualizada, detallada y ordenada los aspectos comunes y generales de esta figura tributaria y que, en definitiva, resultan aplicables a cualesquiera presupuestos de hecho declarativos de responsabilidad. Más en concreto, se trata de un método de definición aristotélico *per genus et differentiam*, basado en la identificación de las características comunes que comparten un número de elementos (especies), agrupadas bajo un mismo concepto (género), mediante el empleo de argumentos de tipo normativo -la legislación nacional- y de autoridad -pronunciamientos tanto jurisprudenciales como doctrinales⁶-. El resultado de la coordinación de estos argumentos es una primera respuesta de carácter descriptivo acerca de la función que desarrolla en el sistema tributario español el instituto de la responsabilidad tributaria, despejándose pues el interrogante planteado en torno a la hipótesis acerca de la calificación de los terceros partícipes en infracciones tributarias como auténticos garantes del crédito tributario mediante su configuración como responsables tributarios.

Ahora bien, de la descripción se pasa a continuación a la labor de sistematización del Derecho. En efecto, partiendo de la consideración de que todo estudio integral de la responsabilidad tributaria no puede limitarse a ofrecer un mero enfoque descriptivo de su extensa realidad, se realza en segundo lugar la necesidad de efectuar paralelamente un análisis funcional y valorativo del conjunto de sus normas jurídicas aplicables. En este sentido, el *método jurídico-propositivo* nos ayudará a delimitar, por un lado, cuáles

⁶ Cfr. ESCUDERO ALDAY, R. y GARCÍA AÑÓN, J.: *Cómo se hace un trabajo de investigación...*, *op.cit.*, pág. 77.

son las principales fallas que se presentan en la regulación actual de esta medida tributaria y, por otro lado, cuáles son nuestras propuestas interpretativas para adoptar una mejor adecuación de su normativa a la realidad.

En particular, por medio de este método se analizará la naturaleza jurídica de esta figura tributaria cuando precisamente su presupuesto de hecho descansa en un acto ilícito, apoyándonos esencialmente para adoptar una solución al respecto en la jurisprudencia vertida tanto por el Tribunal Constitucional como el Tribunal Europeo de Derechos Humanos. Precisar, asimismo, que dada la trascendencia que la jurisprudencia de este segundo órgano jurisdiccional ostenta en la fundamentación de nuestra argumentación, será necesario efectuar posteriormente una somera referencia a cuál es nuestra visión sobre el estado actual del reconocimiento de los derechos humanos en el territorio español y cuál es su incidencia en materia tributaria. Y es que, como ha resaltado un importante sector de la doctrina científica, la aplicación de los métodos de investigación se encuentra siempre condicionada a una premisa insoslayable, esta es, la concepción que el intérprete tenga del concepto mismo de Derecho⁷.

Pero, además, también se analizará a través de este método, una vez concluido el bloque relativo al estudio genérico de la responsabilidad tributaria, el concreto presupuesto de hecho establecido en el artículo 42.1.a) LGT en virtud del cual se cataloga como responsable tributario solidario a todo aquel que participa o colabora activamente en la comisión de una infracción tributaria. No obstante, la carencia de una regulación específica que determine, acto seguido, qué debe entenderse, por ejemplo, por “participación” o “colaboración activa”, nos obligará en esta labor hermenéutica a remitirnos a técnicas de integración de la norma tributaria como puede ser la analogía, empleando pues argumentos *a similib*⁸. En concreto, dada la semejanza que desde el

⁷ Cfr. MARTÍN QUERALT, J.: “Estudio preliminar” en VANONI, E.: *Naturaleza e interpretación de las normas tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1973, pág. 47; SIMÓN ACOSTA, E.: *El Derecho Financiero...*, *op.cit.*, pág. 241.

⁸ Al respecto, HERRERA MOLINA, P.M.: *Metodología del Derecho Financiero y Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, Documento N°26/03, Madrid, 2003, pág. 23, recuerda que “Siguiendo a LARENZ, la falta de una determinación en la ley (concepto que excede del mero

punto de vista de la *ratio legis* existe entre las modalidades de participación en un ilícito penal contemplados expresamente en la LO 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal y las modalidades de participación en un ilícito tributario, carentes de una regulación expresa, será esta normativa la que empleemos como punto de apoyo en las conclusiones interpretativas que, respecto de cada punto problemático, defendamos a lo largo del trabajo.

Finalmente, sin abandonar los anteriores métodos, que necesariamente también se emplearán en el último bloque del trabajo de investigación, tanto para describir como para interpretar el presupuesto de hecho declarativo de responsabilidad tributaria por participación en determinadas tramas defraudatorias de IVA *ex* artículo 87. Cinco LIVA, destaca adicionalmente en este capítulo el *método jurídico-comparativo*⁹. Así pues, partiendo de una regulación cuya esencia y habilitación deriva de una normativa europea, esta es, la Directiva 2006/112/UE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, procedemos a interpretar la misma, en primer lugar, conforme a su literalidad en la legislación nacional, en segundo lugar, en relación con la jurisprudencia vertida al efecto por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y, en tercer lugar, en comparativa con la regulación prevista en otro Estado miembro de la Unión Europea -al menos hasta el momento- como es

silencio) puede tener dos significados: que el legislador no quiera regular dicha materia (con independencia de que tal ausencia de regulación sea criticable desde la perspectiva de una correcta política legislativa); o bien que el legislador haya incurrido en una deficiencia involuntaria (no incluir en el supuesto de hecho algún supuesto inherente a su *ratio legis*). Sólo en este último caso estamos ante una auténtica laguna jurídica; es decir, una imperfección contraria al plan (*planwidrige Unvollständigkeit*). Tales lagunas, pueden adoptar diversas modalidades: ausencia de regulación para un supuesto similar a otros para los que establecen determinadas consecuencias jurídicas (laguna manifiesta); ausencia de una excepción que sería necesaria con arreglo al plan (laguna encubierta); o previsión de una consecuencia jurídica de modo tan genérico que no es posible su aplicación (lo que algún autor denomina "lagunas auténticas")".

⁹ Para su elaboración, a su vez, se ha empleado la obra de ZWEIGERT, K.; KÖTZ, H.: *Introduction to comparative law*, 3^o edition, translated from the German by Tony Weir, Oxford University Press, 1998, recomendada por el profesor David Southern QC quien dirigió mi trabajo de investigación durante los seis meses de estancia en el *Centre for Commercial Law Studies at Queen Mary University of London*. La estancia fue financiada gracias a la ayuda para estancias en centros de investigación fuera de la Comunidad Valenciana concedida por la Conselleria de Educación, Investigación, Cultura y Deporte de la Generalidad Valenciana.

Reino Unido. Matizar, asimismo, que la selección de este Estado como variable comparativa se razonó, por un lado, en la influencia que dicha normativa tuvo en la configuración jurídica del presupuesto de hecho del art. 87. Cinco LIVA y, en segundo lugar, por las nuevas propuestas que en materia de expansión de la responsabilidad tributaria solidaria está elaborando el legislador británico y que, dado los últimos precedentes, podría ser solo una cuestión de tiempo el que las mismas fueran igualmente incorporadas al ordenamiento tributario español.

II. EL CARÁCTER MULTIDISCIPLINAR DEL TRABAJO DE INVESTIGACIÓN.

1. La necesaria conexión entre el Derecho Penal y el Derecho Financiero y Tributario.

Siguiendo al profesor SAINZ DE BUJANDA, no resulta ocioso recordar que dentro del dilatado dominio del Derecho público se pueden distinguir determinados conjuntos normativos dotados de sustantividad propia que, aun cuando no son específicamente Derecho Financiero, sin embargo, ordenan jurídicamente desde sus propias perspectivas determinadas situaciones materiales insertas en el ámbito de la Hacienda. Desde esta premisa, resulta evidente que el Derecho Penal -en tanto que conjunto normativo individualizado en el ámbito del Derecho Público- puede, y así hace, proyectar su eficacia sobre la materia financiera. En efecto, si en un sentido amplio podemos identificar al Derecho Penal como aquella parte del ordenamiento jurídico general cuya misión consiste en sancionar con penas las transgresiones del ordenamiento jurídico que se tipifican; de una manera más concreta, podremos identificar al Derecho Penal Financiero como “aquella parte del Derecho penal que integra el conjunto de normas y principios dirigidos a tipificar los delitos contra la Hacienda Pública, así como las infracciones consistentes en transgresiones no

criminalizadas del orden jurídico-financiero, y que establecen las penas aplicables a ambas categorías de ilícitos”¹⁰.

De la anterior definición se desprende, a su vez, la posibilidad de distinguir dentro del ordenamiento jurídico nacional entre unas infracciones tributarias “criminalizadas”, esto es, tipificadas en leyes penales como constitutivas de delitos y otras infracciones tributarias “no criminalizadas”, previstas en otros textos jurídicos no penales y cuya aplicación, asimismo, se encuentra encomendada a la Administración Tributaria en virtud de su reconocida potestad sancionadora¹¹. Unas razones que motivan la calificación de estas infracciones como administrativas, calificativo que indudablemente también se debe extender a su correlativa sanción.

Sin embargo, como se puede advertir rápidamente, el distingo entre ambos núcleos de infracciones -las criminalizadas y las que no lo están- no se puede situar en su naturaleza “lógico-jurídica”, dado que en ambas convergen los mismos rasgos

¹⁰ Vid., SAINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema de Derecho Financiero*, I, Introducción, Volumen Segundo: Análisis estructural del Derecho financiero. Ramas del Derecho público con sectores proyectados sobre la materia financiera, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985, pág. 662.

¹¹ Potestad, asimismo, reconocida y avalada, si bien, bajo determinados límites, por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 77/1983, de 3 de octubre al precisar que “No cabe duda que en un sistema en que rigiera de manera estricta y sin fisuras la división de los poderes del Estado, la potestad sancionadora debería constituir un monopolio judicial y no podría estar nunca en manos de la Administración, pero un sistema semejante no ha funcionado nunca históricamente y es lícito dudar que fuera incluso viable, por razones que no es ahora momento de exponer con detalle, entre las que se pueden citar la conveniencia de no recargar en exceso las actividades de la Administración de Justicia como consecuencia de ilícitos de gravedad menor, la conveniencia de dotar de una mayor eficacia al aparato represivo en relación con ese tipo de ilícitos y la conveniencia de una mayor inmediación de la autoridad sancionadora respecto de los hechos sancionados. Siguiendo esta línea, nuestra Constitución no ha excluido la existencia de una potestad sancionadora de la Administración, sino que, lejos de ello, la ha admitido en el art. 25, apartado 3.º, aunque, como es obvio, sometiéndole a las necesarias cautelas, que preserven y garanticen los derechos de los ciudadanos. Debe, pues, subrayarse que existen unos límites de la potestad sancionadora de la Administración, que de manera directa se encuentran contemplados por el art. 25 de la Constitución y que dimanen del principio de legalidad de las infracciones y de las sanciones. Estos límites, contemplados desde el punto de vista de los ciudadanos, se transforman en derechos subjetivos de ellos y consisten en no sufrir sanciones sino en los casos legalmente prevenidos y de autoridades que legalmente puedan imponerlas”.

definidores y las mismas razones que fundamentan su existencia¹². En efecto, en tanto que infracciones, ambas representan una conducta activa o pasiva consistente en una violación de una disposición imperativa establecida, en nuestro caso, en el ordenamiento tributario. Su deslinde, por el contrario, debe buscarse más bien en el recurso legislativo consistente en la tipificación legal, siendo pues razones valorativas de un mayor repudio social o de eficacia aplicativa, las que motivan su diferente calificación¹³. Una distinción que, a su vez, provoca que mientras que los delitos tributarios deben ser calificados y juzgados por los órganos judiciales mediante un procedimiento penal; las infracciones tributarias, por el contrario, lo sean por los órganos administrativos a través de un procedimiento administrativo sancionador en el que, no obstante, como ha reiterado en numerosas ocasiones el Tribunal Constitucional se deben aplicar, si bien con matices, los principios materiales y formales propios del orden penal¹⁴.

¹² Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema de Derecho...*, *op.cit.*, pág. 614. Por su parte, aporta QUINTERO OLIVARES, G.: "La autotutela, los límites al poder sancionador de la Administración pública y los principios inspiradores del Derecho Penal", *Revista de Administración Pública*, N° 126, 1991 que "Por consiguiente, las penas no son estrictamente ni «otra cosa», ni algo «más grave» que las sanciones administrativas. De aquí podría extraerse precipitadamente la conclusión de que unas y otras se tienen que someter a las mismas garantías. Pero llegar a defender eso equivaldría a despreciar las diferencias que de funciones y fines tienen la Administración y el orden jurisdiccional penal. Quizá la mayor simplificación que se ha introducido en este tema sea precisamente la de establecer comparaciones en función exclusivamente de la sanción y de la pena, y no del sistema del que traen causa una y otra. Y si se plantea así la cuestión parece posible admitir que siendo común, como es lógico, el sometimiento al principio de legalidad, las garantías que del mismo se derivan han de estar presentes en ambos procesos sancionadores (administrativo y penal), mas no por eso deben operar del mismo modo y en los mismos momentos".

¹³ Indica, QUINTERO OLIVARES, *ídem*, que "Las penas son, además de la consecuencia jurídica del delito, instrumentos político-criminales dominados por ciertos límites y fines: intervención mínima, última ratio, logro, en lo posible, del ideal de reinserción, etc. Ninguna de estas características orientadoras o limitadoras se predicán de las infracciones y sanciones administrativas. Es más, con frecuencia se proponen éstas como eficaz camino para la despenalización, lo que entraña que con ellas pueden cumplirse funciones que parece conveniente extraer del derecho penal".

¹⁴ Así, en su Sentencia 18/1981, de 8 de junio reconoció que "ha de recordarse que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal y como refleja la propia Constitución (artículo 25, principio de legalidad), y una muy reiterada jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo (Sentencias de la Sala Cuarta de 29 de septiembre, 4 y 10 de noviembre de 1980, entre las más recientes), hasta el punto de que un mismo bien

En suma, es el legislador quien nos indica en cada caso en concreto si una determinada infracción tributaria está o no criminalizada y, en consecuencia, resuelve de esta forma el quién y el cómo ha de reprimir la conducta vulneradora del ordenamiento jurídico tributario. Sin embargo, la experiencia siempre pone en evidencia que las cosas no son tan sencillas como aparentan y que, sobre todo, el legislador no puede -o mejor dicho, no debe-, alterar por razones de orden práctico su verdadera naturaleza jurídica. Por ello, es labor del jurista el estudiar, acto seguido, de una forma sistemática el ordenamiento jurídico para poder sonsacar, por ejemplo, una explicación racional de lo que significa imponer dentro del Derecho una sanción y que, asimismo, nos permita identificar las distintas modalidades que la misma pueda adoptar, aun cuando el legislador para esquivar su aplicación la denomine de distintas maneras. Se trata, en esencia, de analizar la norma más allá de lo dispuesto en el cuerpo legal, para poder construir así un concepto jurídico, que puede coincidir o no, con el concepto legal.

Y en esta encrucijada parece que podemos situar a la figura de la responsabilidad tributaria por actos ilícitos, en tanto que medida configurada por el

jurídico puede ser protegido por técnicas administrativas o penales, si bien en el primer caso con el límite que establece el propio artículo 25, en su número 3.º, al señalar que la Administración Civil no podrá imponer penas que directa o subsidiariamente impliquen privación de libertad. Debe añadirse que junto a las diferencias apuntadas en la aplicación de los principios inspiradores existen otras de carácter formal en orden a la calificación (delito o falta, o infracción administrativa), la competencia, y el procedimiento (penal o administrativo con posterior recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa); ello, además del límite ya señalado respecto al contenido de las sanciones administrativas. Las consideraciones expuestas en relación con el ordenamiento punitivo, y la interpretación finalista de la Norma Fundamental, nos lleva a la idea de que los principios esenciales reflejados en el artículo 24 de la Constitución en materia de procedimiento han de ser aplicables a la actividad sancionadora de la Administración, en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto, y la seguridad jurídica que garantiza el artículo 9 de la Constitución. No se trata, por tanto, de una aplicación literal, dadas las diferencias apuntadas, sino con el alcance que requiere la finalidad que justifica la previsión constitucional". *Vid.*, asimismo sobre esta materia, GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: "La incidencia de la Constitución sobre la potestad sancionadora de la Administración: dos importantes sentencias del Tribunal Constitucional", *Civitas. Revista Española de Derecho Administrativo*, N° 29, 1982; MARTÍN QUERALT, J.: *Jurisprudencia financiera y tributaria del Tribunal Constitucional*. t. I, Civitas, 1983, págs. 69 y ss.; RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: "Derecho Penal Tributario y Derecho Sancionador en España", *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*, núm. 13, 1996.

legislador tributario español como una garantía personal del crédito tributario, despojada pues de cualquier connotación represiva o punitiva, aun cuando, no obstante, de su aplicación parece deducirse todo lo contrario. Nos encontramos, en suma, ante un *problema de razonamiento jurídico*, por cuanto que la norma existe, pero requiere de una nueva interpretación que permita amoldarla a la última jurisprudencia vertida al efecto por el Tribunal Constitucional. Si bien, podemos ya avanzar que quien verdaderamente ha desarrollado una importante labor interpretativa en esta materia ha sido el Tribunal Europeo de Derechos Humanos. De ahí que, por un lado, hayamos encuadrado el presente trabajo de investigación en el Programa de Doctorado en Derechos Humanos, Democracia y Justicia Internacional y, en segundo lugar, que efectuemos a continuación una somera referencia a cuál es el estado actual de la vinculación del Convenio Europeo de Derechos Humanos y la efectividad de las sentencias emanadas por el TEDH en el territorio español, así como la posibilidad de expandir su alcance y contenido al Derecho Financiero y Tributario.

2. La incidencia del CEDH en materia tributaria: el art. 6.1 CEDH y la cláusula interpretativa del art. 10.2 CE.

El Consejo de Europa es una organización internacional que nace en 1949 con el objetivo primordial de “salvaguardar y proteger los ideales y principios que son patrimonio común, así como favorecer su progreso económico y social”¹⁵. Más en concreto, a través del mismo cada uno de sus Estados miembros se compromete a reconocer “el principio de la preeminencia del Derecho y el principio en virtud del cual, toda persona que se halle bajo su jurisdicción, ha de gozar de los derechos humanos y de las libertades fundamentales”¹⁶. Para alcanzar este propósito, una de las primeras y principales medidas que adoptó el Consejo de Europa fue la elaboración del Convenio Europeo de Derechos Humanos (en adelante, el “Convenio” o “CEDH”) que, tras el depósito de diez instrumentos de ratificación, entró efectivamente en vigor el 3 de

¹⁵ *Vid.*, art. 1 del Estatuto del Consejo de Europa, de 5 de mayo de 1949 (BOE núm. 51, de 1 de marzo de 1978).

¹⁶ *Vid.*, art. 3 del Estatuto del Consejo de Europa, de 5 de mayo de 1949.

septiembre de 1953. Por lo que concierne a España, la misma firmó el Convenio el 24 de noviembre de 1977, si bien, su entrada en vigor no se produjo hasta el momento de la ratificación efectuada el 4 de octubre de 1979 (BOE, núm. 243, de 10 de octubre)¹⁷. En la actualidad, 48 países europeos han firmado y ratificado el Convenio, encontrándose todavía a la espera la incorporación definitiva al mismo de la propia Unión Europea¹⁸.

Por lo que respecta a su contenido, el Convenio recoge en sus artículos 2 a 18 un catálogo de derechos y libertades, básicamente civiles y políticos que, conforme a su artículo 1, deben ser reconocidos por los Estados contratantes a toda persona dependiente de su jurisdicción, con independencia de su nacionalidad. Complementan, además, este contenido el conjunto de derechos y prohibiciones previstos en los Protocolos adicionales que, no obstante, solamente tendrán carácter vinculante para aquellos Estados que expresamente los hayan ratificado. Entre los mismos, podemos destacar el derecho a la protección de la propiedad privada, la libertad de circulación, el

¹⁷ A destacar que, pese a que no existe un vínculo formal entre el Consejo de Europa y el Convenio Europeo de Derechos Humanos, en la práctica, todo Estado que desee ser miembro del Consejo de Europa se tiene que comprometer, como requisito ineludible para su aceptación, a firmar y ratificar el Convenio, dado que, en caso contrario, se le puede invitar a abandonar la Organización. *Vid.*, SÁNCHEZ LEGIDO, A.: *La reforma del mecanismo de protección del Convenio Europeo de Derechos Humanos*, Madrid, Colex, 1995, pág. 112.

¹⁸ Resulta interesante resaltar que conforme al artículo 6.2 del Tratado de la Unión Europea, tras su modificación efectuada por el apartado 8) del artículo 1 del Tratado de Lisboa («D.O.U.E.C.» 17 diciembre 2009): “La Unión se adherirá al Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales. Esta adhesión no modificará las competencias de la Unión que se definen en los Tratados”. Sin embargo, pese a la existencia de este mandato expreso y directo, la adhesión de la UE al CEDH ha vuelto a ser objeto de un nuevo rechazo -el primero ya se produjo por medio del Dictamen 2/94 de 28 de marzo de 1996- por parte del TJUE quien, mediante su Dictamen 2/2013, de 18 de diciembre de 2014, ha considerado que el Proyecto de Acuerdo de Adhesión, en los términos redactados, supone una clara injerencia y alteración de las características específicas del Derecho de la Unión y su propia autonomía, entre otros aspectos, por la posible intromisión que el TEDH podría tener en la interpretación del Derecho de la Unión. Unas razones que, una vez más, motivan el veto judicial de la adhesión de la UE al CEDH. *Vid.*, al respecto, ALONSO GARCÍA, R.: “Un análisis crítico del veto judicial de la UE al CEDH en el Dictamen 2/13, de 18 de diciembre de 2014”, Working Papers, *IDEIR*, nº 26, 2015; FERNÁNDEZ ROZAS, J.C.: “La compleja adhesión de la Unión Europea al Convenio Europeo de Derechos Humanos y las secuelas del Dictamen 2/2013 del Tribunal de Justicia”, *La Ley Unión Europea*, Nº 23, 2015.

doble grado de jurisdicción en materia penal, la indemnización por error judicial, a no ser juzgado o condenado dos veces por los mismos hechos y la prohibición de la prisión por deudas¹⁹. Asimismo, merece ser resaltado el Protocolo de enmienda nº 11 que, en vigor desde el 1 de noviembre de 1998, modificó sustancialmente el sistema de protección del CEDH, dando lugar a la creación del actual Tribunal Europeo de Derechos Humanos con jurisdicción obligatoria y exclusiva en todos los asuntos relativos a la interpretación y aplicación del Convenio²⁰.

¹⁹ Por lo que concierne a España, la misma ha depositado los siguientes Instrumentos de Ratificación: el Instrumento de Ratificación del Protocolo Adicional al Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, hecho en París el 20 de marzo de 1952 («BOE» núm. 11, de 12 de enero de 1991); Instrumento de Ratificación del Protocolo nº 4 al Convenio para la protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, reconociendo ciertos derechos y libertades, además de los que ya figuran en el Convenio y Protocolo Adicional al Convenio (Convenio nº 46 del Consejo de Europa), hecho en Estrasburgo el 16 de septiembre de 1963 («BOE» núm. 247, de 13 de octubre de 2009); Instrumento de Ratificación de 20 de diciembre de 1984 del Protocolo número 6 al Convenio para la protección de los derechos de los derechos humanos y de las libertades fundamentales, relativo a la abolición de la pena de muerte, hecho en Estrasburgo el 28 de abril de 1983 («BOE» núm. 92, de 17 de abril de 1985); Instrumento de Ratificación del Protocolo nº 7 al Convenio para la protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, (Convenio nº 117 del Consejo de Europa), hecho en Estrasburgo el 22 de noviembre de 1984 («BOE» núm. 249, de 15 de octubre de 2009); Instrumento de ratificación del Protocolo numero 12 al Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales (Número 177 del Consejo de Europa), hecho en Roma el 4 de noviembre de 2000 («BOE» núm. 64, de 14 de marzo de 2008); Instrumento de Ratificación del Protocolo número 13 al Convenio para la protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales, relativo a la abolición de la pena de muerte en todas las circunstancias, hecho en Vilna el tres de mayo de dos mil dos («BOE» núm. 77, de 30 de marzo de 2010); y el Instrumento de Ratificación del Protocolo número 14 al Convenio para la protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, por el que se modifica el mecanismo de control del Convenio, hecho en Estrasburgo el 13 de mayo de 2004.

²⁰ Como matiza, MORTE GÓMEZ, C. (“El Convenio Europeo de Derechos Humanos: primeros pasos para una nueva reforma”, *Anuario de Derechos Humanos. Nueva Época*. Vol. 5, 2004, pág. 759) el Protocolo nº 11 “dio lugar a la creación de un nuevo Tribunal Europeo de Derechos Humanos, formado por tantos Jueces como Estados parte al Convenio, que actúa con carácter permanente en su sede del Palacio de los Derechos Humanos de Estrasburgo, y tiene jurisdicción obligatoria y exclusiva en todos los asuntos que versen sobre la interpretación y la aplicación del Convenio. Dicho Tribunal pasó a ocupar el lugar y a asumir las funciones de los dos órganos pre-existentes, es decir, el antiguo Tribunal, que dejó de existir el 31 de Octubre de 1998, y la Comisión, que siguió ejerciendo sus funciones durante un período transitorio de un año establecido por el Protocolo nº 11, y se extinguió el 31 de Octubre de 1999. Por su parte, el Comité de Ministros, órgano de carácter político que tenía en el antiguo sistema la doble competencia de supervisar la ejecución de las Sentencias por parte de los Estados, y de

Ahora bien, resulta evidente que tanto el reconocimiento de los aludidos derechos y libertades fundamentales, así como las posibles sentencias condenatorias del TEDH, quedarían totalmente desprovistos de eficacia si, posteriormente, no existiesen en los Estados signatarios mecanismos jurídicos suficientes que las permitieran ejecutar. En este sentido, merece ser especialmente destacado el art. 46 CEDH en virtud del cual “Las Altas Partes Contratantes se comprometen a acatar las sentencias definitivas del Tribunal en los litigios en que sean partes”. Se trata, como dispone MORTE GÓMEZ, de una obligación jurídica que recae directamente sobre los Estados miembros, a los que se les impone la obligación de crear los cauces adecuados para que las sentencias del Tribunal, que gozan de la autoridad de la cosa juzgada, puedan ser correctamente ejecutadas en los ordenamientos internos²¹. La necesidad de este cauce, además, se evidencia por la particularidad de que el TEDH no es un Tribunal supranacional, sino internacional, de tal modo que el mismo no puede declarar nula una norma del Derecho interno, ni anular un acto administrativo contrario al Convenio. Sus sentencias, en definitiva, son simplemente declarativas y no ejecutivas²².

pronunciarse sobre la existencia o no de vulneración de los derechos fundamentales invocados en los casos que no habían sido remitidos al Tribunal y en los que la Comisión había emitido su informe jurídico, se vio privado de esta última función que ahora queda reservada al único órgano jurisdiccional competente para ello, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos. La cláusula facultativa del reconocimiento del derecho de recurso individual que existía en el antiguo sistema queda suprimida, y la firma y ratificación del Convenio tal y como ha sido modificado por el Protocolo nº11 implican aceptación automática de la competencia del Tribunal. El Protocolo nº 11 al Convenio es un Protocolo de enmienda de carácter obligatorio, y no un Protocolo facultativo. Se refiere únicamente a la reforma del mecanismo de control del Convenio Europeo de Derechos Humanos”.

²¹ MORTE GÓMEZ, C.: “La eficacia de las sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos”, en SOROETA LICETAS, J (ed.), *La eficacia del Derecho Internacional de los Derechos Humanos*, Cursos de Derechos Humanos de Donostia-San Sebastián, Vol. XI, Universidad del País Vasco, Servicio Editorial, 2011, pág. 227. En parecidos términos, LIÑÁN NOGUERAS, D.: “Efectos de las sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el Derecho Español”, *Revista Española de Derecho Internacional*, Vol. 37, nº 2, 1985, págs. 361 y 362; ESCOBAR HERNÁNDEZ, C.: “Ejecución en España de las sentencias del TEDH” *Revista Española de Derecho Internacional*, Vol. 62, nº 2, 1990, pág. 556.

²² Debemos precisar que el carácter declaratorio de las sentencias del TEDH no se altera por el hecho de que, posteriormente, el art. 46.2 CEDH establezca que “La sentencia definitiva del Tribunal se transmitirá al Comité de Ministros, que velará por su ejecución”. Precisamente porque el poder de ejecución que se concede al Comité de Ministros se reduce, en la práctica, a una

Así, igualmente, lo reconoció el propio TEDH en su Sentencia *Marckx c. Bélgica*, de 13 de junio de 1979 al precisar que “la sentencia del Tribunal es esencialmente declaratoria y deja al Estado la decisión de los medios a utilizar en su ordenamiento jurídico interno”. Por tanto, sobre los Estados pesa una obligación de resultado consistente en reparar los daños producidos y en evitar que se produzcan nuevas vulneraciones en el futuro, aunque se les otorga plena flexibilidad en cuanto a los medios, generales y/o individuales, a aplicar para alcanzar dicho resultado. Si bien, en alguna ocasión, el TEDH sí que ha precisado cuáles serían las medidas más idóneas a adoptar por el Estado infractor en orden de enmendar el daño ocasionado. En este sentido, podemos destacar la Sentencia *Öcalan c. Turquía*, de 15 de mayo de 2005, donde el Tribunal consideró que ante la falta de imparcialidad e independencia de los tribunales que habían conocido del proceso enjuiciado, la forma de reparación más adecuada ante la patente vulneración del art. 6 CEDH consistía precisamente en la celebración de un nuevo juicio. No obstante, igualmente consciente de las dificultades que, en la práctica, conlleva la aplicación directa de las sentencias del Tribunal, ante la carencia en los ordenamientos internos de los Estados signatarios de medios procesales adecuados, el art. 41 CEDH habilita a que “si el derecho interno de la Alta Parte Contratante sólo permite de manera imperfecta reparar las consecuencias de dicha violación, el Tribunal concederá a la parte perjudicada, si así procede, una satisfacción equitativa”²³.

Precisamente, la ausencia de un cauce procesal específico dentro del ordenamiento jurídico español mediante el cual ejecutar directamente las sentencias

mera función de control o supervisora de la ejecución de la sentencia, sin que pueda implicar en ningún caso, la autorización para que el mismo pueda, en sustitución del Estado obligado, ejecutar su contenido. Cfr. MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *La aplicación del Convenio Europeo de Derechos Humanos en Materia Tributaria: un análisis jurisprudencial*, Aranzadi, 2002, pág. 58.

²³ Según LIÑÁN NOGUERAS, D. “Efectos de las sentencias...”, *op.cit.*, pág. 136: “del hecho de que el Convenio, en los casos en que un derecho interno no permite una reparación íntegra, sólo haya previsto la posibilidad de que el Tribunal determine directamente una indemnización al perjudicado, lo único que, legítimamente, puede inferirse es que el Convenio no ha optado por la vía de las sanciones o la de obligar al Estado en cuestión a modificar su ordenamiento procesal en relación a un caso concreto...”.

condenatorias del TEDH, constituyó el epicentro de un gran debate doctrinal a raíz de los diversos pronunciamientos vertidos al efecto por el Tribunal Supremo y el Tribunal Constitucional. Repárese, por un lado, que uno de los requisitos para poder acudir a la jurisdicción del TEDH consiste precisamente en el agotamiento de los recursos internos, de tal forma que, antes de acudir a Estrasburgo en España ya debe existir una decisión judicial definitiva con carácter de cosa juzgada y, por otro lado, que conforme a la regulación procesal vigente, el único recurso válido que puede entablarse en estas circunstancias es el recurso de revisión que, además, presenta un carácter extraordinario y solo puede plantearse por los motivos tasados en las leyes procesales entre los cuales, hasta la reforma operada en el año 2015, no se incluía entre sus causas la existencia de una decisión del TEDH que contraviniera lo establecido en una sentencia judicial firme²⁴.

²⁴ La negativa por parte del Tribunal Supremo a admitir recursos de revisión de sentencias firmes con ocasión de la emisión de una sentencia declaratoria del TEDH constatando la vulneración de un derecho o libertad reconocido por el Convenio se evidencia en el Auto de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo de 27 de julio de 2000 (Nº recurso 1560/2000), donde se razonó que “el recurso de revisión viene a resolver el conflicto entre justicia material y seguridad jurídica, alzaprímado el valor de aquella sobre esta, pero sólo en los concretos y específicos supuestos previstos en el art. 954 de la LECriminal, supuestos excepcionales como excepcional es el recurso a través del cual se articula. (...) El motivo no puede prosperar por no darse en el presente caso el "hecho nuevo" a que se refiere el nº 4 del art. 954 de la LECriminal. Por razones meramente formales, debe recordarse que se equivocan los recurrentes al equiparar "hecho nuevo" con el cambio jurisprudencial. (...) Concluyendo, ni la sentencia dictada por el TEDH puede ser estimada como hecho nuevo, ni tiene relación con la sentencia cuya revisión se solicita, y más bien aparece como instrumento para volver a cuestionar aspectos que ya fueron rechazados en la casación, ni obviamente aquella sentencia deja al descubierto el error o desvirtuación de la prueba de cargo tenida en cuenta en la sentencia cuya revisión se solicita”. Una decisión que, no obstante, fue posteriormente criticada por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 240/2005, de 10 de octubre, al matizar que “El Auto de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo denegó la interposición del recurso de revisión en virtud de que no concurrían «nuevos hechos ... de tal naturaleza que evidencien la inocencia del condenado» (art. 954.4 LECrim). Esta decisión se sustentó en dos argumentos: el primero, de tipo formal, consistía en que la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos no constituía un hecho nuevo; el segundo se refería a la desconexión entre el contenido de dicha Sentencia y la revisión pretendida. a) Dichos argumentos se presentan de un modo conjunto. Si los escindimos a los efectos analíticos necesarios para resolver la queja que se nos plantea, hemos de afirmar que el primero de ellos, atinente a la falta de concurrencia de un hecho nuevo, no podría sustentar por sí sólo en este caso una decisión de inadmisión de la revisión. La motivación del Auto se remite a la doctrina de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo relativa a que un cambio jurisprudencial no es un «hecho nuevo» pero, tras señalar que «en el presente caso ni siquiera puede hablarse de cambio jurisprudencial» y sí «de la existencia de una sentencia dictada por el TEDH», no expresa por

La situación, sin embargo, cambió drásticamente tras la publicación, primero, del Acuerdo del Pleno no jurisdiccional de 21 de octubre de 2014 de la Sala Segunda del Tribunal Supremo que, en un tácito ejercicio de analogía *in bonam partem*, concluyó por unanimidad que “En tanto no exista en el Ordenamiento Jurídico una expresa previsión legal para la efectividad de las sentencias dictadas por el TEDH que aprecien la violación de derechos fundamentales de un condenado por los Tribunales españoles, el recurso de revisión del art. 954 LECrm. cumple este cometido”; y, en segundo lugar, por la legalización de dicho acuerdo operada mediante la reforma efectuada por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio por la que se modifica la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, en virtud del cual se introduce un nuevo artículo 5 bis con el siguiente tenor “Se podrá interponer recurso de revisión ante el Tribunal Supremo contra una resolución judicial firme, con arreglo a las normas procesales de cada orden jurisdiccional, cuando el Tribunal Europeo de Derechos Humanos haya declarado que dicha resolución ha sido dictada en violación de alguno de los derechos reconocidos en el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y Libertades Fundamentales y sus Protocolos, siempre que la violación, por su naturaleza y gravedad, entrañe efectos que persistan y no puedan cesar de ningún otro modo que no sea mediante esta revisión”.

Pero, además, interesa resaltar que España no solo está compelida a ejecutar las específicas sentencias del TEDH en las que se aprecie que la misma ha vulnerado algún derecho reconocido por el Convenio, sino que conforme al art. 10.2 de la Constitución Española, debe asimismo interpretar las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades reconocidas en el texto constitucional de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos

qué una Sentencia tal no puede ser considerada como un hecho nuevo o cómo se infiere dicha aseveración de que no pueda un cambio jurisprudencial constituir un hecho nuevo. Así, aislado el argumento, si para sustentar la inadmisión el Auto se limitara a afirmar que la Sentencia invocada no es un hecho nuevo, estaríamos ante una decisión que incurriría en el defecto descrito como constitutivo de una infracción al art. 24.1 CE: se trataría en tal caso de una decisión formalista, injustificadamente cercenadora de la defensa de los intereses que pueden estar en juego en el proceso de revisión”.

internacionales que sobre las mismas materias hubiera ratificado, entre los cuales, indudablemente, cabe situar el CEDH. Se trata de una “cláusula de garantía” en virtud de la cual cuando cualquier tribunal en cualquier proceso se enfrente a la aplicación de un derecho fundamental, estará obligado a interpretar el contenido del mismo conforme a lo dispuesto en el tratado internacional²⁵. De este modo, la virtualidad del precepto cobra especial significado en los supuestos en los cuales la norma constitucional no es lo suficientemente clara o precisa, siendo entonces necesario remitirse para concretar su alcance y contenido, no solo a las normas internacionales que existen sobre la materia, sino también a la jurisprudencia vertida por los órganos jurisdiccionales internacionales que tienen encomendada su interpretación²⁶.

Contrastada la plena integración en el ordenamiento jurídico español tanto de las disposiciones contenidas en el CEDH como de la jurisprudencia vertida por el TEDH,

²⁵ Cfr. DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, L.M.: *Sistema de Derechos Fundamentales*, 4ª ed., Civitas, 2013, pág. 162; GARCÍA DE ENTERRÍA, E.; LINDE, E.; ORTEGA, L. I.; SÁNCHEZ MORÓN, M.: *El sistema europeo de protección de los derechos humanos*, Madrid, Civitas, 1979, págs. 152 y 153; MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *La aplicación del Convenio Europeo de Derechos...*, *op.cit.*, pág. 43. Por su parte, como afirma APARICIO PÉREZ, M.A.: “La cláusula interpretativa del artículo 10.2 de la Constitución Española, como cláusula de integración y apertura constitucional a los derechos fundamentales” en *Jueces para la Democracia*, nº 6, Madrid, 1989: “en virtud de esa recepción genérica o de esa especial fuerza recepticia que la Constitución otorga a este tipo de tratados, los criterios para la interpretación constitucional no sólo están contenidos en las propias disposiciones del tratado de que se trate sino que se hallan también en su práctica normativa, es decir, en las decisiones, disposiciones y acuerdos que surjan de los órganos internacionales encargados de darles contenido, asegurar su cumplimiento y, en definitiva, interpretarlas”.

²⁶ No obstante, resulta necesario matizar que, a través del artículo 10.2 de la Constitución, no se otorga rango constitucional a los derechos y libertades proclamados en los Tratados Internacionales en cuanto no estén también recogidos en la Constitución. En este sentido, conforme a la STC 36/1991, de 14 de febrero “esta norma se limita a establecer una conexión entre nuestro propio sistema de derechos fundamentales y libertades, de un lado, y los Convenios y Tratados internacionales sobre las mismas materias en los que sea parte España, de otro. No da rango constitucional a los derechos y libertades internacionalmente proclamados en cuanto no estén también consagrados por nuestra propia Constitución, pero obliga a interpretar los correspondientes preceptos de ésta de acuerdo con el contenido de dichos Tratados o Convenios, de modo que en la práctica este contenido se convierte en cierto modo en el contenido constitucionalmente declarado de los derechos y libertades que enuncia el capítulo segundo del título I de nuestra Constitución”. En idéntico sentido, SANTAOLALLA LÓPEZ, F.: “Los tratados como fuente del Derecho en la Constitución”, *Revista de Administración Pública*, Nº 90, 1979, pág. 22.

cabría determinar acto seguido cuáles de sus preceptos podrían tener trascendencia en materia tributaria. En este sentido, interesa resaltar que, una primera lectura del listado de derechos y libertades previstos en el Título I del Convenio, nos podría arrojar a la rápida conclusión de que los mismos excluyen de su ámbito de aplicación al Derecho Financiero y Tributario. Lo mismo acaece si nos remitimos a sus diversos Protocolos adicionales, con excepción de lo previsto en el art. 1 del Protocolo nº 1 cuando permite la intromisión en el derecho de la propiedad para garantizar el pago de los impuestos. Por esta razón, no es de extrañar que, desde hace ya algún tiempo atrás, determinados autores hayan propuesto la posibilidad de elaborar un Protocolo adicional al Convenio dedicado, en exclusiva, a tratar los derechos humanos y las libertades fundamentales en materia tributaria²⁷.

Sin embargo, mientras ello no acaezca, la única vía que en la actualidad permite que este catálogo de derechos pueda regir las relaciones entre la Hacienda Pública y los obligados tributarios es la interpretación más o menos restrictiva que del ámbito de aplicación de cada uno de estos derechos efectúe al respecto el TEDH. En concreto, de entre los mismos, destaca significativamente el art. 6.1 CEDH que reconociendo el

²⁷ *Vid.*, BAKER, P.: "Taxation and the European Convention on Human Rights", *European Taxation*, IBFD, 40, Nº 8, 2000, donde indica que "From the author's point of view, the solution would lie in the preparation of a protocol to the European Convention dealing expressly with taxation matters. That protocol would resolve the issue, for example, as to whether Article 6 applies to ordinary tax proceedings. The author would recommend, for example, that the protocol should provide that in all tax proceedings the basic guarantees in civil cases operate: that is, the taxpayer should be entitled in the determination of his tax liability to a fair hearing within a reasonable time by an independent and impartial tribunal established by law. The protocol should also, in the author's view, provide that (contrary to the normal provisions in Article 6) hearings concerning tax liability should generally not be in public, but that the taxpayer could waive the right to a private hearing. The protocol on taxation matters might also deal with issues such as whether and when it is appropriate to require payment of tax before an appeal can be lodged. On substantive tax law matters, the protocol might, for example, clarify when retrospective legislation would not be regarded as a breach of the Convention: perhaps only when it is enacted to counter widespread tax avoidance devices. A protocol on the application of the Convention to tax matters--effectively, a charter of the rights of taxpayers--would, in the author's view, have two clear advantages. First, it would ensure that inappropriate results are not reached by the application of provisions of the Convention and its protocols to taxation matters when the draftsmen had not considered this context. Secondly, it would resolve a number of important issues without the costs and uncertainties associated with litigation before national courts which, in many cases, would have to continue on to the ECtHR in Strasbourg".

derecho de los ciudadanos a un proceso equitativo en los litigios relativos a “derechos y obligaciones de carácter civil” y a toda “acusación en materia penal”, se ha admitido, no obstante, su aplicación expansiva a otras parcelas jurídicas en principio ajenas a los procesos estrictamente civiles o penales mediante una prolija labor interpretativa del Tribunal de Estrasburgo de tales nociones.

Así, por lo que concierne al carácter “civil” de los derechos y obligaciones, el TEDH configurando un concepto autónomo de este término ha considerado que pueden tener cabida *ratione materiae* en el ámbito de aplicación del art. 6.1 CEDH, en primer lugar, aquellos litigios entre sujetos particulares que ya dentro de su respectivo derecho interno fueran calificados como civiles; en segundo lugar, determinados procedimientos incardinados dentro del “derecho público” que, no obstante, dada su patente dimensión patrimonial afecten igualmente a determinados derechos y obligaciones de carácter privado (entre otros, se encuentran las licencias urbanísticas, los procedimientos expropiatorios, las autorizaciones de apertura de establecimientos o los procedimientos de reclamación de responsabilidad frente al Estado)²⁸ y, en tercer lugar, determinados litigios que puedan versar sobre cuestiones de orden social o medioambiental²⁹. Por el

²⁸ Véanse, respectivamente, los Asuntos *Sporrong et Lönnroth c. Suecia*, de 23 de septiembre de 1982; Asunto *J.S. y A.S. c. Polonia*, de 24 de mayo de 2005; Asunto *Bentham c. Países Bajos*, de 23 de octubre de 1985; y Asunto *X c. Francia*, de 31 de marzo de 1992. Se deduce, por tanto, de este conjunto de sentencias que la aplicación del artículo 6.1 del Convenio no se hace depender de la condición de las partes (públicas o privadas), de la naturaleza de la ley que rige el litigio (civil, mercantil, administrativa, etc) o incluso de la autoridad competente para decidirlo (judicial o administrativa). Sí que son, por el contrario, elementos necesarios para su aplicación, los siguientes: en primer lugar, que exista un litigio real y efectivo, esto es, que existan intereses contrapuestos en juego; en segundo lugar, que el mismo afecte a “derechos y obligaciones” reconocidos en el derecho interno, por tanto, invocables ante los tribunales; y, en tercer lugar, que estos derechos y obligaciones revistan “carácter civil”. Respecto a este último criterio, como se desprende del hilo jurisprudencial citado, se observa que cuando nos encontramos en presencia de litigios esgrimidos exclusivamente entre sujetos particulares, escasas dudas se albergan acerca de su naturaleza civilista, reservándose el TEDH todas ellas para cuando en el mismo participa una Administración Pública. En estos casos, por tanto, el elemento clave para dilucidar si el litigio ostenta un carácter público o civil y, en definitiva, si le resultan aplicables las garantías procesales del art. 6.1 CEDH es su dimensión patrimonial.

²⁹ Para un análisis más detallado de la aplicabilidad del art. 6.1 CEDH, puede verse el trabajo elaborado por el Servicio Jurisconsulto del TEDH titulado “Guía práctica sobre la admisibilidad” en su última versión actualizada de 1 de enero de 2014 y traducida por los Servicios del

contrario, el TEDH ha denegado expresamente la aplicación de las garantías procesales previstas en el art. 6.1 CEDH en su vertiente civil a los procesos contencioso-tributarios, por considerar que en ellos predomina la naturaleza pública de la relación existente entre el contribuyente y el resto de la colectividad, al ser precisamente en el ámbito de la fiscalidad donde con mayor intensidad se conserva el núcleo duro de las prerrogativas del poder público (*Vid.*, en este sentido, el Asunto *Ferrazzini c. Italia* -párrafos 25 y 29- de 12 de julio de 2001)³⁰.

Una conclusión que, resta indicar, ni fue unánime en su día entre todos los jueces que integraron el Tribunal -véanse, en particular, los votos suscritos por los jueces Ress y Lorenzen- ni sigue siendo pacífica entre la doctrina más autorizada³¹. En efecto, resulta indubitado, por una parte, que las obligaciones tributarias generan casi siempre consecuencias directas sobre los intereses patrimoniales de los contribuyentes y, por otra parte, que el establecimiento de dichas obligaciones dentro de un Estado democrático solamente se puede fundamentar en disposiciones de origen legal y no discrecional. De ahí que, cada día más, se hagan tambalear los principales fundamentos que permitían sostener esta línea jurisprudencial.

Departamento de Constitucional y Derechos Humanos de la Abogacía del Estado. Disponible en <http://www.mjusticia.gob.es>

³⁰ Interesa precisar que, ya con anterioridad, el TEDH había excluido del ámbito de aplicación del art. 6.1 del Convenio a las cuestiones fiscales aún incluso cuando las mismas pudieran acarrear repercusiones sobre derechos patrimoniales. En este sentido, sería el Asunto *AX y BX c. Alemania*, de 28 de julio de 1961 quien iniciaría esta línea interpretativa. Con posterioridad y mayor vehemencia, consolidarían esta decisión hermenéutica las posteriores Sentencias dictadas en los Asuntos *X c. Alemania*, de 10 de marzo de 1962, *X c. Bélgica*, de 1 de octubre de 1965 y *A B C y D c. los Países Bajos*, de 23 de mayo de 1966. De tal forma que, en 1973, el TEDH en el Asunto *X c. Bélgica*, de 5 de febrero ya haría una clara referencia a su “constante jurisprudencia” basada en la negativa de incluir en el ámbito de aplicación del art. 6 del Convenio a las materias tributarias. Sobre la evolución de esta jurisprudencia y su impacto, puede verse, BAKER P.: “Should Article 6 ECHR (Civil) Apply to Tax Proceedings?”, *International Tax Review*, Wolters Kluwer, Volume 29, Issue 6-7, 2001.

³¹ Entre otros, LOUCAIDES, L.G: “Questions of fair trial under the European Convention on Human Rights”, *Human Rights Law Review*, Volume 3, Nº 1, 2003, pág. 27-29; BAKER, P.: “Should Article 6 ECHR (civil)...”, *op.cit.*; GARCÍA CARACUEL, M: “La influencia del Convenio Europeo de Derechos Humanos en el Derecho Tributario”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero y Tributario*, Nº 133, 2007; MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *La aplicación del Convenio Europeo de Derechos...*, *op.cit.*, pág. 91.

A mayor abundamiento, la situación claramente contrasta con el espíritu expansivo con el que el TEDH ha interpretado la segunda noción en liza. En efecto, recordemos que conforme al art. 6.1 del Convenio las garantías procesales no solo se aplican a los litigios que versan sobre derechos y obligaciones de carácter “civil”, sino que asimismo también ofrece cobertura a todos aquellos que se puedan calificar como “penales”. Y de nuevo, nos volvemos a encontrar ante un concepto autónomo e independiente de las categorías que puedan emplear al respecto los sistemas jurídicos nacionales de los Estados miembros, de tal forma que, en opinión del TEDH la calificación que un Estado pueda efectuar de un ilícito, bien como un delito, o bien como una infracción administrativa, nunca es decisiva, para evitar así que, al socaire de tal opción, éstos puedan eludir las garantías establecidas en el Convenio.

Con esta finalidad, el Tribunal de Estrasburgo, especialmente a raíz de su Sentencia *Engel y otros c. Países Bajos*, de 8 de junio de 1976, empezó a desarrollar un triple criterio capaz de determinar, por ejemplo, qué medidas tributarias podrían resultar equiparables a las penas a los efectos del Convenio. Su parámetro de aplicabilidad, no obstante, no solo se limita al análisis de las más obvias infracciones tributarias, en tanto que manifestaciones directas del *ius puniendi* del Estado, sino que como bien demostró su posterior Sentencia *Bendenoun c. Francia*, de 24 de febrero de 1994, se puede emplear igualmente para determinar si otra clase de figuras tributarias de aparente naturaleza no sancionadora -como era en el caso enjuiciado unos recargos tributarios-, también podrían tener cabida en los contornos de dicho concepto. En juego, la aplicación de toda una serie de derechos que, en su conjunto, conforman la garantía de un proceso justo y entre los que se encuentran el derecho a un juicio equitativo y público, a la notificación de una resolución en un plazo razonable, a la presunción de inocencia o el derecho de defensa.

Este será, por tanto, el punto de inicio que posteriormente retomemos a lo largo de nuestro trabajo para poder analizar si, a luz de esta jurisprudencia y en coherencia con lo dispuesto en el art. 10.2 CE, podemos interpretar que los concretos presupuestos de hecho declarativos de responsabilidad tributaria por actos ilícitos ostentan asimismo naturaleza punitiva a los efectos del Convenio y, en consecuencia, se encuentran

totalmente protegidos por el conjunto de garantías que conforman el derecho a un proceso justo y equitativo.

III. INFORMACIÓN Y FUENTES DEL TRABAJO.

Para completar la delimitación científica del trabajo de investigación, junto a la precisión de la materia objeto de estudio y la perspectiva desde la cual se analiza su contenido -objeto material y objeto formal “quod”, respectivamente-, surge de manera adicional la necesidad de especificar el objeto formal “quo”, esto es, los medios e instrumentos que han sido empleados en el desarrollo del trabajo³². A tales efectos, podemos clasificar las fuentes de información empleadas en tres grandes grupos: a) legislativas; b) jurisprudenciales; y c) doctrinales.

Por lo que respecta a las fuentes normativas, debemos destacar esencialmente dos leyes que han constituido la piedra angular del trabajo de investigación: la Ley 58/2003, General Tributaria (de ahora en adelante, LGT) y la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido (de ahora en adelante LIVA). Matizar, asimismo, que dado que nuestro objeto de estudio lo constituye una figura tributaria que, pese a las modificaciones efectuadas, ya pervivía con rasgos muy similares bajo el régimen de la anterior LGT, será igualmente necesario, en ocasiones, remitirse a la ya derogada Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (de ahora en adelante, LGT/1963). Complementan estas disposiciones legislativas el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (de ahora en adelante, RGIAT); el Real Decreto 939/2005 de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (de ahora en adelante, RGR) y el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario (de ahora en adelante, RGS). Por otra parte, dada la dimensión comunitaria de la LIVA,

³² Cfr. MILLÁN-PUELLES, A.: *Fundamentos de Filosofía*, 14ª edición, RIALP, Madrid, 2001, pág. 184.

Metodología

en tanto que transposición de las Directivas reguladoras del régimen jurídico del tráfico intracomunitario, igualmente nos deberemos referir a este conjunto de disposiciones que conforman el acervo comunitario, destacándose significativamente la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. Finalmente, dado el carácter multidisciplinar del trabajo de investigación, complementan estas fuentes, la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (de ahora en adelante, CP); el Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil (de ahora en adelante, CC); y en tanto que norma suprema del ordenamiento jurídico español, la Constitución Española de 1978 (de ahora en adelante, CE). Precisar, asimismo, que toda esta normativa ha sido extraída de las webs oficiales, a saber, el BOE –para el derecho nacional-, y la página EUR-Lex –para el Derecho de la Unión Europea-.

En segundo lugar, indicar que dado que las Leyes tanto nacionales como europeas deben siempre aplicarse conforme a la interpretación conferida a las mismas por los órganos jurisdiccionales, resultará igualmente menester a los efectos de este trabajo analizar la jurisprudencia resultante del Tribunal Supremo (TS), del Tribunal Constitucional (TC), del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH). Asimismo, dada la facultad interpretativa que en materia tributaria ostenta la Dirección General de Tributos (DGT), en tanto que órgano incardinado dentro del Ministerio de Hacienda y Función Pública (art. 4 del Real Decreto 769/2017, de 28 de julio, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Hacienda y Función Pública y se modifica el Real Decreto 424/2016, de 11 de noviembre, por el que se establece la estructura orgánica básica de los departamentos ministeriales), constituirá una fuente adicional de información en este trabajo, las contestaciones que este órgano efectúe a las Consultas tributarias que se le realicen en virtud de lo dispuesto en el art. 88 LGT y que se encuentran disponibles en su buscador oficial Petete. Indicar, además, que la jurisprudencia nacional ha sido obtenida a partir de las bases de datos Aranzadi Westlaw, CENDOJ y el buscador de la página oficial del Tribunal Constitucional; en tanto que, la jurisprudencia procedente del TJUE y del TEDH se ha sonsacado, respectivamente, de sus propias páginas web, Curia y HUDOC.

Metodología

Finalmente, el último bloque de información empleado en la elaboración del trabajo de investigación lo constituye los textos elaborados por los juristas o la doctrina científica especializada, en primer lugar, en materia tributaria pero también, como ya se ha dejado entrever, en otras ramas del Derecho como pueden ser el Derecho Penal y los Derechos Humanos. En concreto, estas fuentes doctrinales se han extraído de diversos catálogos de bibliotecas como son, en particular, el catálogo de la Universitat de València y el catálogo del Institute of Advanced Legal Studies (IALS) -School of Advanced Study- University of London donde, a efectos de completar la tesis, se realizó una estancia de investigación durante un periodo de seis meses. Para la localización y recepción de estos artículos se ha empleado, básicamente, la plataforma Dialnet, así como el servicio de suministro de artículos y de préstamo inter-bibliotecario.

CAPÍTULO I: EVOLUCIÓN Y ESTADO ACTUAL DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO ESPAÑOL.

I. EL ENGRANAJE DE LA FIGURA DEL RESPONSABLE EN LA METODOLOGÍA Y DOGMÁTICA TRIBUTARIA.

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria define de una manera concisa al responsable tributario como toda aquella persona o entidad que, junto al deudor principal, debe responder solidaria o subsidiariamente de una deuda tributaria³³.

³³ Con anterioridad, la Ley General Tributaria de 1963 regulaba en su artículo 37 esta figura tributaria en los siguientes términos: “La Ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria, junto a los sujetos pasivos, a otras personas, solidaria o subsidiariamente”. De lo que se deducía, en coherencia con la definición de sujeto pasivo que ofrecía el art. 30 del mismo texto legal, que los responsables tributarios meramente se podían colocar, bien junto a un contribuyente, bien junto a un sustituto, en el pago de sus deudas. Con posterioridad, sería la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria la que ampliaría el elenco de sujetos junto a los cuales se podrían situar los responsables, añadiéndose ahora también a los “deudores principales”. Sin embargo, la falta de una concreción en la norma codificada de quiénes eran, en concreto, esos deudores principales, abocó a que la comprensión de esta novedad legislativa solo fuera posible mediante una remisión al art. 10.1 de Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, donde se enumeraban como deudores principales, además de a los sujetos pasivos, a los retenedores, a los obligados a efectuar ingresos a cuenta y a los sujetos infractores. Una remisión que, no obstante, generó dentro de la doctrina científica ciertas dudas acerca de su adecuación al principio de reserva de ley (*Vid.*, entre otros, DE LA HUCHA CELADOR, F.: “Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en el Reglamento General de Recaudación de 1990: I. La responsabilidad solidaria”, *Crónica Tributaria*, Madrid, N° 61,1992). En la actualidad, sin embargo, la vigente LGT del año 2003 ha optado por clarificar sus conceptos, matizando, por un lado, que los responsables tributarios son aquellos que se colocan junto a “los deudores principales” y, por otro lado, indicando que tienen esta calificación todos aquellos mencionados en el apartado 2 del artículo 35 de la LGT, entre los que se incluyen los contribuyentes, los sustitutos, los obligados a realizar pagos fraccionados, los retenedores, los obligados a practicar ingresos a cuenta o a repercutir, los sucesores y los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no tengan la condición de sujetos pasivos. Igualmente, de la comparación del art. 37 de la anterior LGT/1963, se observa también la ampliación de sujetos que pueden ser declarados responsables tributarios, mencionándose ya

De esta forma, la responsabilidad tributaria se erige como una figura yuxtapuesta dentro del esquema pasivo de la relación jurídico tributaria que, como conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos, se sustenta sobre un doble elemento, a saber, el objetivo y el subjetivo. En su aspecto objetivo, incluimos el entramado de obligaciones materiales y formales necesarias para el correcto desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios; en tanto que, dentro de su aspecto subjetivo, identificamos a la gama de sujetos titulares de los derechos y potestades o destinatarios de las obligaciones y deberes³⁴.

Si bien, de una manera más específica, podemos concretar que del conjunto de vínculos que configuran el elemento objetivo de la relación jurídico tributaria, tan solo a uno de ellos podemos denominar *stricto sensu* como obligación tributaria. En efecto, si por obligación debe entenderse aquella situación en virtud de la cual un sujeto - acreedor- puede exigir o reclamar un específico comportamiento a un tercero -deudor-³⁵; la obligación tributaria se definirá como el vínculo jurídico de carácter personal donde

no solo a las personas, sino también a las “entidades”, expresión esta última que, además, permitiría abarcar a los entes sin personalidad jurídica del art. 35.4 del mismo cuerpo legal.

³⁴ De acuerdo con HERRERA MOLINA, P.M y SERRANO ANTÓN, F. (“El estatuto del contribuyente en el Reglamento de la Inspección”, *Civitas. Revista española de derecho financiero*, N° 80, 1993, pág. 708) existe una tendencia arraigada entre los clásicos tributaristas consistente en emplear el término “obligación” para los vínculos de contenido económico, reservando el concepto de “deber” para aquellos otros que consisten en un hacer o un soportar. Tal distinción, añaden, encontraría su fundamento en la diferencia existente entre el denominado Derecho tributario material, que se identificaría con la obligación de pago, y el Derecho tributario formal, que se centraría en los aspectos propios de la gestión tributaria. Por su parte, SÁNCHEZ SERRANO, L. (“Los españoles ¿súbditos fiscales?”, *Impuestos*, N° 8, 1992, págs. 32 y ss), matizaría que el origen de esta separación conceptual provendría de la doctrina alemana de la posguerra, donde “viene utilizándose a menudo y preferentemente la noción de “deber de colaboración” para referirse a esas actuaciones del ciudadano contribuyente, distintas de la obligación de pago, en que el mismo se encuentra ante la Administración tributaria y sus potestades y funciones”.

³⁵ *Vid.*, dentro de la doctrina clásica civilista, LARENZ, K.: *Derecho de Obligaciones*, Tomo I. trad. J. Santos Briz, Editorial Revista de Derecho Privado, 1958, pág.18 donde indicó que “Relación de obligación es aquella relación jurídica por la que dos o más personas se obligan a cumplir y adquieren el derecho a exigir determinadas prestaciones. A aquella persona a quien corresponde exigir la prestación la llamamos “acreedor”, porque, si se trata de una relación de obligación de carácter contractual, “cree” en la persona del obligado, en su voluntad y capacidad de cumplir la prestación. El obligado a hacer la prestación es el “deudor”; y en parecidos términos, VON THUR,

el acreedor o sujeto activo -la Hacienda Pública- será titular frente a los obligados tributarios de un derecho de crédito consistente en el abono de una suma dineraria a título de tributo. Ésta es pues la obligación tributaria principal a la cual hace expresa referencia el art. 19 LGT y que permite plasmar en sede tributaria el deber constitucional de atesoramiento de los ingresos necesarios para el adecuado sostenimiento de los gastos públicos.

De ello se infiere una doble precisión, a saber, que la individualización de la figura del responsable tributario deberá arrancar de la previa clasificación de los obligados tributarios de la relación impositiva, en tanto que deudor de una prestación pecuniaria, y que dicho planteamiento inicial no podrá obscurecernos, a su vez, la finalidad innata que late en esta institución. En efecto, la especial naturaleza de la obligación tributaria y su trascendental función medial para el efectivo desarrollo del genérico deber de contribuir a la existencia y funcionamiento del Estado, provoca que el ordenamiento jurídico posea una inquietante preocupación por la salvaguarda de la correcta exacción de los tributos, disponiendo para ello de toda una red de medios de tutela especialmente diseñados para favorecer y abrigar su exacto cumplimiento. Nos encontramos en esa fase de la evolución experimentada por la teoría general del tributo donde finalmente se ha conseguido desplazar el debate doctrinal del por qué resulta necesario un genérico deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos al cómo hacer efectivo dicho mandato constitucional. De tal modo que, el particular interés jurídico protegido del deber de contribuir, como eslabón necesario para el conseguimiento del resto de valores

A.: *Tratado de las Obligaciones*, trad. W. Roces, Comares, Granada, 2007, pág. 1. Por su parte, DÍEZ-PICAZO Y PONCE DE LEÓN, L. (*Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial*, V. II. *Las relaciones obligatorias*, 6ª edición, Thomson Civitas, 2008, pág. 71) matizaría que: “La obligación es una situación bipolar, que se encuentra formada desde el lado del deudor por la deuda o deber de prestación y la situación de sujeción en que se coloca a quien debe y, desde el lado del acreedor, por la acción que al acreedor se le atribuye y por la situación de poder que le permite. La obligación será así la correlación del deber del deudor y el derecho del acreedor. El deber del deudor es un genuino deber jurídico. El derecho del acreedor es un derecho subjetivo que tiene como contenido la persona del deudor. Se logra con ello, dentro del marco de los derechos patrimoniales, un paralelismo riguroso entre los llamados derechos reales y los llamados derechos de crédito o de obligación. Los primeros proporcionan un señorío sobre las cosas. Los segundos proporcionan un señorío sobre la persona del deudor”.

a los cuales aspira el diseño constitucional, constituye la razón metajurídica por la cual las deudas tributarias requieren de ciertas garantías que aseguren su cumplimiento.

En este marco, la responsabilidad tributaria se alza como un recurso jurídico que la doctrina científica sustancialmente ha venido a encuadrar dentro del haz de prestaciones cautelares establecidas por el ordenamiento jurídico en garantía del cumplimiento de la obligación tributaria principal, en concreto, dentro de las garantías personales del crédito tributario³⁶. Si por garantía debe entenderse cualquier instrumento que tiende a aumentar la seguridad de la realización de una obligación o el disfrute de un derecho, parece que ésta es la intención del legislador cuando junto a la sujeción del patrimonio del obligado principal al pago de una deuda tributaria, sitúa también en virtud de una norma, el patrimonio del responsable³⁷. De esta forma, la creación de una institución en virtud de la cual una persona, tras acometer el presupuesto de hecho definido en la norma, resulta compelido al abono de una prestación idéntica a la resultante de una deuda tributaria ajena no ingresada por su deudor principal, presentará tintes semejantes a la figura civil de la fianza legal³⁸. El

³⁶ Vid., entre otros, RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: “Las garantías del crédito tributario”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 30, 1981, pág. 185-194; HERRERO MADARIAGA, J.: “El responsable tributario”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 26, 1980; ARIAS ABELLÁN, M.D.: “El estatuto jurídico del responsable en el Derecho español”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 42, 1984; PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 24º ed., Madrid, Civitas, 2014, pág. 182.

³⁷ Para DÍEZ-PICAZO Y PONCE DE LEÓN, L.: *Fundamentos de Derecho Civil...*, *op.cit.*, pág. 455: “Si la garantía es un refuerzo de la posición jurídica del acreedor, es claro que esto sólo puede ser conseguido ampliando el ámbito del poder jurídico del acreedor. Toda garantía consiste por ello en un nuevo derecho subjetivo o en una nueva facultad que se yuxtapone al derecho de crédito cuya satisfacción se quiere asegurar. Por ello, lo que en sentido económico pueden llamarse garantías, en sentido jurídico son, en puridad, derechos subjetivos o facultades con función de garantía”, distinguiendo posteriormente entre las garantías reales, en virtud de las cuales se concede al acreedor un poder jurídico que recae sobre cosas concretas y determinadas; y las garantías personales, que surgen cuando se confiere al acreedor un derecho de naturaleza personal o una facultad que no se dirige hacia una cosa concreta y determinada, sino hacia la misma persona del deudor o hacia la de un tercero.

³⁸ Según DÍEZ-PICAZO Y PONCE DE LEÓN, L.: *Fundamentos de Derecho Civil...*, *op.cit.*, pág. 481: “En sentido estricto y técnico, la fianza es un tipo especial de garantía que se produce cuando un tercero se compromete a ejecutar la prestación debida por el deudor al acreedor. El fiador garantiza el cumplimiento de una obligación ajena, obligándose personalmente respecto del acreedor. (...) En la doctrina española, según recuerda V. Guilarte (*Comentarios Edersa* 23,

responsable, por tanto, se constituirá como un garante del efectivo cumplimiento de la obligación tributaria principal, cuya titularidad recaerá mayoritariamente sobre el contribuyente realizador del hecho imponible, constituido por dicho motivo como deudor principal o primigenio de la obligación pecuniaria³⁹.

Ahora bien, como puede observarse, el análisis del proceso de implantación de la categoría del responsable en el ordenamiento jurídico tributario requiere de una previa

p. 11), ha sido usual configurar la situación del fiador como la de un deudor subsidiario de la misma obligación existente entre el acreedor y el deudor. De este modo, existiría una relación obligatoria con dos deudores, de los cuales uno es deudor principal y el otro es deudor subsidiario. Esta idea se encuentra expresada por Sánchez Román, según el cual en la fianza una tercera persona, distinta al acreedor y deudor, toma sobre sí el cumplimiento de la obligación principal, sin producir novación. De opinión parecida es De Diego, según el cual el fiador se obliga al cumplimiento de la obligación principal subsidiariamente, es decir, cuando el deudor o el fiador anterior no la cumplen. La misma idea, finalmente, se encuentra en Castán, para quien el fiador asume el compromiso de cumplir la obligación, si no lo hace el deudor principal. Frente a esta concepción ha reaccionado la doctrina moderna que distingue dos obligaciones o, si se prefiere, dos relaciones obligatorias: la obligación garantizada, que es la que existe entre el acreedor y deudor, y la obligación de garantía, llamada a veces obligación *fideiusoria*, que es una obligación entre fiador y acreedor, creada con función de garantía, pero que es obligación diferente”. Distinguiendo, posteriormente, entre los tres tipos de fianzas existentes: la convencional, la legal y la judicial en los siguientes términos: “1.º La fianza es convencional cuando se constituye por medio de un negocio jurídico que interviene entre deudor, acreedor y fiador. (...) Inicialmente, se puede comprender sin dificultad que caben dos variantes: el deudor conviene con el fiador que éste le preste su garantía y el acreedor lo acepta. O bien es el acreedor quien concierta con el fiador la prestación por éste de la garantía respecto del cumplimiento del deudor; 2.º La fianza legal se define en el art. 1854 CC como aquella «que haya de darse por disposición de la ley». La obligación de prestar fianza o de presentar fiador recae en el deudor, respecto de quien la fianza es necesaria, aunque lógicamente para el fiador es voluntaria. Sólo muy excepcionalmente pueden existir casos en que una persona se encuentre legalmente obligado a convertirse en fiador de otro. (...); 3.º La fianza puede finalmente ser judicial. Es judicial la que se da por virtud de «providencia judicial»”.

³⁹ Debemos precisar que, como hemos dejado ya entrever, desde la reforma operada en esta institución por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, resulta perfectamente posible el nacimiento de supuestos de responsabilidad junto a deudores principales que no tienen la condición de sujetos pasivos (contribuyentes o sustitutos). No obstante, dado que como regla general el responsable tributario se colocará junto a éste, a lo largo de este trabajo y por motivos de simplicidad, identificaremos en ocasiones al deudor principal exclusivamente con el sujeto pasivo, pero siempre teniendo en consideración que la responsabilidad puede incluso nacer sin la presencia de éste último, si efectivamente concurre otra clase de deudor principal -como puede ser cualesquiera otro sujeto mencionado en el art. 35.2 LGT o incluso un infractor-.

matización, a saber, la imposibilidad de definir al responsable si no es en relación con el deudor principal, dado que la responsabilidad solo se puede entender como mecanismo de garantía de una previa deuda tributaria devengada, a raíz de la cual ambos responden, en mayor o menor medida, de manera conjunta. Razón esencial por la cual debemos referirnos, en primer lugar, a la condición de deudor principal y, entre sus distintas especies por su mayor trascendencia, a la de sujeto pasivo. Si bien, como recordara GARCÍA NOVOA⁴⁰, a su vez, la aceptación dentro de la dogmática tributaria de un concepto, como es, el de sujeto pasivo, implicaría asimismo la admisión de la categoría de la *obligación* como esquema explicativo del tributo. Atrás quedarían pues las históricas concepciones del mismo, bien como una relación de poder (MAYER⁴¹), o bien fundamentado en la previa existencia de una “*causa impositionis*”⁴² propia del

⁴⁰ GARCÍA NOVOA, C.: “La crisis del sustituto en el ordenamiento tributario” en *Sujetos pasivos y responsables tributarios: XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 514.

⁴¹ Uno de los máximos exponentes de esta concepción sería el alemán MAYER, O.: (*Derecho Administrativo Alemán*, Tomo II. Parte Especial, trad. H. Heredia y E. Krotoschin, 2ª ed., Editorial Depalma, Buenos Aires, 1982, pág. 186), para el cual “el deber general del sujeto de pagar impuestos es una fórmula desprovista de sentido y de valor jurídico” y ello porque según este autor la supremacía del ente público fundamentaría en todo caso el sometimiento del particular al poder del Estado. De modo que el tributo se exigiría, no en virtud de un deber general de los ciudadanos de contribuir a los gastos públicos, sino en virtud de una concepción autoritaria del impuesto y con total independencia de posibles razones morales, éticas o jurídicas.

⁴² Conforme a FONROUGE, G. (*Derecho Financiero*, Vol. I, Depalma, Buenos Aires, 1962, pág. 404): “El examen del desarrollo histórico de la teoría de la causa en materia tributaria, conduce a hallar su origen en la teología medieval, como un aspecto de la lucha contra la arbitrariedad y el despotismo. Aquella aparece en Santo Tomás de Aquino y en otros teólogos, con el distingo entre impuestos justos (con causa), que es pecado no satisfacer, e impuestos injustos (sin causa), que no deben pagarse por responder al proceder arbitrario del soberano. Con esta idea se elabora una doctrina que llega a establecer el distingo entre *causa finales*, vinculada con el bien común o interés público a que debe destinarse el tributo; *causa efficiens*, consistente en la potestad tributaria actuando dentro de sus limitaciones (soberanía); *causa formalis*, o sea, la relación proporcional entre el tributo y las posibilidades del individuo (adecuación a la capacidad contributiva); y *causa materialis*, que indica las personas y cosas susceptibles de imposición”. Por su parte, TEJERIZO LÓPEZ, J.M. (“La causa de los tributos”, *Hacienda Pública Española*, Nº 64, 1980, pág. 194) dijo que “Hay que señalar inmediatamente, sin embargo, que precisamente el estudio del aspecto causal en la obligación tributaria puso de relieve las tensiones, y las dificultades, que suponía admitir sin más la traslación de la dogmática privatista al campo del Derecho tributario, que, en definitiva, es una rama del Derecho público. Mientras se podía aceptar, en línea de principio, la equiparación del ente titular de funciones tributarias y del contribuyente, respectivamente, con el acreedor y el deudor de la obligación “in genere”; y la prestación tributaria determinaba la inclusión de la obligación correlativa entre las de dar, lo cierto

Derecho Tributario (GRIZIOTTI⁴³). Partimos, por tanto, de la evolución experimentada por la relación tributaria para poder comprender, posteriormente, la expansión subjetiva acometida en el seno de la misma y más en particular, la naturaleza y sentido del instituto jurídico de la responsabilidad tributaria.

1. La irrupción de nuevos obligados tributarios como quiebra de la relación jurídico tributaria de carácter obligacional.

Dentro del *iter* intelectual del problema de la sistematización del Derecho tributario, el gran hito que se atribuyó al triunfo definitivo de los esquemas iusprivatistas consistió básicamente en la instauración de una concepción del tributo como una relación jurídica obligacional sometida a la Ley, donde las relaciones existentes entre el Estado y el ciudadano se asimilaban a las relaciones creadas entre un acreedor y un deudor propios del Derecho privado⁴⁴. En este marco, los grandes propulsores de esta construcción dogmática, que tendría sus primeros antecedentes dentro de la doctrina alemana en las obras de BECKER, HENSEL Y NAWIASKY⁴⁵, en la doctrina suiza en la

es que el elemento causal no ha podido trasladarse “mutatis mutandis” del campo del Derecho privado, donde nació, al Derecho tributario”, para añadir más adelante que “se pueden encontrar tres tipos o conceptos de causa: causa en el Derecho tributario (o financiero), causa del impuesto (o del tributo) y causa de la obligación tributaria. En realidad se trata no de un solo problema, sino de tres diversos, y en su confusión radica, (...), una de las claves para entender las discrepancias en la doctrina”.

⁴³ GRIZIOTTI, B. (“En torno al concepto de causa en el Derecho Financiero”, *Hacienda Pública Española*, Nº 64, 1980, pág. 264), vino a concebir el siguiente silogismo: “el Estado recauda el impuesto; el impuesto permite el gasto; el gasto hace posible los servicios públicos; éstos producen un incremento en la riqueza, o sea, en la capacidad contributiva de cada contribuyente, creándose de este modo el margen suficiente para poder exigir el impuesto”.

⁴⁴ Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema de...*, *op.cit.*, págs. 26 y ss.

⁴⁵ NAWIASKY, H. (*Cuestiones Fundamentales de Derecho Tributario*, trad. Ramallo Massanet, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1982 págs. 52 y 53), donde señala que “el derecho a exigir y la obligación de cumplir son exactamente los mismos tanto en Derecho privado como en Derecho público; e igual sucede si consideramos las consecuencias jurídicas de su incumplimiento, ya que, en ambos casos, se da la ejecución estatal para lograr su realización. Por tanto, acreedor y deudor se encuentran en la obligación tributaria, formalmente, uno frente

aportación de BLUMENSTEIN⁴⁶, y en la doctrina italiana, en las construcciones de GIANNINI⁴⁷, proclamaron la superación de la histórica ligazón existente entre el Estado y sus súbditos por una relación del Estado con sus ciudadanos, más acorde con los nuevos postulados que propugnaba el recién implantado Estado de Derecho y que, en el ámbito tributario, finalmente supuso la juridificación del fenómeno tributario, esto es, la subordinación de la actividad financiera desarrollada por la Administración a un cuerpo estable de normas⁴⁸.

al otro, del mismo modo que ocurre en la obligación privada; ambos sujetos, en cuanto a sus derechos y sus obligaciones, están determinados igualmente por las normas del ordenamiento jurídico. De ahí que cuando se habla de igualdad de los sujetos de Derecho privado se tiene que considerar, de la misma forma, que también en la obligación tributaria existe dicha igualdad. Este dato básico no se ve afectado en absoluto por el hecho de que el Estado no sólo sea acreedor, sujeto del crédito, sino además legislador, sujeto activo del ordenamiento jurídico (...). Es falso considerar que el Estado como titular del crédito tributario tiene una posición superior al deudor. Su voluntad frente a éste no es una voluntad decisoria de carácter autónomo: por el contrario, el Estado sólo puede exigir lo que el ordenamiento jurídico le ha concedido". Para un mayor estudio acerca de la transición de la concepción de la relación jurídica como una relación de poder a una relación obligacional, véase CASADO OLLERO, G.: "Los esquemas conceptuales dogmáticos del Derecho tributario. Evolución y estado actual", *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, N° 59, 1988.

⁴⁶ Cfr. BLUMENSTEIN, E. (*Schweizerisches Steuerrecht*, I, Tübingen, 1926, pág. 15) donde indica que "el impuesto ha evolucionado desde constituir un acto de poder puramente fáctico hasta integrar una verdadera relación jurídica. El individuo debe el impuesto porque está previsto en la ley y lo debe tal como en ella se regula"; traducción extraída de SAINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema de...*, *op.cit.*, pág. 28.

⁴⁷ Según RODRÍGUEZ BEREIJO, A (*Introducción al estudio del Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976, pág. 28): "el concepto de relación jurídica como núcleo aglutinante de la construcción del Derecho tributario ya estaba formulado con claridad, en cuanto que esquema conceptual con fines dogmáticos, en un amplio sector de la doctrina germánica (...) sin embargo, puede cifrarse en el año 1937, con ocasión de la aparición de la obra fundamental de A.D. GIANNINI: *Il rapporto giuridico d'imposta*, cuando dicha categoría conceptual es ampliamente desarrollada hasta convertirse en el eje de lo que SAINZ DE BUJANDA ha llamado "un arquetipo de Derecho Tributario".

⁴⁸ En este sentido, SAINZ DE BUJANDA, F. (*Sistema de...*, *op.cit.*, pág. 31) indicó que "con mucha anterioridad al advenimiento del régimen constitucional, ya existían normas reguladoras de los tributos, hasta el punto de que éstos, desde sus más remotos orígenes, han sido un fenómeno jurídico. Lo que no existía antes del constitucionalismo y del llamado Estado de Derecho era la necesidad de que las normas tributarias quedaran incorporadas a textos positivos con rango formal de ley, ni la posibilidad de que los actos encaminados a la aplicación o administración del tributo quedaran sujetos, sin excepción, al control jurisdiccional de su legalidad".

A partir de este momento, serán pues las normas jurídicas -como manifestación de la voluntad popular- y no las órdenes -como manifestación de la supremacía del Estado-, las que configurarán los hechos impositivos y determinarán sus elementos esenciales. Ahora bien, junto a estas normas creadoras de hechos impositivos, surgirán igualmente y a la par otras tantas que, estructurando otra clase de presupuestos de hecho, provocarán el nacimiento de nuevas obligaciones y deberes tributarios a cargo del contribuyente y distintos del abono del crédito tributario o, a cargo de otros sujetos diferentes, pasando entonces éstos a constituirse como nuevos deudores al servicio del cumplimiento de la deuda tributaria o como colaboradores predispuestos a facilitar su exacción.

A través de este tránsito, desde la relación impositiva de “facto” a la relación impositiva de “iure”, será por primera vez en Alemania, durante la etapa fundacional del Derecho Tributario, cuando a raíz del estudio de la clasificación o jerarquía de los deudores tributarios que pueden concurrir en el seno de la relación jurídico obligatoria se elabore el concepto de responsable, como término específicamente diseñado para nombrar a una categoría de obligado tributario⁴⁹. Se reconoce, por tanto, la presencia

⁴⁹ En palabras de SAINZ DE BUJANDA (*ídem*, pág. 25) “Por lo que al Derecho tributario se refiere, no parece aventurado afirmar que la elaboración y entrada en vigor de la Ordenanza tributaria alemana (*Reichsabgabernodnung*) de 1919, fue el acontecimiento que, en forma enérgica, desencadenó el proceso de elaboración de esta disciplina, tanto por los problemas teóricos que ese texto llevaba en su entraña, como su permanente y fértil influencia en el campo de la Jurisprudencia y de la legislación comparada”. Así, por ejemplo, mientras que en el ordenamiento tributario español hasta la promulgación de la Ley General Tributaria de 2003 no se reconoció mediante una norma con rango de ley el término “obligados tributarios” como una categoría aglutinadora de varias especies de sujetos compelidos al cumplimiento de obligaciones tributarias materiales y/o formales -refiriéndose solamente con anterioridad a este término el art. 24 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprobaba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos-, en la Ordenanza tributaria alemana de 1977, el § 33.1 -al igual que sus precedentes § 97.1 RAO de 1931 y § 79.1 RAO de 1919- ya se referían a un término “*Steuerpflichtiger*” que, traducido al español por PALAO TABOADA, C. (*Ordenanza Tributaria Alemana*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, nota a pie 28, págs. 73 y 74) por la expresión “obligado tributario” abarcaba a todo “quien debe un impuesto o responde del mismo, quien está obligado a retener e ingresar un impuesto por cuenta de un tercero y quien está obligado a presentar una declaración tributaria, prestar garantía, llevar libros y registros o cumplir otros deberes que las leyes tributarias le impongan”. Concluyendo este autor que “se deduce

dentro de la relación jurídico obligatoria de otros sujetos que, distintos del contribuyente o deudor principal por excelencia, también se relacionan con la Administración Tributaria. Si bien, en una época en la cual el análisis del tributo solamente se efectuaba desde el prisma del hecho imponible, se rechazaba, por el contrario, cualquier otro estudio que se pudiera relacionar con el resto de aspectos procedimentales que completarían su contenido. Un postulado lógico que, a la postre, propició el abandono de cualquier estudio referido a aquellos otros sujetos que no estuvieran directamente obligados frente al Ente público.

De esta forma, la estanqueidad que ofrecía esta tesis obligacionista, centrada en el análisis de una determinada situación jurídica subjetiva, a saber, la obligación de pago del tributo, pronto pondría de manifiesto la necesidad de realzar otros aspectos propios del fenómeno tributario como eran las funciones tributarias y los procedimientos de aplicación de los tributos⁵⁰. Al respecto, RODRÍGUEZ BEREIJO matizaría que uno de

igualmente del precepto anotado que el concepto de *Steuerpflichtiger* es más amplio que el de *Steuerschuldner* o “deudor del impuesto”, que es sólo una de las especies de aquél”. Matizando, *a posteriori*, que “En vista de las consideraciones anteriores, es obvio, en primer lugar, que no puede traducirse *Steuerpflichtiger* por “contribuyente”. Pero tampoco por “sujeto pasivo” en el sentido de la Ley General Tributaria, pues, como acabamos de indicar, este concepto comprende al contribuyente o al sustituto, en su caso (artículo 30), pero no al responsable, que sí está incluido entre los *Steuerpflichtiger*”. Más en concreto, acerca de la conveniencia y las dudas que generó la inserción en la vigente LGT del término aglutinador “obligados tributarios” puede consultarse el “Informe para la reforma de la Ley General Tributaria” elaborado por la *Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria del Ministerio de Hacienda*, julio 2001, págs. 70 y ss.

⁵⁰ Entre los autores que promovieron las denominadas corrientes doctrinales dinámicas destaca SAINZ DE BUJANDA, F. (*Sistema de... op.cit.*, págs. 77 y ss) a los siguientes autores dentro de la doctrina científica italiana: ALESSI, R: *Istituzioni di Diritto Tributario*, Torino, Utet, 1965; MICHELI, G.A: *Corso di Diritto tributario*, 1ªed., Torino, Utet, 1970; y MAFFEZZONI: *Profili per una teoría giurídica generale dell'imposta*, Giuffrè, Milano, 1969. Por su parte, dentro de la doctrina española, menciona a RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *Introducción al...*, *op.cit.*; ESCRIBANO LÓPEZ, F.: “Notas para un análisis de la evolución del concepto de Derecho tributario”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 14, 1977; y CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. (*Ordenamiento tributario español*, Tecnos, Madrid, 1968, pág. 331), en cuya obra indicaría que “el problema no está en la determinación del momento del nacimiento de la obligación tributaria desde el punto de vista jurídico, lo que no será posible hasta tanto la doctrina abandone el estrecho cauce de la obligación tributaria y encuentre un marco más amplio, donde quepan simultáneamente no sólo la obligación de pago del tributo, sino la actuación de la Administración encaminada a la liquidación y recaudación de los tributos”.

los principales defectos atribuibles a la denominada perspectiva estática, consistía en centrar el estudio de la dogmática tributaria en un elemento fijo, tal y como era la obligación tributaria principal, manteniendo de esta forma ensombrecidas al resto de situaciones jurídicas subjetivas, activas y pasivas, resultantes de la obligación de contenido patrimonial⁵¹. En efecto, la irrupción de nuevos sujetos que, distintos del contribuyente o deudor principal, empezaban a interrelacionarse con la Administración Tributaria en virtud de presupuestos de hecho completamente diferentes a los del hecho imponible, comenzaría a evidenciar la fragilidad de una teoría centrada en el exclusivo análisis de la relación crediticia entre un acreedor y un deudor tributario. El fenómeno tributario no se podía reducir al examen de una única obligación; urgía una explicación de todo aquello que quedaba fuera de la obligación tributaria pues, mantener lo contrario, implicaba ofrecer una visión sesgada y fragmentada de su extensa realidad.

De esta forma, la insuficiencia de esta tesis, unida a la necesidad de aportar una explicación más detallada que permitiera esclarecer el vasto grupo de deberes, derechos y obligaciones que podían llegar a surgir entre el ente administrativo y el ciudadano, propició finalmente un cambio en el enfoque dogmático de esta disciplina, trasladándose el interés por el *hecho imponible* al interés por el *procedimiento administrativo*. La polémica se centraba pues en la propia definición y distinción de las diversas situaciones subjetivas, en el análisis de las conexiones que existían entre las mismas y en la posibilidad de reconducir algunas de ellas al esquema de la relación jurídica⁵².

⁵¹ Cfr. RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *Introducción al...*, *op.cit.*, págs. 277 a 279.

⁵² Cfr. PÉREZ DE AYALA, J.L.: "Potestad administrativa y relación jurídica (I). La concepción de la relación tributaria como relación de poder", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Nº 79, 1969, pág. 162.

2. La insurrección de la teoría del procedimiento de imposición y sus excesos acometidos.

Como consecuencia de este giro doctrinal, desde las primitivas posiciones “intersubjetivistas” de la relación jurídica hasta la consagración de la nueva perspectiva “procedimental”, se produjo como principal logro un examen más exhaustivo del conjunto de vínculos existentes entre las diversas situaciones subjetivas generadas por la aplicación de los tributos. Se parte de la consideración de que para el estudio del fenómeno tributario es necesario analizar las posiciones subjetivas, activas y pasivas, que derivan de la ley con un nuevo enfoque: las primeras, no en términos de derecho de crédito, sino como potestad de imposición; en tanto que, respecto de las segundas, no limitándose en exclusiva a la obligación tributaria, sino extendiéndose también al análisis del conjunto de actos debidos previstos por la norma⁵³.

Así pues, una vez identificados por la tesis obligacionista los sujetos activos y pasivos que pueden concurrir en el seno de la relación jurídico tributaria, el siguiente paso consiste en coordinar y dotar de sentido jurídico a esta multiplicidad de figuras subjetivas con aquellas otras adyacentes a las anteriores y cuya estructura no se puede entender dentro de los postulados obligacionistas. El responsable, por ejemplo, no se define como un mero deudor de la obligación tributaria, sino además como un garante accesorio y subsidiario de dicha obligación, razón por la cual su responsabilidad no dirima del mismo hecho imponible acometido por el deudor principal, sino de otro bien

⁵³ Cfr. CASADO OLLERO, G.: “Los esquemas conceptuales y dogmáticos del Derecho tributario...”, *op.cit.*, pág. 362; GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “Los esquemas fundamentales del Derecho Tributario”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Nº 114, 1974; MALVÁREZ PASCUAL, L.A.: “La función tributaria en el marco del Estado social y democrático de Derecho”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 109-110, 2001, pág. 380. En esencia, podemos indicar que, de acuerdo con esta corriente, el procedimiento es el instrumento que permite dotar el derecho del Ente público a percibir una prestación y no precisamente la norma tributaria. Ello se sustenta en la necesidad del desenvolvimiento de un previo procedimiento para que se determine la existencia del deber de pagar el tributo y su importe; de tal modo que, hasta que ese evento no se produce, el Ente público carece de facultades para liberar al deudor de su débito. Por tanto, el procedimiento es el instrumento que da lugar al derecho y a la facultad para declarar extinto el derecho a la prestación tributaria.

distinto, lo que conlleva a que su responsabilidad deba encauzarse por otra vía procedimental. Se constata, en suma, la insuficiencia de la relación jurídica como único esquema explicativo de la actuación de la norma tributaria y se proclama, a su vez, al esquema procedimental como la mejor teoría para desarrollar la concatenación de las diversas situaciones jurídico-subjetivas que se suceden en la aplicación del tributo⁵⁴.

Con este nuevo enfoque, los autores aferrados a esta etapa dogmática (ALESSI, MICHELI, MAFFEZONI), no se contentan con la proclamación de un listado de figuras subjetivas a trazar, sino que sus aspiraciones tratan de alcanzar una comprensión de los engarces lógicos a los cuales responden las mismas y los efectos que, en el desarrollo del fenómeno tributario, producen las unas sobre las otras⁵⁵. De tal forma que, de acuerdo con estos autores, solo a través del procedimiento de imposición y de los actos singulares en los que éste se materializa se permite la conexión, armonización y unificación de las dos situaciones jurídicas, activa y pasiva, que derivan de la obligación de contenido patrimonial. La tradicional correlación entre el derecho de crédito y la obligación no se considera ya suficiente para explicar en su integridad el fenómeno de aplicación de la norma tributaria, pues el legislador bien puede adoptar en cada caso en concreto el instrumento jurídico que considere más idóneo para su correcta consecución; en otras palabras, que la formación del crédito tributario del ente impositor y de la deuda tributaria cuya responsabilidad recae sobre un deudor -sea éste contribuyente, sustituto o responsable, entre otros- depende del específico instrumento jurídico que en cada supuesto el legislador juzga como el más adecuado, apartándose pues de cualquier prejuicio dogmático.

Sin embargo, los excesos acometidos por esta llamada tesis dinámica, al pretender erigirse como el único esquema conceptual válido del fenómeno tributario mediante la supresión de cualquier referencia que pudiera efectuarse al esquema de la relación jurídico tributaria, volvió a generar un nuevo rechazo dentro de la doctrina

⁵⁴ CASADO OLLERO, G.: “Los esquemas conceptuales y dogmáticos del Derecho tributario...”, *op.cit.*, pág. 365.

⁵⁵ SAINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema de...*, *op.cit.*, pág. 73.

científica a esta corriente metodológica. Se había conseguido desplazar el foco del estudio desde el nacimiento de la obligación tributaria al examen más minucioso del conjunto de actuaciones administrativas encaminadas a liquidar y recaudar los tributos. Si bien, todavía erigiéndose la relación jurídico obligatoria como el eje vertebrador del fenómeno tributario, resultaba evidente que cualquier corriente que pretendiera olvidar su presencia resultaría incompleta o desenfocada. Surgen, como contrapartida, las tesis conciliadoras.

3. La última visión actualizada del fenómeno tributario: la fungibilidad como clave definitoria.

Ante esta dicotomía de posiciones doctrinales, pronto empezarían a surgir tesis conciliadoras (SAINZ DE BUJANDA, RODRÍGUEZ BEREIJO) que tratarían de complementar ambas versiones y que, con diversos matices, vendrían a concluir que la aplicación del tributo, configurado éste como un auténtico instituto jurídico⁵⁶, conllevaría el nacimiento de una compleja y sutil trama de vínculos jurídicos entre los que podemos identificar, por una parte, a la obligación tributaria principal -a cargo del deudor primigenio-, y de otra, a los deberes y poderes a través de los cuales se desarrollarán las actividades o procedimientos dirigidos a la aplicación de la norma tributaria y que resultarán a cargo del resto de deudores tributarios -entre otros, sustitutos, sucesores y responsables-. En efecto, en esta nueva etapa de imperiosa flexibilidad, se negará la

⁵⁶ Vid., VICENTE-ARCHE DOMINGO, F.: “Apuntes sobre el instituto del tributo, con especial referencia al Derecho español”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, N° 7, 1975, págs. 487 donde indicó que: “El instituto del tributo, u ordenamiento tributario, se puede calificar a priori como sistema porque, efectivamente, en todo instituto jurídico las normas que lo integran aparecen de algún modo ordenadas en torno a la figura que les sirve de paradigma. Ahora bien, si la denominación sistema tributario, en cuanto sistema normativo tributario, aparece por ello justificada, es indudable que la realidad jurídica positiva que constituye cada sistema tributario aparecerá más o menos sistematizada. En este sentido, no pueden desconocerse las especiales dificultades que se presentan en el campo tributario para lograr una elaboración sistemática de su normativa. La doctrina, a este respecto, ha hecho hincapié en el escaso desarrollo del elemento técnico del Derecho tributario; la influencia que ejercen en la formulación de la ley tributaria las finalidades extrafiscales que se quieren alcanzar a través de los instrumentos tributarios y, en fin, el propio principio de capacidad contributiva, que la Constitución coloca como principio básico para determinar la estructura del sistema tributario”.

existencia de un único esquema conceptual con aspiraciones de validez universal y generalizada; en cambio, se tratará de encontrar una tesis armonizadora que pretenda explicar todas las relaciones intersubjetivas que resultan de la aplicación de los tributos de acuerdo con unos principios jurídicos comunes⁵⁷.

Se acepta, en definitiva, el carácter intercambiable de los esquemas conceptuales de los cuales puede valerse el legislador para la configuración de la normativa tributaria y el diseño de sus figuras, aunque ello condicionado al respeto de unos mínimos principios constitucionales como ejes vertebradores del sistema impositivo. En concreto, los autores se centrarán en el esencialísimo principio de capacidad económica y más específicamente en la necesidad de que el conjunto de técnicas jurídicas establecidas por el legislador y directamente diseñadas para la consecución del fin esencial de la actividad financiera, se configuren de tal forma que éstas siempre respeten las exigencias mínimas que reclama la ejecución de este principio rector. El principio de capacidad económica será, por tanto, el encargado de establecer los límites precisos que recaerán sobre el ejercicio del poder tributario, de modo que éste no podrá configurar presupuestos fácticos carentes de índices reveladores de capacidad económica como hechos imponible, de la misma manera que tampoco permitirá el nombramiento de sujetos ajenos al hecho imponible como contribuyentes de la obligación tributaria⁵⁸. De tal forma que, en un claro paralelismo al empleo por parte de la ciencia del Derecho del término *capacidad* -jurídica o de obrar-, bien para referirse a la idoneidad de las personas para ser titulares de derechos y

⁵⁷ Vid., SAINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema de...*, *op.cit.*, pág. 140 y ss; RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *Introducción al...*, *op.cit.*, pág. 198; CASADO OLLERO, G.: “Los esquemas...”, *op.cit.*, pág. 378 y 381; MALVÁREZ PASCUAL, L.A.: “La función tributaria en el marco...”, *op.cit.*, pág. 381; MARTÍN QUERALT, J.B y LOZANO SERRANO, C.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 1990, pág. 333 donde matizaron que “El resultado de esta evolución de los estudios jurídicos del tributo conduce, en la actualidad, a destacar ante todo, la fungibilidad y eventualidad de sus modos de aplicación y, consiguientemente, de sus esquemas explicativos. La pluralidad de prestaciones que lo integran, la diversidad de sujetos que pueden intervenir en relación con una misma prestación, y los múltiples procedimientos que se pueden desarrollar para asegurar la efectividad de esta última impiden seguramente reconducir todo ello a un esquema jurídico unitario...”.

⁵⁸ Vid., MARTÍN DELGADO, J.M.: “Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución de 1978”, *Hacienda Pública Española*, Nº 60, 1979, pág. 62.

obligaciones, o bien para identificar la aptitud para ejercitarlos; se asociará también dentro del Derecho Financiero y Tributario un término como será el de *capacidad económica*, encargado de reseñar la idoneidad o aptitud de las personas para contribuir⁵⁹.

Bajo este esquema, la presencia de deudores tributarios que, carentes de cualquier grado de capacidad económica puedan, bien sustituir (sustitutos), o bien acompañar (responsables) al contribuyente o deudor principal en la parte deudora de la relación jurídica tributaria, nos hará nuevamente cuestionarnos el hasta ahora

⁵⁹ Siguiendo a CASADO OLLERO, G. (“El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, N° 34, 1982) resulta oportuno distinguir entre la capacidad económica como fuente o sustrato de la imposición y la capacidad como criterio para la contribución al sostenimiento de los gastos públicos. Así pues, conforme a este autor y en primer lugar, la capacidad económica debe ser entendida como la titularidad de una riqueza o la obtención de un beneficio. De tal forma que, el contenido jurídicamente necesario de la capacidad es que ésta debe siempre basarse en la fuerza o potencialidad económica del sujeto pasivo; en tanto que, por lo que respecta a la capacidad como criterio para la contribución al sostenimiento de los gastos públicos, la misma se debe identificar con el modo de distribución entre los sujetos pasivos de la carga tributaria, incidiendo pues en el *quantum* de la contribución fiscal. De ahí que, concluya este autor que “este criterio de imposición es el resultado de una valoración legislativa, en la que junto a los datos que definen el elemento constante del concepto de capacidad (manifestación objetiva de riqueza), deben ponderarse otros elementos *variables* extraídos de la interrelación de todo el fenómeno financiero y de su conexión con otras normas y exigencias constitucionales”. Indicar, asimismo, que si bien durante algún tiempo algunos autores restringieron el ámbito de aplicación del principio de capacidad económica -también denominado por influencia de la Constitución italiana como principio de capacidad contributiva-, a los impuestos, en tanto que únicos tributos de naturaleza contributiva, en la actualidad ya no existen dudas acerca de su alcance, exigiéndose por igual -aunque con matices- para el establecimiento de tributos de naturaleza retributiva como son las tasas y las contribuciones especiales (Vid, SSTC 164/1995, 44/1996, 141/1996). Quizás, por ello, la redacción actual del art. 31.1 CE haga expresa referencia a la capacidad económica, tras la modificación efectuada en su redacción originaria por la enmienda n° 674 presentada durante las deliberaciones en el Senado, donde se abogó por la sustitución del término capacidad contributiva, “con el fin de precisar el contenido de la expresión”. Por otra parte, indicar que siguiendo a CORTÉS DOMÍNGUEZ, M y MARTÍN DELGADO, J.M. (*Ordenamiento Tributario Español*, 3ª ed., Civitas, 1977, pág. 314) sería también posible distinguir, dentro del ámbito tributario, entre los términos *capacidad jurídica tributaria*, como el atributo necesario de la personalidad jurídica para ser sujeto de relaciones jurídico-tributarias y la *capacidad de obrar tributaria*, como la aptitud para realizar actos que puedan producir consecuencias jurídicas sustanciales o formales en el desenvolvimiento de la relación tributaria.

armonioso esquema de la subjetividad tributaria. La evolución nos ha demostrado, por tanto, que el súbdito era un auténtico deudor tributario en igualdad de condiciones frente a su acreedor y que, además, este deudor no se encontraba solo en su relación con la Administración. Si bien, ahora, nos encontramos en otro punto crucial -del que en alguna ocasión habló GONZÁLEZ GARCÍA⁶⁰- en el que resultará imperioso efectuar un preciso análisis de la relación existente entre cuatro de los elementos esenciales de este instituto jurídico, a saber, la capacidad económica gravada; el hecho imponible tipificador de esa riqueza revelada; el sujeto realizador del hecho imponible y el pagador o persona que finalmente deberá satisfacer la carga tributaria. De modo que, cuando todos estos factores confluyan en una misma persona, escasos problemas se nos plantearán, siendo, por tanto, cuando alguno de dichos elementos aparezca dissociado y ejecutado por diferentes personas cuando los mismos se nos manifestarán. Y en esta encrucijada será donde debemos situar a la figura del responsable tributario, en tanto que mecanismo amplificador de la vertiente deudora de la relación tributaria, mediante la asignación a un sujeto distinto del titular de la capacidad económica gravada de la obligación de pago de una concreta deuda tributaria.

II. CONCEPTO, NATURALEZA JURÍDICA Y FINALIDAD DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA.

Como se ha señalado al inicio de este Capítulo, el anhelo por sostener los cimientos del Derecho tributario sobre unas bases exclusivamente jurídicas, como reacción garantista frente a la concepción autoritaria del tributo, desencadenó la construcción de una concepción de la relación tributaria basada en los esquemas obligacionistas proporcionados por las teorías iusprivatistas. En este sentido, la bipolaridad inherente a este tipo de relaciones, transformó al súbdito en un ciudadano

⁶⁰ GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “Sujeción pasiva y responsables tributarios” en *Sujetos pasivos y responsables tributarios: XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1997, págs. 25 y 26.

deudor de una obligación, esto es, en un sujeto pasivo de un deber jurídico de contenido patrimonial. No obstante, el bifrontismo -acreedor, Estado y deudor, sujeto pasivo- característico de esta clase de relación obligacional, pronto se convirtió en un gran escollo de carácter insalvable ante el progresivo ensanchamiento que, por razones de garantía y efectividad recaudatoria, se estaba produciendo dentro de las vertientes activas y pasivas de la relación tributaria. La irrupción de nuevos obligados tributarios que, *en lugar de, junto a o después del* deudor principal debían responder de una determinada deuda tributaria, suscitó el debate sobre el adecuado engranaje de estas modernas figuras subjetivas y más específicamente, sobre la clase de nexo existente que las mismas mantendrían con la efigie del contribuyente.

Así pues, la aparición de un sujeto que, tras efectuar un determinado presupuesto de hecho resultaba por mandato legal anexo al deudor principal para responder junto a éste, solidaria o subsidiariamente del pago de un tributo, se convirtió en el epicentro de un conjunto de corrientes doctrinales que, de una u otra manera, trataron todas ellas de ofrecer un acomodo jurídico al intrusismo que suponía esta nueva figura subjetiva. Un objetivo, el de concretar la naturaleza jurídica de esta institución, que supuso un auténtico vaivén doctrinal motivado por la complejidad de establecer un paradigma único y válido que abarcara por entero el espectro de supuestos de responsabilidad establecidos por el legislador. Si bien, debemos advertir que, con anterioridad al análisis de la naturaleza jurídica de esta institución, resultará del todo esencial una primera aproximación al concepto de responsable y ello porque, *en primer lugar*, nos adentramos en un concepto que ha sido catalogado por diversos autores como de polisémico, en tanto que el legislador ha empleado dicho vocablo no solo para identificar, en un sentido amplio, a la responsabilidad del propio contribuyente o a la resultante de la comisión de infracciones tributarias, sino también para perfilar el instituto característico de la responsabilidad tributaria, pudiéndose así distinguir entre el responsable de una infracción, el responsable de un impuesto y el responsable tributario propiamente dicho⁶¹; y en *segundo lugar*, porque el tradicional dilema metodológico en

⁶¹ Cfr. MORILLO MÉNDEZ, A.: “Responsabilidades solidarias y subsidiarias después de la Ley 10/1985, de modificación parcial de la Ley General Tributaria”, *Crónica Tributaria*, N° 43, 1985; MARTÍN JIMÉNEZ, A.: *Los supuestos de responsabilidad en la LGT: (hacia una configuración*

virtud del cual el concepto de responsable pudiera obtenerse, bien a través de un método inductivo, mediante el estudio de las diversas normas tributarias que establecen los presupuestos de hecho de la responsabilidad o, muy por el contrario, mediante una operación deductiva, partiendo de un concepto apriorístico o legal de responsable a partir del cual sonsacar los supuestos que harían surgir esta responsabilidad, ha sido resuelto por un gran sector de la doctrina científica por la vía deductiva, pues como bien afirmara CORTÉS DOMÍNGUEZ, el dilema pierde todo sentido cuando el legislador tributario, tal y como acaece en la normativa interna, ofrece una definición concreta de responsable⁶².

1. El concepto de responsable tributario del art. 41 LGT.

Ubicado dentro del Capítulo II del Título II de la LGT y bajo la rúbrica “obligados tributarios”, la Sección 3ª recoge en el apartado primero del artículo 41 referido a la responsabilidad tributaria la siguiente previsión: “La ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades. A estos efectos, se considerarán deudores principales los obligados tributarios del apartado 2 del artículo 35 de esta ley”. Se parte, por tanto, de la preexistencia de un concepto genérico como es el de “obligado tributario”

constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria), 1ª ed., Thomson Aranzadi, Navarra, 2007, págs. 25-27.

⁶² Vid., CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: “Los sujetos de la obligación tributaria”, *Revista de Administración Pública*, N° 48, 1965, pág. 69; ARIAS ABELLÁN, M.D.: “El estatuto jurídico del responsable...”, *op.cit.*, pág. 179; MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: “La obligación de los responsables tributarios en el Reglamento General de Recaudación: Nacimiento y exigibilidad”, *Crónica Tributaria*, N° 62, 1992, pág. 66; ACOSTA ESPAÑA, R.: “Comentarios a los artículos 30 a 40 de la LGT” en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo I: Ley General Tributaria, artículos 1 a 89, Edersa, Madrid, 1982, págs. 331 y 332. Por el contrario, apostaron por un método inductivo, NAVARRO FAURE, A.: “Los supuestos de responsabilidad tributaria solidaria (I)”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, V. 43, N° 227, 1993, pág. 615; o DE LA HUCHA CELADOR, F.: “Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria...”, *op.cit.*, pág. 71 donde afirmó sobre este dilema metodológico que “este error sólo puede ser desvacenido intentando aprehender los caracteres de la responsabilidad tributaria a través de un método inductivo, es decir, en base al estudio de los distintos supuestos que en nuestra L.G.T y en las leyes propias de nuestro sistema tributario se tipifican como supuestos de responsabilidad para, a partir de los mismos, intentar ofrecer un concepto de responsabilidad”.

para, por un lado, englobar dentro de su término a todos aquellos sujetos compelidos al cumplimiento de obligaciones tributarias, ya sean éstas de carácter material o formal y, por otro lado, distinguir dentro de los primeros sujetos a una obligación de pago, entre aquellos calificados como deudores principales -en tanto que sujetos presentes en la parte deudora que conforma la obligación tributaria desde el mismo nacimiento del tributo, dada su íntima relación con el hecho imponible- y aquellos otros configurados como deudores secundarios -en tanto que sujetos llamados en segundo lugar para la satisfacción del crédito tributario-.

De lo que se desprende que el responsable tributario es, ante todo, un obligado tributario; pero un obligado de segundo grado, en tanto que deudor de un crédito tributario que previamente ya habrá sido exigido a uno de los deudores principales que expresamente menciona el art. 35.2 LGT⁶³. Una enumeración subjetiva que, indudablemente, no incluye en su listado de deudores principales a la figura del responsable. En este sentido, resulta ya incontrovertible que la disidencia entre las figuras del contribuyente -como deudor principal por excelencia- y la del responsable tributario, descansa en la falta de participación del responsable en el hecho imponible realizado por el primero, cuyo devengo constituye el germen de un crédito tributario que, en principio, solo puede resultar exigible a un único titular jurídico, este es, aquel que exterioriza con sus actos la capacidad económica gravada. El contribuyente es pues el realizador del hecho imponible y como tal, el deudor principal o primigenio de la deuda tributaria (art. 36.2 LGT); en cambio, el responsable solo es un sujeto eventual que concurre junto a éste en la relación jurídico tributaria en aquellas circunstancias en las cuales estos sujetos cometen los presupuestos de hecho taxativamente previstos en la Ley. Su presencia, por tanto, está siempre condicionada a la previa existencia de otro sujeto o deudor principal que necesariamente deberá haber realizado el hecho imponible o, en su caso, haber sido declarado en virtud de un precepto legal como el

⁶³ Conforme al art. 35.2 LGT: “Entre otros, son obligados tributarios: a) Los contribuyentes; b) Los sustitutos del contribuyente; c) Los obligados a realizar pagos fraccionados; d) Los retenedores; e) Los obligados a practicar ingresos a cuenta; f) Los obligados a repercutir; g) Los obligados a soportar la repercusión; h) Los obligados a soportar la retención; i) Los obligados a soportar los ingresos a cuenta; j) Los sucesores; k) Los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no tengan la condición de sujetos pasivos”.

titular de una obligación tributaria; un presupuesto *ex necesse* para el nacimiento de aquella deuda tributaria de la que posteriormente deberá responder.

Precisamente, estas notas características son las que nos permiten, a su vez, delimitar esta figura de otras instituciones afines como son la *sustitución* -donde el sustituto no acompaña, sino que desplaza al contribuyente de la obligación tributaria hasta hacerlo desaparecer- y la *sucesión* -por cuanto en ésta hay un cambio en la titularidad pasiva de la obligación que no acaece en la responsabilidad-. En ambos casos, sustituto y sucesor, se convierten en los nuevos deudores principales de la relación tributaria al haber desplazado en cualquiera de estos escenarios al contribuyente de su posición deudora; su cometido, por tanto, es colocarse *en lugar del* contribuyente. Por el contrario, el responsable nunca se convierte en un deudor principal de la relación tributaria pues precisamente su función consiste en acompañar a éstos dentro de la posición deudora. Su ubicación es, en definitiva, adosada a la del deudor principal, ya sea éste el contribuyente, un sustituto o un sucesor, entre otros.

Pero, además, la no participación del responsable en la materialización del hecho impositivo, nos permite incluso deslindar esta figura de la denominada solidaridad tributaria que describe el artículo 35.7 LGT con los siguientes términos “la concurrencia de varios obligados tributarios 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”. De su redacción se puede apreciar la exigencia de una doble concurrencia para su materialización, *en primer lugar*, la necesidad de que solo se devengue un único presupuesto de hecho y, *en segundo lugar*, el otorgamiento de una idéntica calificación subjetiva a todos los sujetos participantes en el mismo. En efecto, en el supuesto del art. 35.7 LGT, a pesar de existir una convergencia de personas obligadas conjunta y solidariamente al pago de una deuda tributaria, al haberse realizado un único presupuesto de hecho, solamente nace una única relación jurídica, a través de la cual el acreedor puede dirigirse indistintamente contra cualquiera de los deudores solidariamente obligados. De tal forma que, a diferencia del mecanismo de la responsabilidad, en estos casos, no convergen dos presupuestos de hecho -uno principal a cargo del deudor primigenio y otro accesorio a cargo del deudor secundario-, sino solamente uno, el principal, del cual deriva una pluralidad de deudores tributarios.

En rigor, se les define como deudores por un mismo título; en tanto que el responsable es siempre deudor en virtud de un título distinto del que ostenta el deudor principal⁶⁴.

Advertidas estas diferencias, podemos pues definir al responsable tributario como aquel obligado tributario de segundo grado que, con carácter general, debe responder con todo su patrimonio junto a un deudor principal de las obligaciones tributarias pecuniarias devengadas por este último sujeto. No se admite, por tanto, una existencia autónoma e independiente de esta figura subjetiva -a diferencia de lo que acaece con sustitutos y sucesores-, pues su concurrencia siempre requiere de la coetánea presencia de otro deudor principal. Habrá pues en tales circunstancias dos deudores tributarios frente a un único acreedor, aunque cada uno de ellos deba responder por diferentes presupuestos de hecho y, en consecuencia, bajo un distinto régimen jurídico. Así pues, serán precisamente los específicos presupuestos de hecho que hagan surgir esta responsabilidad los que, a su vez, nos permitan distinguir entre unos responsables solidarios y otros responsables subsidiarios. Y, aunque en ambos casos la obligación de estos responsables será siempre de carácter secundario a la del deudor principal, pues requisito formal para iniciar cualquier procedimiento de derivación de la responsabilidad es el impago de la deuda por su titular jurídico, no obstante, en los supuestos de responsabilidad subsidiaria se exigirá adicionalmente la previa declaración de falencia de dicho deudor principal y del resto de responsables tributarios solidarios, si los hubiera. Por el contrario, en los supuestos de responsabilidad solidaria, será suficiente con el transcurso del periodo voluntario de pago concedido al deudor principal para que, constatada la falta de pago de la deuda, se le pueda requerir su importe al responsable⁶⁵.

⁶⁴ Cfr. PÉREZ ROYO, *Derecho Financiero y Tributario*, *op. cit.*, pág. 198.

⁶⁵ Debemos advertir que, pese a que ambas obligaciones tributarias -la del deudor principal y la del responsable- están unidas por una relación de accesoriedad y subsidiariedad, no obstante, su declaración y exigencia deberá siempre sustanciarse mediante unos procedimientos tributarios completamente distintos, sometidos por ello a una tramitación, a unos órganos y a unos plazos que diferirán los unos de los otros. De tal forma que, el procedimiento de derivación de la responsabilidad tributaria, aun siendo subsidiario y dependiente del dirigido contra el obligado principal, es siempre un procedimiento diferente y separado de éste, no pudiéndose ni siquiera concebir como una fase o prolongación del mismo. Pero, además, de su regulación se evidencia la construcción bifásica que ostenta este procedimiento declarativo de la

responsabilidad, de tal modo que en una clara sintonía con las dos dimensiones que conforman la autotutela administrativa, se distingue dentro del mismo entre una primera fase declarativa o “procedimiento para derivar la responsabilidad” y una segunda fase ejecutiva o “procedimiento para exigir la responsabilidad”. En la primera fase, por tanto, el objetivo de la actividad administrativa consistirá en declarar y cuantificar la obligación del responsable, mediante un procedimiento que adquirirá un formato similar a un procedimiento de gestión o de inspección, dado el carácter contradictorio del mismo con audiencia al interesado y el desarrollo de actuaciones de investigación que permitirán determinar si la conducta de la persona que está siendo investigada se puede subsumir en algún presupuesto de la responsabilidad definido por la norma. Esta fase, conforme al art. 196 RGIAT, podrá incluso iniciarse aún cuando todavía esté en curso un procedimiento de inspección seguido contra el deudor principal siendo, no obstante, necesario que se hubiera iniciado el correspondiente procedimiento sancionador si el alcance de la responsabilidad va a incluir el importe de las sanciones. Como resultado, de acreditarse la concurrencia de los requisitos sustantivos, se procederá a notificar al sujeto responsable el acto declarativo de la responsabilidad, tras lo cual y solo entonces, una vez acreditada la falta de pago por parte del deudor principal de sus deudas y sanciones tributarias, -salvo que se tratara de un supuesto de responsabilidad tributaria subsidiaria que exigiría, asimismo, la declaración de fallido del mismo-, se iniciará la segunda fase conformada por la función recaudatoria ordinaria. *Vid.*, LOZANO SERRANO. C.: “La prescripción de la responsabilidad tributaria”, *Quincena Fiscal*, Nº 17, 2012; NAVARRO EGEA, M.: *El responsable tributario*, Iustel, 2006, Madrid, pág. 67; FALCÓN Y TELLA, R.: “La prescripción de la obligación tributaria en relación con el responsable: un problema mal planteado”, *Quincena Fiscal*, Nº 12, 2001; CAYÓN GALIARDO, A.: “La responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades”, *Revista Técnica Tributaria*, Nº 57, 2002. No obstante, interesa resaltar que algunos supuestos de responsabilidad directa también podemos encontrar en la normativa tributaria. En este sentido, destacamos el art. 9.3 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes donde se establece que “En el caso del pagador de rendimientos devengados sin mediación de establecimiento permanente por los contribuyentes de este Impuesto, así como cuando se trate del depositario o gestor de bienes o derechos no afectos a un establecimiento permanente y pertenecientes a personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, las actuaciones de la Administración tributaria podrán entenderse directamente con el responsable, al que será exigible la deuda tributaria, sin que sea necesario el acto administrativo previo de derivación de responsabilidad, previsto en el artículo 41.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”. Un presupuesto que, dada la configuración jurídica de la responsabilidad, para algunos autores como FALCÓN Y TELLA, R. (“La regulación sustantiva de los responsables en el Anteproyecto de la Ley General Tributaria”, *Quincena Fiscal*, nº 10, 2003) o ARIAS ABELLÁN, M.D (“El régimen jurídico del responsable...”, *op.cit.*, pág. 501), solo se podría explicar si se recondujera a la figura del sustituto. Y es que, conforme a SAINZ DE BUJANDA, F.: (*Hacienda y Derecho*, Vol. VI, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1973, págs. 304 y 305) constituye una exigencia ineludible el “que se produzca un acto administrativo en el que la Administración aprecie la existencia del presupuesto de hecho de la responsabilidad y lo dé a conocer al responsable, abriendo, a partir de ese instante, a éste último, todas las posibilidades de impugnación que específicamente deriven de ese acto administrativo, y sin perjuicio de las que puedan dimanar del acto liquidatorio de la deuda del sujeto”.

Ahora bien, precisamente la pluralidad de los presupuestos de hecho y la heterogeneidad de sus supuestos, ha constituido una de las principales razones por las cuales el estudio relativo a la naturaleza jurídica de esta institución más se ha enturbiado. Así, mientras que unos presupuestos se basan en una conducta antijurídica o dolosa del declarado responsable; en cambio, en otros, está carente toda idea de un ilícito. Además, no existe en todos los casos una correlación, pese a lo razonable que pudiera parecer, entre los presupuestos de carácter ilícito y la declaración de una responsabilidad solidaria (*vid.*, *v.g.*, el art. 43.1.a) LGT) o, a la inversa, entre los presupuestos de carácter lícito y la responsabilidad subsidiaria (*vid.*, *v.g.*, el art. 42.1.c) LGT). Se entremezclan, de este modo, dentro del instituto de la responsabilidad tributaria, connotaciones características de cada una de las tres vertientes que constituyen el concepto jurídico de *responsabilidad*, a saber, la civil, la sancionadora y la objetiva; cada una de las cuales, en algún punto de la evolución sistemática de esta figura, han pretendido ofrecer en exclusiva un marco jurídico de referencia sobre el cual sustentar los cimientos de esta institución. Sin embargo, ninguna de estas vertientes se ha considerado suficiente por sí sola para explicar en su integridad el fenómeno de la responsabilidad tributaria. Nos encontramos, por tanto, en presencia de una institución que irradia un régimen jurídico singular, que esconde un fundamento metajurídico distinto de los demás y que, en definitiva, solo se puede entender y comprender desde los intrínsecos esquemas que cimientan el Derecho financiero y tributario.

2. Principales construcciones doctrinales acerca de la responsabilidad tributaria.

A la vista de esta primera aproximación al concepto de responsable tributario, podemos observar que dos de los principales problemas a los que tuvo que hacer frente esta figura tributaria fueron, por un lado, su deslinde respecto al resto de instituciones subjetivas y, por otro, la búsqueda de una conclusión unitaria que permitiera ofrecer una única justificación o razón de ser al conjunto tan heterogéneo de presupuestos de hecho generadores de responsabilidad tributaria. La primera cuestión, por tanto, que emerge es la de determinar cómo la figura del responsable tributario ha conseguido finalmente adoptar una autonomía conceptual respecto a la del resto de deudores tributarios, para

cuya respuesta deberemos efectuar una recopilación de las principales teorías vertidas acerca de su naturaleza jurídica. Así pues, solo a través del estudio de su evolución sistemática se puede llegar a entender su actual configuración jurídica, pues todas y cada una de las corrientes que vamos a enumerar, de una forma u otra, han conseguido rebatir o aportar a esta institución un nuevo rasgo definidor que, en su conjunto, nos permiten comprender e interpretar la independencia jurídica que reclama esta figura.

A. El responsable como obligado al pago de una deuda ajena. La distinción entre débito y responsabilidad.

Una de las principales consecuencias asociadas al esfuerzo metodológico por reconstruir todo el fenómeno tributario sobre unas bases exclusivamente civilistas, consistió básicamente en el trasvase de los conceptos propios de la teoría general de las obligaciones como únicos esquemas válidos a partir de los cuales configurar la realidad tributaria. Así pues, de la misma forma que las relaciones entre el Estado y el contribuyente se asimilaban a las erigidas dentro del derecho privado entre un acreedor y un deudor cualquiera; se consideró igualmente apropiado la adopción como tesis explicativa de la responsabilidad tributaria, de aquella corriente patrimonialista que permitía distinguir dentro del concepto civil de *obligación* entre sus dos elementos constituyentes, esto es, la deuda y la responsabilidad.

Sería en Alemania, por tanto, a raíz de los trabajos elaborados por la escuela Pandectística (BRINZ, VON AMIRA, GIERKE) cuando se fundaría la denominada teoría de la doble relación, según la cual, de una obligación contraída entre un deudor y un acreedor, no nace una responsabilidad simultánea a la deuda generada, sino que la misma solamente acaece de manera independiente ante su incumplimiento⁶⁶. Bajo este

⁶⁶ Más en concreto, conforme a DÍEZ-PICAZO Y PONCE DE LEÓN, L.: *Fundamentos del Derecho Civil, op.cit.*, págs. 77 y ss: “La existencia en la obligación de dos elementos distintos – la deuda y la responsabilidad– fue puesta de relieve por Von Amira en sus investigaciones sobre el Derecho de Obligaciones en los países germánicos del Norte de Europa. Toda obligación comprende, como fenómenos separados, la deuda y la responsabilidad. La deuda (*Schuld*) indica solamente el deber de realizar una prestación. La responsabilidad (*Haftung*) es la sumisión o

axioma, se permitía distinguir entre dos clases de relaciones jurídicas autónomas como eran, por un lado, la *relación jurídica de deuda (Schuld o debitum)*, de carácter personal entre el acreedor y el deudor, en virtud de la cual este último se comprometía a cumplir con una determinada prestación y, por otra parte, *la relación jurídica de responsabilidad (Haftung u obligatio)*, de carácter patrimonial y que representaba la sumisión del propio deudor o de una tercera persona al poder coactivo del acreedor. Y así, mientras que en la primera relación se encontraba quien debía; en la segunda se hallaba quien respondía, con su persona o sus bienes, del cumplimiento de su deuda o de la de otro.

La independencia existente entre estos dos conceptos, *Schuld* y *Haftung*, permitía pues concebir deudas desprovistas de toda responsabilidad, así como responsabilidades emancipadas de sus deudas. En este marco, para un nutrido grupo de autores, la permeabilidad de estos conceptos civiles en el ámbito tributario, permitía definir al responsable como un sujeto que, sin poder ser calificado como deudor, respondía de una deuda ajena. En concreto, dentro de la doctrina italiana, sería

sujeción al poder coactivo del acreedor (...). La misma distinción fue aplicada por Brinz al Derecho Romano, contraponiendo las ideas de *debitum* y de *obligatio*. En el Derecho Romano, (...) el *obligatus* no es la persona que debe, sino una persona dada o entregada como rehén para asegurar que será cumplido el *debitum*. El *obligatus* es una persona colocada en una especial situación de cautividad (*vinculum*) que garantiza que el *debere* será cumplido". Matizando, posteriormente, que "La distinción entre deuda y responsabilidad como elementos conceptuales diferentes se ha mantenido en la terminología jurídica en todos los idiomas. En alemán se habla de *Schuld* y de *Haftung*, si bien conviene hacer la salvedad de que *Schuld* en alemán significa no sólo deber, sino también culpa, y *Haftung* no sólo es responsabilidad, sino también garantía. La doctrina española ha traducido las ideas expuestas empleando los términos de «deuda» y de «responsabilidad». De los Mozos, siguiendo a Betti, señala que la palabra española responsabilidad, como la idéntica que existe en italiano, tiene en nuestra lengua un significado distinto del de *Haftung*. La palabra responsabilidad en alemán se corresponde a *Verantwortlichkeit*, que expresa el riesgo subjetivo de un mal. Por ello, si esta palabra se utiliza, en el tema que aquí analizamos, ha de hacerse atribuyéndole un significado tecnificado, que exprese del mejor modo posible la idea de sometimiento de una persona al poder de agresión o de coacción. Con estas aclaraciones, puede decirse que el primero de los elementos de la obligación es la deuda entendida como deber (deberser) del deudor de realizar o de adoptar un determinado comportamiento. El segundo elemento es la responsabilidad, que consiste, desde el lado del acreedor, en el poder de coacción que el ordenamiento le atribuye, y, desde el lado del deudor, en la necesaria sujeción a las consecuencias del ejercicio de aquel poder. Éste consiste en exigir coactivamente el cumplimiento o, dicho de otro modo, en poder acometer la ejecución forzosa e iniciar una agresión contra la persona y contra los bienes, o sólo contra los bienes del deudor".

destacado como principal propulsor, PUGLIESE, quien partiendo del bifrontismo existente entre débito y responsabilidad, llegaría a distinguir entre el *deudor*, como el sujeto destinado a sufrir una merma patrimonial a consecuencia del abono del crédito tributario y el *responsable*, como el sujeto designado por la Ley para el cumplimiento formal de la obligación pecuniaria, aun cuando a ello no le acompañase una real obligación de deuda⁶⁷. En la misma línea también se incluiría a TESORO, quien sustentándose en idéntico confrontismo terminológico, distinguiría entre un *deudor* o *sujeto pasivo en sentido formal*, como la persona a quien corresponde directamente la obligación de pago del impuesto; un *contribuyente* o *sujeto pasivo en sentido sustancial*, como la persona que efectivamente soportará la carga tributaria a consecuencia del eventual regreso que corresponda efectuar al deudor; y el *responsable*, como el sujeto que deberá pagar el tributo cuando no lo hiciera el deudor y, por tanto, en última

⁶⁷ Parafraseando a PUGLIESE, PÉREZ RUIZ, E.: (“Contribuyente y sustituto en el Reglamento de Recaudación”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 6, 1975) recogería la siguiente glosa traducida de la obra del autor italiano (*Istituzioni Di Diritto Finanziario. Diritto Tributario*, Cedam, Padua, 1937): “El estudio de la figura jurídica del sujeto pasivo de la obligación tributaria forma parte del estudio de los principios que regulan y determinan la responsabilidad que recae sobre tal sujeto por el cumplimiento del débito tributario. De hecho, para el Derecho Tributario, bastante más que para el Derecho privado, la responsabilidad del pago es, a menudo, separada de la titularidad del débito”. Incluyen, igualmente, a este autor dentro de esta corriente FONROUGE, G. (*Derecho Financiero...*, *op.cit.*, pág. 366, nota a pie de página 45); CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. (“Los sujetos de la...”, *op.cit.*, pág. 77); HERRERO MADARIAGA, J.: (“El responsable...”, *op.cit.*, pág. 191). Por su parte, BERLIRI A.: *Principios de Derecho Tributario*, trad. N. Amorós Rica y E. González García, Vol. II, Editorial de Derecho Financiero, 1971, Madrid, pág. 210 indicaría al respecto que: “Un ejemplo típico nos los ofrece PUGLIESE, al definir al sujeto pasivo de la obligación tributaria como “aquel que viene jurídicamente obligado a satisfacer la deuda tributaria, tanto si ésta es una deuda propia como si la deuda corresponde a terceros”; sin embargo, adviértase que por “deuda de terceros” no se entiende aquella obligación que liga al tercero con el sujeto activo (de suerte que serían sujetos pasivos, además del deudor por deuda propia, el fiador o garante de una deuda ajena), sino la situación jurídica del que, en virtud de un regreso, debe, en definitiva, soportar la carga tributaria previamente satisfecha por otros. Por consiguiente, en el caso del impuesto sobre las rentas de la riqueza mobiliaria pagado por el empresario, pero con derecho al regreso, “el empleado y el trabajador son los auténticos deudores del tributo, en tanto que el empresario solamente es el responsable”. Así pues, siguiendo este hilo, PUGLIESE distinguiría finalmente entre: 1) los sujetos pasivos por deuda propia con responsabilidad directa; 2) sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad sustitutiva; 3) sujetos pasivos con responsabilidad conjunta; y 4) sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad objetiva.

instancia⁶⁸. En definitiva, unas teorías explicativas que, con diversos matices, optaban por calificar a la responsabilidad tributaria, bien como un supuesto de responsabilidad sin deuda, o bien como un supuesto de responsabilidad por deuda ajena⁶⁹.

B. El responsable tributario como sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Las anteriores formulaciones doctrinales, no obstante, pronto hallaron importantes detractores como el profesor BERLIRI, para quien el responsable sería un deudor tributario. Así pues, parte este autor de la consideración de que si el responsable se encuentra siempre compelido al pago de una deuda tributaria es porque efectivamente el mismo es deudor de una obligación cuyo objeto, no obstante, coincide con el de la obligación tributaria principal. De tal forma que, como titular jurídico de una obligación, debe y responde por la misma. Su crítica se centra, por tanto, en la imposibilidad manifiesta de contraponer un concepto económico como es el de contribuyente incidido -deudor o contribuyente en sentido material- sobre un concepto jurídico como resulta ser el de obligado a una prestación tributaria -responsable o

⁶⁸ En concreto, BERLIRI, A.: *Principios de Derecho...*, *op.cit.*, pág. 240, resumiría la posición de este autor indicando que “TESORO, partiendo de la referida distinción entre deudor y responsable -expresión que el autor sustituye por la de sujeto pasivo en sentido formal y sujeto pasivo en sentido material-, concede todavía mayor importancia al responsable de impuesto. En efecto, después de haber dividido los sujetos pasivos en tres categorías (sujeto pasivo en sentido formal y material, sujeto pasivo en sentido formal y sujeto pasivo sólo en sentido material), el autor advierte que existe una cuarta categoría: la de los responsables, y define al responsable como “el titular de una obligación tributaria subsidiaria, a quien incumbe el deber del pago y soportar la ejecución en caso de incumplimiento del deudor o del contribuyente a consecuencia de su especial relación con dichas personas o con el objeto del tributo”. En parecidos términos se referirían a la posición de este autor, FONROUGE, G. (*Derecho Financiero...*, *op.cit.*, pág. 366, nota a pie de página 45); CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. (“Los sujetos de la...”, *op.cit.*, pág. 77); HERRERO MADARIAGA, J. (“El responsable...”, *op.cit.*, pág. 191).

⁶⁹ Interesa advertir que la teoría de la distinción entre deuda y responsabilidad se encuentra actualmente superada, aun incluso en su rama originaria, la Civil, pues en palabras de DÍEZ PICAZO Y PONCE DE LEÓN, L. (*Fundamentos del Derecho Civil...*, *op.cit.*, pág.102) “puede sentarse la idea de que si bien en períodos históricos anteriores la deuda y la responsabilidad como fenómenos jurídicos, han podido aparecer y funcionar con independencia, en el Derecho moderno no ocurre así (...). Deuda y responsabilidad son dos ingredientes institucionales del fenómeno de la obligación, pero no constituyen dos relaciones o dos situaciones jurídicamente autónomas y distintas”.

contribuyente en sentido formal-, dado que no se puede dividir una categoría jurídica - el sujeto pasivo del impuesto- en varias subespecies de naturaleza económica⁷⁰.

Más en concreto, el citado autor formularía su posición doctrinal mediante la resolución de dos problemas concatenados, a saber, la posible calificación del responsable tributario como un auténtico sujeto pasivo de la obligación tributaria y, en segundo lugar, en caso de ser afirmativo, si además su posición se podría considerar como idéntica a la del deudor principal. Para ello, el citado autor, partiendo de la distinción entre las dos clases o tipos de responsabilidad existentes en el ordenamiento tributario -la solidaria y la subsidiaria-, concluiría que cuando el responsable estuviera obligado subsidiariamente, al mismo se le debería considerar como al sujeto pasivo de dicha obligación dependiente y secundaria, esto es, como el sujeto pasivo de una obligación distinta de la tributaria, aun cuando compartiese idéntico objeto; en tanto que, cuando el responsable estuviera obligado solidariamente con el contribuyente, por el contrario, al mismo se le debería considerar como a otro sujeto pasivo de la misma obligación tributaria. En efecto, en estos casos, dado que el responsable resultaría obligado frente al acreedor de igual forma que el contribuyente, no sería posible, desde un punto de vista jurídico, establecer ningún tipo de distinción entre ambas posiciones subjetivas.

De esta forma, BERLIRI consideraría que, prescindiéndose de la acción de regreso, tanto el responsable como el sustituto solamente adquirirían relevancia jurídica autónoma cuando fueran calificados como sujetos pasivos de una obligación distinta de la del contribuyente; dado que, en el resto de situaciones, esto es, cuando ambos fueran catalogados como sujetos pasivos de una misma obligación tributaria, ya no sería posible contraponer sus situaciones. En estos casos, el responsable y el sustituto deberían ser considerados como unos deudores exactamente iguales que el contribuyente, pues en la obligación tributaria, como en cualquier otra obligación, no se puede distinguir más que dos posiciones, a saber, la de acreedor y la de deudor. Para concluir, BERLIRI apuntaría una importante matización y es que la ardua distinción entre

⁷⁰ Vid., BERLIRI, A.: *Principios de Derecho...*, *op.cit.*, pág. 241.

los sujetos pasivos que confluyen en una misma obligación tributaria, bien porque deben una deuda propia, bien por su calificación como responsables solidarios, descansaría en la posibilidad de reembolso que ostentan los segundos frente a los primeros, lo que en esencia pondría de manifiesto la ajenidad de la deuda respecto al responsable⁷¹.

C. El responsable como deudor ajeno al hecho imponible. Los principios de accesoriedad y subsidiariedad como notas características de la responsabilidad.

Sin embargo, el gran inconveniente que se asoció a esta segunda corriente doctrinal fue precisamente la de situar la ajenidad del responsable sobre la deuda del contribuyente, cuando en verdad este sujeto mostraría su ajenidad respecto a su hecho imponible. Nos encontrábamos pues en presencia de una construcción dogmática que meramente atendía a la posición que ostentaban los sujetos frente a la Administración Tributaria, pero sin entrar a conocer la verdadera naturaleza de los hechos que motivaban dicha posición ni, por ende, el grado de conexión que los mismos mantenían con el hecho imponible. BERLIRI no distinguía a través de su formulación doctrinal entre accesoriedad y subsidiariedad.

En este punto, quien ofrecería una delimitación más precisa sería GIANNINI, el cual alegaría la imposibilidad de considerar como sujeto pasivo al responsable, precisamente por su falta de participación en la realización del hecho imponible⁷². En efecto, la obligación del responsable, aun cuando pudiera colocarse junto a la del sujeto

⁷¹ Vid., BERLIRI, A.: *Principios de Derecho...*, op.cit., pág. 247.

⁷² Vid., GIANNINI, A.D.: *Instituciones de Derecho Tributario*, trad. F. Sainz de Bujanda, Editorial de Derecho Financiero, 1957, págs. 124 y 125 donde expresó que “Además de al sujeto pasivo del impuesto, la ley tributaria declara muchas veces obligada al pago del tributo, e incluso al cumplimiento de otros deberes fiscales, a una persona diversa, que puede denominarse “responsable de impuesto” (...). En todos los casos la ley extiende la obligación impositiva a personas que no son sujetos pasivos del tributo, por ser extrañas a la situación de hecho que constituye el presupuesto del mismo, tal como dicha situación aparece configurada y delimitada por las distintas leyes tributarias”.

pasivo, sería siempre una obligación accesoria distinta de la obligación tributaria principal, pues ésta solo podría estar a cargo del sujeto pasivo titular de la capacidad económica gravada por medio del devengo del hecho imponible. Una corriente que, a diferencia de las anteriores, sí que fue ampliamente aceptada por autores como CORTÉS DOMÍNGUEZ, que destacó el gran avance que suponía para la construcción científica de esta figura, el utilizarse como único criterio válido de distingo entre las posiciones del responsable y la del sujeto pasivo, la de ser o no extraño al hecho imponible⁷³.

Bajo este prisma, se empezaba a vislumbrar una nueva estabilidad doctrinal en virtud de la cual, en estrictos términos jurídico-tributarios, meramente se podía calificar como sujeto pasivo a la persona que asumía la posición deudora en el seno de la obligación tributaria por haber realizado el hecho imponible en el ordenamiento tributario español (contribuyente) o por haber sustituido a éste en dicha relación en virtud de la ley (sustituto)⁷⁴. Un razonamiento que solo se podía alcanzar si se partía de una premisa fundamental: la no consideración de los responsables como sujetos pasivos de la obligación tributaria, esto es, la concepción de la responsabilidad como una auténtica figura *sui generis*. De tal forma que, ninguna obligación pesa sobre el responsable ante el mero devengo de un concreto hecho imponible, pues aun cuando este hecho se ejecute con total plenitud, el mismo le resulta completamente ineficaz, en tanto que no se acredite con la misma intensidad, la realización de otro presupuesto de hecho que, ahora sí, haga nacer su responsabilidad.

Un consenso que, no obstante, no compartirían determinados autores como FERREIRO⁷⁵, que seguirían aferrándose a la clásica postura de considerar como sujeto

⁷³ Vid., CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: “Los sujetos...”, *op.cit.*, pág. 98.

⁷⁴ Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho Financiero*, 2º ed., Madrid, 1982, págs. 207 y ss.

⁷⁵ Vid., FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcial Pons, 17º edición, Madrid, 1995, págs. 376 al indicar que “Contribuyentes, sustitutos y responsables configuran así las tres categorías de sujetos pasivos de la obligación tributaria conocidas y utilizadas por nuestro Derecho positivo actual”, matizando posteriormente que “En todos los casos la Ley ha de determinar también, si quiere respetar el principio de legalidad, el sujeto

pasivo a todas aquellas personas compelidas a satisfacer una determinada prestación pecuniaria, ya fuera ésta en calidad de contribuyente, de sustituto o de responsable. Si bien, y pese a estas excepciones, lo bien cierto es que, en la actualidad, la gran mayoría de la doctrina científica se ha decantado por reafirmar la manifiesta incompatibilidad entre la condición de responsable y la de sujeto pasivo⁷⁶. Una corriente que, igualmente, ha tenido su reflejo legal en el vigente artículo 36 de la Ley General Tributaria, donde se reserva en exclusiva la categoría de sujetos pasivos para englobar a dos clases de obligados tributarios como son los contribuyentes y los sustitutos.

A *fortiori*, cabría además advertir que la construcción doctrinal desarrollada por GIANNINI todavía requeriría de unas últimas pinceladas, pues este autor se olvidó de razonar el tipo de unión que jurídicamente ligaría el concreto hecho imponible realizado por el contribuyente y el presupuesto de hecho que provocaría la responsabilidad⁷⁷. En

pasivo de todas estas obligaciones distintas de la obligación tributaria principal. Pero estos sujetos pasivos, como es obvio, son distintos, en cuanto a la posición jurídica que definen y ocupan, a los sujetos pasivos de la obligación tributaria principal, aunque, como es asimismo claro, con frecuencia una misma persona pueda ocupar el lugar del sujeto pasivo de una obligación tributaria principal y de otra obligación tributaria diferente a ella”. Indicar que, igualmente, como matiza COMBARROS VILLANUEVA, V.E: “Responsabilidad tributaria en el procedimiento de recaudación”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, N° 23, 1979, nota a pie de página 6: “En este error incurre manifiestamente el T.E.A.C. Cfr. las Resoluciones de 4 de diciembre de 1975 (números 1.580 y 1.579, Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda) en las cuales, transcribiendo casi literalmente a BERLIRI, se afirma que “el responsable (solidario), por estar co-obligado con el contribuyente, se constituye en un verdadero sujeto pasivo de la obligación tributaria, por estar en idéntica posición de deudor”, a diferencia de la responsabilidad subsidiaria “que entraña la asunción de una obligación distinta de la tributaria, aunque tenga el mismo objeto y dependa de ella”.

⁷⁶ *Vid.*, entre otros, COMBARROS VILLANUEVA, V.E: *ídem*, pág. 378; CHECA GONZÁLEZ, C.: “La legitimación en el nuevo Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas”, *Anuario de la Facultad de Derecho*, N° 12-13, 1994-1995, págs. 91 y ss; MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: “La obligación de los responsables...”, *op.cit.*, pág. 68; NAVARRO EGEA, M.: *El responsable tributario*, *op.cit.*, pág. 22; ARIAS ABELLÁN, M.D: “El estatuto jurídico del responsable...”, *op.cit.*, pág. 180.

⁷⁷ Así pues, conforme a GIANNINI, A.D: *Instituciones...op.cit.*, pág. 126: “La mencionada responsabilidad impositiva deriva, al igual que la obligación principal, directamente de la ley, y surge cuando se produce su particular presupuesto de hecho (...), que tiene por base la existencia del presupuesto de la obligación principal. Por tanto, la obligación del responsable de impuesto aparece, por lo que a su contenido se refiere, como obligación accesoria; pero como el obligado principal y el responsable quedan solidariamente obligados al pago del tributo, son de

efecto, una vez resaltada la imposibilidad de calificar como sujeto pasivo al responsable tributario, de ello se deriva una consecuencia inmediata, como es la necesidad de concretar el conjunto de presupuestos de hecho cuya realización originará el nacimiento del instituto de la responsabilidad, pues como ya hemos advertido, la obligación del responsable nunca dimana del mismo presupuesto de hecho por el cual se obliga al sujeto pasivo, sino de otros completamente distintos.

A esta labor se dedicaron los escritos de PARLATO y ALLORIO quienes, partiendo de la identidad material de ambas obligaciones, la del sujeto pasivo y la del responsable, matizaron acto seguido que su diferencia jurídica descansaría precisamente en el rango de sus presupuestos de hecho, en el sentido de que la obligación del primero -la del sujeto pasivo- sería prejudicial a la del segundo -la del responsable-, siendo por dicho motivo esta última dependiente de la primera⁷⁸. En efecto, una de las principales características de la configuración jurídica de la responsabilidad tributaria consiste precisamente en su talante accesorio respecto de la

aplicación todos los principios a que nos hemos referido al tratar del tema de la solidaridad; en particular, la administración financiera no está obligada a dirigirse en vía principal al sujeto pasivo y subsidiariamente al responsable, sino que es libre para hacer valer su pretensión contra uno u otro o contra ambos al propio tiempo...”.

⁷⁸ Cfr. ALLORIO, E.: *Diritto Processuale Tributario*, 4ª ed., UTET, 1962, págs. 141 y ss donde indicaría que “L’imposta è, dalla legge, anzitutto posta a carico d’una determinata persona: che coincide di regola col partecipe diretto della situazionebase dell’imposta. Con distinta norma, poi, è stabilita l’obbligazione d’un altro soggetto, insieme e in aggiunta al primo obbligato (...). Ciò significa che le due obbligazione, pur non avendo diversa struttura giuridica, son collocate in un rango diverso: l’una, obbligazione principale; l’altra, obbligazione di garanzia (di solito, solidale) per l’obbligazione principale; dipendente, quindi, da essa, con la conseguenza che tutti i fatti giuridici influenti sull’obbligazione principale modificano un elemento della fattispecie costitutiva dell’obbligazione dipendente, quindi influiscono sull’obbligazione dipendente”; en parecidos términos, PARLATO, A.: *Il responsabile d’imposta*, Giufrè, Milano, 1963 pág. 8, donde matizaría que “La figura giuridica del responsabile d’imposta (...) non è suscettibile di essere delineata in senso assoluto, bensì in via correlativa alle situazioni degli altri soggetti che occupano il lato passivo del rapporto giuridico tributario. Cotesta correlatività non va appresa solamente in funzione di un criterio d’indagine fondato sulla comparazione, ossia non costituisce un espediente cui si ricorre per facilitare l’esame della singola situazione giuridica. Viceversa detta correlazione, che si concreta in un nesso di pregiudizialità fra la situazione giuridica del soggetto direttamente obbligato e quella del responsabile, è facilmente riconstruibile su base giuridico-positive. Questa considerazione ci induce sin d’ora, sia pure in via descrittiva, a definire dipendente la situazione giuridica del responsabile d’imposta”.

obligación tributaria principal. Así pues, solo si existe un deudor principal puede un responsable colocarse junto a éste; solo si se devenga un concreto hecho imponible, puede generarse el presupuesto de hecho de la responsabilidad. No se admite, *contrario sensu*, una existencia autónoma de esta figura o un devengo de su presupuesto de hecho anterior a la consumación del hecho imponible acometido por el contribuyente.

Por tanto, si partimos de la consideración de que toda responsabilidad requiere siempre para su nacimiento de la concurrencia de dos presupuestos de hecho, solo nos resta por determinar qué tipo de unión o dependencia existe entre ambas relaciones. En este marco, los citados autores identificarían un elemento -la deuda tributaria no satisfecha-, que formando parte del presupuesto de hecho generador de la responsabilidad, resultaría, a su vez, ser el efecto jurídico propio del hecho imponible realizado por el contribuyente. De modo que, la dependencia del presupuesto de hecho del que deriva la responsabilidad consistiría básicamente en que éste no podría producirse sin la previa existencia del primero, pues la falta de pago de dicha deuda por el deudor principal constituye el requisito *sine qua non* para la posterior exigencia de la prestación al responsable.

Un *prius* lógico que, además, nos permite configurar como de subsidiaria a la obligación de pago que recae sobre el responsable tributario. Un cariz trascendental que encuentra su justificación en la conveniencia de que la deuda tributaria sea abonada, antes que nadie, por el titular de la capacidad económica gravada y, solo en su defecto, por el configurado como deudor secundario. De tal modo que, la obligación del responsable será siempre subsidiaria, de primero o segundo rango, con o sin beneficio de excusión, pero suplementaria de la del deudor principal. Y así ha parecido entenderlo igualmente el legislador tributario cuando al perfilar el inicio del *iter* procedimental de la derivación de la responsabilidad ha venido a exigir, o bien la conclusión del periodo voluntario de pago otorgado al deudor principal -si la responsabilidad tributaria a derivar es solidaria-, o bien la previa declaración de fallido del deudor principal y la del resto de responsables solidarios concurrentes -si la responsabilidad a derivar es subsidiaria-.

En definitiva, podemos concluir que naciendo de presupuestos de hecho completamente distintos, la obligación del deudor principal y la obligación del deudor

secundario, distinta también será la causa en virtud de la cual la Ley trabará a cada una de estas personas. Se distingue, de esta forma, entre unos obligados al pago como consecuencia de la manifestación de una capacidad económica, de aquellos otros sujetos que pese a concurrir igualmente al pago de una deuda tributaria, no obstante, responden patrimonialmente de esta obligación en virtud de otras razones. La responsabilidad tributaria no es una excepción dentro de este esquema, aunque sí que constituya una irregularidad respecto al principio rector de la materia tributaria. De tal forma que, una vez identificados sus rasgos estructurales más esenciales, el siguiente paso consistirá en analizar su funcionalidad y coordinación respecto al resto del ordenamiento tributario. Siendo que, en este sentido, podemos ya avanzar que su fundamento no deberá buscarse en la rigidez que pauta el principio de capacidad económica, sino que más bien deberá identificarse, como apunta un gran sector de la doctrina científica, bien en la garantía adicional que implica dentro del sistema impositivo al aseguramiento del crédito tributario, o bien en la finalidad represiva que manifiesta cuando actúa como técnica sancionadora.

3. El responsable como garante de la obligación tributaria principal.

Curioso resulta que en ningún precepto a lo largo del articulado de la LGT el responsable tributario sea designado bajo el calificativo de garante o fiador de una deuda tributaria. Más curioso incluso puede parecer que ni siquiera su régimen jurídico aparezca recogido dentro de la Sección 5ª del Capítulo IV del Título II de la LGT, reservado a las “Garantías de la deuda tributaria”. Y pese a estas peculiaridades, pocas dudas caben albergar acerca de la naturaleza garantista de esta institución. Así pues, con independencia de las razones en virtud de las cuales el legislador ha optado por el ensanchamiento de la vertiente pasiva que conforma la relación jurídico tributaria, resulta evidente que a mayor número de deudores, esto es, a mayor número de patrimonios sujetos a la acción ejecutiva del Estado, mayores probabilidades reales de efectividad del crédito tributario.

Además, resulta indudable que cuando el legislador tributario configura un presupuesto de hecho constitutivo de una responsabilidad tributaria no puede hacerlo de una manera arbitraria, sino que, por el contrario, su establecimiento debe

condicionarlo siempre a alguna clase de fundamento que, sin llegar a plasmarse en el texto legal, constituya su justificación legal. Pues bien, recuperando el segundo de los escollos a los que hacíamos alusión al inicio de este Capítulo, resulta que del análisis del singular conjunto de supuestos de hecho existentes en el ordenamiento interno, podemos inducir que el único nexo o punto de enlace que persiste entre todos ellos lo constituye precisamente su finalidad o fundamento último, que no es otro que el de facilitar o hacer más posible la efectividad del cobro de la deuda tributaria⁷⁹.

Recordemos que es la especial naturaleza de la obligación tributaria, en tanto que manifestación de un interés público por medio de la cual se materializa el genérico deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, la razón por la que los créditos tributarios requieren de especiales medidas de tutela. Solo de esta forma se puede proteger la anhelada igualdad material entre todos los ciudadanos, pues solo de esta forma se le puede dotar de una auténtica eficacia jurídica al sustantivo *todos* que proclama el art. 31.1 CE. Son estas facultades, en definitiva, las que constituyen los medios más eficaces para alcanzar la justa distribución de la carga tributaria⁸⁰.

⁷⁹ En parecidos términos, ya se expresó GIANNINI, A.D.: *Instituciones de...*, *op.cit.*, pág. 124 al indicar que: “Los motivos que inducen al legislador a extender la obligación tributaria a personas que, por no encontrarse con el presupuesto del tributo en la relación preestablecida, no revisten la figura de sujetos pasivos del impuesto, son de carácter meramente fiscal y responden a la necesidad de hacer más fácil y más segura la recaudación del tributo”. Igualmente, BERLIRI, A.: *Principios de Derecho...*, *op.cit.*, pág. 543 ya calificó como una garantía o refuerzo de la obligación tributaria la “extensión de la responsabilidad al patrimonio o a un bien determinado de otro sujeto, de suerte que si los bienes del deudor resultan insuficientes para permitir la satisfacción de la referida obligación, el acreedor puede dirigirse al patrimonio de un tercero”.

⁸⁰ Al respecto, apuntaría LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: “Los responsables de las deudas tributarias y el procedimiento de gestión”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, N° 74, 1992, pág. 254 que “este fundamento práctico de la responsabilidad, que no consiste en otra cosa que en facilitar o hacer posible la efectividad del cobro de la deuda tributaria, no obstante su claridad, debe encontrar su legitimidad en el plano de los principios generales que articulan nuestro ordenamiento, y en la configuración jurídica con la que el legislador ha regulado la figura del responsable, ya que no debemos perder de vista, desde esta misma óptica, que los intereses jurídico protegidos que se encuentran en la base de dicha institución, hemos de localizarlos, por un lado, en asegurar el nivel recaudatorio de la Administración tributaria; pero, desde esta misma perspectiva, también en conseguir la generalidad en la contribución al sostenimiento de los gastos públicos”.

Con este pretexto, el ordenamiento tributario dispone de toda una serie de instrumentos jurídicos especialmente diseñados para reforzar y garantizar el crédito tributario y poder evitar así, en la medida de lo posible, su ejecución defectuosa o incompleta. Al respecto, BLUMENSTEIN⁸¹ diferenciaría dentro de estas medidas de tutela dos grandes grupos como serían, por un lado, los *medios indirectos o de tutela preventiva*, encargados de asegurar la determinación cuantitativa de la deuda tributaria y, por otro lado, las *medidas de garantía del pago de la deuda tributaria*, a través de las cuales se refuerza la posición del acreedor mediante la yuxtaposición de otros patrimonios o terceras personas obligadas junto al deudor principal. Pudiéndose incluso distinguir, dentro de esta segunda modalidad, entre aquellas medidas que constituyen auténticos privilegios del crédito tributario y aquellas otras que meramente implican prerrogativas de carácter procesal dirigidas a proteger la recaudación impositiva⁸². Si bien, debemos resaltar, que tanto las unas como las otras constituyen instrumentos indispensables para la consecución de un mismo objetivo: el cumplimiento eficaz de la obligación tributaria principal.

Ahora bien, mientras que la calificación del responsable tributario como un auténtico garante material del crédito tributario ha generado escasas desavenencias dentro de la doctrina científica, no podemos alcanzar el mismo grado de entendimiento respecto a su determinación, bien como una medida de garantía en sentido amplio, o bien como una medida de garantía en sentido estricto. En efecto, si partimos de la definición ofrecida por DÍEZ-PICAZO⁸³ en virtud de la cual, se entenderá por garantía un nuevo derecho subjetivo o una nueva facultad que se superpondrá al derecho de crédito que se pretenda asegurar; podemos observar cómo mientras que en algunos casos, la garantía del crédito meramente se identifica con una *facultad* especial atribuible a la Administración para la determinación y liquidación del derecho de crédito, en cambio, en otras ocasiones, dicha garantía se erige en un auténtico *derecho subjetivo*

⁸¹ BLUMENSTEIN, E.: *Sistema di Diritto delle Imposte*, trad. ital. de Francesco Forte, Giuffrè, Milano, 1954, págs. 259-260.

⁸² Cfr. RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: “Las garantías del crédito tributario”, *op.cit.*, pág. 182.

⁸³ DÍEZ PICAZO Y PONCE DE LEÓN, L.: *Fundamentos de...*, *op.cit.*, pág. 455.

autónomo, personal o real, siendo pues en estas circunstancias cuando propiamente podremos hablar de garantías en sentido estricto o técnico.

En esta dicotomía, autores como ROSSY⁸⁴ y CALVO ORTEGA⁸⁵ abogarían por insertar la figura de la responsabilidad tributaria entre las denominadas garantías personales del crédito tributario, esto es, calificándola como una medida de garantía en sentido estricto. Es más, para este último autor, la responsabilidad tributaria debería incluso asimilarse al instituto de la *fianza legal pura*, dado que ambas instituciones tendrían en común, por un lado, un mismo objetivo, esto es, situar junto al patrimonio del deudor principal, el patrimonio de otra persona con el firme propósito de asegurar el cobro del crédito tributario y, por otro lado, un mismo fundamento u origen legal, al tener la responsabilidad su fuente en la ley y surgir precisamente por la realización de un presupuesto de hecho previsto en la ley. En idéntico parecer se manifestarían, entre otros, MAZORRA MANRIQUE DE LARA⁸⁶, para quien la analogía entre ambas figuras no solo se hallaría en su aspecto estructural -en el sentido de que en ambas instituciones existen dos clases de obligaciones, la principal y la accesorio-, sino también en su aspecto teleológico, consistente éste en ampliar o reforzar la posición jurídica del

⁸⁴ ROSSY, H.: *Instituciones de Derecho Financiero*, Bosch, Barcelona, 1959, pág. 411, donde matizaría que “el refuerzo de la obligación mediante garantías personales consiste en sumar uno o varios deudores junto con el deudor principal, de modo que el patrimonio total de todos ellos venga a responsabilizarse con la obligación del deudor directo. Se manifiesta el refuerzo de manera diversa: mediante la obligación dependiente en forma solidaria de varios sujetos, cual si fueran codeudores con el deudor principal; mediante la obligación dependiente de modo sucesivo, en forma solidaria o subsidiaria con la obligación principal, y mediante la fianza personal solidaria o subsidiaria de la deuda del directo, pudiendo presentar la forma de aval o caución simple”.

⁸⁵ CALVO ORTEGA, R. (“La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos”, *Hacienda Pública Española*, N° 5, 1970, pág. 38), donde indicaría que “si por garantía se entiende cualquier figura jurídica que tiende a aumentar la seguridad del cumplimiento de una obligación el disfrute de un derecho, es claro que el legislador tributario ha pretendido con el establecimiento de la responsabilidad aumentar la seguridad de pago de la deuda tributaria. Para ello ha buscado un efecto jurídico concreto: junto a la sujeción del patrimonio del contribuyente se declara por una norma jurídica, no importa ahora en qué plano, la sujeción de patrimonio del responsable”.

⁸⁶ MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: “La responsabilidad tributaria por actos ilícitos”, en *Estudios jurídicos en memoria de D. César Albiñana García-Quintana*, Vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008, pág. 687.

acreedor. Una identidad o similitud que conforme a esta teoría incluso se podría aprovechar para aplicar a la institución del responsable tributario la normativa civil reguladora de la fianza.

En contra, autores como PÉREZ ROYO o CORTÉS DOMÍNGUEZ y MARTÍN DELGADO⁸⁷, que se decantarían por considerar que la finalidad de garantía del responsable tributario, al igual que la que pudiera ejercer el sustituto o la figura de la solidaridad pasiva, constituirían meramente medidas de tutela del crédito tributario en un sentido amplio. Una calificación del todo necesaria, pues lo contrario implicaría según estos autores, la automática imputación a esta figura tributaria del régimen jurídico previsto para la fianza en el Código Civil.

Y es que, como puede apreciarse, la trascendencia de la calificación de esta garantía, en un sentido u otro, radicaba en la posibilidad de aplicar a la figura de la responsabilidad tributaria los preceptos civilistas relativos a la fianza. Así, frente a los que denegaban semejante permeabilidad de regímenes jurídicos -tesis de la responsabilidad como garantía en sentido amplio- se alzaban, en contra, los que

⁸⁷ Vid., CORTÉS DOMÍNGUEZ, M y DELGADO, M.: *Ordenamiento tributario...*, *op.cit.*, pág 439 donde indicarían que “Qué duda cabe que este mecanismo legal, en virtud del cual se asocia a una conducta de infracción del pago de la obligación tributaria, significa una garantía, todo lo indirecta que se quiera, pero una garantía al fin y al cabo, de que el acreedor tributario verá, finalmente, satisfecha la prestación”; PÉREZ ROYO, F.: “La sucesión en la deuda por el Impuesto de Sociedades ante el artículo 72 de la Ley General Tributaria”, *Crónica Tributaria*, N° 3, 1972, pág. 159, en cuya nota 4 apuntaría que “A mi juicio, la finalidad perseguida por el legislador tributario al instituir supuestos de responsabilidad es la misma que la que constituye la finalidad típica de las obligaciones de garantía de carácter personal: asegurar la realización del crédito principal mediante la creación, a cargo de una tercera persona, de otra obligación cuyo objeto coincide con el de la primera. La analogía entre la obligación del responsable y la del fiador es evidente, y en este sentido me parece correcto el planteamiento de Calvo a que antes se ha aludido. Sin embargo, la calificación de la obligación del responsable como obligación de garantía en sentido técnico no debe admitirse por la siguiente razón: la utilidad de dicha calificación -como la de cualquier calificación jurídica- es únicamente la de aplicar al responsable las normas propias de las obligaciones de garantía, concretamente de la fianza. Ahora bien, esto es justamente lo que, a mi modo de ver, es improcedente, puesto que, pese a la semejanza que pueda existir entre ambos tipos de obligaciones, la figura del responsable es una institución típica del Derecho tributario, que debe basar en este ámbito -bien sea en sus normas expresas o en los principios fundamentales específicos de esta rama del ordenamiento- su propia regulación”.

admitían el trasvase de estos conceptos. Si bien, tampoco faltarían determinadas corrientes intermedias (SÁNCHEZ GALIANA, LÓPEZ MARTÍNEZ), que calificarían a la responsabilidad tributaria como una garantía personal en sentido estricto que no implicaría *per se* una indiscriminada aplicación a la misma de las normas civilistas relativas a la fianza⁸⁸. El objetivo de esta calificación era pues ofrecer un orden sistemático de las instituciones tributarias, erradicando, no obstante, todo aquello que pudiera suponer una transgresión a los principios generales del Derecho tributario. Así, por ejemplo, se declaraba la imposibilidad de traslación al ámbito de la responsabilidad tributaria por vulneración del principio de indisponibilidad del crédito tributario, la transacción prevista en el art. 1.835 CC o la posibilidad de instar la acción de relevación de la fianza del art. 1.843 CC, por infringir el carácter legal y *ope legis* de esta institución.

En nuestra opinión, la clave de esta dialéctica debe centrarse en el distingo entre un género y una especie; entre una categoría aglutinadora de series, como es la garantía personal del crédito y las diversas medidas que la conforman. En efecto, si por garantía personal debe entenderse aquella situación en virtud de la cual se confiere a un acreedor un derecho de naturaleza personal que no se dirige contra una cosa específica, sino hacia la misma persona del deudor o un tercero, resulta evidente que tanto la fianza como la responsabilidad tributaria tienen plena cabida dentro de este concepto. Ahora bien, ambas instituciones, pese a las similitudes anteriormente remarcadas, presentan importantes disidencias que desaconsejan su tratamiento unitario. En este sentido, RODRÍGUEZ BEREIJO⁸⁹, apuntaría a la incorrección de calificar a la responsabilidad tributaria como una fianza legal pura, pues ésta “definida

⁸⁸ Cfr. SÁNCHEZ GALIANA, J.A: “El responsable” en Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma, Libro homenaje al profesor Sainz de Bujanda, Vol. I, IEF, Madrid, 1991, pág. 637; LÓPEZ MARTÍNEZ, J: “Los responsables de las deudas tributarias...”, *op.cit.*, pág. 257 quien parafraseando al anterior autor, apuntaría que “nos movemos ante una dualidad jurídica y conceptual: por una parte, se encuentra la regulación positiva de la figura del responsable; por otra, la que consideramos verdadera naturaleza jurídica de dicha institución. La primera nos conduce hacia una regulación claramente insuficiente del régimen y status jurídico del responsable del tributo; la segunda, “*precisaría de toda una construcción jurídico-tributaria nueva, que supondría completar los actuales preceptos tributarios con algunos trasladables del Derecho civil relativos a la fianza, cambiar la actual sistematización de la Ley General Tributaria y modificar la formulación legal de otros preceptos afectados*”.

⁸⁹ RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: “Las garantías del...”, *op.cit.*, pág. 187.

en el artículo 1.854 del Código Civil está pensando, normalmente, en el supuesto de que la obligación de prestar fianza o de presentar fiador es una obligación que recae sobre el deudor”, en tanto que en la responsabilidad tributaria, la obligación legalmente establecida se impone directamente sobre el tercero y no precisamente sobre el deudor contribuyente.

Y ésta, interesa advertir, no es la única ni la más llamativa de las disimilitudes existentes entre ambas figuras. Así, si atendemos a su naturaleza constitutiva, podemos observar cómo mientras que en la fianza civil, la medida de tutela se crea como consecuencia de un contrato espontáneo y libre entre las partes implicadas -a salvo de los supuestos de fianza legal-; en la responsabilidad tributaria, por el contrario, dicho origen o fuente se halla en la realización de un presupuesto de hecho previamente establecido en la Ley. Además, distinto también es el objeto a garantizar por cada una de estas instituciones. De tal modo que, mientras que con la fianza se tiende a asegurar un crédito privado; a través de la responsabilidad tributaria, lo que se pretende proteger es un crédito tributario o mejor perfilado, aquel interés público o fiscal mediante el cual se dota de efectividad al genérico deber de contribuir a las cargas públicas.

En definitiva, son tan esenciales y evidentes las diferencias existentes entre un régimen jurídico y otro, que no cabe más que concluir la independencia conceptual entre ambas figuras⁹⁰. La fianza, por tanto, se define como aquella obligación de origen convencional en virtud de la cual uno se compromete a garantizar con todo su patrimonio una deuda privada ajena; en tanto que por responsabilidad tributaria, deberemos entender aquella obligación de origen legal, cuyo devengo acaecerá por la realización

⁹⁰ Vid., también, BAYONA DE PEROGORDO, J.J y SOLER ROCH, M.T.: *Compendio de Derecho Financiero*, Compás, Alicante, 1991, pág. 295 donde apuntaron que “la existencia del responsable garantiza la posición del crédito tributario y, en este sentido, puede hablarse de analogía con las garantías de naturaleza personal, pero no creemos necesario reconducirlo a una figura concreta del Derecho privado, ya que la fuente (un mandato legal y no la autonomía de la voluntad), los supuestos de hecho y el régimen jurídico, desarrollan un mecanismo garantista, a través de una modalidad de subjetividad tributaria pasiva, que puede considerarse como una figura autónoma y específica del Derecho tributario”; y GONZÁLEZ ORTÍZ, D.: “La figura del responsable tributario en el Derecho Español: concepto, naturaleza jurídica y fundamento”, *Crónica Tributaria*, Nº 98, 2001, pág. 94.

de un presupuesto de hecho previsto en la ley y mediante la cual se asegurará la efectividad de un crédito tributario ante el incumplimiento total o defectuoso de su deudor principal. Y es, en esencia, esta autonomía conceptual entre ambas figuras la que, a su vez, nos arroja a afirmar la independencia jurídica de la responsabilidad tributaria respecto a las normas que regulan la fianza.

No resulta admisible, por ende, un trasvase o unificación de ambos regímenes jurídicos, pues cada uno de los cuales regula en definitiva una realidad jurídica distinta. La normativa civilista, por tanto, solo se aplicará y de forma supletoria *ex art. 7.2 LGT*, en dos situaciones concretas, a saber, cuando la LGT guarde un inusitado silencio sobre una materia concreta o cuando expresamente se remita a lo preceptuado por el Derecho civil. Si bien, al margen de estas excepciones, no se puede admitir una fungibilidad o contaminación entre ambos estatutos jurídicos, pues a pesar de cumplir una misma función económica, cada una de las cuales guarda su propia identidad sustantiva y objetiva lo que, a la par, las permite distinguir como subespecies dentro de un género mucho más amplio como son las garantías personales del crédito.

4. El responsable como sujeto colaborador en la comisión de una infracción tributaria.

Hasta el momento, a lo largo de este trabajo, hemos identificado a la figura del responsable tributario con la de aquél sujeto garante de una deuda tributaria como consecuencia de la realización de un presupuesto de hecho lícito previsto en la Ley. Sin embargo, las dudas empezaron a medrar en aquellos supuestos en los cuales los presupuestos de hecho constitutivos de la responsabilidad estaban sustentados sobre ilícitos tributarios. En estos casos, se recelaba acerca de la posible naturaleza ya no garantista, sino sancionadora o punitiva de esta figura tributaria.

La razón de esta argumentación descansaba en el hecho de que en el ordenamiento tributario español, cuando un sujeto distinto del infractor principal, colabora o participa junto a éste en la comisión de un ilícito tributario, la única consecuencia jurídica a imponer sobre este sujeto consiste precisamente en su

declaración como un responsable tributario. A diferencia de lo que acontece en otras ramas del Derecho, en el ámbito tributario, no se reconocen grados de participación en un ilícito fiscal más allá de la autoría material⁹¹. De tal forma que, descartada la posibilidad de castigar a un sujeto colaborador distinto del autor con una sanción autónoma y proporcional a su participación en la infracción; la única “pena” que cabe aplicar sobre esta persona consiste precisamente en su declaración como garante o responsable de un doble concepto tributario, la deuda y su sanción aneja, exigibles ambas por igual o en primer lugar a su titular jurídico, esto es, el deudor e infractor principal, debido al carácter accesorio y subsidiario de la responsabilidad⁹².

De esta forma, la LGT ha parecido optar por la inserción de un concepto restringido de “sujeto infractor”, definiendo a éste como toda persona física, jurídica o ente sin personalidad que realice cualesquiera de las acciones u omisiones tipificadas como infracciones por la Ley. Una remisión a los tipos que garantiza la restricción del ámbito subjetivo de aplicación de esta institución sancionadora, por cuanto que los mismos -dejar de ingresar una cantidad, presentar de forma incorrecta una declaración, obtener o solicitar indebidamente devoluciones, etc- solamente pueden ser cometidos por su respectivos obligados tributarios. Si bien, ello no implica que, pese a la ausencia de regulación de otras formas de participación en el ilícito tributario, en la comisión de

⁹¹ Así se deduce de la lectura del art. 181 LGT en virtud del cual “1. Serán sujetos infractores las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes. Entre otros, serán sujetos infractores los siguientes: a) Los contribuyentes y los sustitutos de los contribuyentes; b) Los retenedores y los obligados a practicar ingresos a cuenta; c) Los obligados al cumplimiento de obligaciones tributarias formales; d) La entidad representante del grupo fiscal en el régimen de consolidación fiscal; e) Las entidades que estén obligadas a imputar o atribuir rentas a sus socios o miembros; f) El representante legal de los sujetos obligados que carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario; g) Los obligados tributarios conforme a la normativa sobre asistencia mutua.

⁹² En este punto, interesa resaltar que si bien el art. 41.1 LGT solo menciona como deudores principales junto a los cuales puede situarse un sujeto responsable a los obligados tributarios expresamente mencionados en el apartado 2 del artículo 35 del mismo texto legal, no obstante, por lo que concierne a los sujetos infractores, su omisión queda salvaguardada mediante la previsión que posteriormente efectúa el art. 181.2 LGT, al indicar que “El sujeto infractor tendrá la consideración de deudor principal a efectos de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 41 de esta ley en relación con la declaración de responsabilidad”.

la infracción no hayan intervenido otros sujetos que hayan facilitado su consumación o hayan inducido a su materialización.

Se entrelazan, de esta manera, dos instituciones del Derecho positivo, por un lado, la participación en las infracciones tributarias y, de otro, la responsabilidad tributaria por actos ilícitos. La segunda como complemento de la primera y la primera como presupuesto de la segunda. Ahora bien, la ausencia de una sanción específica y adicional -al margen del mecanismo de la derivación de la responsabilidad- que castigue al partícipe de manera proporcional a su participación en la comisión de la infracción tributaria, aboca a que la conjugación de estas dos figuras arroje un resultado práctico poco deseable: si quien paga la deuda y la sanción pecuniaria es el infractor principal, el responsable o colaborador resulta impune y viceversa, si quien ingresa la deuda y la sanción es el responsable tributario, el propio autor principal de la infracción resulta redimido de su castigo⁹³.

Al respecto, diferentes corrientes doctrinales han tratado de ofrecer una adecuada justificación a esta instrumentación del instituto de la responsabilidad al servicio de las infracciones tributarias. Entre ellas, destacamos, en primer lugar, la que apuesta por restringir el esquema de la responsabilidad a la mera derivación de la deuda tributaria, excluyendo *contrario sensu* de su régimen jurídico a las sanciones tributarias; en segundo lugar, la que ha pretendido explicar esta realidad desde los exclusivos postulados de la teoría de la responsabilidad en el seno del Derecho penal; y, en tercer lugar, la que aboga por calificar a la responsabilidad por actos ilícitos como una auténtica técnica sancionadora. Un conglomerado de teorías doctrinales que, no obstante, no contentarían a un cuarto grupo de autores, quienes desde una perspectiva mucho más crítica, reivindicarían la necesidad de subsumir el juego de estas dos instituciones en una gran reforma legislativa que permitiera ofrecer una correcta conjugación entre la

⁹³ Cfr. HERRERA MOLINA, P.M.: "Coautoría y participación en las infracciones tributarias y responsabilidad tributaria por actos ilícitos", *Revista de contabilidad y tributación*, CEF, N° 152, 1995, págs. 3-26.

finalidad garantista de la responsabilidad tributaria y el respeto de los más esenciales principios que rigen el Derecho administrativo sancionador.

A. Los responsables como cotitulares solidarios de una sanción.

Una de las primeras tesis que se formularía acerca de la naturaleza jurídica de aquellos sujetos partícipes que, siendo distintos del autor material de una infracción tributaria, colaborasen o coadyuvasen a su consumación sería la ofrecida por HERRERO MADARIAGA⁹⁴. De acuerdo con este autor, el punto de partida de esta construcción debería situarse en el diferente grado de participación del sujeto declarado responsable tributario tanto en el devengo del hecho imponible como en la consumación de la infracción tributaria. De esta forma, se puede observar que mientras que los responsables por actos ilícitos son siempre sujetos ajenos o extraños respecto del hecho imponible, que acomete en solitario el contribuyente; por el contrario, respecto de la infracción, son siempre sujetos activos que participan en su realización con el infractor principal de una manera conjunta y antijurídica.

Bajo estos postulados, la responsabilidad solo se puede erigir como un instrumento al servicio de la garantía de un único concepto tributario como es la deuda tributaria; perdiendo, en cambio, cualquier tipo de efectividad respecto de la sanción. Y ello porque, conforme a este autor, en los supuestos de colaboración o participación conjunta en el ilícito tributario, la figura jurídica a aplicar debería ser otra bien distinta, en concreto, la solidaridad pasiva que recogía el art. 34 LGT/1963 (en la actualidad, art. 35.7 LGT). Así pues, si varios son los sujetos que intervienen en la ejecución de una infracción, lo correcto sería pues calificar a todos ellos como sujetos activos y, por ende, como cotitulares solidariamente obligados entre sí a su completa satisfacción. No existe, por tanto, bajo estos esquemas, responsabilidad respecto de las sanciones, sino mera coautoría o cotitularidad en régimen de solidaridad.

⁹⁴ *Vid.*, HERRERO MADARIAGA, J.: “El responsable...”, *op. cit.*, pág. 198.

Ahora bien, en nuestra opinión, esta tesis doctrinal se enfrentaría a un importante inconveniente ya que, dentro del Derecho administrativo sancionador, la solidaridad pasiva sancionadora se encuentra claramente proscrita por vulnerar ciertos principios básicos de esta materia como son, por una parte, el principio de personalidad de las sanciones y, por otro, el de proporcionalidad⁹⁵. Y es que, la solidaridad pasiva, como forma eficaz de garantizar el cumplimiento de las obligaciones contractuales o extracontractuales, no se puede trasladar al ámbito del Derecho penal dado que, de lo contrario, se tambalearía el fundamento del sistema punitivo según el cual “cada uno responde de sus propios actos sin que quepa, con el fin de una más eficaz tutela de los intereses públicos, establecer responsabilidad alguna sancionable solidariamente por actos ajenos”⁹⁶. Refuerza esta teoría, además, la necesidad de que dentro del ámbito sancionador, cualquier pena impuesta a un sujeto se deba moldear o graduar en atención a sus circunstancias personales e individuales, lo que indudablemente tampoco acontece en los supuestos de solidaridad pasiva, donde todos responden por el todo. Una flagrante ruptura del principio de proporcionalidad que permite descartar cualquier tipo de imputabilidad sancionadora de carácter solidario y no gradual en atención al criterio de la culpabilidad⁹⁷.

⁹⁵ De acuerdo con CUERDA RIEZU, A. (“El principio constitucional de responsabilidad personal por el hecho propio. Manifestaciones cualitativas”, *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Tomo 62, 2009, pág. 203 y ss): “El modelo de responsabilidad solidaria repugna al Derecho penal. Creo que esta repulsión obedece a varias razones. En primer lugar, existe un factor de aleatoriedad respecto al deudor solidario que, por decisión libérrima del acreedor, se convierte en el responsable que en verdad tiene que saldar la deuda. Los demás deudores quedan, en un principio, liberados. (...) Una segunda razón de rechazo es que la solidaridad se muestra incompatible con la idea del *suum cuique tribuere*, ya que, siendo varios los responsables de un delito, el Estado no puede exigir el cumplimiento de la pena sólo a uno de ellos, a modo de cabeza de turco. (...) En último término, con una responsabilidad solidaria padecería el principio de igualdad, ya que éste exige tratar de la misma manera a los individuos que se encuentran en la misma situación; y desde luego esto no se cumpliría si hubiera que imponer la pena sólo a algunos de los responsables, sin que hubiera una razón de peso para dejar libre al resto de los corresponsables. Téngase en cuenta que en una obligación solidaria, el deudor llamado a cumplir la prestación responde, no de una porción, sino del total de la deuda, lo que trasladado al Derecho penal sería discriminatorio, ya que es imposible elegir un criterio ecuaníme y justificado capaz de legitimar que uno sólo responda por todos los demás”.

⁹⁶ *Vid.*, entre otras, las SSTs de 9 de julio de 1994 (Nº de recurso 5393/1991) o 26 de enero de 1998 (Nº recurso 1394/1994).

⁹⁷ Y ello, en nuestra opinión, a pesar de que la Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990 viniera a proclamar respecto del anterior artículo 38.1 LGT (actual art. 42.1.a LGT)

B. La responsabilidad como mecanismo resarcitorio de los daños y perjuicios resultantes del ilícito tributario.

Descartada la anterior corriente doctrinal por pretender fundar su raciocinio en la exclusión de las sanciones del régimen de la responsabilidad, aparecerá una nueva teoría que, más que escindir, lo que tratará es de analizar por entero el fenómeno de la responsabilidad por actos ilícitos desde el exclusivo prisma del Derecho sancionador. Así pues, DE LA HUCHA CELADOR⁹⁸ sería el encargado de discernir dentro de este único concepto, “la responsabilidad por infracciones”, dos géneros distintos de responsabilidad: por un lado, la punitiva o criminal, cuya consecuencia sería la imposición de una única sanción que compartirían el autor de la infracción y su colaborador; y, por otro lado, la civil, que se imputaría en exclusiva a dicho partícipe colaborador y en virtud de la cual, éste debería responder de las obligaciones tributarias contraídas por el deudor principal. De esta forma, conforme a este autor, el empleo instrumental por parte del legislador tributario de la figura de la responsabilidad tributaria *strictu sensu* -esto es, como función de garantía- tendría como único propósito el de resolver la forma de reparar el conjunto de los daños y perjuicios producidos como consecuencia de la comisión de la infracción tributaria.

Así, de una manera análoga a lo que acontecería en el Derecho penal, de la realización de un ilícito tributario, nacerían dos clases de responsabilidad a cargo del

que “no es trasladable al ámbito de las infracciones administrativas la interdicción constitucional de la responsabilidad solidaria en el ámbito del Derecho Penal, puesto que no es lo mismo responder solidariamente cuando lo que está en juego es la libertad personal -en la medida en que la pena consista en la privación de dicha libertad- que hacerlo a través del pago de una cierta suma de dinero en la que se concreta la sanción tributaria, siempre prorrateable a posteriori entre los distintos responsables individuales”. Precisamente porque no existiendo dentro de la normativa tributaria ningún tipo de regla que permita medir la culpabilidad de los sujetos intervinientes en una infracción en atención a su grado de culpabilidad, se imposibilita cualquier tipo de prorrateo de la pena impuesta.

⁹⁸ Vid., DE LA HUCHA CELADOR, F.: “Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho Tributario (I y II)”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 95, 1997, págs. 342-344.

infractor colaborador, la criminal y la civil. De la primera surgiría una sanción que compartiría con el infractor principal, pues al ser la infracción única, única también sería la sanción a imponer a ambos; y de la segunda se generaría una responsabilidad civil que se atribuiría en exclusiva al colaborador y que consistiría en su declaración como garante de la obligación tributaria principal. Pero es importante matizar que, bajo estos postulados, la responsabilidad no se entiende como medida de garantía del crédito tributario, sino como mecanismo resarcitorio del conjunto de daños y perjuicios resultantes del devengo de las infracciones. Así pues, para lograr el resarcimiento de dichos daños, el legislador emplea la institución de la responsabilidad tributaria, consiguiendo de esta forma que el colaborador quede sometido al cumplimiento de las obligaciones tributarias del autor del ilícito. De lo que se deduce que la responsabilidad tributaria, según esta corriente doctrinal, solo puede nacer si existen daños y perjuicios, dado que, en caso contrario, solo existiría una responsabilidad criminal.

Se trata, en suma, de una construcción que trata de buscar un fundamento a los supuestos de responsabilidad por actos ilícitos al margen de los esquemas tributarios y que se centra, por el contrario, en el marco exclusivo del Derecho sancionador. Ahora bien, a nuestro parecer, esta postura doctrinal adolecería del mismo inconveniente que la anteriormente comentada. En efecto, nos volvemos a encontrar con un esquema explicativo que vuelve a considerar al responsable por actos ilícitos como un sujeto infractor con responsabilidad criminal conjunta con la del autor principal. Y, nuevamente, vuelven a surgir las quebras ante principios tan capitales como son los de personalidad de las sanciones y proporcionalidad de la pena. Pero es que, además, esta postura doctrinal, pese a sus esfuerzos por reconducir esta figura a la teoría de la responsabilidad del Derecho administrativo sancionador, no encuentra un nítido reflejo en la LGT. El autor, parte de la consideración de que ante una infracción surge una responsabilidad criminal a cargo de todos sus partícipes y una responsabilidad civil a cargo de los colaboradores si existiesen daños y perjuicios. Sin embargo, la LGT solo considera sujeto infractor a un único sujeto, éste es, el autor material de la infracción, de tal modo que, solo a cargo de este sujeto puede surgir una responsabilidad criminal y por extensión, una responsabilidad civil. No hay ningún otro precepto a lo largo de este articulado que permita pues conferir la cualidad de sujeto infractor al resto de sujetos partícipes en una infracción y, así podemos concluir, que sin dicha cualidad ninguna responsabilidad criminal cabrá exigir y mucho menos expandir a la de contenido civil.

C. La responsabilidad tributaria como técnica sancionadora. La aplicación de los principios informadores del Derecho administrativo sancionador.

Desde otro sector doctrinal, la responsabilidad tributaria por actos ilícitos será entendida como la sanción específica que cabría imputar precisamente a un sujeto, distinto del autor material, por la realización de una conducta antijurídica. Así pues, ante la falta de una infracción específica y autónoma que penalice este ilícito actuar, el ordenamiento prevé como técnica sancionadora, la calificación de este sujeto colaborador como el garante del conjunto de obligaciones tributarias titularidad del deudor e infractor principal. Una pena que, lejos de ser pecuniaria, adquiriría en su defecto la estructura de una garantía personal del crédito tributario.

En este sentido, CALVO ORTEGA⁹⁹ denominaría a esta concreta pena como una “sanción de garantía” debido a su eventualidad y carácter potencial, dado que la misma perdería toda su efectividad en el supuesto de que el deudor principal cumpliera con la totalidad de su obligación tributaria. De acuerdo con este autor, cabría pues que distinguir dentro de esta institución tributaria entre los supuestos de responsabilidad por actos lícitos, donde el mecanismo de la responsabilidad se asemejaría tanto en su estructura como en sus efectos jurídicos a la figura de la fianza y los supuestos de responsabilidad por actos ilícitos, donde la responsabilidad adoptaría la forma de una sanción de garantía. No se trataría, como en el resto de corrientes doctrinales de calificar al responsable, bien como un infractor autónomo, o bien como un cotitular solidario de la pena junto al infractor principal; sino, por el contrario, de atribuir a este sujeto la calidad de garante de una deuda y su sanción aneja como sanción específica de su conducta antijurídica.

Y ésta parece que ha sido también la naturaleza jurídica que ha pretendido atribuir el legislador tributario a la figura del responsable de una sanción tributaria, por

⁹⁹ CALVO ORTEGA, R.: “La responsabilidad tributaria...”, *op.cit.*, pág. 38.

cuanto que su régimen jurídico ha sido estratégicamente mencionado en el art. 182 LGT, en concreto, dentro del Capítulo II del Título IV dedicado en exclusiva a la “potestad sancionadora”. Una ubicación sistemática que ha permitido también al Tribunal Constitucional, a través de su Sentencia 85/2006, afirmar la naturaleza punitiva o represiva de los supuestos de responsabilidad por ilícitos tributarios. En efecto, de acuerdo con este órgano jurisdiccional, pese a que la conducta antijurídica de los responsables no aparezca tipificada en ninguna de las infracciones previstas por la LGT -artículos 191 y siguientes-, no por ello debe desconocerse o negarse su naturaleza sancionadora¹⁰⁰.

Un importantísimo reconocimiento jurisprudencial a raíz del cual se ha conseguido supeditar la derivación de la responsabilidad por hechos antijurídicos al examen y concurrencia de los principios rectores del Derecho administrativo sancionador. En efecto, el paralelismo existente entre las infracciones tributarias y la responsabilidad por actos ilícitos, en cuanto que ambas son instrumentos de naturaleza represiva, nos impulsa a que el enfoque de cualquier aspecto, ya sea sustantivo o procedimental de esta concreta parcela del Derecho tributario, deba analizarse siempre desde el prisma de ciertos principios sancionadores como son, entre otros, los de culpabilidad, presunción de inocencia, *non bis in idem*, irretroactividad o proporcionalidad. Pero no solo eso, sino que como tendremos ocasión de matizar posteriormente a la luz de la jurisprudencia del TEDH, de este reconocido carácter sancionador se admitirá igualmente la aplicación al procedimiento de derivación de la responsabilidad tributaria del conjunto de garantías materiales y procesales que se deducen tanto de los artículos 24.2 y 25.1 CE, así como del art. 6.1 CEDH.

No obstante, pese a que esta corriente doctrinal ha sido la elegida por los principales órganos jurisdiccionales para cimentar el régimen jurídico de la responsabilidad por actos ilícitos, sin embargo, la misma no ofrece una adecuada solución ante su principal flaqueza, a saber, su falta de efectividad en los supuestos en

¹⁰⁰ En idéntico sentido se manifestarían las Sentencias del Tribunal Supremo de 10 de diciembre de 2008 (Nº recurso 3941/2006) y 6 de julio de 2015 (Nº recurso 325/2008).

los cuales el deudor principal abonara en su integridad las obligaciones tributarias. En tales casos, ninguna sanción pesará sobre el que junto al autor material, colaboró en la realización de la infracción tributaria; además, aun en los supuestos en los cuales este sujeto abonara tales conceptos tributarios, la sanción podría volver a devenir como inefectiva ante un ejercicio fructuoso de la correspondiente acción de reembolso. Una cuestionada impunidad que ha conseguido hacer tambalear los soportes de esta institución ante la constante crítica de un autorizado sector doctrinal que exige que ante una conducta antijurídica y culpable la misma se tipifique y así, siguiendo el sistema categorial clasificatorio y secuencial de la teoría del delito, se declare asimismo como punible.

D. Los responsables como sujetos infractores autónomos e independientes. Reformulación de una propuesta de lege ferenda.

Más que una corriente doctrinal, nos encontramos en presencia de la clásica reivindicación doctrinal en virtud de la cual se reclama una nueva reformulación del juego existente entre estas dos instituciones, esto es, la responsabilidad tributaria por actos ilícitos y el régimen tributario sancionador¹⁰¹. En ella, de acuerdo con estos autores, la infracción cometida por el responsable se castigaría de una manera independiente de la posible responsabilidad que también se le pudiera reclamar a este sujeto. De tal modo que, lo que se demandaría al legislador tributario sería el

¹⁰¹ Vid., entre otros, SAINZ DE BUJANDA, F., (*Hacienda y Derecho*, Vol. VI, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1973, págs. 317-318) donde matizó que: “Tal vez convendría que el incumplimiento de deberes de colaboración en la gestión tributaria sea objeto de sanciones específicas de tipo pecuniario, en vez de convertir tales incumplimientos en supuestos de hecho de la responsabilidad. Con esto no se postula una eliminación absoluta de la responsabilidad solidaria, pero sí un recortamiento de sus confines y, sobre todo, se ofrece al Fisco la posibilidad de que, sin merma de sus créditos tributarios -que podrán ejecutarse frente a los sujetos obligados al pago-, pueda también imponer sanciones pecuniarias a los infractores de deberes de colaboración”; CHECA GONZÁLEZ, C.: “Los responsables tributarios” en la obra colectiva de AA.VV: *La Reforma de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1996; HERRERA MOLINA, P.M.: “Coautoría y participación...”, *op.cit.*; ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: “El alcance de la responsabilidad tributaria en la nueva Ley General Tributaria: análisis jurídico y examen comparativo respecto de la Ley General Tributaria de 1963”, *Revista de contabilidad y tributación*, CEF, N° 263, 2005.

establecimiento de una sanción específica que penalizara, de una forma autónoma y separada al instituto de la responsabilidad tributaria, la participación o colaboración de estos sujetos en un ilícito tributario.

En este sentido, NAVARRO FAURE¹⁰² apuntaría a la necesidad para una correcta ilación entre ambas instituciones de la coexistencia de un hecho imponible junto a dos infracciones cometidas por sujetos distintos, aunque entrelazadas por una relación de causa efecto. En este marco, precisamente, el nexo existente entre ambas infracciones sería lo que provocaría a la par que, junto a las sanciones específicamente atribuidas y configuradas de acuerdo a la culpabilidad de cada uno de sus autores se impusiera, además, la derivación de responsabilidad al sujeto que ayudó o colaboró con el infractor principal. De esta forma, se conseguiría desligar el carácter sancionador del mecanismo de la responsabilidad, que solo actuaría como instrumento de garantía del cumplimiento de la obligación tributaria y su correlativa pena al atribuir, además, a cada partícipe su respectiva sanción.

Sin lugar a dudas podemos afirmar que ésta es la postura doctrinal que más se ajusta a las rígidas exigencias que reclama el Derecho penal y, por extensión, el Derecho administrativo sancionador. En efecto, a través de estos postulados, a cada sujeto infractor se le atribuiría una específica sanción en atención a su participación en el hecho antijurídico y, por tanto, teniendo en cuenta todas sus circunstancias personales, agravantes o atenuantes. Pero, además, bajo esta construcción doctrinal, la responsabilidad tributaria seguiría desplegando toda su efectividad, pues igualmente el colaborador de la infracción seguiría erigiéndose como un garante de la respectiva deuda tributaria y su correlativa pena, exigibles ambas, en primer lugar, al deudor principal. De tal modo que, de la participación en un ilícito tributario se produciría una doble consecuencia jurídica para quien no es su autor material: por un lado, su calificación como sujeto infractor autónomo, de la cual se derivaría una concreta sanción a imponer y, por otro lado, su declaración como responsable o garante tributario tanto de una deuda como de su sanción aneja, titularidad ambas del deudor e infractor

¹⁰² *Vid.*, NAVARRO FAURE, A.: “Los supuestos de responsabilidad tributaria solidaria...”, *op.cit.*

principal. Así, conforme a esta reconstrucción doctrinal se evitaría, además, aquel efecto práctico tan poco deseable y que atenta contra la idea misma de justicia, esto es, que el pago de la pena por el infractor principal exima de cualquier clase de sanción al colaborador de una infracción tributaria¹⁰³.

En este sentido, debemos indicar que el legislador tributario se ha planteado, en alguna ocasión, la posibilidad de introducir en esta parcela del Derecho las formas clásicas de participación previstas por el Derecho penal. Así se desprende del Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria que calificó como de muy avanzada y deseable esta propuesta reformista para perfeccionar el vigente régimen sancionador tributario¹⁰⁴. Si bien, acto seguido, la consideró como de muy difícil aplicación práctica por toda una serie de razones que resumimos, a saber: a) la complejidad de perfilar todos los tipos impositivos de infracciones previstos teniendo en consideración las diversas formas de participación;

¹⁰³ No obstante, en nuestra opinión, si bien consideramos que el principio *non bis in idem* no resultaría conculcado si se calificara al sujeto colaborador tanto como un infractor autónomo como un responsable tributario de la correspondiente deuda tributaria, precisamente por la posibilidad que ostenta este sujeto de ejercitar una acción civil de reembolso; en cambio, consideramos que mayores problemas existirían para aceptar su adecuación respecto a la función de garantía que acometería en relación con la sanción exigible al infractor principal. Indudablemente que, en estos casos, el declarado responsable también tendría derecho a ejercitar una acción de regreso respecto del importe de la sanción abonada, si bien, resulta evidente que las consecuencias asociadas a la falta de éxito de esta acción en uno y otro caso serían completamente distintas. Y es que, mientras que en el primer supuesto lo que efectivamente se está garantizando es el deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos; por el contrario, en el segundo, lo que se está asegurando es la efectividad de una medida punitiva sobre una conducta contraria al ordenamiento jurídico, siendo que, además, si conforme a esta postura doctrinal al sujeto colaborador ya se le hubiera impuesto adicionalmente una sanción pecuniaria en proporción a su grado de participación en el mismo ilícito fiscal, a nuestro parecer, tanto si se ejercitase la acción de regreso como si no, se produciría una irremediable quiebra sobre los principios de personalidad de la pena y no concurrencia. De ahí que, de aceptarse esta tesis doctrinal, bajo nuestro punto de vista, la responsabilidad tributaria, en tanto que medida de garantía, solamente debería extenderse al importe de la deuda tributaria, pero sin incluir en su alcance el importe de las sanciones tributarias titularidad del infractor principal.

¹⁰⁴ *Vid.*, Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria, Instituto de Estudios Fiscales, Julio 2001, págs. 207-208, disponible en http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/libros/Libros_blanco/ReformaLGT.pdf

b) la dificultad de adaptación de este régimen en los supuestos de infracciones leves; c) los inconvenientes que se crearían en el seno del procedimiento sancionador, en concreto, durante la puesta de manifiesto del expediente con todos los datos del obligado tributario; o, d) los problemas que pudieran surgir durante la obtención de las pruebas necesarias para la instrucción del procedimiento. Concluyendo que, en definitiva, siendo muy limitados los supuestos en los cuales resultarían de aplicación estas formas de participación, lo más coherente sería que su inserción no se produjera a través de una compleja regulación como la propuesta, sino más bien, acudiendo de una manera auxiliar a la vía jurisprudencial.

En nuestra opinión, nunca la exigencia de un mayor esfuerzo legislativo podría justificar, en ningún grado, el mantenimiento de una regulación defectuosa y deficiente como la actual, que permite ofrecer una clara vía de escape a todo un conjunto de sujetos que, en suma, deben calificarse como infractores junto al autor principal. Su participación puede ser de segundo grado o asistencial para la consumación del ilícito tributario pero ello no es motivo suficiente para que su conducta resulte impune. Imaginemos, por un momento, un asesor fiscal que confecciona una declaración del IRPF de un determinado contribuyente y que asesora a su cliente para eludir de una manera dolosa y antijurídica unas determinadas ganancias patrimoniales. Indudablemente que quien dejará de ingresar la cuota tributaria y, por tanto, será declarado como infractor principal será el contribuyente, pero ninguna duda cabe albergar de que dicho asesor fiscal también colaboró y quizás, en mayor proporción, en la comisión de la infracción tributaria. Su conducta, no obstante, resultará indemne o como máximo se le podrá considerar como un responsable tributario, eso sí, con derecho a una acción de reembolso contra el deudor principal, que vuelve a generar la impunidad de este sujeto frente a su particular acción antijurídica¹⁰⁵.

¹⁰⁵ Indicar que, una diferencia fundamental que existe entre el Derecho penal -donde sí que se admiten grados de participación en un delito distintos de la autoría material- y el Derecho administrativo sancionador consiste precisamente en el tipo de penas a imponer. Así pues, mientras que en el Derecho penal se admiten como penas, las privativas de libertad, privativas de otros derechos y las multas, en el ámbito administrativo sancionador solamente están previstas las sanciones de carácter pecuniario que, a su vez, pueden ser fijas o proporcionales. En concreto, por lo que concierne a las de carácter proporcional, debemos indicar que, además, las mismas se calculan, con carácter general, aplicando sobre la base de la sanción -cantidad

En definitiva, como afirmara el Informe de la Comisión en una de sus últimas razones para denegar la inserción de esta propuesta, “la reforma no puede ser ajena a la demanda social y ella no reclama, en la actualidad, la incorporación de las formas de participación del Derecho Penal”. Tal vez, por ello, resultara conveniente reavivar de nuevo el debate en torno al adecuado empleo de esta figura tributaria y el necesario reconocimiento de otras formas activas de participación en los ilícitos tributarios. Solo de esta forma se conseguiría evitar dentro del ordenamiento tributario español, el devengo de infracciones sin castigos y los castigos que exceden de sus infracciones. En esencia, impedir que sujetos culpables escapen de sus responsabilidades y adecuar todas las sanciones al principio de culpabilidad, pilar legitimador del *ius puniendi* del Estado, al constituir la base o soporte de cualquier sistema punitivo que pretenda ser presidido por la idea de justicia.

dejada de ingresar, devolución indebida, beneficio fiscal improcedente, etc-, un determinado porcentaje en función de la gravedad de la infracción, pudiéndose incluso incrementar su importe si concurriera en las mismas algunos de los criterios de graduación previstos en el art. 187 LGT (perjuicio económico, reiteración o incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación) o, en su caso, reducir si se apreciara alguna de las causas del art. 188 LGT (suscripción de actas con acuerdo, actas de conformidad o pronto pago). De lo que se deduce que, en el ámbito tributario, el cálculo de las sanciones tributarias se adecua tanto al principio de capacidad económica (base de la sanción) como al de culpabilidad (criterios de graduación) desplegado por el infractor principal. Y ello, precisamente, es lo que podría complicar *a posteriori* una individualización de la concreta sanción pecuniaria a exigir al sujeto colaborador, pues a diferencia del Derecho penal, donde las penas privativas de libertad fácilmente se pueden amoldar al grado de participación de un sujeto en un ilícito mediante su reducción en uno o dos grados o estableciéndose un sistema de días-multa, dicha simplicidad no parece posible que se pueda trasladar, de entrada, al ámbito tributario.

III. LA NATURALEZA PUNITIVA DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA A LA LUZ DEL TEDH.

Como hemos dejado entrever anteriormente, el Tribunal Constitucional mediante su Sentencia 85/2006 ya se pronunció en un sentido afirmativo acerca de la naturaleza punitiva o represiva de los presupuestos de hecho basados en ilícitos tributarios. No obstante, pese a esta explícita proclamación, la Administración Tributaria todavía insiste en considerar a esta institución como una medida estrictamente recaudatoria con una finalidad exclusivamente protectora del crédito tributario, despojándola, por tanto, de cualquier sistema de principios y garantías que pudiera resultarle aplicable como consecuencia de su reconocido carácter sancionador. Quizás por ello, resulte apropiado una nueva aproximación al estado de la cuestión, haciéndonos valer para ello de la jurisprudencia emitida al respecto por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos que, interesa recordar, no solo resulta de plena aplicación en España en cuanto Estado signatario del CEDH, sino que, además, en virtud del art. 10.2 CE constituye uno de los criterios de interpretación en la aplicación de los preceptos constitucionales tuteladores de los derechos fundamentales, resultando pues plenamente vinculante para todos los operadores jurídicos, entre los que indudablemente se incluyen, la Administración Tributaria y los tribunales de justicia.

Ahora bien, para poder concretar si los supuestos de responsabilidad tributaria por actos ilícitos ostentan naturaleza punitiva y, en consecuencia, se encuentran amparados por las garantías procesales que reconoce el art. 6.1 CEDH, debemos recordar que el citado precepto solamente permite garantizar el derecho a un proceso equitativo en litigios que versen, bien sobre “derechos y obligaciones de carácter civil”, o bien a toda “acusación en materia penal”. A tal objeto, el TEDH, como máximo órgano intérprete del Convenio, ha sido el encargado de otorgar a ambos términos una connotación autónoma e independiente que puede resumirse de la siguiente manera: se excluye *ratione materiae* los procedimientos contencioso tributarios del ámbito de aplicación del art. 6.1 del Convenio en su vertiente civil, admitiéndose, por el contrario, su aplicación a través de su vertiente penal cuando los mismos poseyeran connotaciones sancionadoras. De esta forma, litigios exclusivamente centrados en la

impugnación de liquidaciones tributarias o intereses de demora quedarían, en principio, excluidos de este sistema de garantías procesales (*Vid.*, Asunto *Mieg de Boofzheim c. Francia*, de 3 de diciembre de 2004 y *Mayer c. Alemania*, de 16 de marzo de 2006).

De ello se deduce, en suma, que la única vía existente en la actualidad para que el derecho a un proceso justo se aplique a un proceso contencioso tributario es mediante la calificación del mismo como “penal”, esto es, demostrándose que se ha producido una violación del art. 6.1 CEDH como consecuencia del ejercicio del *ius puniendi* del Estado por parte de la Administración. Para ello, el TEDH mediante una prolija labor hermenéutica ha desarrollado un valioso parámetro de comparabilidad que, pudiéndose aplicar sobre cualesquiera medidas tributarias, permite equiparar algunas de ellas a las penas a los efectos del Convenio. En este marco, nuestro objetivo consistirá en analizar cuáles son estos criterios necesarios que exige el TEDH para otorgar el calificativo de punitivo a un determinado litigio y así, posteriormente, poder aplicar los mismos a los presupuestos de hecho declarativos de responsabilidad tributaria por participación en actos ilícitos. En juego, la interacción de toda una serie de derechos como son, en particular, el derecho a un proceso sin dilaciones, a un tribunal independiente e imparcial, a una audiencia oral o, incluso, a guardar silencio y no autoincriminarse¹⁰⁶.

¹⁰⁶ Como señala ARANGÜENA FANEGO, C. (“Article 6.1 ECHR and the right to a fair trial”, en García Roca, F. J., y Santolaya Machetti, P., (Coord.), *Europe of rights: a compendium on the European convention of Human Rights*, Martinus Nijhoff, 2012, págs. 154 y 155.) el Convenio no aclara el contenido de la expresión “proceso justo”, probablemente porque constituye “a global concept, with a variety of component so which can only be specified when addressing the particular circumstances of each case”. En el mismo sentido, LÓPEZ ORTEGA, J.J (“Elementos esenciales de la noción de proceso equitativo en el orden penal”, en *Estudios jurídicos del Ministerio Fiscal*, V, Ministerio de Justicia, Madrid, 2000, pág. 305) señala que “la noción de proceso equitativo no es absoluta ni monolítica, sino que se define en función de una cierta idea de justicia que ha de ser aplicada a sistemas procesales a veces muy diferentes, y esto explica, por otra parte, que ni siquiera exista la seguridad de que en el Artículo 6 CEDH se consagren todas las garantías que integran la noción de proceso equitativo. Al contrario, la enumeración no es limitativa; pueden haberse respetado todos los derechos reconocidos en el Artículo 6 y, sin embargo, el proceso no ser equitativo”.

1. La Sentencia *Engel c. Países Bajos* y el triple criterio de equiparación.

El punto de partida para examinar la expansión de la vertiente penal del art. 6.1 CEDH a determinados procesos que, en apariencia, no encierran una imputación criminal se sitúa en la Sentencia *Engel y otros c. Países Bajos*, de 8 de junio de 1976 donde, por primera vez, se consolidaron los tres criterios necesarios a tener en consideración para atribuir el calificativo de penal a una determinada figura jurídica objeto de un proceso¹⁰⁷. En concreto, estos tres criterios fueron los siguientes: 1) la calificación jurídica que dicha medida ostente en el Derecho interno, 2) la verdadera naturaleza de la misma, y 3) el grado de severidad de su pena¹⁰⁸.

¹⁰⁷ A resaltar que, el TEDH no solo ofrece una definición propia del término “penal”, como analizaremos a continuación, sino que también se encarga de redefinir el concepto de “acusación”, entendiéndose por tal “la notificación oficial, emanada de la autoridad competente que reproche la comisión de una infracción penal” (véase al respecto, el Asunto *Deweer c. Bélgica*, de 27 de febrero de 1980 y *Eckle c. Alemania*, de 15 julio 1982). Sin embargo, la existencia de una acusación criminal no siempre depende de la previa emisión de un acto administrativo o judicial donde se estampe esta imputación, admitiéndose pues que, en ciertos casos, esta imputación pueda revestir la forma de otras medidas siempre y cuando se deduzca la misma alegación (Asunto *Foti y otros c. Italia*, de 10 de diciembre de 1982). Para ello, afirma el TEDH deberemos atender a si las mismas pueden producir o no “repercusiones importantes sobre la situación del sospechoso”. De esta forma, aun cuando por regla general el conjunto de garantías del art. 6.1 CEDH empezarán a desplegarse desde el día en que una persona se encuentre oficialmente acusada, sin embargo, se admite que las mismas se puedan invocar con anterioridad si afectasen considerablemente a la situación del sujeto (véanse, las Sentencias *Neumeister c. Austria*, de 27 de junio de 1968 y *Ringeisen c. Austria*, de 16 de julio de 1971).

¹⁰⁸ La literatura referente a la aplicación de los tres criterios *Engel* es amplísima dentro y fuera de nuestras fronteras. Sin carácter exhaustivo, destacamos la siguiente: ALLDRIDGE, P.: *Criminal Justice and Taxation*, Oxford University Press, 2017, pág. 139 y ss; GOSS, R.: *Criminal Fair Trial Rights: article 6 of the European Convention on Human Rights*, Hart, 2014; HARRIS, D., O’BOYLE, M., WARBRICK: *Law of the European Convention on Human Rights*, Oxford University Press, 2009, pág. 379 y ss; EMMERSON, B., ASHWORTH, A., MACDONALD, A.: *Human Rights and Criminal Justice*, Sweet & Maxwell, London, 2012, pág. 212 y ss; GARCÍA CARACUEL, M.: “La influencia del Convenio Europeo de Derechos Humanos...”, *op.cit.*; DE MIGUEL CANUTO, E.: “Los tributos ante la limitación a la materia civil y la materia penal en el Convenio Europeo de Derechos Humanos: el recurso nacional efectivo”, *Crónica Tributaria*, 2012; MORENO TRAPIELLA, P.: “El control judicial de las sanciones administrativas en el convenio europeo de derechos humanos”, *Documentación Administrativa*, N° 280-281.

En cuanto al primer criterio *Engel*, se trata más bien de verificar si los textos jurídicos que prevén la medida enjuiciada pertenecen al ámbito estricto del Derecho penal o a otra rama del ordenamiento jurídico. Ahora bien, dada la autonomía con que el TEDH configura el término “penal”, al margen de las categorías que al afecto puedan emplear los sistemas jurídicos nacionales de los Estados miembros (*Asunto Adolf c. Austria*, de 26 de marzo de 1982), este criterio se ha considerado por el mismo órgano como un factor con un valor meramente formal, no constituyendo por ello la *ratio decidendi*. De ahí que del mismo se pueda concluir que, si bien todos los hechos que la legislación interna de un Estado remite al Derecho penal deben quedar protegidos por las garantías del art. 6.1 CEDH, *contrario sensu* ello no implica, que todas aquellas medidas reguladas por otras ramas del ordenamiento, como pueden ser las previstas por el Derecho administrativo sancionador, deban quedar excluidas de su ámbito de aplicación. En estos casos, por tanto, entran en juego los dos siguientes criterios.

Con mayor trascendencia, en segundo lugar, el criterio consistente en determinar la verdadera naturaleza jurídica, penal o distinta, de la medida enjuiciada. Si bien, dada la dificultad que en la práctica entraña la apreciación de este criterio, con posterioridad el TEDH a través de varias Sentencias, entre las que destacan, el *Asunto Öztürk c. Alemania*, de 21 de febrero de 1984, *Bendenoun c. Francia*, de 24 de febrero de 1994 y *Benham c. Reino Unido*, de 10 de junio de 1996, ha elaborado un listado adicional de factores que, aplicados de manera conjunta, permiten dilucidar la concurrencia de esta premisa. En concreto, se incluyeron los siguientes: a) el ámbito de aplicación de la regla jurídica cuestionada, en el sentido de si la misma se puede aplicar sobre la generalidad de la ciudadanía o sobre un grupo particular de personas; b) el objetivo de la medida, esto es, si el mismo consiste simplemente en indemnizar económicamente un perjuicio ocasionado o si, por el contrario, también busca castigar para imposibilitar un comportamiento semejante en el futuro; c) en coherencia con lo anterior, si la medida se encuentra prevista en una norma de carácter general cuya finalidad es a la vez preventiva y represiva; d) si la imposición de la pena depende de la constatación de la

culpabilidad; y e) si el procedimiento se inicia por una autoridad pública en virtud de los poderes legales de coerción¹⁰⁹.

En cuanto al tercer y último criterio, la gravedad de la sanción a imponer, el Tribunal se ha centrado básicamente en analizar la clase de pena máxima susceptible de ser aplicada de acuerdo con la norma enjuiciada y la pena finalmente impuesta en cada caso en particular. Así, por ejemplo, en el Asunto *Campbell c. Reino Unido*, de 28 de junio de 1984, el Tribunal concluyó que las privaciones de libertad, en tanto que medidas represivas, pertenecen siempre con independencia de su duración a la materia penal. De ahí que, cuando una determinada transgresión de una disposición normativa implique o pueda implicar una pena de prisión, se afirme que nos encontramos en presencia de una figura de tinte sancionador. No obstante, ello no significa que otro tipo de penalidades, como pueden ser las pecuniarias, carezcan de carácter punitivo si su establecimiento y cuantía, por ejemplo, se hacen depender de la conducta desarrollada por el sujeto (*Vid.*, los asuntos *E. L., R. L. y J.O.L. c. Suiza y A. P., M. P. y T. P. c. Suiza*, ambos resueltos el 29 de agosto de 1997). Incluso, el Tribunal ha llegado a afirmar que la ausencia de elementos subjetivos tampoco privaría necesariamente a una pena de su carácter criminal, de tal forma que, determinadas medidas represivas basadas en elementos objetivos, ausentes por tanto de dolo o culpa, también podrían formar parte de la materia penal (*Vid.*, *Salabiaku c. Francia*, de 7 de octubre de 1988).

En cualquier caso, resulta decisivo precisar que conforme al TEDH para atribuir el calificativo de “penal” a una determinada acusación no se exige, de manera acumulativa, la concurrencia de los tres anteriores criterios, pudiéndose incluso otorgar

¹⁰⁹ A destacar que, durante algún tiempo la doctrina se cuestionó si la presencia de estos nuevos criterios orientadores permitían distinguir una doble línea jurisprudencial, de tal modo que, algunos casos se debían resolver atendiendo al triple criterio *Engel* y otros, especialmente los de carácter tributario, atendiendo a los factores desarrollados con posterioridad por las Sentencias mencionadas, en especial, la relativa al asunto *Bendenoun*. Sin embargo, la cuestión quedó totalmente zanjada tras la publicación de la Sentencia *Jussila c. Finlandia*, de 23 de noviembre de 2006, donde el Tribunal precisó que estos nuevos criterios debían, en todo caso, considerarse como complementarios de los previamente establecidos en la Sentencia *Engel*, no debiéndose, por tanto, efectuar ninguna clase de distingo en la aplicación de los mismos en atención a la materia objeto a debate.

dicha calificación ante la mera presencia de uno de ellos. Así parece desprenderse del Asunto *Lutz c. Alemania*, de 25 de agosto de 1987, donde el Tribunal de Estrasburgo determinó que para que resulte aplicable el art. 6.1 CEDH era suficiente, bien con que la regla jurídica enjuiciada tuviera naturaleza penal a los efectos del Convenio (segundo criterio *Engel*), o bien con que la pena prevista para su transgresión revistiera un carácter o gravedad propia de la materia penal (tercer criterio *Engel*). No obstante, ello no implica que, en ocasiones, el Tribunal opte por efectuar un examen aglutinador de los dos últimos criterios si, tras un análisis individual de cada uno de ellos, no consigue extraer una conclusión clara sobre la existencia de una “acusación en materia penal” (Asunto *Lauko c. Eslovaquia*, de 2 de septiembre de 1998).

No obstante, excepciones a esta regla general también podemos encontrar. Así, por ejemplo, en el Asunto *Morel c. Francia*, de 6 de junio de 2000, el Tribunal de Estrasburgo dictaminó que, pese a que la medida enjuiciada ostentaba una clara naturaleza criminal, sin embargo, dada su escasa cuantía o gravedad la misma no podía quedar amparada por las garantías del art. 6.1 CEDH. En el caso sub júdice, se recurría una sanción administrativa por un importe de 678€. Sin embargo, como más tarde se encargaría de enfatizar el mismo Tribunal, el Asunto *Morel* no constituyó más que una simple excepción, de ahí que, ante la carencia de uno de los tres criterios *Engel* no se deba inferir, de manera automática, la no consideración de una regla jurídica enjuiciada como criminal (Asunto *Jussila c. Finlandia*, de 23 de noviembre de 2006).

2. El reconocido carácter sancionador de determinadas medidas tributarias a efectos del CEDH.

La aludida autonomía con que el TEDH interpreta la noción “acusación en materia penal” tiene como principal objetivo, a diferencia de lo que acaece en relación con el término “derechos y obligaciones de carácter civil”, la ampliación progresiva de las garantías que encierra el art. 6.1 CEDH a determinados procesos que, no siendo estrictamente propios del Derecho penal, no obstante, derivan indirectamente del *ius puniendi* del Estado. En este marco, los tres criterios *Engel* y sus factores complementarios nos ofrecen una preciada guía para que, sanciones disciplinarias en el ámbito militar o penitenciario, sanciones en defensa de la competencia o incluso

sanciones administrativas en materia de tráfico tengan cabida dentro del término imputación criminal¹¹⁰.

Más en concreto, por lo que concierne al ámbito tributario, este carácter penal se ha reconocido expresamente en la jurisprudencia del Tribunal en dos supuestos específicos, a saber, en la imposición de sanciones tributarias y en el establecimiento de ciertos recargos. Al respecto, la primera Sentencia del TEDH que se referiría a esta interpretación extensiva sería la emitida en el asunto *Bendenoun c. Francia*, de 24 de febrero de 1994, donde específicamente se enjuició el posible cariz penal de la figura tributaria francesa denominada “*majoration d’impôt*” (arts. 1728 a 1731 Code Général des Impôts¹¹¹). En concreto, dos fueron los aspectos íntimamente relacionados que se sometieron a debate: por un lado, la clasificación otorgada a esta figura tributaria por el sistema fiscal francés y, por otro lado, su naturaleza jurídica. Así, en opinión del

¹¹⁰ Vid., respectivamente, algunos de estos ejemplos en los asuntos *Engel y otros c. Países Bajos*, 8 de junio de 1976 *Ezeh et Connors c. Reino Unido*, de 9 de octubre de 2003; *Malige c. Francia*, de 23 de septiembre de 1998; *Société Stenuit c. Francia*, de 27 de febrero de 1992.

¹¹¹ La traducción de esta figura tributaria en las distintas versiones, española e inglesa, del texto de la Sentencia son respectivamente, “incremento impositivo” y “tax surcharge”. Así puede decirse que, esta medida tributaria, actualmente regulada en el art. 1728 Code Général des Impôts, es la que guarda una mayor similitud con los recargos españoles por presentación de una declaración tributaria de manera voluntaria y extemporánea (art. 27 LGT). En concreto, del aludido precepto se deduce que existen varios tipos de *majoration d’impôt* en función de dos factores: el retraso en la presentación de una declaración y la existencia o inexistencia de requerimiento al respecto. Así, mientras que para las primeras situaciones se prevé un incremento impositivo del 10%, para las segundas dicho incremento se sitúa entre el 40% y el 80% en función de si, adicionalmente, se descubre o no una actividad oculta. Pero, además, conforme al Código Tributario Francés también se puede exigir un *majoration d’impôt* en determinadas situaciones que, conforme a la normativa tributaria española, conformarían el tipo de algunas infracciones tributarias. Así, por ejemplo, la omisión o la presentación de declaraciones inexactas puede motivar, en virtud de si ha existido buena o mala fe, incrementos impositivos a los que también les pueden acompañar la imposición de sanciones tributarias. De lo antedicho se deduce que, dada la diversidad de figuras que impera entre los diversos ordenamientos jurídico tributarios de los Estados miembros para enjuiciar unas mismas conductas, el TEDH en sus argumentos no entra a distinguir a los efectos del art. 6.1 CEDH entre sanciones tributarias y recargos, enjuiciándolos en determinadas ocasiones como si de una misma figura tributaria se trataran. Vid., sobre este tema, MARCO PEÑAS, E.: “La naturaleza de los recargos por declaración extemporánea voluntaria a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y del Tribunal Constitucional”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, N° 320, 2009.

Gobierno francés, al calificarse la conducta del obligado tributario como una “*manœuvre frauduleuse*” y no como una “*soustraction frauduleuse*”, estos incrementos impositivos, en consecuencia, solo constituirían una sanción o recargo de carácter administrativo, pues las de carácter penal se reservarían en concreto para perseguir y condenar las segundas de las conductas citadas.

Sin embargo, como ya hemos advertido, para el TEDH el hecho de que una sanción o recargo sea impuesto en el marco de un procedimiento administrativo por autoridades administrativas no es determinante para excluir, en ningún caso, su naturaleza “penal” a la luz del Convenio cuando, precisamente, de la naturaleza o el grado de severidad de la pena impuesta se deduce lo contrario. Así, centrándose en el segundo y tercero de los criterios *Engel*, el Tribunal apostilló cuatro factores que permitieron deducir el carácter criminal de esta figura, a saber: su configuración como una medida susceptible de ser aplicada sobre cualquier ciudadano en su condición de contribuyente; su finalidad consistente en reprimir conductas similares en el futuro, más allá de constituir una simple compensación monetaria; su doble fundamento, preventivo y represivo; y la amplitud considerable de la pena impuesta que, pese a ser de índole pecuniario, no obstante, preveía que en caso de no abonarse pudiera aparejar una pena de prisión. En suma, cuatro factores que, si bien de una manera individual no permitían dotar de una connotación punitiva a esta figura tributaria, por el contrario, de su lectura conjunta cabía deducir precisamente lo opuesto.

Con posterioridad, el TEDH en su Sentencia *Janosevic c. Suecia*, de 23 de julio de 2002 volvería a analizar la posible naturaleza criminal de otra clase de recargos, en este caso, los previstos por el sistema fiscal sueco, aplicables cuando un contribuyente hubiera presentado una declaración tributaria con datos inexactos o erróneos (Chapter 5, section 1, of the Taxation Act) o cuando la Administración, desconfiando de la información aportada por el contribuyente, girara una nueva liquidación basándose en sus propios datos y recursos (Chapter 5, section 2). A diferencia de las sanciones por infracciones tributarias, el gobierno sueco alegó en su defensa que esta clase de recargos -cifrados entre el 10% y el 40% dependiendo de las circunstancias- resultaban aplicables directamente ante la acreditación de sus elementos objetivos, de tal modo que los mismos actuaban al margen de si los contribuyentes intervenían con dolo o culpa, precisamente porque su finalidad era básicamente la de asegurar o presionar a

la población para que la misma presentara correctamente en tiempo y forma sus declaraciones.

En este sentido, la opinión del TEDH ni se desvió de su precedente jurisprudencial ni desacreditó la previamente emitida al respecto por el Tribunal Supremo sueco que, ya el 15 de diciembre de 2000 había concluido, a la luz de la jurisprudencia emitida por el Tribunal de Estrasburgo, la sumisión de esta clase de recargos tributarios a las exigencias impuestas por el art. 6.1 del Convenio (*Vid.*, Case Nº 1990-1998, RÅ 2000 ref. 66). Así, a raíz de esta Sentencia, se consolidó una doble premisa: por un lado, la desvinculación de la presencia de elementos subjetivos como caracteres necesarios para incluir una determinada medida tributaria en el ámbito de aplicación del precepto y, por otro lado, la necesidad de recurrir a la finalidad última de la institución enjuiciada como elemento clave para concluir su verdadera naturaleza. De esta forma, en el caso en concreto, al vincularse los recargos tributarios con el objetivo de ejercer una determinada presión sobre los contribuyentes que les animara, en fin, a presentar debidamente sus declaraciones, pudiéndose incluso imponer sanciones en caso de incumplimiento grave, se consideró que la finalidad que encerraba esta figura tributaria iba más allá de la consistente en resarcir los posibles perjuicios económicos vinculados al retraso en el pago de los tributos defraudados¹¹².

¹¹² Por lo que respecta al ordenamiento jurídico español, interesa resaltar que la naturaleza de los recargos tributarios previstos por el art. 61.2 de la LGT de 1963 en su modificación efectuada por la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas también fue objeto de un intenso debate por parte del Tribunal Constitucional. En concreto, conforme a este precepto se preveía la aplicación de un recargo único del 50% cuando se presentaran declaraciones o autoliquidaciones fuera de plazo y sin requerimiento previo pudiéndose, no obstante, bien reducir dicho recargo hasta el 10% si el ingreso del tributo se efectuaba dentro de los tres meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso, o bien ampliar hasta el 100% si al tiempo de presentarse la correspondiente declaración o autoliquidación extemporánea no se efectuaba el ingreso debido y no se solicitaba expresamente el aplazamiento o fraccionamiento de su pago. En este marco, la primera sentencia que se emitiría acerca de la naturaleza de estos recargos sería la STC 164/1995, de 13 de noviembre que refiriéndose en exclusiva al recargo mínimo del 10%, decretaría su constitucionalidad al apreciarse que su finalidad era estrictamente indemnizatoria y disuasoria. Un pronunciamiento que, no obstante, claramente diferiría de los dos emitidos con posterioridad en sus Sentencias 276/2000 y 291/2000 que, refiriéndose respectivamente a los recargos del 50% y 100%, dictaminaría con motivo de su elevada cuantía su inconstitucionalidad al apreciarse en los mismos un marcado carácter sancionador. De esta forma concluiría el Tribunal Constitucional

Una línea jurisprudencial que, en último término se consolidaría con la Sentencia *Jussila c. Finlandia*, de 23 de noviembre de 2006, donde enjuiciándose nuevamente un recargo del 10% por presentación errónea de una declaración tributaria se volvió a reiterar la naturaleza criminal de esta clase de medidas tributarias. En palabras del Tribunal, por tanto, aun reconociéndose la importancia que los impuestos y su salvaguarda suponen para el correcto funcionamiento de un Estado, resulta igualmente evidente que la eliminación de las garantías que implica el art. 6.1 CEDH a los procesos de imposición de sanciones o recargos de tinte sancionador, ni permite aumentar la eficacia o protección de dicho sistema fiscal ni parece que pueda resultar coherente con el espíritu y finalidad del Convenio. De ahí que, nuevamente se reitere la expansión de los efectos de este precepto a las medidas tributarias que, conforme al triple criterio *Engel*, encierren una imputación criminal. Si bien, cabría destacar que el aspecto más relevante que se sonsacaría de esta Sentencia sería la ampliación de esta línea jurisprudencial incluso a supuestos de escasa cuantía (en el caso enjuiciado, 308,8€) y que, tras la emisión del asunto *Morel c. Francia*, parecían excluidos. Así, el hecho de que una infracción o recargo sea demasiado trivial para formar parte del núcleo estricto del Derecho penal, no parece ya una razón suficiente que permita discriminar la aplicación de este precepto entre unos y otros procesos.

que "De manera que, no existiendo una diferencia importante entre la cuantía de este recargo y la de las sanciones debemos llegar a la conclusión de que este recargo cumple, además de las ya indicadas, la misma función de castigo que es propia de los actos sancionadores. Así es, ya advertíamos en el FJ 4 de la STC 164/1995, que si "pese al nomen iuris utilizado por el legislador la cuantía del recargo alcanzase o se aproximase al importe de las sanciones, podría concluirse que se trataba de una sanción"; y, "en sentido opuesto", que "la imposición del pago de una suma de dinero cuya cuantía se aleja muy destacadamente, y por debajo, de las multas, no tiene una finalidad represiva" (FJ 4); y, en el mismo sentido, en el FJ 5 de la misma Sentencia señalábamos que la función de los recargos por ingresos extemporáneos sin requerimiento previo "no es represiva, siempre y cuando, como ya hemos advertido, cuantitativamente no alcancen el valor de las sanciones (ni siquiera de las atenuadas)". Criterio este que también fue uno de los que tuvo en cuenta el Tribunal Europeo de Derechos Humanos a efectos de reconocer que a determinados recargos debían resultarles de aplicación las garantías que se deducen del art. 6 del Convenio (STEDH Bendenoun c. Francia, de 24 de febrero de 1994)".

Del anterior cuerpo jurisprudencial se deduce, en suma, que cuando el objeto de un proceso contencioso se limita en exclusiva a verificar la legalidad o determinación de un tributo, dada la carencia de un elemento sancionador en liza, el proceso quedará totalmente despojado de las garantías procesales que implica el derecho a un proceso justo y equitativo (*Vid.*, Asuntos *Schouten and Meldrum c. Países Bajos*, de 9 de diciembre de 1994 y *Ferrazzini c. Italia*, 12 julio 2001); siendo que, en sentido contrario, esto es, acreditada la imputación criminal en el seno de un litigio, en nuestro caso, por la imposición de sanciones o recargos tributarios, las mismas se desplegarán en toda su intensidad. En cuanto a los litigios acumulados, esto es, aquellos en los que se fusionan por razones de economía procesal una reclamación referente a la imposición de un tributo y un recurso relativo a su sanción tributaria vinculada, en opinión del Tribunal, dado que los procedimientos sancionadores como regla general se encuentran supeditados a la declaración de validez de las liquidaciones tributarias de las cuales traen causa, se defiende la global aplicación del art. 6.1 CEDH a la integridad del procedimiento (*Vid.*, Asuntos *Georgiou c. Reino Unido*, de 16 de mayo 2000 y *J.B c. Suiza*, de 3 de mayo de 2001¹¹³).

Por último, cabría advertir que del tenor literal del art. 6.1 CEDH parece desprenderse *expressis verbis* que el mismo se encuentra reservado para desplegar

¹¹³ No obstante, como ha apuntado un sector de la doctrina, la adopción de este criterio implicaría una patente discriminación entre aquellos Estados miembros que permiten la acumulación de procesos, para los que el art. 6.1 del Convenio se aplica en su integridad, y aquellos otros que solamente habilitan un procedimiento sancionador autónomo e independiente del procedimiento relativo a la imposición tributaria, para los que el sistema de garantías procesales solo se aplica a los primeros. Cfr. BAKER, P.: "Should Article 6 ECHR (civil)...", *op.cit.*; MARCO PEÑAS, E.: "La naturaleza de los recargos...", *op.cit.* A *fortiori*, interesa destacar que esta situación se agravaría todavía más en aquellos supuestos en los que durante el curso de un proceso acumulado, los recargos o a las sanciones tributarias resultaran totalmente anuladas, pues no existiendo ya una imputación criminal, entiende el Tribunal que no existe base jurídica suficiente que permita seguir desplegando las garantías procesales reconocidas por el Convenio (Asunto *Mieg de Boofzheim c. Francia*, de 3 de diciembre de 2004). Una inaplicación sobrevenida de los efectos del art. 6 que, no obstante, en alguna ocasión ha sido matizada, como bien demuestran los asuntos *J.B c. Francia*, de 14 de septiembre de 1999 y *Kadri c. Francia*, de 26 de septiembre de 2000, en los que habiéndose producido respectivamente la anulación de las sanciones impuestas tras 8 y 14 años de litigio, se consideró que dada la dilatación temporal de la causa penal, aún cuando materialmente la misma ya no existiera, no resultaría coherente descartar el consolidado carácter punitivo del procedimiento y así despojar al mismo del conjunto de garantías procesales.

sus efectos en el ámbito exclusivo de los procesos judiciales, excluyendo, por tanto, de su ámbito a los procedimientos administrativos. No obstante, una primera quiebra a la rigurosidad de esta interpretación se produce desde el mismo instante en el que el TEDH reconoce la potestad sancionadora de la Administración. Una situación que el Tribunal de Estrasburgo ha tratado de conciliar mediante la concesión a los Estados de una doble alternativa: o bien los mismos configuran la vía administrativa de tal modo que el órgano que resuelva la cuestión sometida a litigio satisfaga la totalidad de las exigencias que marca el derecho a un proceso equitativo, o bien configuran una instancia judicial posterior capaz de conocer plenamente el litigio (“doctrina de la plena jurisdicción”). Por ello, para el TEDH el hecho de que un procedimiento administrativo no cumpla en su integridad con todas las garantías procesales que reclama el art. 6.1 del Convenio no conlleva, automáticamente, una vulneración del contenido de dicho precepto (Asunto *Riepan c Austria*, de 14 de noviembre de 2000).

Ahora bien, no es menos cierto que este cuerpo jurisprudencial solamente representa el estándar mínimo de protección que todos los Estados miembros deben garantizar y que, indudablemente, pueden ampliar. En este sentido, de la jurisprudencia constitucional española se puede apreciar el reconocimiento de la extensión al procedimiento administrativo sancionador, a pesar de existir una jurisdicción plena posterior, de algunas de las más importantes garantías penales. A modo de ejemplo, destacamos la STC 160/94 donde específicamente se proclamó que “La vigencia del principio acusatorio respecto del procedimiento administrativo se predica de éste, como manifestación que es del ejercicio del *ius puniendi* del Estado en la que deben ejercerse sin trabas las garantías de defensa que alcanzan relieve constitucional, y sin que el ulterior proceso judicial alcance a subsanar la disminución de esas garantías en el procedimiento administrativo”. Parece pues así que, en el ordenamiento jurídico español, es en el procedimiento administrativo sancionador donde deben asegurarse, con los matices necesarios, el conjunto de garantías penales. En palabras de NIETO, no se trata ya “de devolver a los jueces potestades indebidamente detentadas por la Administración sino conseguir que ésta ofrezca en su ejercicio las mismas garantías que los jueces y procesos penales. Y así, la “despenalización” de las materias se corresponde con una “jurisdiccionalización” de los procedimientos y garantías”. De este modo, podemos concluir que en el seno del ordenamiento jurídico español, el hecho de que exista una plena jurisdicción posterior a la vía administrativa, no permite subsanar

los vicios cometidos con anterioridad en el curso de la misma, por la simple razón de que no le corresponde a la jurisdicción contenciosa la imposición de sanciones, sino el control de la legalidad de los actos administrativos sancionadores¹¹⁴.

3. La aplicación de los criterios *Engel* a la responsabilidad tributaria por colaboración en una infracción tributaria.

Tras el análisis de los criterios empleados por el TEDH para determinar la equiparación de ciertas medidas tributarias a las penas, resulta del todo coherente analizar a la luz de esta jurisprudencia la posible naturaleza sancionadora de los presupuestos de hecho declarativos de responsabilidad tributaria por participación o colaboración en un ilícito tributario. Adviértase que, aun cuando el Tribunal Constitucional ya se ha pronunciado sobre esta naturaleza punitiva en un sentido afirmativo, no obstante, el subsumir adicionalmente esta figura tributaria dentro del ámbito de aplicación del art. 6.1 CEDH, en su vertiente penal, permitiría además, por un lado, reforzar y ampliar el conjunto de garantías procesales que se reconoce a esta clase particular de obligados tributarios, y por otro lado, erigir al Tribunal de Estrasburgo como el máximo órgano garante encargado de asegurar que todo procedimiento declarativo de la responsabilidad tributaria por actos ilícitos sea justo y equitativo.

De esta forma, en relación con el primero de los tres criterios *Engel* -la calificación jurídica otorgada por el derecho interno a una concreta figura enjuiciada-, solamente recordar que, conforme a la jurisprudencia del TEDH, este criterio meramente constituye un punto de partida. En efecto, si los Estados miembros tienen la plena libertad de decidir qué conductas son sancionables por la vía penal y cuáles no, resulta evidente que a esta clasificación solo se le podrá otorgar un efecto relativo y limitado, pudiéndose pues reservar el órgano jurisdiccional su derecho a ir más allá de las simples apariencias. En nuestro caso, por tanto, aun cuando los presupuestos de hecho por participación en infracciones tributarias se encuentren totalmente previstos en leyes

¹¹⁴ Cfr. NIETO, A.: *Derecho administrativo sancionador*, Tecnos, 2005, pág. 84.

tributarias, ello no podría constituir un óbice para que esta figura tributaria se pudiera calificar como “penal” a los efectos del Convenio, eso sí, siempre y cuando concurriera alguno de los dos siguientes criterios.

Por un lado, con un mayor peso decisivo, el relativo al análisis de la verdadera naturaleza jurídica de esta figura tributaria. Al respecto, no resulta ocioso resaltar que en la gran mayoría de los casos analizados por el TEDH en materia tributaria, se ha reconocido este carácter punitivo a litigios en los que los obligados tributarios habían llevado a cabo conductas constitutivas de infracción tributaria descubiertas, además, por la Administración sin que previamente se hubiera producido una regularización voluntaria. El símil parece pues evidente desde el momento en el que la derivación de la responsabilidad tributaria se hace depender de la participación o colaboración de un sujeto en un ilícito tributario, haciéndosele pues responsable no solo del tributo defraudado sino también de su sanción aparejada. Así, aunque el legislador español haya optado por no castigar directamente estas conductas cooperadoras mediante la interposición de una sanción propia e independiente a la prevista para el infractor principal, configurándose pues esta medida tributaria como una garantía del pago de los diversos créditos tributarios, es preciso constatar que ambas consecuencias jurídicas - sanción tributaria para el infractor principal y responsabilidad tributaria para el sujeto colaborador- derivan de un mismo hecho, este es, la comisión de una infracción tributaria.

A mayor abundamiento, en la configuración de esta medida convergerían los siguientes factores complementarios decisivos para determinar su calificación criminal: *en primer lugar*, su alcance global, en el sentido de que cualquier contribuyente es susceptible de ser calificado como responsable tributario con la única exigencia de que se acredite su colaboración o participación activa en un ilícito tributario¹¹⁵; *en segundo*

¹¹⁵ A destacar, además, que este carácter general tampoco se perdería en aquellos presupuestos de hecho declarativos de responsabilidad tributaria por participación en ilícitos vinculados a determinados tributos (por ejemplo, el previsto en el art. 87.Cinco LIVA). Así parece desprenderse del Asunto *Jussila c. Finlandia* donde el Tribunal dictaminó que “The Court observes that, as in the Janosevic and Bendenoun cases, it may be said that the tax surcharges were imposed by general legal provisions applying to taxpayers generally. It is not persuaded by

lugar, su finalidad que, como ya advertimos, adquiere una nueva connotación preventiva y represiva en los supuestos de responsabilidad por actos contrarios al ordenamiento. De esta forma, a diferencia del resto de presupuestos de hecho declarativos de responsabilidad, en los que el alcance de la misma se limita al importe de ciertos componentes de la deuda tributaria, en los supuestos de responsabilidad por participación en infracciones tributarias la expansión de su alcance al importe de las sanciones se deduce, por un lado, de su carácter punitivo, dado que a través de la misma se sanciona la colaboración dolosa o culposa de un segundo sujeto en la comisión de una infracción y, por otro lado, de su aspecto preventivo, pues igualmente se garantiza mediante esta institución la eficacia de la sanción impuesta sobre el infractor principal. Y *en tercer lugar*, como corolario de lo anterior, por la necesidad de subordinar esta figura tributaria a la presencia de un elemento subjetivo en la conducta del declarado responsable, proscribiéndose pues, al igual que en el ámbito penal, los supuestos de responsabilidad de carácter objetivo o desprovistos de cualquier grado de culpabilidad.

Pero, además, por lo que concierne a la gravedad de la sanción, debemos igualmente advertir que en los supuestos de responsabilidad por actos ilícitos la misma se identificará con el importe derivado al presunto responsable y que, *a fortiori*, coincidirá con la cantidad de la deuda tributaria defraudada y su sanción aparejada, exigibles ambas, *ex ante*, al obligado tributario principal. Al respecto resulta oportuno matizar que, siendo la obligación tributaria del declarado responsable de carácter accesorio y subsidiario a la del deudor principal, tanto la deuda tributaria como su sanción vinculada se calcularán atendiendo a las circunstancias personales desplegadas por este último sujeto. En efecto, al responsable tributario solamente se le hace titular de unos conceptos tributarios previamente determinados conforme a la capacidad económica y el dolo ejercido por el deudor principal, sin que los mismos sufran ningún tipo de alteración durante el proceso de derivación que permita adaptarlos a las concretas

the Government's argument that VAT applies to only a limited group with a special status: as in the previously-mentioned cases, the applicant was liable in his capacity as a taxpayer. The fact that he opted for VAT registration for business purposes does not detract from this position".

circunstancias particulares del responsable. Todo lo cual no hace más que demostrar la amplitud y gravedad de la pena en los términos que marca el tercer criterio *Engel*¹¹⁶.

A modo de conclusión, a la luz de la jurisprudencia emitida por el Tribunal de Estrasburgo, se puede defender la naturaleza punitiva de los presupuestos de hecho constitutivos de responsabilidad tributaria por participación o colaboración de un sujeto distinto del deudor principal en la comisión de ilícitos tributarios. Así pues, la inclusión de esta figura dentro de la dimensión penal del art. 6.1 CEDH, permite a esta clase de responsables tributarios alegar durante toda su fase procedimental el conjunto de garantías necesarias para que el proceso pueda adquirir los calificativos de justo y equitativo. En definitiva, este será, por tanto, el esquema que seguiremos cuando de una manera más precisa analicemos dos concretos supuestos de responsabilidad tributaria por actos ilícitos. Partir de su reconocimiento como instrumento cuasi sancionador, como una concreta manifestación del *ius puniendi* del Estado, para posteriormente admitir la aplicación de toda la gama de garantías materiales y procesales que reclama cualquier figura que se incluya dentro del Derecho administrativo sancionador. La responsabilidad tributaria deja de ser un exclusivo instrumento al servicio de la protección de un crédito tributario frente a sus posibles situaciones de riesgo, para convertirse igualmente en una técnica sancionadora capaz de castigar a quien con su participación colabora en la consumación de un ilícito tributario. Resulta pues que en estos casos, la institución tributaria acometerá una doble finalidad: represiva o punitiva, por el castigo que implica para el declarado responsable,

¹¹⁶ Interesa resaltar que la aplicación de este triple criterio también ha sido empleado por el Abogado General del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el Sr. Yves Bot, en sus Conclusiones de 28 de enero de 2016 relativas al asunto C-81/15 para reconocer la naturaleza punitiva de un nuevo presupuesto de hecho declarativo de responsabilidad tributaria solidaria en el régimen fiscal griego. En concreto, de acuerdo con este nuevo presupuesto de hecho se declara responsable del importe de las multas aduaneras impuestas a los autores de una infracción de contrabando, a los depositarios autorizados que permitiesen la salida irregular de las mercancías del régimen suspensivo. De esta forma, tras someter esta figura a los tres criterios *Engel*, concluye el Abogado General que “Habida cuenta de las consideraciones expuestas, llego así a la conclusión de que un régimen de responsabilidad solidaria como el establecido en el Derecho griego forma parte de la materia penal y, en consecuencia, debe respetar los principios fundamentales que rigen en esta materia. Esto me lleva a examinar la conformidad de dicho régimen con el principio de seguridad jurídica y con el principio de responsabilidad personal”.

pero también fiadora o protectora por la específica estructura de garantía personal del crédito que adopta la concreta sanción a imponer.

IV. EL ALCANCE DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA.

En coherencia con lo desarrollado, podemos afirmar que tanto el interés recaudatorio como la necesidad de garantizar suficientemente el crédito tributario, han sido las razones fundamentales que se han aducido por la doctrina científica para justificar el ensanchamiento subjetivo experimentado por la relación jurídico-tributaria. En dicha relación, el contribuyente, como único titular de la capacidad económica gravada, continuará siendo el deudor principal de la prestación pecuniaria. Sin embargo, la aparición en escena de nuevos obligados tributarios nos permitirá finalmente distinguir entre unos obligados al pago, como consecuencia de su manifiesta capacidad económica, de otros sujetos también compelidos a la obligación de pago, pero en virtud de otras razones como puede ser la de asegurar el efectivo cobro del crédito tributario o la de reprimir una determinada conducta antijurídica. Un esquema que hemos mantenido durante este primer capítulo y a raíz del cual podemos extraer el siguiente orden de conclusiones: *en primer lugar*, que el responsable como sujeto ajeno al hecho imponible, nunca podrá ser titular de la capacidad económica gravada; *en segundo lugar*, que el responsable dependerá siempre de la previa existencia de un deudor principal, junto al cual deberá responder, solidaria o subsidiariamente, de la deuda tributaria; y, *en tercer lugar*, que pese a que la obligación del responsable compartirá el mismo objeto y cuantía que la del deudor principal, no obstante, la misma podrá diferir en algunos aspectos.

A estos efectos, determinar el alcance de la responsabilidad tributaria constituye uno de los aspectos primordiales para conocer el auténtico contenido de la obligación del responsable, esto es, para precisar el exacto montante pecuniario de su particular deuda tributaria. En este punto, el precepto clave lo conforma el art. 41.3 LGT que, de una manera genérica proclama que la obligación de estos sujetos se extenderá “a la

totalidad de la deuda tributaria...”. Al respecto, podemos efectuar varias observaciones, por un lado, que la deuda tributaria a la que está haciendo alusión el precepto es efectivamente la que le corresponde como sujeto garantizado al deudor principal, por lo que sería más correcto indicar que este sujeto responde de la globalidad de la deuda tributaria exigida *al deudor principal*; y por otro lado, que la obligación del responsable será siempre de exclusivo contenido pecuniario, por cuanto que su obligación no se expandirá al resto de deberes formales que se le hayan exigido al deudor principal. Si bien, interesa precisar, que ello no significa que este sujeto se encuentre eximido de cualquier prestación formal, pues indudablemente el mismo sí que responderá de todas aquellas que se puedan derivar de su propia y exclusiva obligación tributaria¹¹⁷.

Además, la normativa tributaria tampoco distingue en cuanto al contenido de la obligación del responsable, en función de su calificación como solidario o subsidiario, por lo que las especialidades o divergencias que puedan acaecer en cuanto a su contenido pecuniario, solo derivarán de las concretas especialidades que marque para cada caso en particular la propia Ley General Tributaria. Partimos, por tanto, de un tratamiento armonizado en cuanto al ámbito de la obligación de los responsables que, de entrada, solo se extendería a la deuda tributaria exigida al deudor principal. Ahora bien, resulta oportuno enfatizar que el término deuda tributaria es un concepto aglutinador que conforme al art. 58 LGT abarca el siguiente orden de componentes tributarios, a saber: la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta; el interés de demora; los recargos por declaración extemporánea; los recargos del periodo ejecutivo y los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos.

De tal modo que, de una interpretación conjunta y metódica de ambos preceptos se podría deducir que el alcance de la responsabilidad de dichos sujetos deberá comprender como mínimo la totalidad de los elementos tributarios anteriormente

¹¹⁷ Cfr. ARIAS ABELLÁN, M.D.: “El régimen jurídico del responsable en la nueva Ley General Tributaria”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, N° 123, 2004, pág. 496; NAVARRO EGEA, M.: “El responsable...”, *op.cit.*, pág. 25.

enumerados. Sin embargo, un examen más minucioso de las previsiones normativas que rigen esta materia nos acabará demostrando que ni todos esos conceptos son derivables a los responsables, al exigir la normativa que la deuda tributaria derivable sea la devengada durante el periodo voluntario de pago conferido al deudor principal; ni mucho menos que todos ellos abarquen los elementos que resultan trasladables. Así pues, al margen de los mismos, la LGT prevé que en determinadas ocasiones formen parte de la obligación del responsable las sanciones correspondientes al infractor principal, un componente que, por lo demás, expresamente excluye el art. 58 LGT del término deuda tributaria; y del mismo modo, el segundo párrafo del art. 41.3 LGT también incluye dentro del contenido de la obligación del responsable aquellos recargos e intereses adicionales que pudieran derivarse como consecuencia del inicio del periodo ejecutivo, ante la propia conducta dilatoria del responsable en el abono de sus deudas.

Ante tal confluencia de conceptos, resulta oportuno efectuar un análisis individualizado de las diversas partidas pecuniarias que pueden resultar derivables al responsable tributario, distinguiendo entre aquellas que proceden por su condición de garante, de aquellas otras cuyo origen simplemente se hallará en la propia conducta dilatoria o infractora del declarado responsable. Un objetivo para el cual nos centraremos, en primer lugar, en la gama de elementos integrantes de la deuda tributaria, analizando, asimismo, el conjunto de sus condiciones y presupuestos necesarios para su surgimiento; reservando, para el final, la siempre delicada cuestión de la expansión de la responsabilidad a las sanciones tributarias.

1. La expansión de la responsabilidad a los componentes de la deuda tributaria.

- A. *La cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta.*

Desde los inicios de este trabajo hemos venido resaltando que una de las principales razones por las cuales las deudas tributarias requieren de ciertas garantías que aseguren su cumplimiento, radica en la especial función medial que las mismas

acometen para el adecuado sostenimiento de los gastos públicos. En esencia, garantizar las deudas tributarias implica asegurar que todos los ciudadanos contribuyan al mantenimiento de las cargas sociales, que no se produzca, en contrapartida, un reparto desigual de la carga tributaria. Así, cuando el responsable protege con su patrimonio el cumplimiento de una determinada deuda tributaria, no puede decirse que solo esté garantizando a un simple deudor principal de su obligación frente a la Administración Tributaria, sino que igualmente está asegurando a la generalidad de los ciudadanos un cumplimiento eficaz del genérico deber de contribuir.

En este sentido, de entre los diversos elementos que integran la deuda tributaria, podemos concluir que precisamente la cuota tributaria constituye la pieza molecular de dicho concepto. Es aquella partida que permite reflejar en términos monetarios la capacidad económica de su titular jurídico y que, por tanto, permite graduar su participación en el deber de contribuir en atención a su riqueza manifestada. Por ello, se identifica con la obligación tributaria principal y por ello mismo, ninguna duda cabe albergar de que si algún concepto hay que asegurar, éste es el primero y más esencial. Unos razonamientos que igualmente hacemos extensibles a los “recargos exigibles legalmente sobre las bases o cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos”, por cuanto que los mismos comparten la misma naturaleza contributiva que el resto de tributos establecidos en el aparato impositivo. En efecto, se trata de unos recargos que, pese a su denominación, no obstante, se calculan en atención a la capacidad económica de su contribuyente, de tal modo que habiéndose identificado su esencia con la que exterioriza la cuota tributaria, no cabe más que afirmar la inclusión de su contenido dentro de la obligación del responsable¹¹⁸.

Ahora bien, tal y como indica el precepto, la cuota que forma parte de una deuda tributaria puede provenir tanto de una obligación tributaria principal como de una obligación a realizar pagos a cuenta (retenciones, pagos fraccionados e ingresos a

¹¹⁸ En idéntico sentido se han pronunciado, entre otros, PALAO TABOADA, C.: “Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (III)”, *Revista de contabilidad y tributación*, CEF, N° 158, 1996, pág. 7.; ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: “El alcance...”, *op.cit.*, pág. 25.

cuenta). La matización hunde sus raíces en la proclamación que efectúa el apartado segundo del art. 23 LGT, en virtud del cual se reconoce la autonomía de esta obligación respecto a la catalogada como la principal. Con esta expresión lo que se pretende es asegurar la posibilidad de que la Administración pueda exigir unas cantidades tributarias a los obligados a efectuar pagos a cuenta, con total independencia de lo que pueda acaecer con la obligación tributaria principal, esto es, al margen de si dicha obligación se declara o no, se presenta correctamente o no y sobre todo, al margen de si se ingresa en su totalidad o no. Bajo estos postulados, podría admitirse desde una perspectiva teórica, la posibilidad de una derivación de una cuota tributaria procedente de una obligación a realizar pagos a cuenta, máxime si tenemos en consideración la inclusive calificación como deudores principales de los obligados a efectuar tales pagos a cuenta.

Si bien, desde una perspectiva mucho más práctica, las auténticas posibilidades de derivación de dicha cuota tributaria serían prácticamente nulas. La razón descansa en la función que acometen estas obligaciones de realizar pagos a cuenta y que, básicamente, consiste en adelantar o anticipar una futura recaudación sobre una cuota tributaria que todavía no resulta exigible a su sujeto pasivo¹¹⁹. Así, por ejemplo, si se declarara a un sujeto responsable de un retenedor por unas cantidades no retenidas a un trabajador y dicho trabajador cumpliera posteriormente con su obligación tributaria en su integridad, resultaría evidente que la Administración habría duplicado el cobro de un mismo crédito tributario y, en consecuencia, se habría generado un enriquecimiento injusto. En este sentido, resulta especialmente esclarecedora la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2007 (Nº recurso 2400/2002), donde se precisó que en los supuestos en los que el obligado tributario principal hubiera declarado e ingresado

¹¹⁹ Es en los tributos que recaen sobre la renta, donde la obligación de realizar un pago a cuenta genera dos clases de obligaciones complementarias: *en primer lugar*, la obligación tributaria, que tiene por objeto el pago del tributo por parte de la persona que ha realizado el hecho imponible, esto es, el contribuyente, en cuanto que verdadero titular de la capacidad económica que el tributo busca gravar; y, *en segundo lugar*, la obligación de realizar pagos a cuenta, cuyo objetivo consiste en agilizar la recaudación y dotar de mayor liquidez a la Administración mediante la imposición a determinados sujetos (el contribuyente en el caso de los pagos fraccionados, o un tercero en el supuesto de retenciones o ingresos a cuenta) del deber de realizar determinados ingresos en la Hacienda Pública a cuenta de la obligación tributaria principal con carácter previo a que ésta resulte exigible.

en su integridad su propia obligación, no cabría exigir a los obligados a realizar pagos a cuenta el cumplimiento de sus obligaciones autónomas -a excepción de los posibles intereses de demora y las sanciones resultantes de su propio incumplimiento-. Y así, continuando con dicha argumentación, podríamos añadir que tampoco cabría exigir en tales circunstancias el cumplimiento de su obligación al declarado responsable de un obligado a efectuar un pago a cuenta, pues lo contrario implicaría una patente doble imposición y el enriquecimiento injusto o *sine causa* de la Administración¹²⁰.

En definitiva, podemos concluir de este primer apartado que formarán parte del contenido de la obligación del responsable tanto la cuota resultante de una obligación tributaria principal, así como el conjunto de los recargos legalmente establecidos sobre cuotas o bases de naturaleza contributiva. Por el contrario, no consideramos admisible la derivación de aquella cuota tributaria resultante de una obligación a efectuar un pago a cuenta, en los supuestos en los cuales el obligado principal hubiera ingresado en su totalidad la cuota exigible. En estos casos, la responsabilidad solo se puede emplear como técnica garantizadora del crédito tributario principal, cuando el mismo no hubiera

¹²⁰ No obstante, interesa advertir que para el presupuesto de hecho del art. 42.1.c) LGT sí que se prevé de una manera expresa que “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”, poniéndose así fin a la controversia acerca de si estos componentes formaban parte o no de “las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio”. Recordemos que, con anterioridad, el art. 72 LGT/1963 al regular este concreto presupuesto de hecho, no hacía ninguna referencia a la posible transmisión de estas obligaciones al nuevo adquirente de una empresa, siendo que los tribunales y la doctrina administrativa exponían diversas teorías al respecto. Por un lado, los tribunales de justicia proclamaban la intrasmisibilidad de las mismas razonando que “su hecho imponible es, en este caso concreto, la aportación de trabajo, como uno de los factores que determinan el concepto de explotación o actividad económica, pero que por definición no constituye "per se" la explotación o actividad económica y, por lo tanto, no pueden exigirse tales deudas” (*Vid.*, entre otras, STS 6 octubre de 2003 -Nº recurso 6130/1998-; SAN de 27 de septiembre de 2007 -Nº recurso 276/2004- o STSJ de Andalucía de 9 de septiembre de 2005 -Nº recurso 2019/2003-). Por el contrario, el TEAC defendía lo opuesto, esto es, la extensión del alcance de la responsabilidad de este sujeto a las retenciones, al entenderse que éstas sí que estaban directamente relacionadas con el ejercicio de la actividad objeto de transmisión (*Vid.*, Resolución del TEAC de 25 septiembre 2003). En la actualidad, previéndose ya *expressis verbis* en la LGT, pocas dudas cabe albergar acerca de su inclusión en la obligación del responsable y, asimismo, lo ha reconocido el Tribunal Supremo en sus últimas sentencias vertidas al efecto (*Vid.*, STS 28 abril 2014 -Recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 1994/2012-).

sido abonado por su deudor principal o cuando se hubiera abonado de una manera incompleta. Se produce, por tanto, una clara limitación del conjunto de deudores principales junto a los cuales se puede anexionar el responsable tributario, por cuanto que de la participación conjunta con algunos de ellos, se podría desencadenar una doble tributación y una recaudación excesiva por parte de la Administración¹²¹.

B. El interés de demora.

El segundo de los elementos que integra el concepto amplio de deuda tributaria es el interés de demora, componente que, a su vez, aparece regulado específicamente en el art. 26 LGT. En este sentido, resulta oportuno remarcar que, de acuerdo con su configuración jurídica, esta partida patrimonial podrá resultar exigible, entre otras circunstancias, cuando se abone un crédito tributario fuera de su plazo voluntario de pago o cuando finalice el término establecido para la presentación de una autoliquidación o declaración sin que ésta hubiera sido presentada o lo hubiera sido pero de una manera incorrecta. De lo que se desprende que para la exigencia del interés de demora constituye requisito imprescindible que se haya consumado el periodo voluntario de pago.

Una premisa que si la hilamos con el art. 41.3 LGT, que recordemos limita la deuda derivable al declarado responsable en aquella exigible al deudor principal durante su periodo voluntario de pago, nos podría conducir a afirmar la exclusión dentro del contenido de la obligación de dicho responsable de los posibles intereses de demora. Ahora bien, destacan dos supuestos en los cuales parece que sí se ha admitido la inclusión de este componente tributario en la obligación a satisfacer por el responsable. En primer lugar, en aquellos casos en los cuales con anterioridad al inicio del periodo ejecutivo se hubieran devengado intereses de demora y, en segundo lugar, cuando los

¹²¹ Entre los autores que han remarcado estos impedimentos podemos señalar a ARIAS ABELLÁN, M.D.: “El régimen jurídico...”, *op.cit.*, pág. 491.; FALCÓN Y TELLA, R.: “La regulación sustantiva de los responsables...”, *op.cit.*; NAVARRO EGEA, M.: *El responsable...*, *op.cit.*, pág. 19.

mismos se devengarán como consecuencia del exclusivo comportamiento tardío del declarado responsable tributario.

En cuanto al primero de los supuestos enumerados, la situación más típica a la que queremos hacer referencia es la de aquellas liquidaciones practicadas por la Administración Tributaria al deudor principal como consecuencia de un procedimiento de comprobación e investigación que incluyera, a su vez, los intereses de demora resultantes del cumplimiento tardío y defectuoso de la obligación tributaria. En tales casos, conforme a la LGT, una vez notificada esta liquidación al deudor principal, se inaugura un nuevo periodo voluntario de pago para abonar tanto la nueva cuota adicional como los correspondientes intereses de demora. Pues bien, en este marco, la doctrina científica se muestra dividida en cuanto a la inclusión de dichos intereses en la obligación del responsable. Para algunos, la inserción de los mismos resultaría del todo inadmisibles por derivar exclusivamente de un comportamiento atribuible al deudor principal¹²²; en tanto que, para otros, del tenor literal del art. 41.3 LGT, al devengarse estos intereses antes del inicio del periodo ejecutivo, cabría su derivación al responsable tributario¹²³. No faltando algunas tesis intermedias que abogan por la exigencia de los mismos aunque limitando sus efectos a aquellos casos en los que su exacción fuera, de alguna manera, también causa directa del declarado responsable, por ejemplo, por haber participado o colaborado en un ilícito tributario¹²⁴.

En nuestra opinión, no distinguiendo la LGT entre los diversos periodos voluntarios de pago que pueden concurrir sobre una deuda, a saber, el original que resulta de la normativa de cada tributo y el eventual que pueda surgir como

¹²² Vid., CHECA GONZÁLEZ, C.: “Notas sobre la nueva regulación de los responsables tributarios en el anteproyecto de la LGT”, *Aranzadi Jurisprudencia tributaria*, Nº 5, 2003, págs. 31-32; ARIAS ABELLÁN, M.D.: “El régimen jurídico...”, *op.cit.*, pág. 500; PÉREZ ROYO, F.; AGUALLO AVILÉS, A.: *Comentarios a la Reforma de la LGT*, Aranzadi, 1996, pág. 100.

¹²³ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: “El alcance de la responsabilidad...”, *op.cit.*; GONZÁLEZ ORTÍZ, D.: “La figura del responsable...”, *op.cit.*, pág. 91; PALAO TABOADA, C.: “Notas a la Ley 25/1995...”, *op.cit.*

¹²⁴ FALCÓN Y TELLA, R.: “Los responsables en la nueva Ley General Tributaria”, *Impuestos*, núms. 15-16, 2003, pág. 12.

consecuencia de la notificación de una liquidación con resultado a ingresar tras un procedimiento de comprobación e investigación, no cabe más que admitir la inclusión de los mismos en la obligación del responsable. Y es que, a nuestro modo de ver, el foco de la crítica que cabría efectuar sobre esta derivación no debería centrarse tanto en determinar si los mismos derivan o no de un comportamiento atribuible a este sujeto, sino más bien, en resaltar que, a través de este método, lo que se está empezando a garantizar son componentes tributarios que no suponen una directa plasmación del deber constitucional de contribuir al mantenimiento de los gastos públicos. En esencia, se está garantizando el pago de un concepto tributario de naturaleza no contributiva y cuya finalidad meramente consiste en indemnizar un cumplimiento tardío o incompleto de una determinada prestación pecuniaria. Si bien, este matiz no ha sido suficiente para que el legislador excluya estos elementos de la obligación del responsable, aprovechando así el mecanismo de la responsabilidad para garantizar tanto la obligación tributaria principal como algunas otras obligaciones de carácter accesorio.

Por otra parte, por lo que respecta a los intereses que se puedan generar como consecuencia de un cumplimiento tardío y exclusivamente imputable al declarado responsable tributario, debemos concluir que indudablemente los mismos también le resultarán exigibles. Así pues, notificada a este deudor la liquidación tributaria de la cual deberá hacer frente patrimonialmente, se le concederá, asimismo, un término o plazo voluntario para su pago según los márgenes del art. 62.2 LGT. De tal modo que, transcurrido dicho plazo y no satisfecha la deuda, empezarán a devengarse unos intereses de demora que solamente le resultarán imputables a este sujeto por derivar de su exclusivo cumplimiento intempestivo. Ahora bien, en rigor, no puede decirse que estos intereses formen parte de la cantidad que le resulta derivable a este sujeto, por cuanto que los mismos se devengan siempre con posterioridad a la cuantificación y determinación del contenido de su obligación, requiriendo en consecuencia una liquidación adicional y diferente de aquella otra por la cual se le notifica su condición de responsable.

En definitiva, podemos concluir que el responsable tributario nunca responderá por los intereses de demora que se puedan devengar una vez iniciado el periodo ejecutivo de pago pero, en cambio, sí que deberá responder por aquellos que se puedan generar con anterioridad al inicio de dicho periodo y, a mayor abundamiento, por

aquellos otros que se puedan producir como consecuencia de su exclusivo comportamiento tardío o defectuoso.

C. Los recargos extemporáneos del art. 27 LGT.

En esencia, se está haciendo alusión a aquellos recargos que se puedan imponer sobre un deudor principal ante la presentación extemporánea de una autoliquidación sin requerimiento previo por parte de la Administración. Más específicamente, nos estamos refiriendo a aquellos supuestos en los que, además, la presentación de esta autoliquidación no fuera acompañada de su correspondiente ingreso, pues en caso contrario, se produciría la extinción de la deuda tributaria y con ella la obligación accesoria y dependiente del responsable.

En tales circunstancias, de acuerdo con la normativa tributaria, nacerían a cargo del deudor principal tanto los recargos del art. 27 LGT como los recargos del periodo ejecutivo *ex art. 28 LGT*, así como los correspondientes intereses de demora ligados al inicio de dicho periodo de apremio. En este sentido, refiriéndonos por el momento solo al primero de los conceptos citados, esto es, los recargos extemporáneos, debemos precisar que, durante algún tiempo, la doctrina rechazó su inclusión en la obligación del responsable por dos motivos concretos, a saber, su connotación sancionadora y la paradoja que suponían en relación con la derivación de las sanciones tributarias¹²⁵.

Respecto al primer argumento, el mismo fue incluso reconocido por el Tribunal Constitucional en sus Sentencias 276/2000 y 291/2000, al precisarse que cuando el legislador configuraba un recargo extemporáneo que ascendía respectivamente hasta el 50% ó el 100% de la deuda tributaria dejada de ingresar, no solo estaba configurando una medida con una función indemnizatoria y de estímulo positivo para incentivar la presentación voluntaria de declaraciones, sino que también la estaba configurando bajo

¹²⁵ *Vid.*, PÉREZ ROYO, F., AGUALLO AVILÉS, A: *Comentarios a la Reforma...*, *op.cit.*, pág. 503 y ss.

una función de castigo propia de las sanciones, dado que su cuantía coincidía prácticamente con la sanción mínima prevista por aquel entonces en la normativa tributaria. De esta forma, reconocida la equiparación de los recargos extemporáneos a las sanciones tributarias y siendo que éstas últimas estaban expresamente excluidas del contenido de la obligación del responsable, no cabía más que concluir su idéntica expulsión del ámbito de la deuda de este sujeto. Sin embargo, tras la modificación efectuada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria y la drástica reducción de los porcentajes fijados a los recargos extemporáneos, que pasaban a ser del 5%, 10%, 15% ó 20% en atención a las respectivas circunstancias, se evaporó ese carácter sancionador propio de estos recargos, planteándose nuevamente el dilema acerca de su inclusión o no en la cantidad derivable al responsable.

Como contrapartida, otros autores esgrimirían un segundo argumento que realizaría la incoherencia de exigir este componente tributario, precisamente porque, en tales circunstancias, sería posible que determinados responsables tuvieran que responder por una cantidad menor en aquellos supuestos en los cuales la conducta del deudor principal más grave resultase. En efecto, si un deudor principal optase por no declarar ni ingresar una deuda tributaria, la única consecuencia que prevé el ordenamiento tributario ante su incumplimiento es la imposición de una sanción tributaria; mientras que, si un deudor principal optase por declarar la deuda tributaria pero no por ingresarla, una de las consecuencias que se derivarían de dicho actuar, consistiría en el devengo de los recargos extemporáneos del art. 27 LGT¹²⁶. Así pues, en una época en la cual la expansión de la obligación al responsable del importe de las sanciones estaba completamente proscrita, se producía ese desatino jurídico según el cual el responsable por un acto ilícito respondía efectivamente por una cantidad menor (la cuota) que otra clase de responsables (cuota y recargos). Sin embargo, como posteriormente analizaremos, la vigente LGT permite que en determinadas circunstancias la obligación pecuniaria del responsable abarque por igual a las

¹²⁶ Cfr. PALAO TABOADA, C.: “Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación...”, *op.cit.*, pág. 8; ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: “El alcance de la responsabilidad...”, *op.cit.*, pag. 38.

sanciones tributarias, de tal modo que, en la actualidad, se produce una equiparación en cuanto al injusto que debe soportar cada tipo de responsabilidad.

De lo antedicho se desprende que, generándose los recargos extemporáneos con anterioridad al inicio del periodo ejecutivo, se cumple con el requisito del art. 41.3 LGT, por lo que de una manera rigurosa se debe declarar su inclusión en la obligación del responsable. Ahora bien, tal y como hemos precisado en el apartado anterior, nos volvemos a encontrar con un elemento tributario que refleja una *intentio legis* radicalmente distinta a la de la cuota tributaria. La funcionalidad de estos recargos no es pues atesorar ingresos para sufragar los gastos, sino estimular la presentación voluntaria y en plazo de las declaraciones tributarias. Por ello mismo, no consideramos que deba protegerse con la misma intensidad tanto los ingresos que representan el núcleo del interés fiscal (la cuota tributaria), como aquellos otros que solo implican leves indemnizaciones por incumplimientos tributarios (intereses y recargos). En esencia, consideramos que el legislador tributario debería reservar los mecanismos más agresivos para asegurar el cumplimiento de lo que se considera como lo más fundamental, esto es, con todo aquello que se puede identificar con el deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

D. Los recargos del periodo ejecutivo del art. 28 LGT.

El último de los componentes que conforma la deuda tributaria son los recargos tributarios específicamente regulados en el art. 28 LGT. De su configuración jurídica, así como de su propio tenor literal, podemos afirmar que se trata de unas partidas patrimoniales que meramente resultan exigibles al deudor principal una vez iniciado el periodo ejecutivo. De tal modo que, en consonancia con la previsión del art. 41.3 LGT, que limita la deuda derivable al responsable con aquella devengada por el deudor principal durante el periodo voluntario de pago, resulta evidente que estos recargos no pueden formar parte del contenido de su obligación tributaria¹²⁷.

¹²⁷ Resulta oportuno recordar que con anterioridad a la reforma efectuada en la LGT de 1963 por medio de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de la redacción conjunta del art. 37.1 de dicho texto legal

Sin embargo, como en el resto de supuestos, existen ciertas excepciones. La primera, la volvemos a encontrar en la previsión que establece el segundo párrafo del art. 41.3 LGT, es decir, en aquellos supuestos en los cuales, los recargos ejecutivos resultasen de la propia conducta intempestiva del responsable tributario. Serían pues recargos que nacerían ante la falta de ingreso durante el plazo de periodo voluntario concedido a este sujeto tras la notificación de la liquidación correspondiente. Ahora bien, como precisamos con anterioridad, éstos son unos conceptos tributarios que, en rigor, no forman parte de la deuda derivable a este sujeto, por cuanto que su nacimiento siempre surge *a posteriori* de la concreción de su obligación como responsable. Se trata, por tanto, de unos recargos de los cuales debe responder no por su condición de responsable, sino por su independiente condición como deudor de un crédito tributario no abonado en plazo.

Por otra parte, la segunda excepción a la exclusión de los recargos ejecutivos del ámbito de la deuda del responsable, la encontramos prevista en el art. 42.2 LGT que, de una manera específica, regula un supuesto de responsabilidad tributaria solidaria por determinadas conductas de un sujeto que hubiera impedido o trabado el

y el art. 12.2 del Reglamento General de Recaudación de 1990, se podía argumentar la derivación inclusive de este recargo de apremio en los supuestos de responsabilidad de carácter solidario; precisamente porque dicho precepto, a diferencia de lo que preveía el art. 14.3 del Reglamento General de Recaudación para los responsables tributarios subsidiarios, no excluía expresamente este componente del contenido de la obligación tributaria (*Vid.*, en este sentido, PÉREZ ROYO, F.; AGUALLO AVILÉS, A.: *Comentarios a la Reforma...*, *op.cit.*, pág. 97; ARIAS ABELLÁN, M.D: "Artículo 37" en VVAA: *La reforma de la Ley General Tributaria (Análisis de la Ley 25/1995, de 20 de julio)*, Cedecs, Barcelona, 1995, pág. 60 y ss). Sin embargo, dicha previsión fue objeto de diversas críticas doctrinales por considerarse inexigible a los responsables aquellas cantidades cuyo origen se hallara en un retraso exclusivamente imputable al deudor principal y, en ese sentido, inevitable por parte del responsable (*Vid.*, DELGADO GARCÍA, A.M.: "El alcance de la responsabilidad tributaria: una cuestión abierta", *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, N° 106, 2000, pág. 231 y 232). Una situación que, finalmente, se modificó tras la aprobación de la Ley 25/1995, de 20 de julio que, dando una nueva redacción al art. 37.3 LGT/1963, excluyó expresamente de la obligación de pago del responsable, con independencia de su carácter solidario o subsidiario, el recargo de apremio.

embargo o enajenación de bienes y derechos por parte de la Administración¹²⁸. En concreto, el origen de esta expansión del contenido de la obligación del responsable lo encontramos en la Ley 36/2006 de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, cuyo objetivo fundamental consistía en impedir que determinados comportamientos obstruccionistas pudieran devenir impunes con la exclusiva aplicación de la regla general del art. 41.3 LGT. Así, por ejemplo, si un embargo fuera decretado por la exclusiva falta de pago de algunos de los elementos de la deuda tributaria que solo pudieran devengarse como consecuencia del inicio del periodo ejecutivo, con la mera previsión del art. 41.3 LGT, aquél sujeto que fuera declarado como responsable por colaborar en la obstrucción de la ejecución de la Administración, pese a su calificación, de ninguna partida patrimonial debía responder, pues tales conceptos aparecían expresamente excluidos de su obligación. Con la nueva regulación, vigente desde el año 2006, se corrige esta laguna legal y se admite, por tanto, la expansión de la obligación del responsable a la totalidad de los elementos integrantes de la deuda tributaria que, con su actuar, hubieran podido devenir ineficaces. Y es que, en estos casos, pese a que el devengo de los recargos siempre deriva de una conducta atribuible a su deudor principal, no obstante, resulta evidente que con su actuar, el responsable tributario también colaboró de una manera directa en moldear un ficticio estado de insolvencia del deudor principal con la clara finalidad de evitar el pago de un crédito tributario. Una conducta dolosa que, *a fortiori*, reforzaría la tesis de la derivación de su responsabilidad a la totalidad de los componentes que integran la deuda tributaria.

¹²⁸ Debemos matizar que de los tres recargos que regula el art. 28 LGT, solo resultará derivable por la vía del art. 42.2 LGT el denominado recargo de apremio ordinario (20%), dado que para la aplicación del resto de recargos, el ejecutivo (5%) y el de apremio reducido (10%), se exige que el deudor principal haya procedido al pago de la totalidad de la deuda tributaria, así como el importe del recargo correspondiente. De tal modo que, como ya hemos perfilado con anterioridad, extinguida la obligación del deudor principal, se deberá igualmente considerar extinta la obligación accesoria y dependiente del responsable tributario. Pero, además, interesa asimismo resaltar que conforme al art. 42.2 LGT, estos responsables tributarios solamente responderán hasta un determinado límite pecuniario, a saber, el importe del valor de los bienes o derechos que hubieran podido ser objeto de embargo o enajenación por parte de la Administración tributaria.

2. La expansión de la responsabilidad a las sanciones tributarias. Los principios de culpabilidad y de proporcionalidad.

Tras numerosos vaivenes legislativos y tensas disputas interpretativas, la ampliación del objeto de la obligación del responsable a las sanciones tributarias parece haber encontrado en la actualidad cierta estabilidad mediante la proclamación prevista en la LGT en virtud de la cual “la responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra ley se establezcan”. Así, reducto del pasado serán las distinciones entre una responsabilidad solidaria, donde la exigencia de las sanciones era imperativa en todos sus presupuestos de hecho, es decir, con total independencia de si el sujeto hubiera participado o no en la comisión de un ilícito tributario; y una responsabilidad subsidiaria, donde la inclusión de las sanciones solo se admitía previa participación del sujeto en el ilícito tributario¹²⁹. De esta forma, con la vigente configuración, ninguna distinción se establece ya en función de la clase o tipo de responsabilidad a derivar, pues el único criterio capaz de expandir la obligación de un responsable a una concreta sanción tributaria lo constituye su participación culposa o

¹²⁹ Así parecía desprenderse de una interpretación estricta de los artículos 12.2 y 14.3 del Reglamento General de Recaudación de 1990. Si bien, la gran mayoría de la doctrina se decantó por una posición crítica que negaba la expansión de la responsabilidad a las sanciones en aquellos supuestos en los cuales el deudor secundario no hubiera participado en la conducta antijurídica -Vid., CALVO ORTEGA, R.: “La responsabilidad tributaria...”, *op.cit.*, pág. 60; DELGADO GARCÍA, A.M.: “El alcance de la responsabilidad tributaria...”, *op.cit.*, pág. 225 y 226; PÉREZ ROYO.: *Infracciones y sanciones tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, 1972, Madrid, pág. 143, donde expresaría que “si las sanciones tributarias tienen el carácter de sanciones civiles, de carácter indemnizatorio, la responsabilidad del pago de la deuda tributaria debe extenderse -o al menos no existe obstáculo para ello- a las sanciones mismas. En cambio, si se acepta que las mencionadas sanciones tienen naturaleza sustancialmente idéntica a las de las penas, debe admitirse en este terreno la operatividad del principio de la personalidad de la sanción y, de acuerdo con dicho principio, debe concluirse que es incorrecto sancionar a una persona por un hecho ajeno a la misma”. Sin embargo, tampoco faltarían autores como ARIAS ABELLÁN, M.D.: “El estatuto jurídico del responsable...”, *op.cit.*, pág. 204 que negarían en redondo la inclusión de las sanciones en la obligación del responsable aún incluso en los supuestos en los que éste hubiera participado en la comisión de la infracción pues a su modo de ver “la única sanción que se le impone al solidario por tal infracción es precisamente la constitución de la responsabilidad solidaria a su cargo”.

dolosa en la comisión de un ilícito tributario (véase al respecto, los presupuestos de hecho que recogen los artículos 42.1.a y c, 42.2¹³⁰ y 43.1.a, c, g y h LGT¹³¹⁻).

¹³⁰ De acuerdo con el art. 42 LGT.: “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. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción (...); c) Las 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. Cuando resulte de aplicación lo previsto en el apartado 2 del artículo 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 alcanzará también a las sanciones impuestas o que puedan imponerse (...). 2. También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, 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; b) Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo; 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; d) Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquéllos”. No obstante, respecto al presupuesto de hecho que recoge el art. 42.1.c) LGT, existe cierta controversia sobre su adecuación al principio de personalidad de la pena. Como se puede apreciar tras su lectura, la expansión de la obligación a esta clase de responsables por sucesión de una explotación económica, no deriva precisamente de su participación en un ilícito tributario, sino que muy por el contrario, deriva de una simple falta de solicitud de un certificado detallado de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias relativas al anterior titular de la explotación. Una circunstancia que, en opinión de algunos órganos jurisdiccionales (STSJ de Murcia 121/2012, de 17 de febrero, N° recurso 618/07 y STSJ de Valencia de 16 de mayo de 2013, Recurso N° 684/2010), impediría la transmisión a esta clase de sucesores de las sanciones, salvo que se demostrara que la sucesión de la empresa buscaba como principal objetivo una alteración subjetiva de la titularidad formal del negocio con el único propósito de evitar el pago de estas deudas y sanciones tributarias, produciéndose, por tanto, una sucesión *de facto*. Por su parte, dentro de la doctrina científica, las críticas tampoco se han hecho esperar y así autores como MARTÍNEZ LAGO, M.A.: *La extensión de la responsabilidad a las sanciones tributarias*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2008, págs. 244-249 o MARTÍN JIMENEZ, A.: *Los supuestos de responsabilidad...*, *op.cit.*, pág. 211-212 han demostrado su desacuerdo ante una regulación que fractura el contenido de los artículos 24.2 y 25.1 CE.

¹³¹ Por su parte, establece el art. 43 LGT.: “1. Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades: a) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 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

En efecto, la presente regulación simboliza el resultado de una continua evolución jurisprudencial que despegó con el reconocimiento por parte del Tribunal Constitucional en su Sentencia 77/1983, de una potestad sancionadora a cargo de la Administración, aunque condicionada al respeto de las más necesarias cautelas que permitieran preservar y garantizar los derechos de los ciudadanos. Más específicamente, estos límites se identificaron con los mandatos establecidos en los artículos 24.2 y 25.1 CE, que recogen todos aquellos principios que inspiran el orden penal y que, en consonancia, como reconocida manifestación del *ius puniendi* del Estado, resultan igualmente aplicables al Derecho administrativo sancionador¹³². Entre los mismos, destacamos por su directa incidencia en esta materia, el principio de personalidad de la pena, como manifestación del principio de culpabilidad, en virtud del cual “solo se puede responder penalmente por los actos propios y no por los ajenos”¹³³;

necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones (...); 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 (...); g) Las personas o entidades que tengan el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, de las personas jurídicas o en las que concurra una voluntad rectora común con éstas, cuando resulte acreditado que las personas jurídicas han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública y exista unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial. La responsabilidad se extenderá a las obligaciones tributarias y a las sanciones de dichas personas jurídicas; h) Las personas o entidades de las que los obligados tributarios tengan el control efectivo, total o parcial, o en las que concurra una voluntad rectora común con dichos obligados tributarios, por las obligaciones tributarias de éstos, cuando resulte acreditado que tales personas o entidades han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, siempre que concurren, ya sea una unicidad de personas o esferas económicas, ya una confusión o desviación patrimonial. En estos casos la responsabilidad se extenderá también a las sanciones”.

¹³² Doctrina reiteradamente recordada por el Tribunal Constitucional en otras sentencias, como son la STC 18/1987, 212/1990, 246/1991, 26/1994, 146/1994.

¹³³ *Vid.*, entre otras, SSTC 131/1987, de 20 de julio; 246/1991, de 19 de diciembre; 125/2001, de 4 de junio.

una premisa esencial a raíz de la cual este órgano jurisdiccional, a través de su posterior Sentencia 76/1990, condicionó la constitucionalidad de la derivación de la responsabilidad tributaria en materia de sanciones a que su régimen solo pudiera expandirse a quienes de alguna manera hubieran intervenido en la comisión de una infracción tributaria, pues lo contrario implicaría el establecimiento de una responsabilidad objetiva, claramente proscrita por el principio de responsabilidad.

Un razonamiento que, igualmente, compartió el Tribunal Supremo quien, a través de su Sentencia de 30 de enero de 1999 (Nº recurso 3974/1994) defendió la legalidad de este mecanismo tributario y su adecuación al principio de personalidad de la pena por vincular el legislador tributario la aplicación de esta institución a supuestos en los cuales el declarado responsable hubiera participado en el devengo de una infracción. Así pues, si un sujeto participa de manera dolosa o culposa en la comisión de un ilícito tributario, resulta evidente que ningún principio constitucional resulta vulnerado ante el hecho de que a este sujeto se le nombre responsable de una específica sanción resultante de su antijurídico actuar. Ahora bien, lo que ya no parece tan admisible, desde la óptica de los principios constitucionales, es la derivación de una sanción tributaria que no tenga en cuenta el grado de participación de dicho sujeto en el ilícito tributario o, más bien, que solo se gradúe en atención a la participación de su autor material. En esencia, lo que se está cuestionando es si a través de esta regulación se está igualmente respetando el principio de proporcionalidad de la pena.

Y es que, mientras que el principio de culpabilidad se refiere a la atribución de un hecho antijurídico a un sujeto; el de proporcionalidad se circunscribe más bien a determinar el grado de injusticia acometido por dicho sujeto¹³⁴. No es suficiente pues con “culpar” al autor u otros colaboradores del ilícito que motiva las penas, sino que igualmente resulta necesario que su gravedad resulte proporcionada al hecho cometido, lo que en esencia constituye una exigencia indeclinable de la justicia. De tal forma que, el Derecho penal no puede detenerse en la mera observación del principio de

¹³⁴ Vid., AGUADO CORREA, T.: *El principio de proporcionalidad en materia penal*, Edersa, 1999, pág. 310; MIR PUIG, S.: “Principio de proporcionalidad y fines del Derecho Penal” en *Estudios jurídicos en Memoria de José María Lidón*, Universidad de Deusto, 2002, pág. 349-366.

culpabilidad, pues el mismo no se considera suficiente para determinar la gravedad del hecho cometido y asegurar, en consecuencia, la necesaria proporcionalidad entre el crimen y su castigo¹³⁵. El sistema penal no se puede considerar como equilibrado en su aplicación a los individuos si se ignora o desconoce la verdadera entidad de cada una de las situaciones individuales; resulta inevitable, por tanto, tratar desigualmente aquello que es desigual desde una perspectiva material y político-criminal¹³⁶.

La conjugación de ambos principios nos conduce, en esencia, a afirmar que no se puede imponer una sanción donde no hay culpa y que, además, dicha sanción deberá siempre moldearse en atención al grado de culpabilidad ejercido. En este sentido, esta adaptación de la pena a la culpa realizada, se efectúa dentro del Derecho penal en un doble nivel: abstracto y concreto. En el primero, es el legislador penalista quien a la hora de configurar los tipos ilícitos debe medir la relación existente entre la gravedad de un delito y la pena legalmente establecida; en tanto que, en el segundo nivel, es el propio juez quien debe limitar la correspondiente pena a imponer en atención a la gravedad del hecho cometido por el sujeto infractor¹³⁷. Una concatenación de niveles que, por lo que concierne al Derecho administrativo sancionador, también debe respetarse tanto en el estrato normativo como en el de su aplicación por el órgano administrativo¹³⁸.

Más específicamente, dentro del Derecho tributario sancionador, podemos observar cómo a nivel normativo el aludido principio sí que aparece expresamente reconocido en el art. 178 LGT, donde se enumera el conjunto de mandatos inspiradores

¹³⁵ CEREZO MIR, J.: *Problemas fundamentales del derecho penal*, Tecnos, Madrid, 1982, pág. 188, donde precisa que “el principio de proporcionalidad afecta al injusto del hecho, mientras que la atribución del mismo a su autor se efectúa en función de la culpabilidad”.

¹³⁶ QUINTERO OLIVARES, G.: “Acto, resultado y proporcionalidad”, *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, T. XXXV, Fase. II, 1982, pág. 382.

¹³⁷ *Vid.*, RAMOS TAPIA, M.I; WOISCHNIK, J.: “Principios constitucionales en la determinación legal de los marcos penales. Especial consideración del principio de proporcionalidad”, *Anuario de Derecho Constitucional Latino Americano*, Buenos Aires, 2001, pág. 147.

¹³⁸ *Vid.*, NIETO GARCÍA, A.: *Derecho administrativo...*, *op.cit.*,pág.351; SARMIENTO RAMÍREZ-ESCUADERO, D.: *El control de proporcionalidad de la actividad administrativa*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2004, págs. 206 y ss.

de la potestad sancionadora; incluso el conjunto de infracciones previstas en los artículos 191 y siguientes LGT, permiten su graduación en atención a la culpabilidad o gravedad del ilícito cometido. Ahora bien, como venimos advirtiendo, esta es una garantía que meramente resulta aplicable al infractor principal, no siendo, por ende, trasladable al resto de partícipes o colaboradores. Para estos sujetos, su sanción indirecta consiste en su calificación como responsables tributarios y el nacimiento a su cargo de una obligación tributaria que, en gran medida, coincidirá en su objeto y cuantía con la exigida al deudor e infractor principal.

Pero, como hemos advertido, la reconocida naturaleza punitiva o represiva de esta figura tributaria por actos ilícitos implica, necesariamente, su adecuación al conjunto de principios sancionadores de rango constitucional y, entre ellos, el de proporcionalidad. Una conexión, la existente entre el grado de culpabilidad y la sanción a imponer que, indudablemente, se infringirá cuando con independencia del nivel de participación de un sujeto colaborador en una infracción se le exija idéntica sanción que al infractor principal. En este punto, resulta oportuno enfatizar que es una opción del propio legislador la de configurar una única sanción a derivar a un exclusivo infractor, a pesar de que en la comisión del ilícito puedan participar otros tantos sujetos en distinta proporción. Es, en definitiva, el legislador quien desaprovecha su oportunidad para que ante varios comportamientos infractores, no se exijan tantas penas como culpas concurrentes. Ahora bien, siendo ésta su opción, por razones de comodidad no puede despojarla de cualquier idea relacionada con la proporcionalidad. En efecto, en nuestra opinión, el legislador tributario debería obligar a la Administración a reducir en un porcentaje estimado la cuantía de la sanción a derivar en aquellos casos en los cuales quedara acreditado que la intervención del colaborador en la comisión de la infracción fuera de menor grado que la del infractor principal. Algunos autores considerarán que esta exigencia no es necesaria, por cuanto que el responsable siempre dispone de una acción de reembolso que abarcará por igual a las sanciones, pero precisamente por las altas probabilidades de ineficacia de dicha *actio*, consideramos todavía más imperiosa una adecuación de la sanción a la culpabilidad desplegada. Lo contrario, supone aplicar

una pena desproporcionada; una pena que no tiene en cuenta la singularidad y el grado de injusticia desplegado por cada uno de sus responsables¹³⁹.

Finalmente resaltar, el intento de acercamiento a los postulados de este principio rector que ha supuesto la reciente alteración del art. 41.4 LGT, a través de la cual se ha pretendido dotar al sujeto declarado responsable de los mismos derechos y garantías que dispondría si el mismo, por el contrario, fuera calificado como sujeto infractor¹⁴⁰. En efecto, de acuerdo con el art. 188 LGT, las sanciones resultantes de una infracción tributaria de las previstas en los artículos 191 a 197 LGT, pueden ser objeto de reducción en sede del sujeto infractor en tres circunstancias, a saber: a) cuando se suscriba un acta con acuerdo (reducción del 50%¹⁴¹); b) cuando se suscriba un acta de conformidad

¹³⁹ Un claro ejemplo de la desproporcionalidad a la que estamos aludiendo se produciría en aquellos supuestos en los cuales la sanción impuesta al infractor principal se hubiera graduado en atención al criterio de comisión repetida de infracciones tributarias (art. 187.1.a) LGT), cuando precisamente dicha circunstancia no se pudiera acreditar en sede del sujeto colaborador.

¹⁴⁰ *Vid.*, Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude (BOE de 30 de octubre)

¹⁴¹ De acuerdo con el art. 155 LGT, las actas con acuerdo solamente se admiten en aquellos supuestos en los cuales para la propuesta de regularización deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto, o cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta. Tal es su especialidad que incluso su apartado sexto establece que “El contenido del acta con acuerdo se entenderá íntegramente aceptado por el obligado y por la Administración tributaria. La liquidación y la sanción derivadas del acuerdo sólo podrán ser objeto de impugnación o revisión en vía administrativa por el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho previsto en el artículo 217 de esta ley, y sin perjuicio del recurso que pueda proceder en vía contencioso-administrativa por la existencia de vicios en el consentimiento”. Además, se exige como parte del procedimiento la constitución con carácter previo a la firma del acta de un depósito, de un aval de carácter solidario de una entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o un certificado de seguro de caución de cuantía suficiente para garantizar el cobro de las cantidades que puedan derivarse del acta, de tal forma que, una vez confirmada la propuesta de liquidación, el depósito realizado se aplicará automáticamente al pago de dichas cantidades. Por el contrario, si se hubiera presentado aval o certificado de seguro de caución, el ingreso deberá realizarse en el plazo que marca el art. 62.2 LGT. De lo que se infiere que de un procedimiento de comprobación e investigación que concluya con la firma de un acta con acuerdo no podrá resultar, con carácter general, una derivación de responsabilidad sobre otro sujeto, pues en estos casos, concluido el

(reducción del 30%¹⁴²); y c) cuando se produzca un pronto pago, esto es, se ingrese el total del importe restante de la sanción dentro de su periodo voluntario de pago y, adicionalmente, no se recurra ni la liquidación ni su correspondiente sanción (25% que se permite adicionar a la reducción por conformidad, no así, a la de acuerdo). Pues bien, la reforma operada por la Ley 7/2012 ha introducido la posibilidad de que, en los supuestos de responsabilidad por actos ilícitos y siempre y cuando el infractor principal hubiera tenido derecho a la denominada reducción por conformidad, se conceda idéntico trámite de conformidad al responsable para que éste pueda disfrutar de la misma reducción sobre el importe de la sanción y, además, adicionar de cumplir con los requisitos señalados, la reducción por pronto pago¹⁴³.

Así, si nos detenemos en la primera de las reducciones enunciadas, esto es, la de conformidad con el acuerdo de derivación, podemos observar cómo el art. 41.4 LGT, supedita su aplicación a aquellos supuestos en los cuales el deudor principal hubiera tenido *derecho* a la misma reducción en relación con la regularización practicada, siendo pues, que en tales circunstancias “la deuda derivada será el importe que proceda sin aplicar la reducción correspondiente, en su caso, al deudor principal y se dará trámite de conformidad al responsable en la propuesta de declaración de responsabilidad”. A nuestro modo de ver, interpretando de una manera amplia el precepto, salvo en los supuestos de actas con acuerdo, el deudor principal siempre tiene derecho a suscribir

procedimiento se produce el abono inmediato del importe de la deuda y su correspondiente sanción, la cual además, se beneficia de una reducción del 50%.

¹⁴² Por su parte, de la lectura conjunta de los artículos 156 y 188.2.b) LGT, se desprende que en los supuestos en los cuales un procedimiento de comprobación e investigación concluyera con la firma de un acta de conformidad, se aplicará automáticamente una reducción del 30% sobre el importe de la sanción. Ahora bien, no se permitirá la aplicación de esta reducción si el obligado tributario interpusiera un recurso o reclamación económica administrativa contra la regularización practicada.

¹⁴³ Matizar asimismo que, tras la reforma operada en el art. 124 RGR por el Real Decreto 1071/2017, se precisa exactamente el momento en el cual se deberá otorgar esta conformidad, al establecerse que “El procedimiento de declaración de responsabilidad se iniciará mediante acuerdo dictado por el órgano competente que deberá ser notificado al interesado. El trámite de audiencia será de 15 días contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo. En dicho trámite, en su caso, se deberá dar la conformidad expresa a la que se refiere el artículo 41.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (...)”.

un acta de conformidad; cuestión distinta y posterior, es si se decanta por ejercitarlo o declinarlo en favor de la disconformidad. De tal forma que, partiendo de esta postura, podemos distinguir dos clases de situaciones: 1) la de aquellas donde el deudor principal, bien por prestar su disconformidad a la regularización practicada, o bien por recurrir una regularización a la que previamente le había conferido su conformidad, no se le aplica por los órganos de la Administración la reducción del 30% sobre la sanción liquidada. En estos casos, y a diferencia del régimen anterior, se habilita ahora para que la Administración pueda practicar dicha reducción al declarado responsable, siempre y cuando el mismo preste su propia conformidad a la totalidad del acuerdo de derivación y no lo recurra posteriormente¹⁴⁴; y 2) la de aquellas situaciones donde el deudor principal muestra su conformidad a la regulación efectuada y consecuentemente se le aplica la reducción por conformidad. En estos casos, la situación se encrudece para el declarado responsable respecto a la regularización anterior, pues en caso de no estar conforme este sujeto con el acuerdo de derivación, la sanción que se le deriva ya no es la reducida que se aplica al deudor principal, sino la global o inicialmente liquidada al mismo.

Por tanto, si nos detenemos en este segundo supuesto, podemos observar cómo del tenor literal del precepto parece desprenderse que, aún en los supuestos en los cuales al deudor principal se le practicase la reducción por conformidad, ésta no se traslada automáticamente al sujeto declarado responsable, sino que se exige que éste igualmente preste su propia conformidad. Una situación que podría incluso conducir al absurdo de que, mientras al deudor e infractor principal se le exigiera una sanción reducida, al responsable tributario, en cambio, se le exigiera la sanción en su integridad por no cumplir con los mencionados requisitos. Una coyuntura que, ni siquiera parece remota, máxime si nos seguimos fijando en el siguiente párrafo introducido en el art. 41.4 LGT que establece que “La reducción obtenida por el responsable se le exigirá sin más trámite en el caso de que presente cualquier recurso o reclamación frente al acuerdo de declaración de responsabilidad, fundado en la procedencia de la derivación

¹⁴⁴ En cambio, si optáramos por una interpretación restrictiva, esto es, si equiparáramos el tener “derecho a la conformidad” con el de “firmar unas actas en conformidad”, en estos dos supuestos, no podríamos admitir la aplicación de la reducción en sede del responsable.

o en las liquidaciones derivadas”. Así pues, mientras que al deudor principal solo se le deniega la aplicación de la reducción por conformidad si recurre la regularización, manteniéndola, no obstante, si recurriera la sanción; por el contrario, el responsable pierde su derecho a la reducción ante la interposición de cualquier recurso frente al acuerdo de derivación, ya sea por disconformidad con la deuda o con la sanción¹⁴⁵.

En efecto, resulta complicado comprender cómo es posible que la normativa tributaria llegue a ser capaz de tratar de una manera tan desigual al infractor principal y al declarado responsable por colaborar en un acto ilícito. Resulta evidente que si la obligación del responsable es accesoria y dependiente de la del deudor principal, en aquellos casos en los que dicho deudor tuviera derecho a la reducción por conformidad, ésta debería trasladarse automáticamente al deudor secundario. El responsable, por tanto, nunca debería responder por una sanción superior a la exigida al autor material de la infracción, pues ello fracturaría incondicionalmente el principio de proporcionalidad. Pero es que además, si este sujeto decidiera recurrir el acuerdo de derivación de la responsabilidad, sería precisamente para alegar su falta de participación en el ilícito tributario o su falta de dolo o culpa en su actuar, alegaciones

¹⁴⁵ Vid., SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.: “Modificaciones operadas en la LGT por la Ley 7/2012, de Prevención y Lucha contra el fraude”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, Nº 359, 2013, págs. 147-196, al expresar que “la exigencia de responsabilidad es, evidentemente, una materia propia de recaudación. Igual que la conformidad a la sanción no se pierde por las vicisitudes que acontezcan en la recaudación de la sanción y, particularmente, con las impugnaciones contra los actos de recaudación de ésta, tampoco debería perderse cuando la impugnación no se vincula a la procedencia de la sanción, sino con el acto de recaudación que constituye la declaración de responsabilidad misma”. Por su parte, según Resolución del TEAC de 25 de febrero de 2016 “La aplicación de la reducción contemplada en el artículo 188.1.b) exige sin embargo (así se concreta en el artículo 41.4 en su nueva redacción) que el interesado, a la vista de la propuesta de declaración de responsabilidad, preste, previo ofrecimiento que a tal objeto ha de hacerle la Administración, conformidad con la misma, tanto en cuanto a la procedencia de la declaración de responsabilidad como en cuanto a las liquidaciones a que esta alcance, de manera que la reducción que sobre la base de dicha prestación de conformidad, caso de producirse, le sea aplicada le será exigida sin más trámite en el caso de que interponga cualquier recurso o reclamación frente al acuerdo de declaración de responsabilidad tanto si este se funda en la improcedencia de la declaración de responsabilidad como si se funda en la improcedencia de las liquidaciones a que la misma alcanza, esto es, tanto si se impugna, como señala el artículo 174.5 de la LGT de 2003, el “presupuesto de hecho habilitante” de la declaración de responsabilidad como si se impugnan “las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto”.

que vendrían a incidir en la procedencia de la derivación y que motivarían automáticamente la inaplicación de la reducción a su sanción derivada. En cambio, la situación es bien distinta si quien recurre la sanción es el propio infractor principal, pues a este sujeto se le permite alegar cualesquiera motivos frente a la misma y mantener, a su vez, el derecho a la reducción por conformidad¹⁴⁶.

En nuestra opinión, por tanto, desde la óptica de la justicia y la coherencia lógica, el reconocimiento de este derecho debería trasladarse incondicionalmente a la cuantía de la sanción derivable al responsable cuando el deudor principal lo hubiera practicado. Lo exige la propia naturaleza de esta institución, basada en su carácter accesorio y dependiente de la obligación tributaria principal; pero lo exige también el principio de proporcionalidad como criterio rector en la determinación e individualización de las sanciones y penas a imponer¹⁴⁷.

¹⁴⁶ Debemos precisar que el distinto trato que la LGT dispensa en esta materia probablemente resulta del hecho de que mientras a los infractores principales la sanción tributaria se les liquida en un acto administrativo independiente a aquél otro en el que se les liquida la correspondiente deuda tributaria (en coherencia, además, con la regla general basada en la tramitación separada del procedimiento sancionador respecto de los previos procedimientos de aplicación de los tributos); en cambio, a los responsables tributarios solamente se les liquida en un único acto administrativo la globalidad de su deuda tributaria, dentro de la cual se debe incluir, si así procede, el importe de las correspondientes sanciones tributarias derivadas. No obstante, en nuestra opinión, de la misma manera que el art. 212 LGT, ante la interposición de un recurso frente a un acuerdo declarativo de la responsabilidad tributaria, distingue a efectos de la suspensión automática de la ejecución entre el importe correspondiente a la sanción tributaria y el importe correspondiente a la deuda tributaria, indicando respecto a este último concepto que “En ningún caso será objeto de suspensión automática por este precepto la deuda tributaria objeto de derivación”; consideramos que idéntica distinción podría hacerse también en cuanto a los motivos de interposición de un recurso o reclamación económico administrativa. De tal forma que, si los mismos solamente recayeran sobre la virtualidad de la sanción tributaria, debería mantenerse al igual que se sostiene para el infractor principal la correspondiente reducción por conformidad; perdiéndose, en cambio, si los motivos de oposición versaran sobre la regularización practicada al deudor principal. A mayor abundamiento, debemos resaltar, las escasas posibilidades de recuperación que, además, tendría el declarado responsable tributario de recobrar mediante la acción de reembolso el exceso abonado, precisamente en aquellos supuestos en los cuales al infractor principal se le hubiera practicado la reducción por conformidad y ésta no se hubiera trasladado al responsable tributario.

¹⁴⁷ Este argumento, en cambio, no serviría para desvirtuar las situaciones descritas en el primer escenario, esto es, impedir la aplicación de la reducción si a ella no ha podido acceder el deudor principal. Pues éste es un derecho que se introduce adicionalmente en el procedimiento

Por último, resulta oportuno resaltar dos cuestiones adicionales que afectan por igual a ambos tipos de reducciones, la de conformidad y la de pronto pago, y que son: su delimitación negativa y su ámbito de aplicación temporal. Respecto a la primera cuestión, la misma se deduce del último apartado del art. 41.4 LGT al precisar que “Las reducciones previstas en este apartado no serán aplicables a los supuestos de responsabilidad por el pago de deudas del artículo 42.2 de esta Ley”, por lo que para esta clase de responsables tributarios por actos ilícitos, su régimen se mantiene inalterable respecto a la regulación anterior; ahora bien, por lo que concierne a la segunda cuestión, ante la carencia dentro de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de un régimen transitorio que permitiera esclarecer a partir de qué momento empezarían a resultar efectivas ambas reducciones o incluso si las mismas podrían ser extensivas a todas aquellas situaciones pendientes de resolución, la conclusión solo ha podido vislumbrarse a golpe de sentencia. Así pues, sería el TEAC quien, a través de su Resolución de 6 de junio de 2013 (Nº recurso 1704/2011), analizando la naturaleza sancionadora de esta normativa, apostaría por la aplicación de la regla general del art. 10.2 LGT¹⁴⁸, esto es, por decretar la retroactividad de la nueva regulación a todos

autónomo e independiente seguido frente al responsable y que, por tanto, deriva de la propia conducta de este deudor secundario. En esencia, una cosa es concretar la deuda y sanción derivable -que deben coincidir con aquellas exigibles al deudor principal- y otra bien distinta es que, por circunstancias exclusivas de la conducta del responsable, dicha deuda inicial se pueda incrementar (intereses y recargos propios) o reducir (por conformidad).

¹⁴⁸ De acuerdo con el mencionado precepto, “...las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado”. No obstante, interesa resaltar que en opinión del Tribunal “en absoluto...la inclusión en el alcance de una declaración de responsabilidad de deudas derivadas de sanciones tributarias confiera al procedimiento de declaración de responsabilidad un carácter sancionador. Simplemente concurre en este punto una norma incluida en el régimen de infracciones y sanciones tributarias que es aplicable a un obligado tributario responsable de cumplir con la obligación tributaria derivada de la comisión del presupuesto de hecho de la responsabilidad, es decir, obligado al pago del importe en que se han cuantificado unas sanciones tributarias impuestas a otra persona, concretamente al deudor principal, responsabilidad que deriva no de haber cometido el tipo de la infracción (por lo que no es sancionado el responsable) sino de haber incurrido en el presupuesto de hecho de la responsabilidad (de donde precisamente deriva su responsabilidad). No obstante, dado que en la determinación de uno de los elementos esenciales de la obligación tributaria del responsable, esto es, del importe a pagar consecuencia de haber incurrido en el presupuesto de hecho de la responsabilidad, es aplicable una norma contenida en el régimen de infracciones y sanciones, esta debe ser aplicada con carácter retroactivo al carecer el acto de firmeza en aplicación de lo previsto en el precitado artículo 10.2 de la LGT de 2003”.

aquellos procedimientos que no hubieran adquirido firmeza, siempre y cuando les resultase más beneficiosa¹⁴⁹. Un pronunciamiento que, si bien no fue aceptado en un principio por la Audiencia Nacional¹⁵⁰, posteriormente acabaría siendo confirmado por este mismo órgano jurisdiccional a través de su Sentencia de 28 de abril de 2014 (Nº recurso 31/2013) y ratificado, aunque a través de un pronunciamiento un tanto indirecto, por el Tribunal Supremo¹⁵¹. Y es que, tratándose de una previsión que afecta de plano a una norma de naturaleza sancionadora, no cabe más que aplicar la regla general del art. 10.2 LGT; transcripción tributaria de aquella garantía constitucional que consagra la retroactividad de la norma penal más favorable en virtud del art. 9.3 CE.

¹⁴⁹ En este punto, debemos remarcar que si bien la introducción de la reducción por pronto pago siempre resultará más beneficiosa para el responsable que el régimen anterior, donde no existía; respecto a la reducción por conformidad, existen ciertos supuestos donde no existirá beneficio alguno (por ejemplo, en el supuesto de que el deudor principal hubiera prestado su conformidad y la deuda derivada al responsable fuera ya reducida o en aquellos casos de sanciones no susceptibles de la reducción por conformidad del 30%, esto es, en esencia, las tipificadas en los artículos 198 a 206 de la Ley General Tributaria). Surge, por tanto, el dilema de la correcta ejecución de esta retroacción de actuaciones. Así pues, sería la Resolución del TEAC de 27 de febrero de 2014 (Nº recurso 39/2014) la que concluiría que en aquellos supuestos en los que el régimen previsto en el art. 41.4 de la Ley 58/2003 (LGT) no resultara más favorable para el responsable, no sería necesario anular el acuerdo de declaración de responsabilidad. En este supuesto, manteniéndose vigente el mencionado acuerdo de declaración de responsabilidad se procederá a ordenar la retroacción de actuaciones al momento del requerimiento de pago, debiéndose entonces notificar de nuevo el acuerdo a efectos de que al responsable le pueda ser aplicada la reducción del art. 188.3 LGT, esto es, la del 25%, si se cumplen los requisitos establecidos por la norma. Un pronunciamiento que, posteriormente sería completado con la Resolución de 31 de marzo de 2016 del TEAC en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio donde se resuelve la cuestión relativa a sobre qué importe, correspondiente a la sanción que se deriva al responsable, debe aplicarse la reducción por conformidad cuando resulta aplicable con carácter retroactivo; concluyendo que esta reducción deberá aplicarse sobre el importe de la sanción que originariamente se hubiera exigido al obligado tributario, sin minorar de su importe los ingresos parciales a cuenta que haya podido realizar el declarado responsable o cualquier otro obligado que concurra de manera solidaria en el mismo presupuesto de hecho. Lo contrario, en palabras del TEAC, implicaría tratar de peor condición a quien ingresa parte de la deuda de que quien decide meramente suspenderla.

¹⁵⁰ *Vid.*, Sentencia de 20 de enero de 2014, Nº recurso 497/2012.

¹⁵¹ *Vid.*, Sentencia de 28 de octubre de 2015, Nº recurso 3502/2013.

V. LA INCIDENCIA DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN LA CONFIGURACIÓN DEL INSTITUTO DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA.

Como advertimos al comienzo de este Capítulo, en la actualidad, la configuración del tributo como un instituto jurídico ya no se efectúa sobre la base de las características formales del concreto mecanismo o instrumento técnico a través del cual se actúa (tesis dinámicas), sino por la existencia de una *ratio* unitaria conformada por el conjunto de los principios materiales en los que se inspira. Se verifica, de esta forma, la necesidad de que la reconstrucción jurídica del tributo se efectúe teniendo en cuenta los principios que, por mandato constitucional, deben inspirar cada tributo en particular y el sistema tributario en su globalidad¹⁵².

En este marco, será precisamente el advenimiento del Estado constitucional, como culminación y perfeccionamiento del Estado de Derecho, el que producirá una decisiva transición desde el “derecho por reglas”, característico del Estado decimonónico y bajo el cual los principios constituían meras proclamaciones orientadoras, a un “derecho regido por principios”, como rasgo más esencial de esta nueva etapa constitucionalista, donde los principios adquirirán una auténtica incidencia jurídico práctica¹⁵³. Más específicamente, a través de esta evolución, se reconocerá finalmente con absoluta explicitud, el valor normativo inmediato y directo del contenido de la Constitución Española y con mayor intensidad, su supremacía sobre el resto de normas que integran el sistema jurídico. Y en este ámbito, la inclusión en el texto constitucional de ciertas normas y principios exclusivos de la materia tributaria, nos hará

¹⁵² Cfr. CASADO OLLERO, G.: “Los esquemas...”, *op.cit.*, pág. 385.

¹⁵³ *Vid.*, MARÍN CASTÁN, M.L.: “Constitucionalismo, justicia constitucional y crisis del positivismo jurídico” en RAMOS PASCUA J.A (ed.lit.) y RODILLA GONZÁLEZ M.A (ed.lit.): *El positivismo jurídico a examen. Estudios en Homenaje a José Delgado Pinto*, Ediciones Universidad Salamanca, 2006, pág. 379 y ss.

nuevamente cuestionarnos la adecuación de la integridad del sistema fiscal a aquello que se ha denominado como la “Constitución financiera”¹⁵⁴.

En concreto, de los dos bloques que integran el contenido de este Derecho constitucional tributario, a saber, la estructura básica del poder tributario que, en definitiva, constituye una disciplina propia del Derecho constitucional y la regulación de ciertas materias tributarias cuyo cariz constitucional solo se puede derivar de su inclusión en unos preceptos que ocupan la máxima jerarquía en el sistema normativo¹⁵⁵; nos centraremos especialmente en este segundo bloque, cuyo núcleo lo constituye el art. 31.1 CE y cuya plasmación, básicamente, responde a la necesidad de conferir tanto al genérico deber de contribuir como a sus principios ordenadores, de una mayor protección y estabilidad mediante la garantía que implica que normas de rango inferior a la Constitución no puedan alterar su contenido.

Unos principios, esencialmente de justicia, en tanto que a través de los mismos lo que se pretende es un justo reparto de la carga tributaria. Así pues, del tradicional “También está obligado todo español, sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado”¹⁵⁶ al actual “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que,

¹⁵⁴ Vid., RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: “El sistema tributario en la Constitución (los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, Nº 36, 1992, págs. 9 y ss; y más recientemente, en *La Constitución fiscal de España*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2015, en cuya página 24 indica que “en la dogmática, primordialmente alemana (Walter Eucken, Wilhelm Röpke, Alfred Müller-Armack...), se ha acuñado el término “*Constitución económica*” (y por especificación, en lo que respecta a la Hacienda del Estado, “*Constitución financiera o fiscal*”) para designar el conjunto de normas e instituciones jurídicas que, garantizando los elementos definidores de un determinado sistema económico, establecen un modelo o forma de funcionamiento de la economía en cuanto a la organización, reparto de poder de las instituciones y delimitación de la actividad estatal asegurando las funciones de los individuos y de los grupos sociales en que se integran; y configuran, por eso mismo, un determinado orden económico”.

¹⁵⁵ Vid., SAINZ DE BUJANDA, F.: *Notas de Derecho Financiero*, Tomo I, Introducción y Parte General, Volumen 2º, Universidad de Madrid, Madrid, 1976, pág. 188.

¹⁵⁶ Cfr. Art. 8 de la Constitución de Cádiz, aprobada el 19 de marzo de 1812.

en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”, se puede apreciar la huella que la evolución del fenómeno tributario ha dejado imprenta a lo largo de los años en el ordenamiento jurídico. La proclamación junto al deber de contribuir de este conjunto de principios constitucionales configuran, por tanto, una garantía para el contribuyente, pero también una barrera o límite a la libertad del legislador a la hora de diseñar el sistema tributario. En efecto, todos estamos compelidos por el genérico deber de contribuir, pero dicho mandato solo será efectivo cuando dicha contribución se efectúe en medio de un sistema tributario que ostente el calificativo de “justo”¹⁵⁷.

De este modo, se impone la necesidad de analizar en su integridad todo el ordenamiento tributario español desde el prisma de los principios constitucionales. Una tarea que, resta advertir, no se puede desplegar de una manera genérica, sino que muy por el contrario, debe efectuarse elemento a elemento. En esta coordenada, nuestro próximo objetivo consistirá en examinar la adecuación de la responsabilidad tributaria a dos de los principios previstos en el art. 31.1 CE, a saber, el principio de legalidad y el principio de capacidad económica. En esencia, los dos goznes que permiten sustentar el aspecto subjetivo de la relación tributaria y, por extensión, de la responsabilidad tributaria.

¹⁵⁷ Sobre la necesidad del establecimiento de unos principios tributarios objetivamente justos, TIPKE, K., (*Moral tributaria del Estado...*, *op.cit.*, pág. 28) apuntaría que “puesto que el concepto valorativo de la Justicia es el concepto más fundamental y abstracto del Derecho, surge con especial fuerza la tentación de dotarlo de contenido mediante retóricas engañosas o frases vacías, o mediante fórmulas que apenas añaden nada al mero concepto de Justicia. *Iustitia est constans et perpetua voluntas ius suum cuique tribuendi* es la fórmula que se atribuye al jurista romano Domitius ULPIANO. Pero ¿cuál es el “suum”? También coinciden los filósofos, juristas y economistas en que los impuestos deben recaudarse con justicia; ahora bien, las mayores discrepancias de parecer pueden surgir según se profundiza en los detalles con relación a un principio justo que sea válido para todos los impuestos”.

1. El carácter legal de la obligación del responsable como corolario del principio de legalidad.

Se trata de uno de los dogmas básicos de todo sistema democrático en virtud del cual se estampa jurídicamente el principio de primacía de la ley, esto es, el aseguramiento del imperio de la ley como expresión inmediata de la voluntad popular. En concreto, dentro del ámbito tributario, este mandato constitucional se puede resumir a través del clásico aforismo *nullum tributum sine lege*, el cual viene a simbolizar una doble garantía de legalidad al erradicar cualquier atisbo de arbitrariedad y ensalzar la certidumbre del derecho.

En general, el principio de legalidad, como límite formal del sistema de producción de normas jurídicas con eficacia constitutiva de obligaciones tributarias, expresa precisamente la idea de que la ley se erige como el acto normativo supremo y, por ende, inatacable por ningún otro derecho que se pueda considerar más fuerte. Unas cautelas constitucionales que, aplicadas a la legalidad de la imposición, conllevan a que tanto el establecimiento o creación de los tributos por medio de la definición del hecho imponible, así como la configuración del resto de los elementos esenciales que constituyen la obligación tributaria, hayan de efectuarse inevitablemente con arreglo a la ley. Siendo que, tanto en el seno de la doctrina como de la jurisprudencia, existe cierto consenso en identificar el término “elementos esenciales” con aquello que constituye la identidad y la entidad -el *an* y el *quantum*- del tributo, a saber, el hecho imponible, la determinación de los sujetos pasivos, la base imponible y el tipo de gravamen¹⁵⁸.

¹⁵⁸ Indicar que, aun incluso antes de la promulgación de la Constitución Española de 1978, determinados autores ya analizaron el alcance del principio de reserva de ley en materia tributaria en relación, bien con la Ley Constitutiva de las Cortes de 17 de julio de 1942, o bien con las Constituciones de los países de nuestro entorno, llegando a soluciones prácticamente idénticas a las actuales. *Vid.*, en este sentido, por orden cronológico, CALVO ORTEGA, R.: “Consideraciones sobre la delegación legislativa en materia de impuestos directos”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Nº 80, 1969, pág. 258 y ss; PÉREZ ROYO, F.: “Fundamento y ámbito de la reserva de Ley en materia tributaria”, *Hacienda Pública Española*, Nº 14, 1972, pág. 233; SAINZ DE BUJANDA, F.: *Hacienda y Derecho*, Vol. I, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1975, pág. 431. Por su parte, estando ya en vigor el texto constitucional, GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “El principio de legalidad tributaria en la Constitución española de

Así se recoge igualmente en el art. 8 LGT, que si bien no puede decirse que de una manera rigurosa formule un auténtico principio de reserva de ley material, debido a su rango normativo, no obstante, sí que ejerce una gran utilidad al complementar e interpretar dicho principio, dotándolo de una mayor efectividad mediante la determinación de su exacto contenido, el cual además expande sobre otras materias adicionales de aquellas a las que hemos identificado como las esenciales. En efecto, solamente mediante la reserva de ley prevista en la Constitución se consigue una absoluta eficacia de la aplicación de este principio, pues en otro caso, el destinatario de la norma -el legislador ordinario- bien podría desligarse de ella mediante la promulgación de una nueva ley que restringiera su contenido. Razón por la cual, determinados autores como FALCÓN Y TELLA¹⁵⁹, distinguen dentro de los elementos previstos en el art. 8 LGT, entre aquellos que constituyen un desarrollo del principio constitucional de reserva de ley y que, por tanto, resultarían vinculantes para el legislador en todo caso, de aquellos otros que, sin suponer un desenvolvimiento de este principio, se les atribuiría un mero carácter de reserva de ley formal, al derivar su fuerza vinculante de una ley general. En definitiva, que mientras que a unos elementos se les inviste con el principio de reserva de ley, en cambio, a otros solo se les protege por medio del principio de preferencia de ley.

Entre estos elementos, el art. 8 LGT declara como unguido por el principio de legalidad “La determinación de los obligados tributarios previstos en el apartado 2 del artículo 35 de esta ley y de los responsables”. Una garantía que, además, se reitera en el art. 41.1 LGT al preverse que “La ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades”. Así pues, de ambos tenores literales, ninguna duda cabe albergar acerca

1978” en AA.VV: *La Constitución española y las fuentes del Derecho*, Instituto de Estudios Fiscales, V. II, Madrid, 1979, pág. 976; FALCÓN Y TELLA, R.: “Un principio fundamental del Derecho tributario: la reserva de ley”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, N° 104, 1999, pág. 715. En cuanto a la jurisprudencia constitucional, destacar que esta orientación se empieza a recoger, entre otras, en las Sentencias 37/1981, de 16 de noviembre; 6/1983, de 4 de febrero o 19/1987, de 17 de febrero.

¹⁵⁹ *Vid.*, FALCÓN Y TELLA, R.: “Un principio fundamental...”, *op.cit.*, pág. 714 y ss, donde pese a referirse a la anterior regulación sobre esta materia establecida en el art. 10 LGT/1963, no obstante, sus consideraciones pueden trasladarse igualmente a la actual configuración jurídica.

de la necesidad del establecimiento del régimen jurídico de la responsabilidad por medio de una norma con rango de ley. Ahora bien, las dudas sí que se reservaron para concretar ese matiz trascendental que venimos perfilando, esto es, si nos encontramos en presencia de un supuesto de reserva de ley o más bien, de preferencia de ley¹⁶⁰.

Una vacilación que, además, venía auspiciada por el hecho de que la primigenia LGT de 1963, por un lado, solo nombraba como sujeto cubierto por el principio de reserva de ley al “sujeto pasivo”, sin mencionar al resto de posibles deudores tributarios -entre otros, sustitutos o responsables- que también podían concurrir en la posición pasiva de la relación jurídico tributaria y, por otra parte, porque tampoco especificaba si debía ser en concreto un precepto legal el que determinara el tipo de responsabilidad, solidaria o subsidiaria, a derivar¹⁶¹. No obstante, la postura mayoritaria de la doctrina científica se declinó por la primera opción, esto es, por considerar que la designación de los responsables estaba cubierta por el principio de reserva de ley¹⁶²; si bien, algunos

¹⁶⁰ Apunta DE LA HUCHA CELADOR, F. (“Reflexiones para...”, *op.cit.*) que nos encontramos en presencia de una cuestión trascendente “ya que si admitiésemos que la responsabilidad tributaria no está reservada material y formalmente a la ley, sería posible que cualquier ley, excepcionando de forma constitucionalmente no reprochable el principio de preferencia de ley contenido en la LGT, habilitase al reglamento para establecer supuestos específicos de responsabilidad; por el contrario, la inserción de esta institución en el ámbito de materias tributarias cubiertas por el principio de reserva de ley haría inviable esta habilitación, al supone una deslegalización contraria a las exigencias del artículo 31.3 de la norma constitucional”.

¹⁶¹ En concreto, el artículo 37, en la redacción original de la Ley 230/1963 de 28 de diciembre, General Tributaria establecía que “1. La Ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria...”, indicando acto seguido que “2. Salvo precepto expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria”. Con posterioridad, la reforma efectuada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, modificaría el segundo apartado, al atribuir el rango de “legal” al precepto que debía determinar si la responsabilidad a derivar era de carácter solidaria o subsidiaria. Se ponía así fin a las dudas doctrinales que habían surgido en torno a la introducción por el artículo 13.3 del Reglamento General de Recaudación de un supuesto de responsabilidad solidaria que no estaba previamente recogido en una norma con rango de ley. En palabras de ESCRIBANO LÓPEZ, E. (“Notas sobre la futura regulación de la responsabilidad tributaria”, *Quincena Fiscal*, Nº 13, 1995): “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 la subsidiariedad que preside la responsabilidad, salvo precepto expreso, ahora expresamente legal, en contrario”.

¹⁶² *Vid.*, entre otros, RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: “Artículo 72 de la Ley General Tributaria”, en la obra colectiva AA.VV: *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*. Tomo I. Ley General

autores también sostuvieron la posibilidad de una regulación por medio de normas con rango inferior a la ley, aunque matizando posteriormente su práctica inviable, debido a la “congelación de rango” que había producido el propio legislador¹⁶³. En cualquier caso, siendo que la vigente LGT atribuye a los responsables tributarios el calificativo de obligados tributarios, formando parte pues del círculo de deudores del pago del tributo y constituyendo un elemento esencial dentro de la relación jurídica tributaria, consideramos que, en la actualidad, pocas dudas se pueden albergar y como bien advirtiera ESCRIBANO¹⁶⁴ “el principio de reserva de ley ampara y garantiza, al tiempo, tanto la configuración de un sujeto como responsable tributario (...), cuanto el modo en que esa responsabilidad ha de exigirse”. A mayor abundamiento, si como hemos concluido anteriormente, la responsabilidad tributaria por actos ilícitos obedece a un fin sancionador, su inclusión dentro de las materias sometidas al principio de reserva de ley ya no solo se fundamentará en la previsión de los anteriores preceptos mencionados, sino que, además, se desprenderá igualmente de la reserva de ley en materia sancionadora que invoca el art. 25.1 CE.

Tributaria, Edersa, Madrid, 1982, pág. 645; MENÉNDEZ MORENO, A y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: “Los obligados tributarios en el ordenamiento español: aspectos generales de su configuración”, en *Sujetos pasivos y responsables tributarios: XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 135 donde indicarían que “la responsabilidad debe venir *establecida en la ley*. Con esta mención, el principio de preferencia de Ley estaría salvado, y, por tanto, debería ser una norma con rango de Ley la que procediera a la deslegalización de esta materia; pero incluso, dada la relevancia de la condición de obligado tributario de los responsables, no es aventurado considerar que están sujetos *al principio de reserva de ley, y no solo al de preferencia de Ley*”.

¹⁶³ Vid., entre otros, CASADO OLLERO, G *et. al*: *Cuestiones tributarias prácticas*, La Ley, Madrid, 1989, pág. 154 al indicar que “La figura del responsables no está cubierta por el principio de reserva de ley. Po tener una finalidad puramente garantista de la obligación tributaria, el responsable no es un deduro que deba soportar definitivamente en su patrimonio los efectos de dicha obligación, sino que, como veremos, el responsable tiene acción de resarcimiento frente al contribuyente. Por este motivo no puede considerarse que sea elemento esencial del tributo y, en consecuencia, no hay dificultad constitucional a que su regulación se produzca por norma de rango inferior a la Ley”.

¹⁶⁴ ESCRIBANO LÓPEZ, F.: “Notas sobre la futura...”, *op.cit.* En parecidos términos, ARIAS ABELLÁN, M.D: “El régimen jurídico del...”, *op.cit.*, pág. 493; CHECA GONZÁLEZ, C.: “Notas sobre la nueva regulación de...”, *op.cit.*

De todo ello se infiere que una de las principales singularidades del instituto de la responsabilidad tributaria es el carácter legal de la configuración del responsable. De esta inicial consideración se desprende, además, una obviedad, como es la imposibilidad por medio de acuerdos privados entre los particulares de atribuir, suprimir o modificar la condición de responsable de un determinado sujeto¹⁶⁵; y por otra parte, una necesidad, como es la configuración *ex lege* de todos los presupuestos de hecho que hacen nacer la responsabilidad, ya sean éstos de carácter solidario o subsidiario.

2. El principio de capacidad económica como criterio rector de la justicia tributaria.

Por su parte, entre los principios de orden material que conforman la acuñada justicia tributaria, aparece por excelencia el principio de capacidad económica. Su formulación obedece, en gran medida, al designio histórico de proclamar un criterio bajo el cual subyugar el poder financiero ejercido por los Entes públicos, esto es, de crear una especie de salvaguarda de la economía y libertad individual frente al poder colectivo¹⁶⁶. En esencia, es el principio que permite dotar de coherencia y armonía al sistema impositivo, pues como bien matizara TIPKE¹⁶⁷ “En las Constituciones de los países que exigen *expressis verbis* el sometimiento de los impuestos al principio de capacidad económica, es evidente que tal principio vincula a todos los impuestos convirtiéndose así en el fundamento de la unidad del ordenamiento tributario”.

En efecto, el sistema tributario, como obra de Derecho, ha sido definido por la doctrina como el conjunto armonizado de prestaciones pecuniarias que una colectividad

¹⁶⁵ Ello debe ponerse en íntima conexión con la previsión del artículo 17.5 LGT en virtud del cual “Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas”, en tanto que la responsabilidad tributaria se ha erigido como uno de los componentes que conforman el elemento subjetivo de la obligación tributaria.

¹⁶⁶ *Vid.*, MARTÍN DELGADO, J.M.: “Los principios de capacidad económica...”, *op.cit.*, pág. 62.

¹⁶⁷ TIPKE, K.: *Moral tributaria del Estado...*, *op.cit.*, pág. 49.

debe abonar a unos Entes públicos de acuerdo con unas condiciones formales, temporales y cuantitativas establecidas en un texto legal. Pero es precisamente su producción como una obra de *iure*, la que nos permite afirmar que el objetivo de este sistema tributario -la distribución de las cargas públicas- encuentra su fundamento último en la idea de justicia¹⁶⁸. Así pues, no resulta suficiente con que el tributo sea legal sino que, además, se exige que también sea justo; y por ello mismo, junto al principio de legalidad, resulta igualmente esencial delimitar aquellos otros principios, como el de capacidad económica, que permiten inspirar al sistema tributario para alcanzar dicho objetivo¹⁶⁹.

Ahora bien, la concreción y ámbito de aplicación de este principio constitucional no ha sido una cuestión pacífica dentro de la dogmática tributaria, especialmente por su alto grado de indeterminación¹⁷⁰. Baste a estos efectos recordar las iniciales palabras de GIANNINI, quien en su afán por desacreditar a la teoría causalista¹⁷¹, denegaba

¹⁶⁸ *Vid.*, SAINZ DE BUJANDA, F.: *Hacienda y Derecho*, V.III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, pág. 181.

¹⁶⁹ De esta forma, la construcción de un sistema tributario sustentado en el principio de capacidad económica como criterio rector de la distribución de la carga tributaria entre la colectividad, impediría el establecimiento de los denominados “impuestos por cabeza” (*Head or Poll Tax*, en la terminología inglesa). Una imposición en virtud de la cual todos los ciudadanos estarían constreñidos a abonar una idéntica cuota tributaria con independencia de su capacidad económica (*ability to pay*). El razonamiento de esta homogeneidad impositiva descansaba en el principio de equivalencia o *benefit principle*, en el sentido de que si todos los ciudadanos se aprovechaban por igual de los servicios públicos, resultaría del todo razonable que todos ellos tributasen de idéntica manera. Además, ello generaría una mayor responsabilidad por parte de la colectividad en el uso de los servicios públicos y, por tanto, un mayor control de su gasto. Un raciocinio que motivó, como ejemplo más ilustrativo en Reino Unido, la introducción por parte del gobierno de Margaret Thatcher en la década de los 90, de una tarifa plana impositiva como tributo local a abonar por cada uno de los miembros mayores de edad que residiesen en cada circunscripción municipal. Sin embargo, esta clase de imposición no sobreviviría a las duras críticas vertidas, especialmente por su patente naturaleza regresiva, lo que finalmente motivaría su abolición en el año 1993. Cfr. SMITH, P.: “Lessons from the British Poll Tax Disaster”, *National Tax Journal*, Vol. 44, Nº 4, December, 1991, Págs. 421-436.

¹⁷⁰ Sobre la evolución de este principio, véase PALAO TABOADA, C.: “Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva” en *Estudios de homenaje al profesor Federico de Castro*, Tecnos, Madrid, V. II, 1976, págs. 377 y siguientes.

¹⁷¹ En efecto, el primer esfuerzo teórico por integrar el concepto de capacidad económica en el sistema del Derecho tributario fue llevado a cabo por GRIZIOTTI, B (“En torno al concepto de

incluso que el principio de capacidad económica -plasmado, en su caso, en el art. 53 de la Constitución Italiana-, tuviese un contenido preciso y concreto, al constituir más bien un concepto parajurídico. Así pues, para este autor, el precepto constitucional meramente implicaba una reproducción del histórico deber que tiene el ciudadano de contribuir a las cargas públicas y aunque añadía que “sería ciertamente deseable que un soberano criterio de justicia distributiva presidiese toda la imposición”, acabaría concluyendo que “ésta es una exigencia ideal, cuya realización, como en cualquier otro campo de la vida social, está encomendada a la prudente apreciación del legislador”¹⁷².

Unas afirmaciones que pronto empezarían a resquebrajarse tras la primera publicación de la obra de GIARDINA¹⁷³, donde el autor trataría, aunque de una manera

causa...”, *op.cit.*, pág. 263) para quien la capacidad contributiva era la causa última del deber de pagar el impuesto. Así, indicaría este autor que “A la prestación colectiva de la sociedad corresponde una contraprestación del Estado a la sociedad; el servicio, entendido de un modo general, es la causa primera del impuesto. Como se trata de servicios generales, respecto de los que no se puede determinar la importancia relativa para cada contribuyente, ni la parte de gasto que le podría corresponder, ha sido necesario establecer la riqueza como base del criterio en virtud del cual se debe repartir el coste de producción de los servicios públicos. Este es el principio de la capacidad contributiva, según el cual la posesión (o el consumo) de la riqueza constituye la causa última e inmediata de la obligación del ciudadano a pagar el impuesto, o sea, la causa que surge de la ley”.

¹⁷² Cfr. la traducción de estos pasajes de la obra de GIANNINI, A. D. (*I concetti fondamentali del Diritto tributario*, Torino, Utet, 1956, pág. 75) efectuados por PALAO TABOADA, C.: “Apogeo y crisis...”, *op.cit.*, pág. 379. Por su parte, igualmente matizaría GIANNINI en *Instituciones de Derecho...*, *op.cit.*, pág. 73 y 74 que “no es posible tampoco, para salvar del naufragio a la causa, replegarse sobre el principio de capacidad contributiva, considerado como *indicio indirecto* de las ventajas que para el particular derivan de su pertenencia al Estado, y afirmar que dicha capacidad constituye “la causa *última e inmediata* de la obligación del ciudadano de pagar el impuesto, es decir, la causa que emerge de la ley”. No es ello posible, porque esta apreciación de la capacidad contributiva, como razón que justifica la imposición, es el legislador quien -bien o mal, poco importa- se encarga de hacerla al instituir los distintos impuestos y al determinar con precisión sus correspondientes presupuestos, y si constituye, por tanto, el fundamento de la norma legal, de la que nace la deuda impositiva, no puede revivir después como elemento esencial de la propia deuda”.

¹⁷³ *Vid.*, GIARDINA, E.: *La basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Giuffrè, Milano, 1961, págs. 437-439 al precisar que “Tuttavia, il legislatore ordinario è vincolato all’osservanza di taluni limiti che discendono direttamente dall’art. 53 della Costituzione: anzitutto, egli non può orientare il proprio giudizio sulla capacità contributiva in senso tale che venga sopraffatto l’elemento economico (ad es., istituendo un’imposta che si proponga per fini fiscali, repressivi o redistributivi, di falcidiare l’intera ricchezza del contribuente); in secondo luogo, (...), è tenuto a

un tanto modesta, de dotar de un efectivo contenido a este principio constitucional, al exigir que en la base de cada una de las leyes impositivas se guarecieran unos índices, directos o indirectos de riqueza, como sustrato de la capacidad contributiva y como presupuesto necesario para el nacimiento de la obligación tributaria. Si bien, tendríamos que esperar hasta la obra de MANZONI¹⁷⁴, para que la capacidad contributiva no solo se erigiera como un presupuesto y límite de la imposición, sino también como un parámetro o medida de la justicia de los tributos. De esta forma, la capacidad económica se instituía como el prisma esencial y prácticamente único a través del cual juzgar la legitimidad de las leyes fiscales, las figuras impositivas y los más variopintos problemas jurídico-tributarios; de tal forma que, todo aquello que no respetara dicho principio debía automáticamente excluirse del sistema impositivo. En definitiva, una equiparación absoluta entre el principio de capacidad económica y la justicia tributaria¹⁷⁵.

Una concepción que indudablemente tampoco fue aceptada por toda la doctrina tributarista española. En este sentido, merece ser destacada la tesis de PALAO TABOADA, para quien esta pretensión doctrinal resultaría muy difícil de conjugar con

rispettare il principio dell'essenzione dei redditi minimi e quello della progressività del sistema tributario". Matizando, posteriormente, en plena contraposición a GIANNINI, para el cual toda situación de hecho puede ser susceptible de imposición, que "In definitiva, il principio costituzionale, secondo il quale la forza economica deve costituire il contenuto della capacità contributiva, comporta che solo quei fatti della vita sociale che siano indizio di capacità economica possano essere assunti dalle singole leggi a presupposto della nascita dell'obbligazione tributaria".

¹⁷⁴ Vid., MANZONI, I.: *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Giappichelli, Torino, 1965, pág. 14 al expresar que "La capacità contributiva, in sostanza, non gioca solo come presupposto e como limite, ma anche como "parametro" dell'imposizione: operando quindi como misura unitaria di riferimento nella determinazione del concreto carico tributario che deve gravare sui vari soggetti. Il principio di capacità contributiva viene così ad affermarsi anche como principio dell' "uniformità" o dell' *uguaglianza tributaria*: intesa questa non già nel senso che tutti debbano contribuire in uguale misura, il che sarebbe assurdo, ma nel senso che dev'essere assicurata uniformità di trattamento a parità di condizioni".

¹⁷⁵ En este sentido, CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. ("El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica", *Revista Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Nº 60, 1965), declararía que "En efecto, parece obvio que el Derecho tributario no tiene más enfoque posible, no tiene criterio ni guía más adecuados que el que brinda el principio de justicia de los tributos. Podríamos decir que el principio de capacidad contributiva es la verdadera estrella polar del tributarista".

todos los fenómenos sociales y, en particular, con la realidad fiscal. Más en concreto, el citado profesor se centraría en dos clases de tensiones que harían tambalear la hegemonía otorgada al concepto de capacidad económica, a saber, el problema de los tributos con fines extrafiscales y la concreción del ámbito de aplicación, objetivo y subjetivo, del aludido principio. Y es que, al modo de ver de este autor, o bien debería excluirse de la tributación toda idea que pudiera contravenir la esencia de dicho principio, o bien todo lo contrario, esto es, se debería abogar por un ensanchamiento del contenido de este mandato constitucional mediante la incorporación de tales ideas perturbadoras, llegándose pues a transformar este principio material en una mera noción de carácter formal¹⁷⁶.

Un razonamiento que rompía, de esta forma, con el tradicional convencimiento de que la capacidad económica constituía el exclusivo criterio a tener en consideración para alcanzar la justicia tributaria y que, por el contrario, respaldaba el ensalzamiento de otros tantos principios constitucionales que, aplicados de una manera complementaria y adyacente al de capacidad económica, permitían adecuar mejor el sistema tributario a dicho ideal de justicia. Una evolución en el pensamiento dogmático de este principio que, además, parece haber sido el criterio adoptado por el poder constituyente a la hora de configurar el art. 31.1 CE. Así, de la lectura del mencionado precepto constitucional se desprende una doble estipulación, por un lado, que la contribución a las cargas públicas debe efectuarse, en todo caso, de acuerdo con el principio de capacidad económica y, por otro lado, como segunda condición, que dicha imposición debe materializarse “mediante un sistema tributario justo”. De lo que se infiere, en suma, que el sistema tributario no puede ostentar el calificativo de justo por respetar meramente un principio, como es el de capacidad económica, sino que necesariamente requiere de la concurrencia de otros criterios o principios informadores, como son los de igualdad y progresividad, para alcanzar dicho fin constitucional.

En este sentido, constituye un preciso ejemplo de la distorsión a la cual aludía PALAO TABOADA entre la realidad fiscal y la proclamación del principio de capacidad

¹⁷⁶ *Vid.*, PALAO TABOADA, C.: “Apogeo y crisis...”, *op.cit.*, pág. 393 y ss.

económica como único mandato rector de la justicia tributaria, la figura de la responsabilidad tributaria, en tanto que mecanismo que permite desviar, por razones de comodidad o seguridad, la obligación de pago de una deuda tributaria a un tercero ajeno al hecho imponible y, por tanto, no exponente de una capacidad económica. En efecto, si nos hubiéramos conformado con una concepción primitiva de la capacidad contributiva erigida como único criterio rector de esta materia, resultaría evidente que esta patente falta de identidad estructural entre quien ejecuta el hecho imponible y quien finalmente paga con sus propios recursos económicos el montante tributario, no podría ser admitida por su irrefragable injusticia. Sin embargo, habiéndose flexibilizado el ámbito de aplicación de este principio constitucional, cabe preguntarse acto seguido, cuál es precisamente ese otro principio o remedio adicional que permite finalmente amparar esta técnica legislativa. Pues ante una figura tributaria que claramente fractura el principio de capacidad económica, no obstante, se ha conseguido alcanzar respecto de la misma una auténtica estabilidad y aceptación constitucional.

A. La quiebra del principio constitucional y sus remedios jurídicos.

Si nos centramos en la vertiente pasiva que conforma la relación tributaria, podemos observar cómo de una forma u otra, todos los ordenamientos constitucionales se han decantado por sustentar el genérico deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en la previa existencia acreditada de una capacidad económica. Ello se traduce en la práctica, en el establecimiento por parte del legislador tributario de todo un conjunto de hechos imponderables reveladores de riqueza que, una vez acometidos por el denominado contribuyente, provocan el nacimiento de una relación jurídica cuya obligación tributaria principal consiste en el pago de la cuota resultante del tributo devengado. Una unión inexorable, la existente entre el titular-realizador del hecho imponible y el principio de capacidad económica, que ocasiona que sea este sujeto revelador de la riqueza gravada quien, en definitiva, se convierta en el deudor originario y principal del tributo.

Ahora bien, una interpretación llana y simple de este principio de capacidad económica constreñiría al legislador tributario a declarar como únicos sujetos obligados al pago de las deudas tributarias a quienes efectúan los hechos imponderables que revelan

la capacidad económica gravada, esto es, a los contribuyentes del tributo. Pero esta realidad, resta advertir, no garantiza en todos los casos un reparto eficaz de la carga tributaria basada en los principios de capacidad y generalidad¹⁷⁷. Motivo esencial por el cual los ordenamientos jurídicos suelen ensanchar la vertiente pasiva que conforma la relación jurídico tributaria mediante la sujeción de nuevas personas obligadas al pago de la deuda tributaria devengada por el contribuyente, en atención a su mayor facilidad de localización -sustitutos-, mayor facilidad de aplicación del tributo -retenedores o repercutidores-, o como medida de aseguramiento del crédito tributario -responsables-. De esta forma, los ordenamientos jurídicos se encargan de aprovechar los específicos nexos de conexión que puedan llegar a surgir entre los diversos sujetos que intervienen en una misma operación, para desplazar así la obligación de pago desde el que manifiesta una capacidad económica por realizar materialmente un determinado hecho imponible hasta el que, sin llegar a manifestar tal capacidad, se encuentra, no obstante, legalmente vinculado con este obligado tributario por medio de otro presupuesto de hecho.

Efectivamente, estos nuevos obligados tributarios interpuestos entre el contribuyente y la Hacienda Pública estarán compelidos a abonar una deuda tributaria devengada por el destinatario jurídico del tributo y, en dicha medida, configurada de acuerdo con sus concretas circunstancias económicas. De tal forma que, el contribuyente, como único sujeto realizador del hecho imponible será necesariamente el exclusivo sujeto que exteriorice, de igual modo, la capacidad económica gravada por el respectivo tributo. Por ello mismo, la exacción tributaria se adecuará meramente a las circunstancias económicas que manifieste este destinatario jurídico del tributo y, además, con total independencia de aquellas otras que pudiera ostentar el destinatario legalmente obligado a satisfacer el mismo. Claro está que, en rigor, no puede decirse que esta técnica legislativa se sustente sobre un principio de justicia, al obligar a un sujeto a pagar una deuda en función de la capacidad económica de otro, sino más bien

¹⁷⁷ Cfr. FERREIRO LAPATZA, J.J.: "Sujetos pasivos y capacidad económica", *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 71, 1991.

de prudencia política o social o como matizara CALVO ORTEGA “es algo que pertenece más que al campo de lo justo, al campo de lo conveniente”¹⁷⁸.

Si bien, consciente el legislador tributario de la delgada línea que separa estos mecanismos tributarios de las exigencias constitucionales, se preocupa acto seguido por regular una serie de técnicas legislativas que permiten garantizar, en mayor o menor medida, la neutralidad impositiva de estos sujetos interpuestos. Es preciso, por tanto, que el ordenamiento jurídico prevea unos cauces jurídicos a través de los cuales, los pagos efectuados por estos obligados tributarios acaben desplazándose al verdadero titular de la capacidad económica gravada. Solo de esta forma, podrían tener cabida en un Estado constitucional este conglomerado de instrumentos jurídicos especialmente diseñados para facilitar la aplicación del tributo y asegurar su recaudación.

Ahora bien, mientras que algunos de estos mecanismos sí que permiten conferir una plena protección, pues ya sea por la vía de la previa retención o de la repercusión, la deuda tributaria nunca se abona con los recursos económicos propios de estos obligados tributarios, sino con los del mismísimo contribuyente a quien se quiere hacer tributar; en cambio, en el resto de supuestos, acogiéndose a una especie de máxima “*solve et repete*”, los obligados tributarios sí que deberán hacer frente al pago de la deuda tributaria con sus propios bienes, presentes y futuros, siendo pues, solamente después de haberse hecho efectivo dicho crédito tributario, cuando los mismos podrán ejercitar contra el contribuyente las correspondientes acciones civiles de repetición o reembolso del importe pagado.

Por tanto, aunque todos estos obligados tributarios se encuentran compelidos a satisfacer una deuda tributaria calculada conforme a la capacidad económica manifestada por el contribuyente, no obstante, interesa advertir, ello no implicará en todas y cada una de estas situaciones, una vulneración del principio rector de la materia tributaria. Así pues, si observamos el conjunto de remedios jurídicos ideados por el

¹⁷⁸ Cfr. CALVO ORTEGA, R.: “La responsabilidad solidaria...”, *op.cit.*, pág. 39.

legislador tributario para restablecer el equilibrio constitucional, podemos apreciar cómo el mismo resultará indemne en aquellos supuestos en los cuales se hubiera apostado por una previa retención del importe a abonar o su correspondiente repercusión. En efecto, en tales circunstancias, los obligados tributarios intermediarios, antes del abono de la correspondiente deuda tributaria al erario público, repercutirán o detraerán de los ingresos del contribuyente el importe del correspondiente crédito tributario. De este modo, puede afirmarse que la función de estos obligados tributarios consistirá más bien en erigirse como meros recaudadores al servicio de la Hacienda Pública y por ello mismo, tanto su neutralidad impositiva como su principio de capacidad, aparecerán *grosso modo* salvaguardados.

En cambio, la situación se revierte cuando analizamos el mecanismo de recuperación aplicable a los responsables tributarios. Precisamente el enfoque varía debido al hecho de que estos obligados tributarios sí que deberán satisfacer con sus propios medios económicos, por tanto, sin posibilidad de una previa retención o una subsiguiente repercusión, el importe de la deuda tributaria reclamada. De tal forma que, a diferencia del anterior escenario, estos obligados tributarios no intermediarán entre el contribuyente y el ente público, sino que desplazarán a éste de la relación jurídico tributaria (sustituto) o se adherirán al mismo en el cumplimiento de su obligación tributaria (responsables). Y es que, parece evidente que bajo estas circunstancias, lo que el ordenamiento jurídico pretende no es tanto garantizar el efectivo gravamen sobre el titular de la capacidad económica como afianzar la eficaz recaudación del tributo.

El responsable, en definitiva, deberá abonar una deuda tributaria que, aún cuando su nacimiento resulte de un presupuesto de hecho completamente distinto al hecho imponible, no obstante, compartirá con éste la obligación de pagar un mismo crédito tributario. Son, por tanto, dos obligaciones tributarias distintas -la del contribuyente y la del responsable-, pero única es la deuda tributaria que ambos deben satisfacer, de tal modo que, el pago efectuado por uno, liberará irremediabilmente al otro. Si bien, en aquellos supuestos en los cuales el abono lo efectuara el responsable tributario, el ordenamiento jurídico habilita a éste último sujeto para que pueda exigir la repetición de lo pagado al titular de la capacidad económica gravada. Sin embargo, y pese a existir este remedio jurídico que permitiría devolver el equilibrio constitucional a esta figura tributaria, todavía penderían ciertos dilemas ligados a esta institución

carentes de una adecuada resolución. Nos estamos refiriendo, por una parte, a la posibilidad de que la derivación de la responsabilidad tributaria pudiera calificarse como confiscatoria y, por otro lado, la eventualidad de una infructuosa recuperación del importe del crédito abonado por el responsable tributario.

B. La confiscatoriedad tributaria como límite impositivo del responsable.

Una de las principales consecuencias asociadas a la elevación de la capacidad económica como sustrato de la imposición tributaria consiste, precisamente, en el aseguramiento de un mínimo y un máximo imponible como garantía del ciudadano frente a la arbitrariedad o abuso del legislador fiscal. Recordemos que el objetivo de este principio constitucional radica en buscar la riqueza allí donde ésta se encuentra y, más específicamente, en conseguir gravar todas aquellas situaciones que exterioricen idoneidad para la tributación. Sin embargo, una aplicación exacta y rigurosa de esta finalidad podría arrojarnos a una consecuencia poco deseada: considerar como riqueza aquello que meramente constituye un mínimo esencial para subsistir o todo lo contrario, erradicar toda riqueza manifestada a través de la imposición tributaria.

De manera innegable, éstas son secuelas que no pueden quedar amparadas bajo el prisma de la justicia tributaria, motivo esencial por el cual ambas constituyen los límites, positivos y negativos, de la imposición tributaria. Desde un punto de vista negativo, implica la imposibilidad de que el legislador ordinario pueda establecer un tributo que no garantice tanto un mínimo vital como un máximo no confiscatorio; mientras que, desde un punto de vista positivo, permite delinear el ámbito de actuación del cual dispone el legislador para desarrollar el poder impositivo¹⁷⁹. Precisamente, este acotamiento constituye uno de los grandes retos durante la configuración de cada una de las figuras que integra el sistema impositivo y, entre ellas, se debe incluir a la responsabilidad tributaria.

¹⁷⁹ *Vid.*, CASADO OLLERO, G.: “El principio de capacidad y el control...”, *op.cit.*, pág. 194.

Así pues, el análisis del principio de capacidad económica no debería ceñirse a la exclusiva relación existente entre un tributo y su deudor principal, sino que también y por extensión, a todos aquellos otros supuestos en los cuales el crédito impositivo pudiera ser igualmente exigido a un deudor secundario. Una situación, por lo demás bastante común en la práctica y que, no obstante, manifiesta un problema añadido, debido al hecho de que la responsabilidad tributaria como figura de naturaleza no contributiva, no puede tener en consideración a los efectos de derivar y calcular la deuda tributaria exigible al responsable tributario, su concreta capacidad económica; debiendo, en contra, tomar como válida y única la manifestada por el deudor principal.

Ahora bien, resulta evidente y es más que probable, que contribuyente y responsable tributario no ostenten el mismo nivel de capacidad económica y, sin embargo, la cuota tributaria exigible a ambos sea la misma. Indudablemente que, como ya hemos advertido, el responsable puede exigir con posterioridad a su pago, la repetición del mismo al contribuyente, pero para entonces su mínimo vital o su máximo no confiscatorio ya habrán quedado conculcados. Nos preguntamos por tanto qué podría hacer un declarado responsable tributario cuando al exigírsele el abono de una deuda tributaria, su cumplimiento le supusiera la renuncia a ese mínimo vital y/o la confiscación *de facto* de todos sus bienes. De acuerdo con GONZÁLEZ ORTÍZ¹⁸⁰, en estos casos, debería ser admisible que durante el trámite de audiencia, el responsable tributario pudiera alegar la falta de recursos económicos para realizar el pago de la deuda tributaria. Es más, de acuerdo con este autor, en los supuestos en los cuales existiera una pluralidad de responsables tributarios con diferentes capacidades de pago sobre una idéntica deuda tributaria, resultaría más acorde con la finalidad de la justicia tributaria, el exigir esta deuda impositiva a quien mayor capacidad económica ostentara.

Sin embargo, sin poder negar el espíritu conciliador que descansa detrás de esta argumentación, se observa un considerable problema ligado a esta pretensión, tal y

¹⁸⁰ GONZÁLEZ ORTÍZ, D.: *La responsabilidad tributaria en el ordenamiento jurídico español*, Dykinson, 2002, pág. 75.

como es la necesidad de concretar en cifras exactas el importe que se estima como el mínimo necesario para subsistir e incluso la clase de bienes que se podrían encuadrar dentro de dicha definición. No podemos admitir pues, que el contrapeso necesario para nivelar las exigencias requeridas por el principio de capacidad, solo se pueda alcanzar mediante una pretensión del obligado tributario ejercitada durante el trámite de audiencia y condicionada a la apreciación del órgano de inspección o de recaudación correspondiente. En nuestra opinión, resultaría pues más conveniente que el legislador tributario, amén de los supuestos de responsabilidad subsidiaria y los presupuestos con limitación de la cuota de responsabilidad, estableciera también una mínima garantía que impidiera que el mecanismo de la derivación de la responsabilidad tributaria pudiera acabar trabando en su globalidad el patrimonio del declarado como responsable.

A estos efectos, resultaría pues beneficioso que el ordenamiento jurídico interno o, en su defecto, el Tribunal Constitucional, ofreciera una mayor concreción del momento en el cual el sistema tributario mudaría de *justo a confiscatorio*. Un intento que se plasmó en la Sentencia 150/1999, de 14 de septiembre, del Tribunal Constitucional, donde sin mucho acierto se especificó que “Y dado que este límite constitucional se establece con referencia al resultado de la imposición, puesto que lo que se prohíbe no es la confiscación, sino justamente que la imposición tenga «alcance confiscatorio», es evidente que el sistema fiscal tendría dicho efecto si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución: como sería asimismo, y con mayor razón, evidente el resultado confiscatorio de un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuya progresividad alcanzara un tipo medio de gravamen del 100 por 100 de la renta”. Parece evidente pues, que cuando la totalidad del patrimonio de un obligado tributario resulta afectado al mantenimiento de las cargas públicas, nos encontramos en presencia de una imposición confiscatoria; ahora bien, lo que resulta relevante no es determinar, por lo demás bastante obvio, cuándo se consuma la confiscación, sino precisamente cuándo ésta empieza a surtir efectos en el patrimonio del obligado tributario.

Al respecto, resaltamos por su mayor rotundidad, la Sentencia del Tribunal Constitucional Federal Alemán (*Bundesverfassungsgericht*) de 22 de junio de 1995 BvL

37/91 (BVerfGE 93, 121, BStBl II 1995, 655), donde se estableció un conciso límite a la imposición que se cifró aproximadamente en la mitad de los rendimientos de un sujeto. Así pues, partiendo del precepto constitucional en virtud del cual “la propiedad debe servir por igual al interés general” (Vid. art. 14.2 de la Ley Fundamental de la República Federal de Alemania), se interpretó por la vía salomónica que la incidencia de la carga tributaria sobre el patrimonio de un contribuyente no podría exceder del 50% de su renta potencial. De esta forma, mediante la proclamación del principio de “división por la mitad” o *Halbteilungsgrundsatz*, se garantizaba una igualdad entre lo público y lo privado, entre lo justo y lo confiscatorio¹⁸¹. Si bien, interesa advertir, que de adoptarse una provisión de este calibre en el ordenamiento tributario español, éste sería un límite que meramente resultaría de aplicación al contribuyente como titular del hecho imponible revelador de la riqueza gravada y precisamente aquí lo que estamos proponiendo es que, sin abandonarse tampoco este primer nivel de protección, el mismo pudiera expandirse y aplicarse por igual, al declarado como responsable tributario. Solo de esta forma se impediría que la responsabilidad de este obligado tributario rebasara ese umbral que convertiría su obligación fiscal en una obligación confiscatoria¹⁸².

¹⁸¹ De acuerdo con TIPKE, K.: *Moral tributaria del Estado...*, *op.cit.*, págs. 64-68, los fundamentos de esta corriente deben atribuirse a KIRCHHOFF, P cuando declaró que “la carga tributaria total derivada de la adquisición, conservación y uso del patrimonio debe determinarse por el legislador de modo que se garantice la igualdad en la tributación y se evite una carga excesiva” y “el Impuesto sobre el Patrimonio sólo puede incidir sobre la renta en la medida en que la carga tributaria total de la renta potencial calculada a tanto alzado en atención a los ingresos, los gastos deducibles y otras desgravaciones se aproxime a un reparto por partes iguales entre el particular y el Ente público”. Sin embargo, en opinión de TIPKE “sería muy difícil formular en la Constitución un principio del gravamen al 50 por 100 que ofreciese suficiente concreción y seguridad jurídica. Las consideraciones de la sentencia relativa al Impuesto sobre el Patrimonio tampoco son tan concretas que puedan ser aplicadas por los jueces especializados. Los tribunales de la jurisdicción financiera no se han lanzado a aplicar el principio de la tributación al 50 por 100, sino que lo han eludido alegando razones formales. Una de las salas del Tribunal Financiero Federal ha rechazado el principio de la tributación al 50 por 100, señalando que el art. 14.2 GG no ordena la limitación del gravamen correspondiente a los impuestos sobre rentas potenciales”.

¹⁸² Sobre esta particular Sentencia, afirmaron GARCÍA FRÍAS, A; OLAY DE LA PAZ, M: “Jurisprudencia constitucional tributaria”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, N° 94, 1997 que “el BVerfG nos sorprende con ciertas afirmaciones que trataremos de resumir en las siguientes líneas: el Impuesto sobre el Patrimonio no debería entrar en la sustancia del patrimonio, sino orientarse en la capacidad para obtener rendimientos. En la normativa del impuesto tiene que tenerse en cuenta que el contribuyente sea capaz de pagar el Impuesto sobre el Patrimonio y los otros impuestos sobre la renta con rendimiento potencial de esos bienes y después del pago del impuesto aún tiene que quedarle al sujeto pasivo una cierta cantidad

3. El derecho de reembolso como mecanismo de equilibrio constitucional.

En esencia, el único mecanismo que habilita el ordenamiento jurídico interno para que el responsable o deudor secundario pueda recuperar el importe abonado, consiste en el ejercicio *a posteriori* de la acción de reembolso o repetición. Así se desprende del art. 41.6 LGT al preverse que “Los responsables tienen derecho de reembolso frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación civil”. Se trata, empero, de una previsión relativamente reciente en el ordenamiento tributario español, pues con anterioridad a la reforma tributaria del año 2003, esta posibilidad solo aparecía admitida vía jurisprudencial y doctrinal¹⁸³. Ahora bien, pese a la gran significación que podría tener este reconocimiento en el texto legal, no obstante, su escueta regulación y su completa remisión a otra rama del Derecho, nos infunde el siguiente orden de comentarios.

En primer lugar, del propio tenor literal del art. 41.6 LGT, se deduce que la canalización jurídica del resarcimiento pecuniario del responsable deberá siempre dirimirse por la vía civil, esto es, al margen de cualquier procedimiento de carácter administrativo. Se trata de una opción legislativa que, al igual que FERREIRO, no consideramos que sea la más adecuada, pues ya estemos en presencia de un sustituto o de un responsable, la acción de reembolso que ambos pueden ejercitar no es de exclusivo interés particular, dado que a través de la misma, lo que igualmente se está

disponible. El artículo 14.2 GC exige que el Impuesto sobre el Patrimonio y los otros sobre la renta sólo pueden representar una carga tributaria total que aproximadamente conduzca a una división por mitad de ese rendimiento entre el Fisco y el contribuyente, entre la colectividad y el particular”. Asimismo, sobre la importancia de la jurisprudencia del BVerfG para el Derecho Tributario, puede verse, GARCÍA FRÍAS, A.: “Balance de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Alemán sobre el impuesto sobre la renta”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 122, 2004.

¹⁸³ Por todos, SAINZ DE BUJANDA, F.: *Hacienda y Derecho*, Vol. VI, *op.cit.*, pág. 319 al indicar que “La Ley General Tributaria debería reconocer explícitamente el derecho del responsable a obtener del sujeto pasivo el reembolso de las cantidades que por cuenta de éste hubiera ingresado aquél en el Tesoro”.

defendiendo es el interés público que representa la efectiva aplicación del principio de capacidad económica¹⁸⁴. Evidentemente, se trata de una relación de derecho privado entre el contribuyente y el responsable, pero asimismo interesa advertir que el ordenamiento tributario español no es ajeno a reconocer determinadas obligaciones entre particulares como consecuencia de la aplicación del tributo como actos susceptibles de reclamación económico-administrativa y así, el art. 227 LGT reconoce las siguientes: a) Las relativas a las obligaciones de repercutir y soportar la repercusión prevista legalmente; b) Las relativas a las obligaciones de practicar y soportar retenciones o ingresos a cuenta; c) Las relativas a la obligación de expedir, entregar y rectificar facturas que incumbe a los empresarios y profesionales; y, d) Las derivadas de las relaciones entre el sustituto y el contribuyente.

Sin embargo, sorprendentemente, el legislador tributario no incluye a las relaciones derivadas entre el responsable y el deudor principal como actos susceptibles de acudir a la vía económico administrativa, por lo que una vez obtenida por la Administración Tributaria la recaudación relativa a esta deuda, se desentiende totalmente acerca de su posible recuperación por el declarado responsable. Bajo esta configuración, no puede afirmarse que la responsabilidad tributaria sea una institución creada con el propósito de asegurar que el titular de la capacidad económica contribuya al mantenimiento del gasto público, sino meramente para ampliar las posibilidades de cobro de un crédito tributario por parte de la Hacienda Pública. Una situación que, bien podría revertirse si el ordenamiento tributario, amén de dejar expedita la vía civil, igualmente ofreciera la articulación de toda una serie de medidas de defensa de carácter complementario que permitieran aumentar en mayor medida las posibilidades de éxito de reembolso del responsable tributario como, por ejemplo, el establecimiento de multas coercitivas contra el deudor principal que no hiciera efectiva su obligación de reembolso¹⁸⁵; la calificación del crédito del responsable como un crédito privilegiado, la

¹⁸⁴ Cfr. FERREIRO LAPATZA, J.J.: “Sujetos pasivos y capacidad...”, *op.cit.*, pág. 312.

¹⁸⁵ Medida que en su día ya fue propuesta en el “Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria”, elaborado por la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria, Ministerio de Hacienda, Secretaría de Estado de Hacienda, IEF, Madrid, 2001, pág. 78; si bien, posteriormente la misma no fue finalmente admitida.

obligación de notificar al responsable una posible solvencia sobrevenida del deudor principal o, en fin, la configuración de un método de devolución de carácter rápido a favor de este obligado tributario.

Unas propuestas *de lege ferenda* que indudablemente redoblarían las garantías del responsable tributario -al menos, el de carácter solidario- de hacer efectivo su derecho de regreso frente al deudor principal y que, a mayor abundamiento, evitarían el inicio de un costoso proceso judicial tanto en términos pecuniarios como temporales. Sin embargo, la carencia de las mismas, aboca a que la única vía de superación de este *impasse* consista en el ejercicio de una acción civil de retorno. Así lo proclama sin mayores detenimientos el precitado art. 41.6 LGT que, además, cabe advertir, ni siquiera especifica qué concreta acción civil sería la más adecuada para la substanciación de esta pretensión. El responsable tributario se coloca, por tanto, en una posición ambivalente: en su relación con la Administración Tributaria, se le aplica en exclusiva el Derecho tributario, pero en su relación con el deudor principal, se le aplica en exclusiva el Derecho privado. Y en esta remisión al Derecho civil de las obligaciones y los contratos, la doctrina tributarista ha intentado perfilar cuál sería específicamente la acción de reembolso más adecuada para entablar la pretensión del responsable tributario y, entre sus opciones, destacamos las siguientes:

a) La acción del deudor solidario del art. 1.145 CC.

De acuerdo con el mencionado precepto “El pago hecho por uno de los deudores solidarios extingue la obligación. El que hizo el pago sólo puede reclamar de sus codeudores la parte que a cada uno corresponda, con los intereses del anticipo. La falta de cumplimiento de la obligación por insolvencia del deudor solidario será suplida por sus codeudores, a prorrata de la deuda de cada uno”. En esencia, el precepto está haciendo alusión al derecho de regreso que ostentan aquellos deudores solidarios que, habiendo pagado en su totalidad el crédito exigible, pueden reclamar la parte de lo

abonado de los otros codeudores que no concurrieron a la *solutio*¹⁸⁶. Esto es, se trata de aquella acción configurada para que en el seno de una solidaridad pasiva los deudores que abonaron la *res debita* en proporción superior a su porcentaje puedan recuperar el exceso pagado del resto de codeudores. La acción, por tanto, arranca su configuración de la preexistencia de una pluralidad de sujetos deudores, todos ellos situados en una idéntica posición jurídica, al derivar su condición subjetiva de la realización del mismo acto jurídico. Un claro presupuesto que, en opinión de CALVO ORTEGA, impediría el ejercicio de esta acción por parte de un responsable tributario¹⁸⁷.

En efecto, de acuerdo con esta argumentación y desde el punto de vista tributario, la acción prevista en el art. 1.145 CC se encontraría reservada para aquellos sujetos que, siendo codeudores con el deudor principal por haber realizado de manera conjunta el hecho imponible, hubieran abonado un importe superior al de su cuota alícuota correspondiente. Por tanto, siendo que contribuyente y responsable derivarían de presupuestos de hecho completamente distintos que, a la par, los situaría en una diversa posición jurídica, no cabría emplear a estos efectos la acción de regreso del mencionado precepto. Una postura que también parece desprenderse de la Resolución del TEAC en unificación de criterio de 8 de octubre de 2008 (RG 1632/2007), donde se vino a reconocer que “(...) los declarados responsables tienen el carácter de obligados tributarios y que la concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones o, lo que es lo mismo que cuando sean dos o más los responsables de una misma deuda, ésta se podrá exigir íntegramente a cualquiera de ellos. (artículos 35.6 y 37.6, respectivamente). (...) Por otro lado, el Código Civil al regular las obligaciones solidarias dispone en su artículo 1145 que “el pago hecho por uno de los deudores solidarios extingue la obligación. El que hizo el pago sólo puede reclamar de sus codeudores la parte que a cada uno corresponda, con los intereses del anticipo...”. En definitiva, el TEAC se decanta por la aplicación de la acción de reembolso del art. 1.145 CC ante una

¹⁸⁶ Vid., CRISTÓBAL MONTES, A.: “El derecho de regreso en la solidaridad de deudores”, *Anuario de derecho civil*, Vol. 44, Nº 4, 1991, págs. 1433-1452.

¹⁸⁷ Vid., CALVO ORTEGA, R.: “La responsabilidad solidaria...”, *op. cit.*, pág. 51.

solidaridad pasiva “entre iguales”, esto es, entre responsables tributarios de idéntico grado, pero no parece que permita extender su usanza cuando de lo que se trata es de reclamar una cantidad entre obligados tributarios con diferentes posiciones subjetivas¹⁸⁸.

En contra, no obstante, también se manifestarían algunos autores como PALAO TABOADA, para quien la analogía entre codeudores solidarios y los responsables tributarios debería admitirse por la simple razón de que lo importante, a estos efectos, no sería tanto el origen de la responsabilidad que ostentan unos y otros como la situación objetiva en la que ambos se encuentran¹⁸⁹. Si bien, en nuestra opinión, la falta de identidad estructural de ambos presupuestos de hecho imposibilitaría el ejercicio de esta acción y ello porque, aun cuando el acreedor pudiera dirigirse contra cualquiera de los obligados (deudor principal y responsable solidario o, en caso de insolvencia de éstos, responsable subsidiario), en el supuesto de que alguno de los responsables abonase el correspondiente pago, la deuda tributaria no se dividiría entre tantas partes como deudores existieren -que es precisamente el presupuesto que habilita la aplicación del art. 1.145 CC-, sino que, por el contrario, el efecto que se produciría sería otro bien distinto, esto es, el nacimiento de un derecho a favor del responsable a recuperar por entero del deudor principal el importe del crédito abonado.

¹⁸⁸ Así, por ejemplo, acaecería en los supuestos en los que todos o varios de los administradores o miembros del Consejo de Administración fueran declarados responsables tributarios. En estos casos, por tanto, por aplicación de la regla del art. 35.7 LGT, la Administración Tributaria podría dirigirse indistintamente contra cualquiera de ellos para exigir, en su integridad, el pago de la deuda tributaria. De tal forma que, en estas circunstancias, si solamente un administrador hubiera abonado en su totalidad la deuda derivada, el mismo podría, bien dirigirse contra la persona jurídica en tanto que deudor principal para conseguir mediante la correspondiente acción de regreso, la totalidad de lo pagado; o bien, exigir solamente al deudor principal mediante dicha acción su parte alícuota de la deuda y reclamar al resto de administradores, en virtud de la acción del deudor solidario del art. 1.145 CC, la cuantía restante.

¹⁸⁹ *Vid.*, PALAO TABOADA, C.: “Apogeo y crisis...”, *op.cit.*, pág. 399.

b) La acción de regreso del fiador de los artículos 1.838 y 1.839 CC.

Dada la semejanza estructural existente entre el contrato de fianza y el mecanismo de la responsabilidad tributaria, no resulta extraña alguna opinión que se decanta por la aplicación al responsable tributario de la vía de regreso prevista en los arts. 1.838 y 1.839 CC. Así pues, de acuerdo con estos preceptos, el fiador debe, por un lado, ser indemnizado por el deudor y, por otro lado, subrogarse por el pago en todos los derechos que el acreedor tenía contra el deudor. Sin embargo, dos matices esenciales han conducido a un sector doctrinal a denegar la aplicación de esta acción civil por el responsable tributario.

En primer lugar, destacamos nuevamente la tesis de CALVO ORTEGA¹⁹⁰ que, sustentándose en el distingo existente entre una responsabilidad por actos lícitos y una responsabilidad por actos ilícitos, denegaría la posibilidad de un derecho de regreso ex art. 1.838 CC en el segundo de los escenarios. Así pues, partiendo este autor de la consideración de que la fianza siempre constituye un mecanismo de garantía a favor de un acreedor, que surge a raíz de un contrato legal y voluntario entre las partes implicadas; no hallaría este autor una idéntica finalidad y estructura de esta institución en los supuestos de responsabilidad tributaria originada por actos ilícitos del declarado responsable. A su modo de ver, en estos casos, el acto derivativo de la responsabilidad tributaria, más que constituir un mecanismo de garantía de una deuda, implicaría la concreta sanción a imponer al declarado responsable por su ilícito actuar. De tal modo que, desacreditada cualquier afinidad entre la fianza civil y la responsabilidad por actos contrarios al ordenamiento tributario, no admitiría vía analogía la aplicación de una concreta acción civil de regreso específicamente prevista en el ordenamiento jurídico para compensar a un fiador, pero no, a un infractor.

¹⁹⁰ Cfr. CALVO ORTEGA, R.: “El responsable solidario...”, *op.cit*, pág. 51.

A *fortiori*, otros autores como MAZORRA MANRIQUE DE LARA¹⁹¹, rehusarían la aplicación de esta concreta acción civil precisamente por el subrogamiento que prevé el art. 1.839 CC, en virtud del cual, el fiador que abonó el importe garantizado se subroga en todos los derechos que el acreedor tenía contra el deudor. Una medida que se tornaría en inviable cuando la posición activa que se pretendiera relevar por el responsable fuera la de la Hacienda Pública, dada la especial naturaleza de su obligación impositiva y la posición privilegiada que ésta ostenta. Así, por ejemplo, no podrían ser traspasadas a este obligado tributario el conjunto de garantías *ope legis* que nacen y protegen el crédito tributario -hipoteca legal tácita, derecho de retención, entre otras-, precisamente porque el crédito que nace a favor de este sujeto carecería del calificativo de *tributario*¹⁹².

Por tanto, acreditada la falta de posibilidad de traslado de las mencionadas prerrogativas desde la Hacienda Pública al reconvertido como nuevo acreedor del deudor principal, se refuerza el argumento acerca de la inadecuada aplicación de esta vía de reembolso como mecanismo de recuperación del importe abonado por parte del responsable tributario.

c) Actio in rem verso o de enriquecimiento sin causa.

Ante la falta de idoneidad de los dos anteriores procedimientos civiles como cauces específicos para ejercitar la acción de regreso en los supuestos de responsabilidad tributaria, la doctrina tributarista ha intentado cimentar una nueva vía a través de la cual dirimir esta pretensión mediante la proclamación de aquel principio general del Derecho que proscribía el enriquecimiento sin causa o injusto¹⁹³. Nos

¹⁹¹ MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: *Los responsables tributarios*, IEF-Marcial Pons, 1994, pág. 123 y ss.

¹⁹² *Vid.*, PÉREZ ROYO, F.: “El pago de la deuda tributaria por un tercero”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, N° 2, 1974, pág. 229.

¹⁹³ *Vid.*, ESPÍN CÁNOVAS, D.: *Manual de Derecho Civil Español*, V. III, Obligaciones y Contratos, Editorial Revista de Derecho Privado, 6º edición, pág. 488 y ss; DIEZ-PICAZO Y PONCE DE LEÓN, L; DE LA CÁMARA ÁLVAREZ, M.: *Dos estudios sobre el enriquecimiento sin causa*,

encontramos pues en presencia de un concepto con carácter bifocal debido a su doble funcionalidad: el enriquecimiento injusto constituye tanto un principio general del Derecho como una *condictio* o acción concreta, independiente y subsidiaria de todas las demás, que obliga a restituir los enriquecimientos obtenidos de forma injusta o *sine causa*¹⁹⁴.

En este sentido, desde un punto estrictamente material, dos son los elementos esenciales que deben concurrir para el planteamiento de esta acción, a saber, la existencia de una ventaja patrimonial como corolario del empobrecimiento de otro sujeto y la ausencia de una causa que lo justifique. Respecto al primer condicionante, podemos apreciar cómo mediante el instituto de la responsabilidad tributaria, el deudor principal

Civitas, Madrid, 1988, pág. 14 y ss; LASARTE ÁLVAREZ, C.: *Principios de derecho civil. Tomo II. Derecho de Obligaciones*, Marcial Pons. Ediciones jurídicas y sociales, Madrid, 2015, pág. 264 y ss; BLASCO GASCÓ, F.: "El enriquecimiento sin causa: concepto" en AA. VV: *Derecho Civil. Obligaciones y Contratos*, Tirant lo Blanch, 3º ed., 2015, donde afirmaría que "Puede convenirse en que existe una regla o principio de índole ético, que reprueba que se produzca ese enriquecimiento injusto. Esta regla goza de antigua raigambre: Pomponio, según se recoge como regula iuris en el Digesto (D. 50, 17, 206), señala que "por derecho natural es justo que nadie se haga más rico con detrimento e injuria de otro"; regla que en las Partidas se formula con el conocido "ninguno non deue enriquescer tortizeramente con daño de otro" (P. 7, 34, 17). Con esos antecedentes, no es de extrañar que para la jurisprudencia y buena parte de la doctrina la restitución del enriquecimiento injusto constituya un principio general del Derecho, aplicable como tal, con carácter subsidiario".

¹⁹⁴ Una independencia que, a modo de ejemplo, resalta la STS de 21 de febrero de 2003 (Nº recurso 2129/1997), respecto de la acción de indemnización de daños y perjuicios al indicar que son "dos acciones notablemente distintas por su naturaleza y finalidad (Sentencias de 5 de octubre de 1985 -de singular observancia para la cuestión tratada- y 25 de abril de 2000), pues mientras que la acción indemnizatoria es resarcitoria o recuperatoria, en cambio la acción de enriquecimiento sin causa es, teleológicamente, restitutoria o recuperatoria, siendo evidente la diferencia entre sus elementos estructurales, pues si en la primera son consustanciales el dolo o culpa y el daño, en la segunda resaltan el binomio enriquecimiento-empobrecimiento (que configura su traducción económica) y la falta de causa (de "base" o "razón"), como concepto -jurídico- válvula para determinar la injusticia de la atribución patrimonial". Respecto a su carácter subsidiario, el mismo ha sido reafirmado en la STS de 31 de enero de 2007 (Nº recurso 4521/1999), al indicar que se trata de una "institución concebida en nuestro Derecho como principio general y, como tal, informador de las normas legales (especialmente, el cobro de lo indebido y la gestión de negocios ajenos); se aplica directamente a un caso concreto subsidiariamente; es decir, si el supuesto se apoya en otra institución, no puede alegarse este principio: aquélla tendrá sus respectivas acciones, ésta la tiene a falta de acciones específicas".

se ve liberado de su obligación principal frente a la Hacienda Pública a causa del abono efectuado por el derivado responsable tributario. Se produce, por tanto, un enriquecimiento del deudor principal a costa del patrimonio del responsable tributario, al resultar redimido de una obligación tributaria configurada de acuerdo con su capacidad económica y que, no obstante, es abonada por otro. Ahora bien, para que este desplazamiento patrimonial pueda calificarse como lícito se exige, igualmente, que el mismo se fundamente en una causa y, además, que ésta se catalogue como justa. Lo contrario, esto es, la ausencia de una causa o la presencia de una causa injusta, implicaría la obligación del enriquecido de devolver aquello recibido o de pagar aquello que no abonó.

En este punto, los mayores problemas se asociarán a la concreción de aquello que debe entenderse por justa causa y más específicamente, si la misma incluso ampararía aquellos supuestos de enriquecimiento en los cuales el propio sujeto empobrecido actuó ilícitamente. Así pues, de acuerdo con consolidada doctrina jurisprudencial se entiende por causa justa “aquella situación jurídica que autoriza al beneficiario de un bien a recibirlo, sea porque existe una expresa disposición legal en ese sentido, o sea porque se ha dado un negocio jurídico válido y eficaz que así lo determina”¹⁹⁵. Pero, como algún sector doctrinal matizaría, entre ellos DÍEZ PICAZO, “a pesar de la existencia material del empobrecimiento, la acción queda excluida en aquellos casos en que el empobrecimiento es imputable al mismo demandante o proviene de una iniciativa suya que no le permite ostentar un justo título. Ocurre así cuando el empobrecimiento deriva de un acto inmoral o de un acto ilícito del mismo empobrecido”¹⁹⁶. Una corriente que, trasladada al ámbito tributario por el profesor CALVO ORTEGA, le conduciría a afirmar la existencia de una causa jurídica en los supuestos de responsabilidad tributaria por actos ilícitos. Así pues, de acuerdo con esta corriente, esta acción tampoco podría ser ejercitada por el declarado responsable tributario al constituir su participación en el ilícito la causa última de su empobrecimiento.

¹⁹⁵ *Vid.*, entre otras, la STS de 12 de diciembre de 2012 (Nº recurso 598/2010).

¹⁹⁶ Cfr. DÍEZ-PICAZO Y PONCE DE LEÓN, L.: *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial. V. I. Introducción Teoría del Contrato*, 6ª edición, Thomson Civitas, 2007, pág. 121.

Si bien, tampoco han faltado autores que, desmarcándose de esta postura doctrinal han apostado por la aplicación de esta acción civil. Así indicaría CORTÉS DOMÍNGUEZ que “se produce un enriquecimiento injusto a favor del sujeto pasivo, que, siendo titular de la capacidad contributiva, queda liberado por un tercero”¹⁹⁷; a lo que añadiría SÁNCHEZ GALIANA que “el responsable no es nunca llamado directa y principalmente al pago de la deuda tributaria, faltando la causa de su empobrecimiento patrimonial en caso de que sea él quien efectivamente la satisfaga”¹⁹⁸. Finalmente, PALAO TABOADA también descartaría la presencia de una causa justa pues, a su modo de ver, el detrimento del responsable tributario derivaría exclusivamente del imperativo de las normas jurídicas y no como consecuencia directa e inmediata de su ilícito actuar¹⁹⁹.

En definitiva, podemos apreciar cómo a pesar del expreso reconocimiento legal del derecho que asiste al derivado responsable tributario de recuperar el importe abonado, no existe, en cambio, un amplio reconocimiento sobre el adecuado cauce procesal a través del cual substanciar su tramitación. Doctrina y legislador tributario, por tanto, solo se muestran conformes en conceder al responsable tributario una potestad a su cargo en virtud de la cual recobrar lo pagado, pero muestran indecisión o silencio en cuanto a la concreta vía civil a desarrollar. Una incertidumbre que, de ningún modo, puede significar que el derecho material del responsable tributario no exista, máxime si tenemos en consideración su expresa plasmación en el art. 41.6 LGT. Así pues, a nuestro modo de ver, descartadas las acciones de los artículos 1.145 -por falta de identidad estructural- y 1.838 C.C -por imposibilidad de subrogación del responsable en la posición del acreedor principal-, la única vía que podría emplear el responsable tributario para recuperar lo pagado sería efectivamente la acción del enriquecimiento injusto. En primer lugar, por el evidente aprovechamiento patrimonial que experimenta el deudor principal liberado de su deuda tributaria a costa del responsable tributario y,

¹⁹⁷ *Vid.*, CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., *Ordenamiento tributario...*, *op.cit.*, pág. 400.

¹⁹⁸ *Vid.*, SÁNCHEZ GALIANA, J. A., “El responsable”, *op.cit.*, pág. 656.

¹⁹⁹ *Vid.*, PALAO TABOADA, C.: “Apogeo y crisis...”, *op.cit.*, pág. 399.

en segundo lugar, porque aun cuando pudiera defenderse la existencia de una causa jurídica que habilite este desplazamiento patrimonial, lo que no coexistiría *contrario sensu*, sería una razón justa que amparase la no devolución del deudor principal del importe del crédito tributario del cual se ha visto liberado frente a la Hacienda Pública. Y es que, existiendo una norma general que reconoce el derecho del responsable a obtener el reembolso de lo abonado, se deduce todavía más la carencia de una causa que pueda justificar este enriquecimiento. Lo contrario, en fin, supondría un irrefutable quebrantamiento del principio rector de la materia tributaria, esto es, aquel principio que garantiza que los tributos solamente puedan recaer sobre aquellos sujetos que exteriorizan capacidad económica²⁰⁰.

A. La expansión del derecho de reembolso en materia de sanciones.

Uno de los principales problemas ligados a la carencia de un cauce procesal específico mediante el cual substanciar la pretensión de reembolso del responsable tributario, consiste precisamente en la ausencia de un marco jurídico que, entre otros aspectos, permita concretar qué partidas pecuniarias son las susceptibles de devolución al responsable tributario. Recordemos que de acuerdo con la vigente LGT, la responsabilidad alcanzará, con carácter general, a la totalidad de la deuda tributaria exigida en periodo voluntario -lo que de manera desgajada incluye la cuota, los posibles intereses de demora y los recargos extemporáneos del artículo 27 LGT- pero que, bajo determinadas circunstancias excepcionales, también permite que se expanda a las posibles sanciones impuestas al deudor principal.

²⁰⁰ En parecidos términos, SÁNCHEZ GALIANA, J.A: “El responsable”, *op.cit.*, pág. 656; SOLER ROCH, M.T.: “Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 25, 1980, pág. 18 donde indicaría que el fundamento jurídico de la doctrina del enriquecimiento sin causa coincide, en el fondo, “con el de la obligación tributaria principal, en la medida en que el reembolso satisface las exigencias derivadas del principio contributivo, garantizando que la detracción de riqueza se efectúe, en definitiva, de quien detenta la capacidad contributiva”.

El dilema, como ya ha quedado expuesto, arranca de la consideración de que el Derecho tributario sancionador, ante la conducta ilícita de dos obligados tributarios -uno que actúa como infractor principal y otro que participa o colabora en idéntico o menor grado-, la sanción a imponer es única y su titularidad, además, solo recae en exclusiva sobre uno de ellos, esto es, el infractor principal. La normativa tributaria en materia infractora no reconoce, a diferencia del Derecho Penal, diferentes niveles y formas de participación en un ilícito fiscal distintas de la propia autoría material, como por ejemplo son la complicidad, la coautoría, la inducción o la colaboración necesaria. Estas son figuras que, en esencia, se castigan por medio de la derivación de la responsabilidad tributaria pero sin atribuir, a cada uno de sus partícipes, una sanción independiente y autónoma resultante de su actuar.

De esta forma, el legislador tributario, ante una concurrencia de culpas opta por el establecimiento de una única sanción y, como consecuencia, el pago efectuado por cualquiera de sus obligados, infractor principal o responsable, permite extinguir indistintamente la obligación del resto. Ahora bien, a diferencia de las anteriores partidas patrimoniales, donde la devolución del importe abonado por el responsable constituye el único mecanismo eficaz a través del cual el tributo finalmente recae sobre su verdadero titular jurídico, esto es, el sujeto que exterioriza la capacidad económica gravada; en materia sancionadora, la cuestión no parece tan sencilla, dado que, en esta sede, ambos sujetos, infractor principal y colaborador, manifiestan por igual culpabilidad. Se plantea, por tanto, el interrogante acerca de la admisibilidad de una acción de regreso que abarque igualmente a aquellas sanciones en las cuales el responsable despliega parte de su culpa.

En este sentido, no resulta ocioso volver a recordar que del contenido de la normativa tributaria no se puede, bajo ningún concepto, calificar a un responsable como un sujeto infractor. Este es, por tanto, un término que se reserva en exclusiva para aquellos sujetos que puedan acometer en primera persona los tipos definidos en los artículos 191 y siguientes LGT. El responsable, en suma, es un garante de una obligación tributaria y su correlativa pena, no siendo ello ni siquiera desvirtuado por el hecho de que en esta clase de responsabilidad predomine el carácter sancionador. Así pues, resulta evidente que de la misma manera que este sujeto no puede soportar el peso de una capacidad económica que no le corresponde, debemos concluir que

tampoco cabe someterlo al ejercicio de un *ius puniendi* del cual no resulta ser su principal destinatario. En ambos casos, la solución ofrecida por el ordenamiento tributario para revertir este desequilibrio es la misma: el reconocimiento al responsable tributario de un derecho de reembolso del importe abonado que deberá ejercitar a través de un proceso civil. La solución, no obstante, puede parecer que no sea la más adecuada por el efecto colateral que produce en materia infractora, esto es, la exoneración de la pena a uno de los implicados en la infracción tributaria. Pero, ante una institución que entremezcla su finalidad de garantía con elementos característicos del ámbito sancionador, ésta sin duda que se nos presenta como la medida más garantista desde la óptica de los principios constitucionales y, en definitiva, aquella por la cual ha optado el legislador tributario²⁰¹.

B. La falta de efectividad de la acción de reembolso como sustrato de una pérdida patrimonial.

Hasta ahora hemos sustentado la constitucionalidad de esta figura tributaria en la posibilidad concedida al responsable de ejercitar una acción de reembolso en virtud de la cual conseguir, mediante la restitución de lo abonado por este garante tributario, la reparación de aquellas quiebras efectuadas tanto al principio de capacidad económica como de proporcionalidad en la determinación de la pena. Si bien, cabría preguntarse acto seguido, cómo podemos mantener este recuperado equilibrio constitucional en los supuestos en los cuales la acción de regreso o reembolso del responsable tributario no pudiera ser efectiva, entre otras causas, por la declaración de fallido del deudor principal.

²⁰¹ En palabras de HERRERA MOLINA, P.M: “Coautoría y participación...”, *op.cit.*: “Cabría argumentar -por ejemplo- que la acción de enriquecimiento injusto no puede ejercitarse cuando deriva de un acto ilícito cometido por el sujeto perjudicado. Sin embargo esta solución no es satisfactoria: por una parte no es pacífico que la acción de regreso del responsable respecto de las sanciones quede enervada en el caso de actos ilícitos (admite la acción de regreso la STS de 30-09-1993); además, el negar la acción de regreso respecto de las sanciones no soluciona nada: si paga el sujeto pasivo, el responsable partícipe en la infracción quedaría impune; si paga el responsable, sería el propio sujeto infractor quien quedaría sin sanción”. Igualmente, BAYONA DE PEROGORDO, J.J y SOLER ROCH, M.T: *Compendio...*, *op.cit.*, pág. 299., afirmarían que “el derecho de reembolso corresponde a todos los responsables, cualquiera que sea el régimen de su responsabilidad”.

Se trata éste de un dilema que, como regla general, concurrirá en todos los supuestos de responsabilidad de naturaleza subsidiaria, al exigir esta modalidad de derivación la previa declaración de falencia del deudor principal y, aunque de una manera menos acuciada, también en algunos supuestos de responsabilidad solidaria. Nos encontramos, por tanto, ante un panorama que ofrece escasas garantías de éxito: pretender ejercer una acción de regreso frente a un sujeto previamente calificado como insolvente por la Hacienda Pública.

Ahora bien, pese a la complejidad añadida, interesa advertir que la calificación como fallido de un sujeto no es una declaración irreversible, por lo que de mediar mejor fortuna en manos de este sujeto, se deberán volver a rehabilitar los créditos declarados incobrables y reanudarse el procedimiento de reintegro por el responsable tributario. Así pues, si partimos de la consideración de que la acción de reintegro debe encauzarse siempre a través de un procedimiento civil, debemos concluir que de manera idéntica, los plazos de prescripción a los cuales deberemos atender serán igualmente los previstos respectivamente en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil²⁰² (LEC). De esta forma, una remisión a ambos articulados nos arroja el siguiente calendario procesal: *en primer término*, de acuerdo con el art. 1.964 CC, el responsable tributario dispone de un plazo máximo de prescripción de 5 años para entablar la correspondiente *actio in rem verso*²⁰³, esto es, un plazo quinquenal para lograr una sentencia judicial donde se reconozca su derecho de regreso; *en segundo lugar*, de obtenerse dicha

²⁰² Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.

²⁰³ De acuerdo con DÍEZ PICAZO Y PONCE DE LEÓN, L y GULLÓN BALLESTEROS, A.: *Sistema de Derecho Civil*, Vol. II, Tecnos, 9ª edición, pág 528: “La acción de enriquecimiento es personal, no tiene por objeto la restitución o recuperación de las cosas salidas del patrimonio del demandante, sino que es una acción dirigida a la reintegración del equivalente. Es, pues, acción de reembolso que busca una condena pecuniaria. Su plazo de prescripción será el general de quince años (art. 1.964) (S. de 5 de mayo de 1964)”. Si bien, respecto al plazo de prescripción debemos apuntar que la reciente reforma efectuada por la Ley 42/2015, de 5 de octubre, de reforma de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, ha reducido el tradicional plazo de 15 años que, resultaba aplicable a todas las acciones personales que no tuvieran señalado un término especial, por el de 5 años. Ahora bien, para todas aquellas acciones nacidas con anterioridad a la fecha de la entrada en vigor de esta Ley (7 de octubre de 2015), la Disposición Transitoria Quinta de la Ley 42/2015, les remite a lo dispuesto en el artículo 1.939 CC.

sentencia favorable, se inicia nuevamente un plazo adicional de 5 años, aunque esta vez de caducidad (art. 518 LEC), durante el cual se podrá solicitar la ejecución de la sentencia judicial²⁰⁴; y, *en tercer lugar*, una vez instada la ejecución forzosa del título ejecutivo, de acuerdo con el art. 570 LEC el procedimiento “...sólo terminará con la completa satisfacción del acreedor ejecutante...”.

Sin embargo, como hemos comenzado advirtiendo, en la gran mayoría de los supuestos de derivación de la responsabilidad tributaria, el deudor principal habrá sido previamente calificado como insolvente por la Hacienda Pública, lo que unido a la previsión del art. 570 LEC, plantea el interrogante acerca de una posible imprescriptibilidad del derecho del ejecutante a obtener su reembolso, ante la imposibilidad de concluir un procedimiento de ejecución forzosa ya iniciado, en tanto que su pretensión principal no sea satisfecha en su integridad. Así pues, a favor de este

²⁰⁴ Debemos advertir que, con anterioridad a la reforma efectuada por la Ley 5/2012, de 6 de julio, de mediación en asuntos civiles y mercantiles, este plazo había sido considerado tanto por doctrina como por jurisprudencia como un término de prescripción -*Vid.*, STS 19 febrero 1982, RJ 982\746 donde se declaró que “según ya estableció la sentencia de esta Sala de 15 diciembre 1908, sancionando la doctrina reiterada, entre otras, por las sentencias de 22 abril 1915 y 7 julio 1921, «cualquiera que sea la naturaleza de la acción deducida en juicio, la ejecutoria que en este recae constituye un nuevo y verdadero título, con efectos en derecho propios e inherentes a la misma, del que se deriva una acción personal para el cumplimiento de la resolución judicial distinta de la primitiva en que se basó la petición formulada en el pleito; y esto sentado, no habiendo la Ley fijado plazo especial para el ejercicio de la referida acción, es manifiesto que el plazo para la prescripción de la misma tiene que ser el de quince años a tenor de lo prevenido en el art. 1964 del C. Civ. relacionado con el 1971-”. Incluso el Anteproyecto de la nueva LEC apostaba en sus inicios por el mantenimiento de su tradicional naturaleza prescriptiva, si bien, el texto definitivo optó por la inserción de dos importantes modificaciones, por un lado, la reducción del plazo de 15 a 5 años y, por otra parte, la alteración de su tratamiento por el de la caducidad. De acuerdo con el profesor DE LA OLIVA SANTOS, A. (Comentarios al art. 518 LEC” en AA.VV: *Comentarios a la Ley de Enjuiciamiento Civil*, Civitas, Madrid, pág. 897) “lo que la ley pretende con este precepto es evitar que quien dispone de ciertos títulos ejecutivos perfectos o completos (...) y no carece de interés legítimo, pueda esperar indefinidamente a promover el proceso de ejecución con la pretensión de ver satisfecha su acción ejecutiva (...). Lo que se persigue es no permitir prolongadas situaciones de incertidumbre del deudor”.

razonamiento se situarían autores como ORTELLS RAMOS²⁰⁵ o SABATER MARTÍN²⁰⁶, que reforzarían su raciocinio sobre la imprescriptibilidad del derecho del ejecutante mediante la alusión de tres importantes preceptos, a saber: el art. 239 LEC, que expresamente excluye la caducidad de la instancia en la ejecución forzosa; el art. 1.911 CC, que reconoce la responsabilidad patrimonial universal de las personas con todos sus bienes presentes y futuros; y el art. 1971 CC, que aun cuando hace referencia a la prescripción de las acciones para exigir el cumplimiento de las obligaciones declaradas por sentencia firme, no obstante, lo consideran meramente aplicable respecto a la interposición de la correspondiente demanda ejecutiva, pero no efectivamente respecto del derecho del ejecutante a obtener su pretensión, una vez iniciada ya esta ejecución forzosa.

En cambio, otro sector doctrinal, sustentándose en la no derogación del art. 1.971 CC, considera que lo dispuesto en los artículos 239 y 570 LEC no puede significar que una ejecución forzosa pueda permanecer abierta *sine die*. Así pues, para autores como VALLS GOMBAU²⁰⁷ o DOMÍNGUEZ LUELMO²⁰⁸, las obligaciones ejecutivas deberían igualmente someterse a un término de prescripción dado que, en caso contrario, se podría estar vulnerando el principio de seguridad jurídica del art. 9.1 CE. Por ello mismo, estos autores, abogan por la aplicación del plazo general establecido para las acciones personales (5 años *ex art.* 1.964 CC), concluido dicho plazo y no satisfecha la pretensión ejecutiva, calificarían de prescrito cualquier derecho del

²⁰⁵ *Vid.*, ORTELLS RAMOS, M.: “La terminación de la ejecución forzosa con la completa satisfacción del ejecutante”, *Guías jurídicas Wolters Kluwer*, recurso electrónico, disponible www.guiasjuridicas.wolterskluwer.es

²⁰⁶ SABATER MARTÍN, A., en AA.VV., *Comentarios a la nueva Ley de Enjuiciamiento Civil*, I, Barcelona, Iurgium-Atelier, 2000, pág. 2.780.

²⁰⁷ VALLS GOMBAU, J. F., en AA.VV., *Comentarios a la nueva Ley de Enjuiciamiento Civil*, I, Barcelona, Iurgium-Atelier, 2000, pp. 956-957

²⁰⁸ DOMÍNGUEZ LUELMO, A.: “La caducidad de la acción ejecutiva fundada en títulos procesales asimilados”, en AA.VV., *La prescripción extintiva: XVII Jornadas de la Asociación de Profesores de Derecho Civil*, 2014, págs. 439-472

ejecutante a obtener la satisfacción de su pretensión y con él, el deber del ejecutado de cumplir con su obligación²⁰⁹.

Bajo este panorama, podemos observar la gran dificultad que entraña para un declarado responsable tributario, la recuperación de un crédito abonado en su calidad de garante de un deudor que, como regla general, habrá sido previamente calificado como insolvente. Sin lugar a dudas, que el responsable debe, en cualquiera de los casos, proceder a ejercitar su acción de repetición para intentar recuperar todo aquello que fue ingresado; si bien, la falta de éxito de esta pretensión, no puede significar el agotamiento de las posibilidades de este sujeto para realcanzar ese aludido equilibrio constitucional al que nos hemos venido refiriendo. Así pues, se inaugura para este obligado tributario una nueva vía de recuperación a través de la calificación de este crédito incobrable como una pérdida patrimonial a incluir en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, o como un gasto deducible en la base imponible del impuesto sobre sociedades.

Efectivamente, de acuerdo con el art. 33 LIRPF “Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta ley se califiquen como rendimientos”. De lo que se deduce que, produciéndose en estos casos tanto una variación en el valor del patrimonio -el cual disminuye-, como una alteración en su composición interna -pues aun cuando el responsable tributario ostente como contrapartida la titularidad de un crédito frente al deudor principal, su pretensión ya habrá resultado fallida frente a éste-, se deberá proceder a declarar como

²⁰⁹ En este sentido se expresa la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid, de fecha 23 mayo 2005 (Nº recurso 186/2004), al indicar que: “Estando el procedimiento en la fase de ejecución de sentencia (...) el instituto denominado caducidad de la instancia no afectará a las actuaciones promovidas en esta fase del litigio, lo que no puede ser entendido en el sentido de que el proceso pueda permanecer indefinidamente abierto en el tiempo, puesto que en dicha fase ha de considerarse de plena aplicación, cuando se den los requisitos legalmente exigidos para ello, la prescripción (...).La aplicación del instituto jurídico de la prescripción ha de venir impuesta por el principio de seguridad jurídica consagrado en el artículo 9 de la Constitución española, sin que exista base legal alguna que permita dejar a la exclusiva voluntad de la parte favorecida el cumplimiento de lo decidido judicialmente de una manera indefinida en el tiempo”.

una pérdida patrimonial el importe del crédito que no haya podido ser recuperado. Y así lo ha venido a entender también la Dirección General de Tributos quien, en su Consulta V0327-10, determinó que “Es en el momento en que adquiere firmeza el acuerdo de derivación de responsabilidad cuando el responsable subsidiario ha de hacer frente al pago de la deuda del deudor principal. Cuando en dichas circunstancias se realice el pago referido se producirá, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, una pérdida patrimonial, en los términos regulados en los artículos 33 y siguientes de la Ley del Impuesto”. Una pérdida que, además, en virtud del art. 14.1.c) LIPRF deberá imputarse al periodo impositivo en el cual acontezca la alteración patrimonial, esto es, en el periodo en el que se produzca el pago de la deuda -si la responsabilidad es subsidiaria- o en el periodo en que decaiga la pretensión de reembolso por declaración de falencia durante el procedimiento civil del deudor principal -si la responsabilidad es solidaria-.

Por su parte, en el supuesto de que el responsable tributario fuera una entidad, conforme a las Resoluciones del TEAC de 15 de marzo de 2011 y 4 de febrero de 2016, la misma deberá contabilizar, en primer término, un derecho de crédito frente al deudor principal y, posteriormente, en su caso, dotar una provisión por insolvencia que, siguiendo los parámetros del art. 14 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), podría calificarse como deducible. Así pues, estos importes podrán deducirse por la vía del impago dado que, cuando alguien ostenta un crédito frente a un tercero e intenta hacerlo efectivo, si al final no lo consigue, ello le produce un quebranto patrimonial que es fiscalmente deducible. En este punto, será labor de la entidad el demostrar que efectivamente intentó recuperar el crédito abonado, indicando cuáles fueron las gestiones de cobro que realizó al respecto y matizando en qué punto y por qué resultaron del todo infructuosas. Por el contrario, si la entidad opta por no ejercitar su acción de repetición frente al deudor principal, ello constituirá irremediablemente una liberalidad que, conforme al art. 15. e) LIS, no podrá calificarse como gasto deducible.

En definitiva, podemos concluir que dos son las opciones que ofrece el ordenamiento tributario para restaurar el equilibrio constitucional fracturado, por un lado, la acción de enriquecimiento injusto y, por otro, a modo subsidiario, la consideración como pérdida patrimonial o como gasto del crédito declarado incobrable en el impuesto

sobre la renta siempre y cuando, además, se hubiera accionado y declarado como infructuosa la correspondiente acción civil de reembolso. Unas medidas que, si bien pueden parecer insuficientes, no obstante, nos recuerdan que cuando de lo que se trata es de analizar si existe una correcta armonía dentro de un sistema normativo entre el principio de capacidad económica y el modelo de levantamiento de las cargas públicas instaurado, se puede diferenciar un doble nivel de adecuación, normativo y aplicativo, de dicho sistema al criterio ideal de la justicia distributiva. En efecto, en palabras de SAINZ DE BUJANDA²¹⁰ “La distribución impositiva será injusta, de facto, si el fraude se generaliza, aunque las normas establezcan, de iure, un reparto perfectamente equitativo. Ahora bien, esto nos sitúa ante el problema de los remedios. ¿Cómo combatir el fraude?”.

Pues bien, este es un interrogante que carece de una única respuesta correcta. De hecho, el propio autor, consciente de que la mejor manera para combatir el fraude fiscal descansa en la combinación de toda una serie de medidas antifraudatorias, clasifica éstas en función de su origen, esto es, en virtud de si la solución se halla en el Derecho tributario material, mediante una configuración técnica más depurada de los hechos imponibles; en el Derecho tributario formal, a través del reforzamiento de los mecanismos de liquidación, inspección y recaudación; o en el Derecho penal tributario, mediante el establecimiento de severas sanciones a los infractores. Y, aunque a lo largo de su exposición no analiza expresamente la vinculación entre el mecanismo de la derivación de la responsabilidad tributaria y el principio de capacidad económica, en cambio, sí que deja apuntada una idea general que considero precisa de rescatar, a saber, que si bien el establecimiento de determinadas medidas combativas, esencialmente las de carácter formal, pueden generar un quebranto o daño al principio de capacidad económica, no obstante ello, dicho principio todavía podría quedar salvaguardado si nuestro análisis no se limitara a observar la mera distorsión que provocan estas medidas tributarias en la distribución efectiva de la carga tributaria, sino más bien, en la función que las mismas pueden acometer en la lucha contra la defraudación tributaria. En suma, que el respeto al principio de capacidad económica

²¹⁰ SAINZ DE BUJANDA, F: *Hacienda y Derecho*, Vol.III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1975, pág. 250.

no se puede limitar a la mera observación formal de las diversas técnicas legislativas empleadas, entre ellas, el instituto de la responsabilidad tributaria, sino que igualmente se debe buscar en el espíritu o finalidad que las mismas pueden llegar a albergar a fin de evitar el fraude fiscal.

CAPÍTULO II. LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA POR COLABORACIÓN ACTIVA EN UNA INFRACCIÓN TRIBUTARIA: ASPECTOS SUSTANTIVOS.

Una vez perfilado el concepto de responsable tributario, su incidencia respecto a los principios constitucionales y su naturaleza, nos encontramos ya en condiciones de analizar un concreto presupuesto de hecho tal y como es la derivación de responsabilidad tributaria al que colabora activamente en una infracción tributaria. Así pues, arrancando de las notas genéricas de esta figura plasmadas en el art. 41 LGT, a saber, el carácter legal de la obligación del responsable, su posición yuxtapuesta junto a uno o varios deudores principales y el efecto resultante de la declaración legal de la responsabilidad consistente en el pago de las diversas obligaciones tributarias derivadas, nos vamos a centrar a continuación en las peculiaridades que entraña cuando el presupuesto de hecho, accesorio y subsidiario al hecho imponible acometido por el deudor principal, se sustenta sobre un ilícito tributario.

En estos casos, tal y como ya hemos advertido, el legislador tributario no solo pretende garantizar la correspondiente deuda tributaria mediante la ampliación del espectro de sujetos compelidos al pago de la misma, sino que asimismo pretende sancionar de una manera indirecta a quien sin ser el infractor principal, no obstante, colabora junto a éste en la comisión de un acto culpable contrario al ordenamiento. El responsable tributario, por tanto, une a su finalidad de garantía de la obligación tributaria elementos de carácter sancionador, precisamente porque bajo estos postulados responderá igualmente de la correspondiente sanción tributaria impuesta al autor material de la misma.

La extensión de la responsabilidad tributaria a las sanciones, no obstante, ha sido un tema extensamente debatido en el seno del ordenamiento jurídico español, en parte, incentivado por las diversas modificaciones efectuadas en la LGT que mutó, en un principio, de un régimen caracterizado por no excluir, en ningún caso, las sanciones del ámbito de la obligación del responsable, a exceptuar, con carácter general, dicho componente del alcance de su obligación tributaria. La estabilidad, al menos doctrinal,

se alcanzó entonces mediante la limitación, en aras del principio de personalidad de la pena, de la extensión de la responsabilidad sobre las sanciones a aquellos supuestos en los que únicamente el declarado responsable hubiera de alguna forma participado en un ilícito tributario; negándose, por el contrario, dicha posibilidad en el resto de supuestos²¹¹. Una corriente doctrinal que igualmente sería asumida por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 76/1990, de 26 de abril, donde se declaró la constitucionalidad de este presupuesto de hecho y su propagación a las sanciones (regulado anteriormente en art. 38 LGT/1963) siempre y cuando el responsable hubiera participado, bien con dolo, bien con culpa, en la comisión de la infracción tributaria²¹².

Desde entonces, parece que el debate se ha conseguido desplazar desde la determinación del alcance de la extensión de la responsabilidad a la posible naturaleza, ya no exclusivamente garantista o fiadora, sino adicionalmente punitiva o sancionadora de esta figura tributaria. En efecto, en la actualidad, ninguna duda cabe albergar que el principio de personalidad de la pena impide al legislador tributario emplear el instituto de la responsabilidad tributaria para expandir la obligación del responsable a sanciones en las cuales el mismo no hubiera materialmente participado. Así incluso podemos observarlo en los diferentes presupuestos de hecho que convergen en la vigente Ley General Tributaria. Ahora bien, siendo esta normativa claramente continuista de su predecesora, se observa cómo la misma sigue manteniendo algunos problemas heredados y que resultan de la combinación, dentro de esta institución, de dos parcelas

²¹¹ Vid., entre otros, CALVO ORTEGA, R.: “La responsabilidad tributaria solidaria...”, *op.cit.*; PÉREZ ROYO, F.: *Infracciones y sanciones tributarias, op.cit.*, pág.143; SÁNCHEZ GALIANA, J. A.: “El responsable”, *op.cit.*, pág. 651.

²¹² Un pronunciamiento que, además, posteriormente culminaría con la publicación de la STC 146/1994, de 12 de mayo, donde se declaró la inconstitucionalidad de la derivación de la responsabilidad tributaria solidaria sobre el importe de las sanciones a aquellos miembros de la unidad familiar que no fueran materialmente responsables de los hechos constitutivos de la infracción. Conforme al Fundamento Jurídico 4.B de la aludida Sentencia: “El inciso final del apartado 4 del arto 31 de la ley 44/1978 establece la obligación solidaria de (todos) los miembros de la unidad familiar frente a la Hacienda; la dicción literal de este precepto permite que la Administración se dirija para el cobro de la deuda tributaria, incluidas las sanciones, no sólo al miembro o miembros de la unidad familiar que resulten responsables de los hechos que hayan generado la sanción, sino también a otros miembros que no hayan cometido ni colaborado en la realización de las infracciones y vulnera, por ello, el aludido principio de personalidad de la pena o sanción protegida por el art. 25.1 de la Constitución, incurriendo así en vicio de inconstitucionalidad”.

diversas del Derecho positivo tal y como son, por un lado, la participación en las infracciones tributarias y, de otro, la responsabilidad tributaria *strictu sensu*.

En concreto, lo que se pone en tela de juicio es la posibilidad de aplicar en supuestos de responsabilidad por comportamientos contrarios al ordenamiento jurídico el conjunto de garantías materiales y procesales que se deducen tanto de los arts. 24.2 y 25.1 CE, así como las previstas en el art. 6.1 CEDH. Una incertidumbre que, si bien el legislador tributario intentó disipar mediante la reubicación del régimen jurídico de esta figura tributaria, todavía sigue generando cierta confusión entre los diversos órganos administrativos y jurisdiccionales. De tal modo que, frente a los que apuestan por conferir un carácter exclusivamente garantista a esta figura tributaria, al margen inclusive de si se derivan o no sanciones; se alzan, por el contrario, los que abogan por conferir a estos presupuestos de hecho una naturaleza adicionalmente punitiva. Entre medias, un precepto clave, el artículo 182 de la LGT que insertado estratégicamente en el Capítulo II del Título IV referido a la potestad sancionadora, se destina en exclusiva a regular el régimen aplicable a los “responsables y sucesores de las sanciones tributarias”.

Como podemos observar, el legislador tributario con motivo de la promulgación de la LGT del año 2003, decidió seccionar y distribuir en tres Capítulos distintos el régimen jurídico de esta institución. Así, mientras que su parte sustantiva –artículos 41 a 43- se ubicó en el Capítulo II del Título II dedicado a los obligados tributarios; su parte procedimental –artículos 174 a 176- se situó en la Sección 3ª del Capítulo V rubricado “actuaciones y procedimiento de recaudación” dentro del Título III. Reservándose, tal y como hemos avanzado, dentro del Capítulo IV dedicado a la potestad sancionadora, un novedoso artículo 182, aplicable específicamente a aquellos supuestos en los cuales el acuerdo de derivación de la responsabilidad alcanzase también a las sanciones. La Ley General Tributaria, en definitiva, no opta por sancionar directamente al responsable que colabora en una infracción tributaria, sino que prefiere calificarle como un nuevo obligado tributario junto al infractor principal al cual poder exigirle el pago de una concreta obligación tributaria mediante un procedimiento de recaudación que, ciertamente, es propio y distinto del procedimiento sancionador.

Una premisa que, recordada por el Tribunal Económico Administrativo Central en su Resolución de 6 de septiembre de 2012 (Nº 00/4452/2011) le serviría como punto

de partida para denegar, respecto de cualquier presupuesto de hecho declarativo de la responsabilidad, la posible naturaleza sancionadora de esta institución. Y es que, conforme a este Tribunal, ninguna virtualidad cabría conferir al artículo 182 LGT, al constituir este precepto un simple recordatorio de que en determinados acuerdos de derivación de la responsabilidad se puede incluir el importe de las sanciones. A su modo de ver, por tanto, en las declaraciones de responsabilidad lo fundamental es siempre la recaudación de la deuda, no pudiéndose siquiera desvirtuar esta naturaleza ni en los supuestos de responsabilidad por actos ilícitos²¹³.

Un pronunciamiento que, sin embargo, contrastaría con el criterio unánime vertido por el Tribunal Supremo en sus Sentencias de 10 de diciembre de 2008 (Nº recurso 3941/2006), 8 de diciembre de 2010 (Nº recurso 4941/07) y 16 de febrero de 2015 (Nº recurso 705/13), en las cuales se reconoció que “la derivación de la cuota al responsable, con independencia del régimen aplicable a la derivación de la sanción, cumple una mera función indemnizatoria del daño producido por el comportamiento

²¹³ En parecidos términos, MARTÍNEZ LAGO, M.A.: “La extensión de la responsabilidad a las sanciones tributarias” en GUERRA MARTÍN, G. (dir.): *La responsabilidad de los administradores de sociedades de capital*, 1º ed., La Ley, Madrid, 2011 al indicar que “En efecto, aunque el art. 182 de la LGT se inscriba en el título dedicado a la potestad sancionadora tributaria, se trata de un precepto insustancial que se limita a reflejar la validez para dicho campo de las normas remitidas de carácter material y procedimental sobre responsables y sucesores. Y, ni siquiera el reenvío a los supuestos en que se responderá solidaria o subsidiariamente del pago de las sanciones resultaba preciso, puesto que ello cabía inferirlo directamente de lo preceptuado en los arts. 42 y 43 de la LGT, de manera que la única eficacia que cabe atribuir al art. 182 pasa por el desapoderamiento del procedimiento natural en que las sanciones han de resultar determinadas e impuestas -el procedimiento sancionador-, para su reconducción al marco recaudatorio, cuando de lo que se trata es de declarar y derivar la responsabilidad a las sanciones tributarias”. En otros términos, RUIZ HIDALGO, C.: “La Ley 7/2012 de lucha y prevención contra el fraude fiscal en relación con los supuestos de responsabilidad del artículo 42.2 de la LGT”, *Quincena Fiscal*, Nº 1-2, 2013, para quien “Con todo ello, no creo que el instituto de la responsabilidad se pueda caracterizar por tener un matiz represivo o sancionador, incluso cuando el presupuesto de hecho sean actos ilícitos. (...), a mi juicio, aunque puede considerarse como «una medida disuasoria de actuaciones que pueden dar lugar al incumplimiento», no se le puede atribuir carácter sancionador. El instituto de la responsabilidad, sea cual sea el presupuesto de hecho de la responsabilidad, se configura como una garantía tributaria en sentido técnico, es decir, un derecho subjetivo que se yuxtapone al derecho de crédito que se pretende asegurar, añadiendo a éste último algo que por sí mismo no tiene. Otra cuestión es que los motivos del legislador para regular los distintos supuestos de responsabilidad difieran atendiendo a las conductas que ponen en peligro el crédito tributario, por lo que siempre existe una razón material que explica cada supuesto de responsabilidad tributaria”.

imputable al responsable, por lo que en estos casos hay que reconocer que lo que prima es la naturaleza sancionadora de la responsabilidad exigida”. Un criterio que, a mayor abundamiento, ya había sido proclamado por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 85/2006, de 27 de marzo, donde indicó que en la medida en que “la derivación de responsabilidad respecto de las sanciones tiene su origen en un comportamiento ilícito de los recurrentes, debe concluirse, frente a lo que sostiene el Ministerio Fiscal, que las cantidades reclamadas a éstos por la Administración tributaria en calidad de responsables, aunque no tengan su origen en la comisión por ellos de ninguna de las infracciones tributarias tipificadas en los arts. 78 y ss. LGT, tienen naturaleza claramente punitiva, y en consecuencia la responsabilidad exigida en este caso es materialmente sancionadora”. Apostillando acto seguido que “La propia Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, ha venido a reconocer que estamos en ese ámbito punitivo al incluir la figura de los responsables de las sanciones tributarias en el art. 182 (...)”. Una conclusión que, además, como ya tuvimos ocasión de precisar en el capítulo anterior, también guardaría una total sintonía con la jurisprudencia vertida al respecto por el TEDH, de cuyas Sentencias *Engel* y *Bendenoun* cabe deducir igualmente el carácter penal de estos concretos presupuestos de hecho.

En definitiva, la responsabilidad tributaria por actos ilícitos, como vía alternativa mediante la cual configurar nuevos supuestos sancionadores, nos conduce a confirmar, por una parte, la pretendida huida del legislador tributario de los esquemas propios del Derecho sancionador para tipificar conductas culpables distintas de las manifestadas por los infractores principales y, por otra parte, a aseverar la progresiva desnaturalización de esta figura tributaria, al reconocerse junto a su clásica y característica finalidad de garantía del crédito tributario, una nueva y adicional de tinte eminentemente sancionador.

Partiendo pues del reconocimiento de esta institución como un instrumento cuasi sancionador, como una concreta manifestación del *ius puniendi* del Estado, vamos a construir nuestro esquema sistemático. Para ello, comenzaremos en este capítulo por desgranar el régimen sustantivo del presupuesto de hecho por excelencia declarativo de la responsabilidad tributaria por actos ilícitos, a saber, la participación o colaboración activa en una infracción tributaria; para posteriormente poder analizar, en un capítulo autónomo pero dependiente a éste, otro concreto presupuesto de hecho configurado para atajar una modalidad específica de fraude fiscal en el seno del IVA. Y todo ello, sin

poder olvidar la trascendencia de su reconocida naturaleza sancionadora que, siguiendo la estela de la jurisprudencia mayoritaria, nos obliga a interpretar la globalidad de esta figura a la luz de los principios que presiden el ejercicio de la potestad sancionadora y, por supuesto, las reglas legales que la disciplinan.

I. EL RÉGIMEN JURÍDICO DEL ARTÍCULO 42.1.A) DE LA LGT.

Sanciona el vigente artículo 42.1.a) LGT que “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. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción”. De su lectura se desprende, por tanto, el doble presupuesto de hecho necesario para exigir esta clase de responsabilidad. Por un lado, un presupuesto preliminar, consistente en el devengo de una obligación tributaria a cargo de un deudor principal como consecuencia de la realización de un hecho imponible del que, además, deberá depender una infracción tributaria y, de otro lado, un presupuesto accesorio y subsidiario al anterior, basado en la cooperación o colaboración activa de un segundo sujeto, el presunto responsable, en la infracción realizada por el deudor principal.

Se trata pues de dos obligaciones tributarias, la correspondiente al deudor principal y la relativa al deudor secundario que, en atención a su distinto rango, aconsejan un tratamiento diferenciado. En efecto, recordemos que una de las principales particularidades de esta figura tributaria es la dependencia del presupuesto de hecho de la obligación del responsable respecto al hecho imponible. En otros términos, la imposibilidad de generarse una obligación a cargo del responsable, si previamente no existe una obligación a cargo de un deudor principal. Una dependencia que resta indicar ni siquiera será recíproca, por cuanto que la obligación del deudor principal bien puede devengarse sin la necesaria presencia de la obligación de un deudor secundario.

Nos encontramos pues ante una dualidad de presupuestos -el hecho imponible y la responsabilidad tributaria- que, pese a sus aludidas diferencias, no obstante, comparten un elemento en común, a saber, la deuda tributaria no satisfecha por el

deudor principal. Y es que la falta de pago de dicho débito por este sujeto, constituye el requisito imprescindible para que posteriormente se pueda exigir la debida prestación al responsable tributario. Una *conditio sine qua non* que se justifica por la necesidad de reclamar, antes que a nadie, el pago de la deuda tributaria al titular de la capacidad económica gravada y, solo en su defecto, al resto de deudores secundarios. De lo que se deduce que la obligación del responsable no se puede devengar ante la mera acreditación de su presupuesto de hecho, sino que con anterioridad se deberá exigir y con la misma intensidad, que se constate la falta de pago de la obligación tributaria por parte del deudor principal.

Identificados, de esta forma, los tres grandes elementos de esta institución, estos son, el hecho preliminar, el nexo común y el presupuesto de hecho de la responsabilidad, nos vamos a centrar a continuación en su análisis pormenorizado; para ello, partiremos de su orden de aparición y exigencia, comenzado así por la acreditación del devengo del hecho imponible realizado por el deudor principal, continuando con la constatación de la ausencia de pago de su obligación tributaria y concluyendo con el presupuesto de hecho ejecutado por el presunto responsable. Una triple fase que, debidamente concatenada y enlazada, nos permitirá al final de este proceso acordar la correspondiente derivación de responsabilidad tributaria.

1. El hecho imponible preliminar: la ineludible presencia de una infracción tributaria.

La responsabilidad tributaria, como institución que permite garantizar una deuda tributaria ajena mediante la colocación de un segundo deudor en la relación jurídico tributaria, nos aboca a que cualquier estudio que se pretenda realizar sobre un concreto presupuesto de hecho declarativo de la responsabilidad, tenga siempre que arrancar del previo examen del hecho imponible cometido por el deudor principal cuya obligación tributaria se afianza a través de este mecanismo. Así, solo si este sujeto existe, puede un responsable colocarse junto al mismo; solo si se devenga un concreto hecho imponible, puede generarse un presupuesto de hecho de la responsabilidad.

El devengo del hecho imponible ejecutado por el deudor principal constituye, por tanto, nuestro punto de partida, al ser precisamente éste el acto del que resulta la obligación tributaria a derivar y que, además, exterioriza la capacidad económica del sujeto que se pretende gravar. Si bien, siendo esta la regla general, debemos enfatizar que en aquellos supuestos en los cuales el presupuesto de hecho de la responsabilidad descansa sobre un ilícito tributario, ese hecho previo y necesario deberá identificarse con la comisión de una infracción tributaria. De tal modo que, bajo estos parámetros, no será suficiente con el devengo del hecho imponible, sino que adicionalmente se exigirá la materialización de una infracción tributaria relacionada con el hecho jurídico-tributario previsto por la norma²¹⁴.

El deudor principal será, por tanto, deudor e infractor principal y el responsable tributario, un deudor secundario y accesorio que responderá junto al mismo por la globalidad de su obligación tributaria, incluida la sanción. No obstante, en este primer nivel que estamos analizando, el único protagonista que aparecerá por el momento será el deudor principal, respecto al cual se deberán iniciar con carácter general dos procedimientos de diversa naturaleza, por un lado, un procedimiento de aplicación de los tributos del que resulte una deuda tributaria a abonar y, por otra parte, un procedimiento sancionador vinculado al incumplimiento de la deuda anterior. Si bien, conforme al art. 182 LGT, dado que también se admite la derivación de sanciones que no dimanen directamente de un previo incumplimiento de una obligación tributaria material, será perfectamente posible que en esta primera fase solo exista un único procedimiento seguido frente al deudor principal, este es, el sancionador. Y ello porque

²¹⁴ Al respecto, NAVARRO FAURE, A.: “Los supuestos de responsabilidad...”, *op.cit*, pág. 622 apuntaría que “el elemento objetivo del presupuesto de hecho de la responsabilidad está compuesto por tres elementos: el hecho imponible del que deriva una obligación tributaria a cargo del sujeto pasivo; una infracción cometida por el sujeto pasivo que puede dar lugar al incumplimiento de la obligación, y un acto, al menos negligente, del responsable que sea la causa o haya colaborado en la realización de la infracción”. Además, interesa recordar que, conforme al art. 41.1 LGT, los responsables tributarios se deberán colocar siempre junto a alguno de los deudores principales expresamente previstos en el art. 35.2 LGT, entre los cuales no se menciona expresamente a los infractores principales. No obstante, esta omisión se considera suplida por el posterior art. 181.2 LGT cuando proclama que “el sujeto infractor tendrá la consideración de deudor principal a efectos de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 41 de esta ley en relación con la declaración de responsabilidad”.

como podemos observar la infracción tributaria constituye siempre el preludio de la responsabilidad tributaria por actos ilícitos.

Así pues, la ausencia de una infracción tributaria imputable a un deudor principal, implicará para el presunto responsable una doble consecuencia, por un lado, la imposibilidad de reclamarle el abono de una sanción, siendo que en este punto, su posición no diferirá de la del deudor principal; pero además, y aquí descansa el dato diferencial, tampoco se le podrá declarar responsable por el resto de las obligaciones tributarias pendientes del deudor primigenio pues, en estos casos, ni habrá responsabilidad en sentido criminal, ni en sentido tributario²¹⁵. En este marco, por tanto, nuestro objetivo consistirá en perfilar el tipo de infracción que se debe devengar, las cualidades subjetivas que deben concurrir en la figura del infractor principal y, en fin, el procedimiento tributario sancionador a desarrollar para que se pueda verificar la presencia de este hecho preliminar.

A. La tipicidad como primer elemento de la infracción tributaria.

Desde la aprobación de la vigente LGT, los conceptos de deuda y sanción tributaria no son equiparables, de tal forma que el segundo ha dejado de ser un componente del primero. La escisión obedece a la diversa naturaleza y fundamentación constitucional de cada uno de estos elementos, así mientras que la norma tributaria se destina a tutelar la efectividad del deber constitucional de contribuir a las cargas públicas en atención a la capacidad económica de cada individuo, la norma reguladora de las infracciones y sanciones se reserva para velar por la tutela y respeto del Derecho vigente. La seguridad, como elemento esencial al Derecho, supone entre otras cosas que aquél posea la capacidad de reacción suficiente frente a las transgresiones que puedan producirse y, aunque el ideal sería que el Derecho hiciera imposible esta clase

²¹⁵ *Vid.*, en este sentido, DE LA HUCHA CELADOR, F.: “Reflexiones para una redefinición dogmática...”, *op.cit*, pág. 346.

de violaciones, resulta evidente que el poder de las normas no alcanza para tanto; por ello, frente a la infracción solo existe un único remedio, este es, la sanción²¹⁶.

A su vez, la diferencia conceptual entre el tributo y la sanción implica, entre otros aspectos, una bifurcación de los cauces legales y el régimen jurídico aplicable para exigir estos conceptos. Su tramitación será pues, como regla general, separada para garantizar que en el curso del procedimiento sancionador se puedan aplicar el conjunto de garantías de las cuales carece cualquier otro procedimiento de aplicación de los tributos²¹⁷. Una máxima que, debidamente aplicada al instituto de la responsabilidad tributaria por actos contrarios al ordenamiento jurídico, nos conduce a afirmar que, en estos casos, dado que el hecho preliminar no se podrá identificar -al menos no, con carácter exclusivo- con una deuda resultante de un procedimiento de aplicación de los tributos, lo que resultará trascendental será la incoación de un procedimiento

²¹⁶ *Vid.*, SAINZ DE BUJANDA, F.: Sistema de..., *op.cit.*, pág. 616.

²¹⁷ Se parte, en esencia, de la doble vertiente -penal y administrativa- que posee la potestad punitiva del Estado. En este sentido, la STC 18/1981, de 18 de junio reconoció que "los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal y como refleja la propia Constitución (art. 25, principio de legalidad) y una muy reiterada jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo (STSs. de 29 de septiembre, 4 y 10 de noviembre de 1980, entre las más recientes), hasta el punto de que un mismo bien jurídico puede ser protegido por técnicas administrativas o penales". Por su parte, la STS Num. 1928 de 20 de junio 1991 recuerda que "La equiparación de la potestad sancionadora de la Administración y el ius puniendi del Estado tiene su antecedente inmediato, su origen y partida de nacimiento en la "doctrina legal" de la vieja Sala Tercera del Tribunal Supremo, cuya Sentencia de 9 de febrero de 1972 inició una andadura muy progresiva y anticipó lúcida y acertadamente, con los materiales legislativos de la época, planteamientos y soluciones ahora consolidados. En efecto, en esta decisión histórica, como así ha sido calificada, en este auténtico leading case se decía, con clara conciencia de su alcance, que "las contravenciones administrativas no pueden ser aplicadas nunca de un modo mecánico, con arreglo a la simple enunciación literal, ya que se integran en el supraconcepto del ilícito, cuya unidad sustancial es compatible con la existencia de diversas manifestaciones fenoménicas, entre las cuales se encuentran tanto el ilícito administrativo como el penal». (...) Y el Tribunal Supremo añadía ya entonces: Ambos ilícitos exigen un comportamiento humano, positivo o negativo, una antijuricidad, la culpabilidad, el resuelto potencial o actualmente dañoso y la relación causal entre ésta y la acción, como pone de manifiesto, por vía de ejemplo, la comparación del art. 1.º del Código Penal con el art. 77 de la Ley General Tributaria, esencia unitaria que, sin embargo, permite los rasgos diferenciales inherentes a la distinta función para la cual han sido configurados y no otro ilícito".

sancionador donde, desplegándose los principios del orden penal, se confirme tanto el devengo de una infracción como su correspondiente pena²¹⁸.

²¹⁸ Si bien, pese a esta reconocida separación procedimental, se puede advertir cómo la misma es más formal que real, especialmente cuando la normativa tributaria no distingue entre los diversos funcionarios encargados de uno y otro procedimiento (*Vid.*, art. 25 del RGS). Así, el órgano competente para la imposición de sanciones será el mismo que ha resuelto el procedimiento de regularización mediante el acto de liquidación, o bien el órgano superior inmediato del que ha propuesto el inicio del expediente de sanción. Sobre esta cuestión ya se refirió MAGRANER MORENO, F.J.: “Sanciones tributarias: clases, órgano competente y procedimiento para imponerlas” en *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su reforma: Libro-homenaje al Profesor Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda*, V. II, IEF, Madrid, 1991, al precisar que “si ya es dura la crítica dirigida al deterioro producido del criterio de separación entre los órganos de inspección y liquidación, de mayor grado debe ser la que apunte a la reciente asunción en un mismo órgano de competencias de inspección y de imposición de sanciones. Ello, más aún, si no se desconoce la reciente doctrina del Tribunal Constitucional, marcada para el proceso penal, en la Sentencia número 145/1988, de 12 de julio, pronunciamiento que postula la escisión entre las funciones instructora y juzgadora, siguiendo así la pauta marcada por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (T.E.D.H.), en sus decisiones sobre el caso “De Cubber”, de 26 de octubre de 1984, y sobre el caso “Piersack”, de 1 de octubre de 1982. De ambas decisiones se deriva que: “En un sistema procesal en que la fase decisiva es el juicio oral, al que la instrucción sirve de preparación, debe evitarse que este juicio oral pierda virtualidad o se empeñe (sic) su imagen externa, como puede suceder si el Juez acude a él con impresiones o prejuicios nacidos de la instrucción o si se llega a crearse con cierto fundamento la apariencia de que esas impresiones y prejuicios existan”. Entendiendo el T.E.D.H. que, “la actuación como Juez en el tribunal sentenciador de quien había sido Juez instructor de la causa suponía, por las razones ya expuestas, una infracción del derecho al Juez imparcial”. Concluyendo, posteriormente, este autor “cómo esta concurrencia se aprecia de forma clara en los órganos de la Inspección de los Tributos, los cuales ejercen unas funciones, (...), que no distan en absoluto de las reconocidas para los jueces instructores en el proceso penal. A su vez, y como ya hemos indicado, al también asumir la función de liquidación, acometen para sí la de imposición de sanciones, convirtiéndose de este modo en verdaderos órganos instructores y sancionadores, cuestión que, a todas luces, y por lo expuesto, pensamos no es acorde con los postulados de nuestra Constitución”. Por su parte, LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: “La necesidad de un auténtico procedimiento separado como garantía de la existencia del procedimiento sancionador tributario”, *Revista Técnica Tributaria*, Nº 82, 2008, pág.106 matizaría que: “la respuesta del legislador ha sido tan tenue como peligrosa, proclamando, como veremos, la separación de los procedimientos, pero articulando una simple separación formal que ha permitido al titular de la potestad reglamentaria cumplir con parte del enunciado legal: la separación; pero no con su consecuencia ineludible: la independencia de dichos procedimientos. Y lo que ha resultado mucho más peligroso a nuestro juicio, ha dejado al intérprete, encargado de aplicar el Derecho unas posibilidades de actuación que están convirtiendo las reformas indicadas en auténtico papel mojado”.

En efecto, la piedra angular sobre la cual se construye todo el instituto de la responsabilidad tributaria por actos ilícitos es la comisión, conjunta y coordinada, de una infracción tributaria ejecutada por dos o más sujetos diversos. Ahora bien, identificada esta premisa previa, cabría preguntarse acto seguido a qué tipo de infracción estaría aludiendo el precepto, especialmente cuando de la lectura del art. 42.1.a) LGT parece desprenderse que la causación o colaboración activa en la realización de cualesquiera infracción tributaria permitiría activar el instituto de la responsabilidad. A diferencia de anteriores redacciones, la actual configuración jurídica parece obviar cualquier tipo de clasificación que pudiera efectuarse de las infracciones tributarias a efectos de su traslación al presunto responsable. Así pues, poco parece importar si la misma se comete con dolo o imprudencia, si causa graves o leves perjuicios económicos a la Hacienda Pública o, incluso, si se clasifica como leve, grave o muy grave²¹⁹.

La amplitud de la redacción del precepto nos aboca pues a la remisión de la definición legal del término “infracción tributaria” para, arrancando de sus caracteres, poder identificar aquella transgresión del ordenamiento jurídico tributario que habilitaría este instituto. En concreto, es el art. 183 LGT el que declara que “son infracciones

²¹⁹ Interesa recordar que la precedente LGT de 1963, partiendo de la distinción entre Derecho tributario material y formal, distinguía en su artículo 77 entre las simples infracciones (art. 78), las infracciones de omisión (art. 79) y las infracciones de defraudación (art. 80). Así pues, mientras que las infracciones simples se identificaban con el incumplimiento de los deberes accesorios que acompañaban a las obligaciones tributarias en sentido estricto; las infracciones de omisión y defraudación, en cambio, se correspondían con incumplimientos de obligaciones tributarias sustantivas que provocaban un claro perjuicio económico para la Hacienda Pública. Vid., QUEROL GARCÍA, M^o.T: *Régimen de infracciones y sanciones tributarias*, Editorial Deusto, Bilbao, 1991, pág. 94; SÁNCHEZ HUETE, M.A: “Elementos para un análisis del sistema de infracciones de la ley general tributaria”, *Crónica Tributaria*, N^o 132, 2009, pág. 175. En concreto, el art. 80 LGT/1963 identificaba a las infracciones de defraudación con aquellas que constituyendo omisión eran cometidas por un sujeto pasivo concurriendo alguna de las siguientes circunstancias: a) Resistencia, negativa u obstrucción a la acción comprobadora o investigadora de la Administración tributaria; b) Apareciéndose en él mala fe deducida de sus propios hechos con el propósito de entorpecer, aplazar o imposibilitar que la Administración llegara a conocer y poder determinar sus verdaderas deudas tributarias; c) Ofreciendo su contabilidad o registros reglamentarios anomalías o irregularidades sustanciales en orden a la exacción del tributo; d) Presentando falsa declaración de baja por el tributo aplicable; y e) Reincidencia. Por su parte, el art. 38 LGT/1963, consideraba responsables solidarios a todas las personas que, de forma activa y directa, participaran dolosamente con el sujeto pasivo en la ejecución de una infracción tributaria calificada de defraudación. Una restricción del ámbito de aplicación de este instituto que, como podemos observar, ya no se mantiene en la actualidad.

tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley”. Una definición que, dada la identidad de la naturaleza punitiva de las sanciones tributarias respecto de las penales, recoge todos los elementos integrantes que estructuran el concepto de delito, a saber, tipicidad, en el sentido de que las infracciones siempre tienen que estar previstas por una norma jurídica anterior; antijuricidad, es decir, que lesione, a su vez, un bien jurídico protegido previsto por el ordenamiento; y culpabilidad, en esencia, que la infracción pueda ser atribuible a un autor a título de dolo o culpa para asegurar en su valoración el equilibrio entre el interés público y la garantía de las personas, que es lo que constituye la clave del Estado de Derecho²²⁰.

El primer elemento de la conducta será, por tanto, la realización por parte de dos o más sujetos de una acción u omisión descrita y prohibida en un tipo infractor. Más en concreto, en alguno de los tipos previstos, bien en la LGT (artículos 191 y siguientes), o bien en otras leyes tributarias²²¹. Se trata del primer escalón en el análisis de la antijuricidad penal del comportamiento y que viene a consagrar aquella máxima en virtud de la cual no hay delito ni pena sin su correspondiente tipo penal. Ahora bien, como ya hemos advertido, la vigente configuración del precepto, lejos de distinciones, permite activar el instituto de la responsabilidad ante una comisión o colaboración activa de un sujeto en cualesquiera de los tipos infractores previstos por el ordenamiento.

²²⁰ Podría decirse que la primera definición del delito con base sistemática pertenece a TIBERIO DECIANO, quien en su obra *Tractatus criminalis* (1509-1582), concretaría el mismo como el hecho humano doloso o culposo, prohibido bajo pena por una ley vigente y que no puede ser excusado por una justa causa (“factum hominis vel dictum vel scriptum dolo vel culpa a lege vigente sub poena prohibitum quod nulla justa causa excusare potest”). Con posterioridad, sería el penalista alemán BÖHMER (siglo XVIII) quien volvería a señalar como elementos esenciales del delito la acción, la antijuricidad, la culpabilidad y la punibilidad. Ambas definiciones contienen, a grandes rasgos, el germen de los aspectos básicos de la actual configuración del delito plasmada en el art. 10 del Código Penal y, por extensión, de la infracción tributaria. *Vid.*, en este sentido, CUELLO CALÓN, E.: *Derecho Penal. Parte General*, Bosch, 1971, pág. 285, nota a pie de página 6.

²²¹ Sin carácter exclusivo, podemos mencionar como infracciones situadas extramuros de la LGT las siguientes: en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, las previstas en los artículos 18.13 LIS- relativas a las operaciones vinculadas-, art. 61 LIS –sobre la aplicación indebida del régimen de consolidación fiscal, y art. 86.4 LIS –sobre incumplimiento de las obligaciones de facturación-; en el ámbito del IVA, las previstas, con carácter general, en el art. 170 LIVA; o las previstas en la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando.

Parece pues que poco interesa si la infracción se califica como leve, grave o muy grave o si la misma resulta de un incumplimiento de una obligación formal o material. No obstante, pese a lo nominal que podría resultar esta última distinción, cierta transcendencia se le podría atribuir por el sutil matiz de que los responsables tributarios nunca responden de las obligaciones tributarias formales del deudor principal, sino que su alcance se limita a la obligación tributaria principal -la deuda tributaria- y sus correlativas sanciones.

Así pues, si los responsables nunca están compelidos al cumplimiento de los deberes formales del deudor principal, podría razonarse que su obligación tampoco debería abarcar a las sanciones que resultaran de tales incumplimientos²²². Un

²²² Así parecía entenderlo la redacción originaria del precepto -art. 38 LGT 1963- cuando limitaba la responsabilidad tributaria de los sujetos a los supuestos de colaboración o causación de infracciones catalogadas como de “defraudación”. Quedaban pues al margen de este instituto, los supuestos de participación activa en simples infracciones o infracciones de omisión, entre las cuales se integraban los supuestos de incumplimiento de los deberes formales. En este sentido, NAVARRO FAURE, A.: “Los supuestos de responsabilidad...”, *op.cit.*, matizaría que “descartamos aquellas infracciones que consistan en el incumplimiento de un deber formal por parte del sujeto pasivo y que no guarden relación con las obligaciones tributarias infringidas. Por ejemplo, si el sujeto pasivo, como obligado tributario, incumple alguno de los deberes establecidos en el artículo 111 de la Ley General Tributaria y a ello colabora otra persona, esta infracción no está conectada con las propias obligaciones tributarias del sujeto infractor”. Por su parte, ZORNOZA PÉREZ, J.J., *El sistema de infracciones y sanciones (los principios constitucionales del Derecho sancionador)*, Civitas, Madrid, 1992, pág. 193, apuntaría que “En este orden de cuestiones, interesa resaltar, en primer lugar, que el presupuesto para la extensión de la responsabilidad viene definido como la coautoría o colaboración en cualquier tipo de infracciones, lo que resulta incorrecto si se piensa que dicha responsabilidad solidaria se refiere, en términos generales, a “las obligaciones tributarias”. Porque en el caso de infracciones simples, cuyo presupuesto es absolutamente independiente de la existencia de cualquier deuda tributaria, no parece concebible que se extienda a los coautores o colaboradores la responsabilidad en el pago de las obligaciones tributarias del infractor, sino únicamente la responsabilidad por las sanciones correspondientes a la conducta típica que causaron o en la que colaboraron”. Igualmente, NAVARRO EGEA, M: *El responsable tributario*, Iustel, 2006, pág. 83 declara que “La interpretación sistemática de ambos preceptos permite concluir que la responsabilidad alcanza a cualquier sanción, comprendiendo tanto las que penalizan infracciones relacionadas con la deuda tributaria como las que se derivan del incumplimiento de deberes formales. Ahora bien, esta previsión normativa no altera en absoluto los términos en que se configura el supuesto de responsabilidad del art. 42; de manera que el reenvío que hace el art. 182 a este último precepto excluye la posibilidad de derivar la responsabilidad cuando no exista deuda tributaria. Por otra parte, una interpretación distinta entraría en contradicción con el esquema estructural de la responsabilidad, pues supondría prescindir de uno de sus presupuestos básicos (la realización

interrogante que, a mayores, se podría reforzar ante el hecho de que en estos casos la obligación del responsable podría estar meramente conformada por el importe de una sanción, ante la falta de devengo de una deuda tributaria anterior. Imaginemos, por ejemplo, una entidad a la que se le atribuye la infracción del art. 203 LGT por no haber atendido debidamente un requerimiento de información tributaria respecto de un proveedor que está siendo objeto de un procedimiento de comprobación e investigación. En estos casos, resulta evidente que solo se devengará a cargo de la entidad una sanción y, a mayor abundamiento, que el único responsable del acatamiento de esta obligación formal será la persona destinataria de la actuación administrativa. Sin embargo, igualmente plausible puede resultar que alguien del entorno de la entidad hubiera colaborado en la maquinación de esta infracción con dolo o culpa²²³.

Por ello, aun cuando los responsables tributarios solo están obligados al cumplimiento riguroso de las obligaciones materiales de los deudores principales, no obstante, en aquellos supuestos en los cuales a consecuencia de una inobservancia de los deberes formales se devengara una sanción tributaria, al ser su componente eminentemente monetario, se deberá admitir igualmente su traslación al presunto responsable. La derivación de sanciones resultantes de meros incumplimientos formales, así como las de aquellas desvinculadas de cualquier deuda previamente liquidada, parecen admitirse del tenor literal de la LGT que, por un lado, en su art. 42.1.a) opta por no restringir el concepto de “infracción” a ninguna suerte de clasificación y, por otro lado, en su art. 182, consiente expresamente la posibilidad de derivar sanciones, dimanen éstas o no de previas deudas tributarias²²⁴.

de un supuesto de hecho de que se deriva una deuda tributaria) y, en última instancia, vendría a poner en cuestión su función de garantía del crédito tributario”.

²²³ Un ejemplo concreto de la situación a la que estamos aludiendo se recoge en la Resolución del TEAC de 5 de junio de 2014 (Nº recurso 3398/2012), donde se enjuicia a una entidad en virtud del art. 203 LGT por no atender un requerimiento individualizado de información ante una actitud maliciosa por parte de un empleado. En este caso, quizás más culpable que la entidad fue el susodicho empleado, siendo que la primera actuó de manera negligente y el segundo de manera dolosa. Nos encontramos, aún cuando la Resolución del TEAC no se pronuncie al respecto, ante un claro supuesto de responsabilidad tributaria por actos ilícitos resultantes de simples incumplimientos formales.

²²⁴ En este sentido se pronuncia igualmente MARTÍNEZ LAGO, M.A: “Participación en infracciones y extensión de la responsabilidad a las sanciones tributarias”, *Quincena Fiscal*, Nº

En definitiva, la regulación que efectúa la LGT respecto de la descripción de los comportamientos infractores nos informa pues de un principio general, este es, que todo incumplimiento tributario, ya sea de obligaciones materiales o formales, será susceptible de estar integrado en un ilícito tributario y, en consecuencia, cualquiera que colabore o participe en su ardid será susceptible de ser sancionado, bien como sujeto infractor principal, o bien como sujeto secundario en calidad de responsable tributario.

B. Los sujetos infractores y las causas excluyentes de responsabilidad.

Continuando con la terminología de la teoría del delito, tras la acción típica, el siguiente elemento del tipo objetivo a analizar será el sujeto activo de la misma, esto es, quién es el sujeto infractor y, en consecuencia, la persona junto a la cual responderá el declarado responsable tributario. En este sentido hay que matizar que, a diferencia de lo que sucede en el Derecho penal, la función represiva de la Administración Tributaria aparece como una potestad adjetiva respecto al ejercicio de la propia función tributaria. Esto provoca que los sujetos –activos y pasivos- en las infracciones tributarias sean, a su vez, sujetos que aparecen previamente ligados entre sí en el ámbito de la relación jurídico tributaria. De esta forma, la consideración de los sujetos activos de las infracciones tributarias, así como la cuestión, ligada a la anterior, de los responsables de la sanción son algunos de los puntos en que mayores diferencias existen entre la propia regulación del Código Penal y la de las infracciones tributarias²²⁵.

En concreto, es el art. 181 LGT el que define a los “sujetos infractores” como “las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del

15, 2008, donde concluye que “así las cosas, la responsabilidad tributaria se ceñirá a la sanción cuando el responsable haya colaborado en la comisión de infracciones que no ocasionen perjuicio económico -factor que sigue siendo decisivo aunque ya no se emplee legalmente para sistematizar los tipos infractores-, extendiéndose también a la deuda tributaria cuando la participación se haya dado en relación a las infracciones tipificadas en los artículos 191 a 193 LGT...”.

²²⁵ Vid., PÉREZ ROYO, F.: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, pág. 279.

artículo 35 de esta ley que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes” enumerando, acto seguido, una lista abierta de sujetos entre los que se encuentran: a) los contribuyentes y los sustitutos; b) los retenedores y los obligados a practicar ingresos a cuenta; c) los obligados al cumplimiento de obligaciones tributarias formales; d) la entidad representante del grupo fiscal en el régimen de consolidación fiscal; e) las entidades que estén obligadas a imputar o atribuir rentas a sus socios o miembros; f) el representante legal de los sujetos obligados que carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario; y g) los obligados tributarios conforme a la normativa sobre asistencia mutua²²⁶.

Sin embargo, pese a la aparente vastedad de la regulación de este precepto, la realidad es que el legislador tributario definiendo el concepto de “sujeto infractor” en

²²⁶ Sobre el carácter ejemplificativo de este listado y su escasa virtualidad, puede verse SÁNCHEZ HUETE, M. A.: *Las infracciones en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2007, pág. 55; FERREIRO LAPATZA, J. J.: *Curso de Derecho Financiero Español: Instituciones*, Marcial Pons, Madrid, 2006, pág. 550; MARTÍNEZ LAGO, M. A. y GARCÍA DE LA MORA, L.: *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, Iustel, Madrid, 2009, págs. 315 y 316. Sobre la posibilidad de considerar al asesor fiscal como autor de la infracción tributaria, SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.: *Responsabilidad penal, civil y administrativa del asesor fiscal*, Ediciones CEF, 2007, pág. 52 donde indica que “en principio nada podía oponerse a ello, al ser la lista de ese artículo 77.3 meramente ejemplificativa. Lo único que exigía este artículo es que se realizase una acción u omisión tipificada. Lo normal es que el asesor actúe en su actividad profesional como mero consejero y, en tal función, el asesor no puede realizar la acción típica, pues quien se limita a aconsejar no puede omitir la declaración ni dejar de pagar, es decir, no puede sustituir ni suplir la voluntad de su cliente que será, en definitiva, quien pague con las sanciones derivadas de la infracción y quien asuma la consiguiente responsabilidad pues es sólo él el llamado a garantizar el deber de pago de unos tributos de los que es el único sujeto pasivo. (...) A conclusiones parecidas hay que llegar con la promulgación de la nueva LGT, atendiendo el tenor literal de su artículo 181 que sigue conteniendo una lista abierta de posibles infractores prácticamente igual a la contenida en su predecesora (art. 77.3 LGT/1963)”. Ahora bien, como apunta este autor unas líneas atrás “si el asesor actuara como representante, las dificultades probatorias de su culpabilidad disminuirían al ser la relación entre aquél y el cliente de mayor intensidad. El hecho de que tanto el derogado artículo 77.3 de la LGT/1963 como el vigente artículos 181 de la LGT/2003 (ambos con listas meramente ejemplificativas de posibles sujetos infractores) únicamente mencionen al representante legal como posible infractor, no debía y no debe entenderse, en ningún caso, como una exclusión del representante voluntario en su posible condición de infractor. Es claro, por tanto, que si el asesor-representante actuara por su cuenta, sin que el representado-contribuyente tuviese conocimiento de dicha actuación ilícita, debería responder sólo aquél en concepto de autor. De hecho, en el ordenamiento penal, la autoría del representante -no así la del asesor consejero- no plantea ninguna duda”.

relación o dependencia con los tipos descritos en la LGT, ha parecido optar por la inserción de un concepto extremadamente restrictivo, por cuanto que la gran mayoría de las infracciones tributarias previstas -dejar de ingresar una cantidad, disfrutar indebidamente de beneficios fiscales, acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas, etc.- solamente podrán ser ejecutadas por sujetos pasivos de una previa relación jurídico tributaria. Así, la lista de infractores mencionados en el aludido precepto, sin ser taxativa, parece tener una relevancia mayor de la que aparenta, pues de su lectura claramente se desprende una doble premisa, a saber, que solo podrán ser sujetos infractores los catalogados como deudores principales y, a mayor abundamiento, que dichos sujetos infractores solamente lo podrán ser a título de autores materiales²²⁷.

²²⁷ Dentro del ámbito penal, el concepto restrictivo de autor, según LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, J. (*Autoría y participación*, Akal, Madrid, 1996, págs. 22 a 24) fue formulado en 1906 por BELING en su obra "Die Lehre vom Verbrechen", encontrando, a su vez, una amplia acogida en la Ciencia del Derecho penal española a través de autores como ANTÓN ONECA, QUINTANO RIPOLLÉS, FERRER SAMA y RODRÍGUEZ DEVESA. En concreto, conforme a esta concepción, no se puede considerar autor a todo aquel que interviene en un hecho típico, sino solamente a aquel que reúne los presupuestos necesarios para poder afirmar que realiza un tipo de la Parte especial. De este modo, el punto de inicio es completamente opuesto al del concepto extensivo de autor, que a grandes rasgos cataloga como autor a todo el que interpone una condición causal al hecho. En cambio, para el concepto restrictivo, la causación no equivale a la realización del tipo. El distingo entre autoría y participación se realiza pues a partir de una interpretación de los tipos que atiende a la clase de contribución al hecho, pero que solamente permite considerar autores a los que realizan la conducta descrita en los mismos. En esta corriente, los tipos de participación son causas de extensión de la pena, de tal forma que, si no están previstos por la Ley se consideran impunes. Vid., en parecidos términos, MORANT VIDAL, J: "La autoría mediata", *Boletín Aranzadi Penal*, N°10, 2003. De esta forma, si partimos del concepto restrictivo de autor, a su vez, la doctrina penalista distinguiría hasta tres clases de teorías que pretenderían aportar, cada una de ellas, el criterio válido de diferenciación entre los tipos de autoría y participación. Así, en primer lugar, se hallaría la teoría objetivo-formal, según la cual, autor es aquel que ejecuta por sí mismo, en todo o en parte la acción descrita en el tipo penal; en segundo lugar, destacaría la teoría objetivo-material que, al igual que la anterior, buscaría la separación entre autores y partícipes en función de aportaciones objetivas, no obstante, en lugar de acudir al criterio de la aportación ejecutiva típica, tan insuficiente o angosto, sostendría que el autor es el que aporta la contribución objetivamente más importante; y, en tercer lugar, la teoría del dominio del hecho cuyo criterio diferenciador se encontraría en la posibilidad de permitir o, por el contrario, interrumpir la realización de la acción típica, haciendo de ese dominio el signo distintivo de la autoría. En palabras de MAURACH, la autoría supondría pues "la posibilidad, conocida por el agente, de dirigir finalmente la configuración del tipo", por tanto, quien puede dirigir, detener o impulsar hacia adelante el curso causal de los acontecimientos. Vid., en este sentido, GÓMEZ TOMILLO, M: *Comentarios al Código Penal*, Lex nova, 2010, pág. 240. Por su parte, aplicando

En efecto, ni los diferentes tipos infractores, ni ningún otro precepto del articulado de la LGT, recogen o admiten distintas formas de participación en el ilícito tributario. Por ello mismo, tanto el procedimiento sancionador como su correlativa sanción, solamente resultarán exigibles, al menos en primer grado, al que ejecute materialmente la acción u omisión constitutiva del tipo del injusto. En tanto que, al resto de partícipes con *animus socii*, cuya presencia será siempre accesoria a la del autor material, solamente se les podrá sancionar en segundo grado mediante su declaración como responsables tributarios.

Identificados, de esta forma, los sujetos infractores junto a los cuales concurrirán los declarados responsables, cabría efectuar, no obstante, un par de consideraciones. En primer lugar, que aun cuando la LGT se muestra reticente a la admisión de distintas formas de participación en el ilícito tributario, sí que reconoce, en cambio, la solidaridad infractora entre sujetos que se encuentren en un mismo rango o posición, esto es, que puedan ser calificados todos ellos como autores materiales de una misma infracción. Así pues, en un claro paralelismo a lo dispuesto en el art. 35.7 LGT, el art. 181.3 LGT reconoce que “La concurrencia de varios sujetos infractores en la realización de una infracción tributaria determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración al pago de la sanción”. Por tanto, una cosa es la solidaridad en el pago de la sanción tributaria entre varios sujetos infractores, autores materiales todos ellos de una misma infracción, y otra bien distinta la responsabilidad tributaria en el pago de la sanción por colaboración activa, aunque accesoria respecto de la del autor, en una infracción²²⁸.

estas teorías al ámbito del ilícito tributario, algunos autores han considerado que la LGT, en la generalidad de los supuestos, seguiría la línea de la teoría objetivo-formal, por cuanto que el sujeto infractor se identifica con el titular de la obligación tributaria que constituye el objeto de la infracción. *Vid.*, en este sentido, ANEIROS PEREIRA, J.: “El elemento subjetivo de las infracciones tributarias y sus consecuencias en la aplicación del Derecho Sancionador”, *Quincena Fiscal*, Nº 21, 2011; HERRERA MOLINA, P.M.: “Coautoría y participación en las infracciones...”, *op.cit.*

²²⁸ Cfr. LAMOCA PÉREZ, C.: *Infracciones y sanciones tributarias. Análisis crítico del nuevo sistema de infracciones y sanciones en la Ley General Tributaria*, CEF, Madrid, 2005, pág. 156; Díez Ochoa, J.M.: *Derecho Tributario Sancionador. Comentarios y casos prácticos*, CEF, Madrid, 2006, págs. 53 y 54, que indica, en igual sentido, que “estamos en presencia de tantos sujetos infractores como obligados tributarios, pero referido todo ello a una misma conducta ilícita

En segundo lugar, por lo que concierne a la posibilidad de reconocer como sujetos infractores a las personas jurídicas o entes sin personalidad, debemos recordar que desde la STC 246/1991, de 19 de diciembre se acepta que el principio de personalidad de la pena “no impide que nuestro Derecho administrativo admita la responsabilidad directa de las personas jurídicas, reconociéndoles, pues, capacidad infractora. Esto no significa, en absoluto, que para el caso de las infracciones administrativas cometidas por personas jurídicas se haya suprimido el elemento subjetivo de la culpa, sino simplemente que ese principio se ha de aplicar necesariamente de forma distinta a como se hace respecto de las personas físicas. Esta construcción distinta de la imputabilidad de la autoría de la infracción a la persona jurídica nace de la propia naturaleza de ficción jurídica a la que responden estos sujetos. Falta en ellos el elemento volitivo en sentido estricto, pero no la capacidad de infringir las normas a las que están sometidos”. De este modo, hasta la reforma operada en el Código Penal por la LO 5/2010²²⁹, una diferencia fundamental que existía entre la regulación de la autoría y la participación delictiva contenida en el Derecho penal y en el Derecho tributario sancionador consistía en que, mientras que en el primero regía la clásica regla *societas delinquere non potest*, en el segundo, por el contrario, se reconocía la capacidad infractora de las personas jurídicas²³⁰.

constitutiva de una única infracción, de tal manera que existe una sola sanción, la cual podrá exigirse íntegramente a cualquiera de los sujetos infractores por cuanto todos y cada uno de ellos son deudores principales de la misma (ex art. 181.2 LGT)”.

²²⁹ Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

²³⁰ En este sentido, PÉREZ ROYO, F.: *Los delitos y las infracciones...op.cit.*, pág. 281, recalca que “en el ámbito de las infracciones tributarias y administrativas, en general, tradicionalmente se ha admitido la capacidad de las personas jurídicas para ser consideradas responsables directos de las infracciones. La explicación de las normas que consagraban esta responsabilidad se ha solido hallar en la menor relevancia que hasta épocas recientes se ha atribuido al elemento subjetivo y al propio juicio de culpabilidad en las infracciones no estrictamente penales, así como en la naturaleza meramente pecuniaria de las sanciones administrativas, lo que elimina el obstáculo de la incapacidad de pena”. Por su parte, NIETO GARCÍA, A: *Derecho Administrativo Sancionador*, Madrid, Tecnos, 1994, págs. 352 y ss recalca que, de lo que se trata, en esencia, es de llegar a la responsabilidad de estas entidades, no a través de la culpabilidad como es lo ordinario, sino a través de la capacidad de soportar la sanción. En idéntico sentido, QUINTERO OLIVARES, G.: “La autotutela. Los límites al poder sancionador...” *op.cit.*, pág. 278 considera que, en estos casos, el responsable no es el culpable, sino el que puede pagar, de tal forma que, “la culpabilidad -en cuanto imputación personal de los hechos- no ha desempeñado nunca papel

En la actualidad, sin embargo, el art. 31 bis CP ha roto definitivamente con el aforismo anteriormente mencionado, reconociendo al igual que en el ámbito administrativo, la responsabilidad penal de las personas jurídicas²³¹. Si bien, pese a esta

alguno en la impunidad de las personas jurídicas ni tiene por qué desempeñarlo en la actualidad. Aunque parezca una tautología hay que afirmar con énfasis que la culpabilidad sólo puede ser exigida a los seres capaces de ser culpables”.

²³¹ Con anterioridad a la reforma, por tanto, solo las personas físicas podían delinquir. Las jurídicas, en cambio, podían tener responsabilidad civil o administrativa, pero no penal. Se partía pues de la consideración de que los responsables penales debían necesariamente ser sujetos individuales, concibiéndose la acción penalmente relevante como un comportamiento humano voluntario y la culpabilidad como un reproche personal por no haber obrado de otro modo. Ello se deducía, ante todo, de su falta de consciencia y correlativa incapacidad de sentir y querer, elementos que forman el núcleo estructural de la imputación subjetiva. No obstante, como apunta GARCÍA ARÁN, M. en CÓRDOBA RODA, J y GARCÍA ARÁN, M (Coord.): *Comentarios al Código Penal. Parte General*, Marcial Pons, 2011, pág. 385: “el principio *societas delinquere non potest* permitía dos situaciones de impunidad: por un lado la de los hechos definidos de delito...pero que no pueden ser imputados a una persona física concreta (por la división interna del trabajo, por enmarañadas relaciones entre empresas que ocultan responsabilidades personales, etc), y por otro lado, la de hechos materialmente imputables a personas jurídicas, en las que sí que se localiza una persona física responsable que resulta sancionada a modo de chivo expiatorio...”. Por otro lado, interesa advertir que, excluyéndose a los entes sin personalidad jurídica del ámbito de aplicación del art. 31 bis CP, a los mismos se les seguirá aplicando el tradicional régimen previsto en el art. 129 CP en virtud del cual “En caso de delitos cometidos en el seno, con la colaboración, a través o por medio de empresas, organizaciones, grupos o cualquier otra clase de entidades o agrupaciones de personas que, por carecer de personalidad jurídica, no estén comprendidas en el artículo 31 bis, el juez o tribunal podrá imponer motivadamente a dichas empresas, organizaciones, grupos, entidades o agrupaciones una o varias consecuencias accesorias a la pena que corresponda al autor del delito, con el contenido previsto en las letras c) a g) del apartado 7 del artículo 33. Podrá también acordar la prohibición definitiva de llevar a cabo cualquier actividad, aunque sea lícita”. Sobre la aplicación residual de este régimen puede verse MORALES PRATS, F.: “La responsabilidad penal de las personas jurídicas” en *La reforma penal de 2010: análisis y comentarios*, Aranzadi, 2010 donde establece que “Es preciso indicar que el texto alude a consecuencias accesorias, lo cual reclama la previa declaración de responsabilidad penal del autor del delito persona física. De este modo la lógica del artículo 129 no es la misma que la del artículo 31 bis que contempla una responsabilidad penal directa e independiente de la persona jurídica. (...) Del tenor del artículo 129 solo queda claro que quedan excluidas las personas jurídicas sometidas al régimen del artículo 31 bis. No parece que, bajo los dominios del artículo 129 en modo alguno quepa la inclusión de partidos políticos, sindicatos u otras agencias o entidades de derecho público, por cuanto estos entes albergan personalidad jurídica. Es importante subrayar que el artículo 129 conserva el régimen de aplicación potestativa de las consecuencias accesorias hasta ahora vigente, a diferencia de las responsabilidades previstas en el artículo 31 bis que son de imposición preceptiva para las personas jurídicas. Ningún dato legislativo aclara esta diferencia en la intensidad de la obligatoriedad judicial de imposición de las sanciones que impera entre el artículo 129 y el 31 bis CP. Por lo demás, todo son incógnitas, pues el artículo 129 no precisa

equiparación, subsisten empero, diferencias entre uno y otro ámbito. Así, en el marco penal, cuando un tipo delictivo es ejecutado por medio de una persona jurídica, existe generalmente una doble responsabilidad y una doble pena: la correspondiente, en primer lugar, a la persona física que actúa en su condición de administrador o representante legal y la atribuible, en segundo lugar y como aspecto más novedoso, a la persona jurídica que se beneficia del delito cometido “en su nombre o por su cuenta”. En cambio, en el ámbito de las sanciones tributarias, como ya hemos advertido, existe una única infracción y una única responsabilidad, esta es, la atribuible al obligado tributario a quien corresponde el deber que haya sido vulnerado. De tal modo que, si este obligado tributario es, a su vez, una persona jurídica, ésta será en solitario la única infractora, sin que exista una sanción autónoma y adicional para la persona física a través de la cual actúa, más allá de su posible consideración como responsable tributario²³².

Finalmente matizar que, para que una acción sea penal o administrativamente antijurídica se exige, además de típica, que no concorra en su ejecución ninguna causa de justificación. De esta forma, la acción que se encuentra amparada por una causa justa se convierte por dicho motivo en una *actio duplex*, esto es, en una conducta con

más en cuanto al alcance y lo que debe de entenderse por ente sin personalidad jurídica. El legislador podría haber precisado mediante una definición contextual qué entiende por empresas, organizaciones, grupos o cualquier otra clase de entidades o agrupaciones de personas, que careciendo de personalidad jurídica, intervienen en el tráfico jurídico”.

²³² Asimismo, interesa precisar que en los supuestos de entes sin personalidad jurídica que atribuyen o imputan sus rentas a sus miembros, adquirirán la condición de sujeto infractor, con carácter general, cuando previamente hubieran ostentado la calificación de deudor principal en un concepto impositivo (v.g. IVA, TPO y/o Retenciones IRPF) o cuando incumplieran sus concretas obligaciones formales. Ahora bien, por lo que concierne a la infracción del art. 191 LGT, debemos precisar que el legislador tributario tenía una doble opción respecto a la configuración del sujeto activo en estas circunstancias: bien sancionar al propio ente sin personalidad jurídica por la ocultación de los beneficios que, en definitiva, sería la causa principal de la posterior conducta de los partícipes (así, además, se sanciona en los arts. 196 y 197 LGT a las entidades sometidas al régimen de imputación de rentas -agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas-), o bien, siendo ésta la opción finalmente escogida, sancionar la conducta de cada socio, por la comisión del tipo general dejar de ingresar total o parcialmente la cantidad correspondiente a las rentas o base imponibles no atribuidas o atribuidas incorrectamente. *Vid.*, PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 26ª ed., Civitas, 2016, pág. 439 y 440.

un doble significado, por cuanto que a través de la misma se lesionan y se salvaguardan por igual bienes jurídicos protegidos diferenciados²³³. En concreto, en nuestro ámbito, se produce un claro conflicto de intereses entre la lesión que se produce al deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y el interés particular que, en su caso, preserve la concreta causa de justificación²³⁴.

Unas causas de exclusión de la responsabilidad que de manera expresa se recogen en los apartados 2 y 3 del art. 179 LGT, siendo las siguientes: a) la carencia de capacidad de obrar; b) la fuerza mayor; c) la no participación en decisiones colectivas; d) la interpretación razonable de la norma; e) la deficiencia técnica de los programas informáticos; y f) la regularización espontánea y extemporánea de las deudas tributarias.

²³³ Cfr. BALDÓ LAVILLA, F: *Estado de necesidad y legítima defensa*, Barcelona, 1994, Bosch, pág. 33 y ss. Por su parte, en cuanto a la definición de bien jurídico protegido, rescatamos las palabras de VON LISZT, F: *Tratado de Derecho penal*, trad. Luis Jiménez de Asúa, Madrid, Reus, 1999, pág. 6 al expresar que “Nosotros llamamos bienes jurídicos a los intereses protegidos por el Derecho. Bien jurídico es el interés jurídicamente protegido. Todos los bienes jurídicos son intereses vitales del individuo o de la comunidad. El orden jurídico no crea el interés, lo crea la vida; pero la protección del Derecho eleva el interés vital a bien jurídico”.

²³⁴ Conforme a la STC 50/1995, de 23 de febrero “La solidaridad de todos a la hora de levantar las cargas públicas de acuerdo con la capacidad económica y dentro de un sistema tributario justo, aparece proclamada en el art. 31 de la Constitución y conlleva, con la generalidad de la imposición, la proscripción del fraude fiscal, como una de las modalidades más perniciosas y reprochables de la insolidaridad en un sistema democrático, como pone de manifiesto la legislación al respecto de los países de nuestro entorno geográfico y cultural. La elevación del deber de tributar a un nivel constitucional se encuentra en los principios de generalidad y solidaridad en la contribución al sostenimiento de los gastos públicos, dentro de un sistema tributario justo (art. 31 CE) y lleva consigo la necesidad de impedir “una distribución injusta de la carga fiscal, ya que lo que unos no pagan debiendo pagar lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar. De ahí la necesidad de una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz, aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta” (STC 119/1984). Aquí está la justificación profunda de tal obligación y también la antijuridicidad material del delito fiscal y de la infracción correlativa. El incumplimiento de ese deber constitucional se llama defraudación. “La lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos y singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria” (STC 76/1990)”. Por su parte, dentro de la doctrina, AYALA GÓMEZ. I: *El delito de defraudación tributaria. Artículo 349 del Código Penal*, Civitas, Madrid, 1988, pág. 104, indicaría que “el bien jurídico es el interés patrimonial de la Hacienda, interés que se concreta en el de la efectiva, completa, exacta y puntual recaudación de los tributos exigibles en virtud de las potestades que determinan el cuánto, cómo, cuándo y dónde realizar el pago o ingreso esperado”.

Si bien, de la misma forma que no todas las infracciones tributarias se encuentran previstas dentro de la LGT, cabe igualmente admitir la posibilidad de aplicar otras causas excluyentes de la responsabilidad ubicadas extramuros de esta normativa. En particular, podríamos mencionar, el estado de necesidad o el error material, ambas previstas por igual en el Código Penal²³⁵.

²³⁵ En este sentido, destacamos la STSJ de Cataluña de 8 de marzo de 2012 (núm. 1065/2008) donde se recoge que “El error material no está previsto específicamente en el art. 179.2 de la Ley 58/2003 como causa excluyente de la culpabilidad -como tampoco lo estaba en el art. 77.4 de la L.G.T 1963-. Sin embargo, de un lado, los principios del derecho penal son trasladables, con la debidas matizaciones, al derecho sancionador administrativo, por lo que si conforme al artículo 14.1 del Código Penal, el error invencible sobre un hecho constitutivo de la infracción penal excluye la responsabilidad criminal, en el ámbito que nos ocupa es claro que igualmente el error de hecho invencible ha de excluir la responsabilidad. (...) Así, en anteriores resoluciones hemos rechazado que en todos aquellos casos en que se ha cometido un error material haya existido forzosamente negligencia, aún simple, pues no son inimaginables supuestos en los que el obligado tributario haya cometido errores materiales pese a haber actuado con la diligencia debida en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y aunque generalmente los errores materiales pueden ser vencidos mediante un repaso de la declaración o autoliquidación, en ocasiones, hemos considerado que no concurría la necesaria culpabilidad, cuando ponderando las circunstancias del caso, hemos apreciado que el obligado, pese a cometer un error material, había desplegado la diligencia necesaria y el error sólo podía haber sido advertido, evitado o corregido con un grado de diligencia superior a la exigible; mientras que en otros casos ese mismo juicio de ponderación nos ha llevado a estimar que el error no eximía de responsabilidad, teniendo en cuenta circunstancias tales como la norma de cuidado quebrantada, el grado o intensidad de desatención, la gravedad del resultado, etc.”. Por su parte, la STS de 25 de febrero de 2010 (recurso de casación núm. 2166/2006) considera que “la Sala de instancia, sin descender al caso concreto -dicho de otro modo, sin valorar las circunstancias concurrentes-, parece confirmar la sanción impuesta a la sociedad actora al considerar que se incurre en la simple negligencia o culpa leve a que alude el art. 77.1 de la L.G.T. en todos los supuestos en los que se comete cualquier error, en este caso, material. Y esa identificación conceptual de la simple negligencia con el error -que, como ahora explicaremos, no puede compartirse- va indudablemente más allá de la pura valoración probatoria que -insistimos, salvo determinados casos tasados- está vetada a la apreciación de este Tribunal”. En el sentido anunciado, razona luego el Tribunal Supremo que no puede considerarse que en todos aquellos casos en los que clara e inequívocamente se ha cometido un error material ha existido forzosamente simple negligencia, dado que no son inimaginables supuestos en los que el obligado tributario pueda cometer este tipo de errores pese a haber actuado con la diligencia debida en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, sin que la circunstancia de que el error material no esté previsto específicamente en el art. 77.4 de la LGT/1963 como causa excluyente de la culpabilidad -como no lo está en el actual art. 179.2 de la Ley 58/2003 -, que no constituyen un *numerus clausus*, impida excluir la existencia de la culpabilidad precisa para imponer sanciones tributarias. Por su parte, sobre la evolución de esta jurisprudencia puede verse MAGRANER MORENO, F.J.; QUILES BODI, F.J: “La aplicación del principio de culpabilidad en el derecho tributario

En esencia, la acreditación de alguna de estas causas por parte del infractor principal provocará que una determinada acción típica, que en circunstancias ordinarias sería constitutiva de infracción, se convierta en una acción justa imposible de condenar. Son, por tanto, supuestos de exclusión de la antijuricidad. En estos casos, el autor material resultará, ante la carencia de un hecho antijurídico, inimputable y, a su vez, el presunto responsable, aun cuando respecto del mismo no se pueda cerciorar ninguna causa excluyente de la responsabilidad, también se verá automáticamente liberado de su posible obligación, ante la ausencia de una infracción tributaria que constituye siempre la razón mediata del mecanismo de la responsabilidad tributaria por actos ilícitos.

C. La debida diligencia como causa absolutoria de la responsabilidad a resultas de la aplicación de los compliance officer.

Si, como hemos advertido, la presencia de una causa de justificación o exclusión del injusto permite exonerar de culpabilidad, no solo al infractor principal sobre el cual concurre dicha eximente, sino también al posible responsable tributario debido a la dependencia y accesoriedad de su obligación tributaria, resulta evidente que especial atención habrá que prestar a la posible concurrencia de alguna de ellas. En este marco, de entre las previstas en el art. 179 LGT, cabría analizar aquella consistente en la existencia de una diligencia suficiente en el actuar del infractor principal precisamente en aquellos supuestos en los cuales se aplicara el régimen de la responsabilidad por el hecho ajeno. El ejemplo más típico al que estaríamos aludiendo sería el supuesto de transferencia de la responsabilidad de los representantes, autorizados o sujetos con facultades de organización y control de una entidad hasta la entidad en sí misma considerada o la responsabilidad que puede surgir por los actos cometidos por otras personas que están sometidas a la autoridad de las anteriores cuando se han incumplido de forma grave los deberes de supervisión, vigilancia y control. Incluso podríamos aducir

sancionador. Análisis jurisprudencial”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Tomo I, Parte Estudio, 1995.

los supuestos de infracciones tributarias devengadas por obligados tributarios como consecuencia de la impericia o negligencia de un asesor fiscal. En todos estos casos, como regla general, para justificar la culpabilidad de aquél que no es el autor directo del ilícito se acudirá a la formulación de culpabilidades especiales como son la culpa *in vigilando* o *in eligendo*.

Se trata, en esencia, de supuestos donde el obligado principal, pese a no realizar con dolo la infracción tributaria, no obstante, al no desplegar la mínima diligencia debida sobre otros sujetos que del mismo dependen, no ha impedido o previsto su consumación, razón por la cual se le considera igualmente culpable por un hecho propio. Ahora bien, determinar cuándo un sujeto actúa con la diligencia debida no es una tarea sencilla, al encontrarnos en presencia de un concepto jurídico indeterminado que debe concretarse caso por caso, teniendo en cuenta la obligación tributaria de que se trata, la naturaleza de la norma de cuidado, el grado de atención o dificultad que requiere su cumplimiento, el resultado lesivo y las circunstancias concurrentes. Todo ello, además, sin caer en un subjetivismo exacerbado, sino tendiendo a una objetivación sobre la base de la diligencia propia de un ordenado contribuyente medio.

Así pues, no existiendo unos parámetros generales de referencia, cabría preguntarse acto seguido, sino sería admisible trasladar al ámbito infractor tributario la novedosa exención de la responsabilidad penal de las personas jurídicas por implementación de los modelos de organización y gestión previstos en el art. 31 bis 4º y 5º CP, esto es, los denominados *compliance programs*, especialmente cuando es doctrina reiterada que las causas de exclusión de responsabilidad tributaria del art. 179 LGT no constituyen un *numerus clausus*²³⁶.

²³⁶ Por citar una de las más recientes, indica la STS de 31 de enero de 2017 (recurso de casación nº 2300/2015) que “el principio de presunción de inocencia garantizado en el artículo 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el art. 179.2 Ley 5812003, entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad por lo que la circunstancia de que la

En efecto, en el ámbito penal, el reconocimiento del nuevo principio *societas delinquere et puniri potest* por medio de la LO 5/2010, ha tratado de incentivar que las personas jurídicas, en tanto que plataformas instrumentales mediante las cuales se pueden cometer ciertas clases de delitos, activen mecanismos internos de vigilancia, supervisión y control para que su personal no busque conseguir los objetivos empresariales vulnerando el ordenamiento jurídico. Tal es así que, conforme al criterio mayoritario vertido en la STS de 29 de febrero de 2016 (nº de recurso 10011/2015), partiendo de un modelo de atribución de la responsabilidad penal por defecto de la organización -en contraposición al modelo por transferencia o vicarial-, se deduce que para poder imputar esta clase de responsabilidad a una entidad se precisa de una doble condición: en primer lugar, que se constaten los requisitos previstos en el art. 31 bis CP, estos son, que se haya cometido por parte de una persona física, plenamente integrada en dicha entidad, alguno de los delitos incluidos en el catálogo de infracciones susceptibles de generar responsabilidad penal para la persona jurídica y, en segundo lugar, siendo éste el aspecto más polémico, que se acredite igualmente dentro de dicha entidad, la inexistencia de medidas de control capaces de prevenir y evitar, en la medida de lo posible, la comisión de las infracciones delictivas por quienes integran la organización, de modo que se pueda decir que el delito cometido por la persona física en el seno de aquella ha sido posible o facilitado, por la ausencia de una cultura de respeto al Derecho²³⁷.

norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente...”.

²³⁷ Adviértase que el mantenimiento de este criterio conlleva, a la par, que sea la acusación quien deba acreditar la inexistencia de una cultura de prevención de delitos en la persona jurídica para conseguir la condena de la misma, considerándose pues este aspecto como un elemento del tipo. La acusación, por tanto, deberá probar, no ya solo el hecho delictivo, sino adicionalmente la concurrencia de un incumplimiento grave de los deberes de supervisión y control. Una interpretación que, no obstante, no es compartida por siete Magistrados de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo que suscribieron el Voto particular a la aludida Sentencia y que, siguiendo la Circular 1/2016 de la Fiscalía, consideran que los únicos presupuestos específicos para determinar la responsabilidad penal de las personas jurídicas son los previstos en los apartados a) y b) del párrafo 1º del art. 31 bis CP. Así pues, conforme a estos últimos, la eventual existencia de un modelo de organización y de gestión en el seno de una empresa no constituye el fundamento de la responsabilidad penal, sino una causa de exención de la misma, razón por la

En esencia se pretende garantizar que todas aquellas entidades que cuenten con unos modelos de organización y gestión que sean adecuados y eficaces, esto es, que acrediten que la persona jurídica ha actuado diligentemente para prevenir la conducta criminal, aun cuando la misma se hubiese materializado, puedan quedar total o parcialmente exentas de responsabilidad en atención al grado de su diligencia desplegada²³⁸.

cual deberá ser la propia persona jurídica quien alegue la concurrencia de dichos instrumentos y su idoneidad para evitar los delitos.

²³⁸ Conforme al apartado 5 del art. 31bis CP: “Los modelos de organización y gestión a que se refieren la condición 1.^a del apartado 2 y el apartado anterior deberán cumplir los siguientes requisitos: 1.º Identificarán las actividades en cuyo ámbito puedan ser cometidos los delitos que deben ser prevenidos. 2.º Establecerán los protocolos o procedimientos que concreten el proceso de formación de la voluntad de la persona jurídica, de adopción de decisiones y de ejecución de las mismas con relación a aquéllos. 3.º Dispondrán de modelos de gestión de los recursos financieros adecuados para impedir la comisión de los delitos que deben ser prevenidos. 4.º Impondrán la obligación de informar de posibles riesgos e incumplimientos al organismo encargado de vigilar el funcionamiento y observancia del modelo de prevención. 5.º Establecerán un sistema disciplinario que sancione adecuadamente el incumplimiento de las medidas que establezca el modelo. 6.º Realizarán una verificación periódica del modelo y de su eventual modificación cuando se pongan de manifiesto infracciones relevantes de sus disposiciones, o cuando se produzcan cambios en la organización, en la estructura de control o en la actividad desarrollada que los hagan necesarios”. Por su parte, la Circular 1/2016 de la Fiscalía establece que “Como criterio interpretativo, y con las necesarias adaptaciones a la naturaleza y tamaño de la correspondiente persona jurídica, resulta útil acudir a la normativa sectorial de las entidades para las que sí está específicamente prevista una determinada organización y gestión del riesgo: las Circulares de la CNMV nº 6/2009, de 9 de diciembre, sobre control interno de las sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva y sociedades de inversión y nº 1/2014, de 26 de febrero, sobre los requisitos de organización interna y de las funciones de control de las entidades que prestan servicios de inversión, el Código de Buen Gobierno de las Sociedades Cotizadas, publicado por la CNMV el 24 de febrero de 2015 o el propio Real Decreto 304/2014, de 5 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, que en su capítulo IV y a lo largo de catorce artículos desgrana los procedimientos de control interno de los sujetos obligados, los análisis de riesgo, el contenido mínimo del manual de prevención, los órganos y medidas de control, sus obligaciones en materia de formación y los estándares éticos en la contratación de empleados y directivos” Por otra parte, de una manera genérica exige que “Los programas deben ser claros, precisos y eficaces y, desde luego, redactados por escrito. No basta la existencia de un programa, por completo que sea, sino que deberá acreditarse su adecuación para prevenir el concreto delito que se ha cometido, debiendo realizarse a tal fin un juicio de idoneidad entre el contenido del programa y la infracción. Por ello,

En este marco, siendo el delito fiscal una de las transgresiones penales cuya responsabilidad se puede atribuir a una persona jurídica según el art. 310 bis CP, por su más que estrecha vinculación con la previa infracción tributaria, nos aboca a efectuar el siguiente orden de consideraciones. Por un lado, que siguiendo el criterio manifestado por el Tribunal Supremo, parece inferirse que, a partir de ahora, para presentar una querrela o denuncia por delito fiscal contra una persona jurídica, los órganos de la Administración Tributaria ya no deberán meramente valorar en el curso de las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas la conducta típica de defraudación, sino que además, deberán igualmente valorar la carencia de un programa de *compliance* o la falta de su idoneidad. La calificación de la ausencia de tales programas como el “núcleo de la tipicidad” o como un elemento autónomo del tipo objetivo, permite entonces invertir la carga de la prueba acerca de su idoneidad, correspondiendo pues a la acusación, en nuestro caso, a la Administración Tributaria, la difícil tarea de probar que la persona jurídica carecía de los instrumentos y medios adecuados para prevenir el delito fiscal.

En segundo lugar, como corolario de lo anterior, será competencia del respectivo órgano jurisdiccional penal el valorar la idoneidad o no de los programas de *compliance* a efectos de imputar la susodicha responsabilidad penal a una determinada organización. Así pues, bien puede suceder que tras la valoración de los hechos y el análisis de las diversas medidas de control desplegadas por la entidad, el órgano penal considere que las mismas no reflejan una adecuada cultura de respeto al Derecho, en cuyo caso, acabará declarando como responsable penal al ente corporativo; o bien puede suceder todo lo contrario, esto es, que los considere como plenamente válidos y eficaces. En este último escenario, si adicionalmente se produjera una sentencia penal absolutoria o un auto de sobreseimiento libre o provisional que abarcara por igual tanto a la persona jurídica como a la persona física, en tanto que autora material del ilícito penal, se abriría subsiguientemente un nuevo interrogante.

los modelos de organización y gestión deben estar perfectamente adaptados a la empresa y a sus concretos riesgos”.

En efecto, en este punto, debemos recordar que la propia LGT prevé en sus arts. 250 y 251 la posibilidad de ajustar una liquidación tributaria o de continuar con un procedimiento de comprobación e investigación previamente suspendido, tras haberse dictado una sentencia penal absolutoria o un auto de sobreseimiento libre o provisional, siempre y cuando se respetasen los hechos que el tribunal hubiese considerado como probados, así como la posibilidad de iniciar el correspondiente procedimiento sancionador, partiendo de esos mismos hechos. En nuestro caso, por ejemplo, se consideraría un hecho probado que la entidad disponía de un programa de *compliance* siendo su calificación como óptima para prevenir el delito fiscal. Y siendo ello así, podemos ya vislumbrar el dilema que se cierne. Efectivamente, aun cuando escasos reparos se podrían efectuar acerca de la reanudación del respectivo procedimiento de aplicación de los tributos previamente suspendido como consecuencia de la remisión del tanto de culpa al Ministerio Fiscal (art. 251 LGT), parece que la misma conclusión no se podría alcanzar, o al menos no en todos los supuestos, respecto a la posible infracción a derivar. La razón parece clara, si el órgano penal no solamente ha descartado el dolo, sino que también la culpa de la persona jurídica, difícilmente se podrá culpabilizar a la misma en un posterior procedimiento administrativo sancionador por idéntico motivo.

Repárese además que, con anterioridad a la reforma operada, trasladado el tanto de culpa al Ministerio Fiscal, el órgano penal meramente debía analizar la conducta desplegada por una persona física, en tanto que representante o autorizado de la entidad en la cual se realizaba el ilícito. En ningún momento, por tanto, se analizaba la conducta específica de la persona jurídica. Por ello mismo, y dado que en el ámbito sancionador tributario el infractor principal se identificaba con la persona jurídica al reconocérsele capacidad infractora, escasos reparos existían acerca de la posibilidad de iniciar un posterior procedimiento sancionador contra la misma. En la actualidad, no obstante, coincidiendo los sujetos infractores tanto en la vía penal como en la vía administrativa y existiendo, además, un pronunciamiento judicial acerca de su culpabilidad, podría concluirse que el inicio de este posterior procedimiento sancionador podría estar vulnerando el principio *non bis in idem* en su vertiente procesal.

Sin embargo, contrario a este razonamiento es el Tribunal Constitucional, quien en su Sentencia 77/1983, de 3 octubre ya afirmó que “el principio *non bis in idem* determina una interdicción de la duplicidad de sanciones administrativas y penales respecto de unos mismos hechos, pero conduce también a la imposibilidad de que, cuando el ordenamiento permite una dualidad de procedimientos, y en cada uno de ellos ha de producirse un enjuiciamiento y una calificación de unos mismos hechos, el enjuiciamiento y la calificación que en el plano jurídico puedan producirse, se hagan con independencia, si resultan de la aplicación de normativas diferentes, pero que no pueda ocurrir lo mismo en lo que se refiere a la apreciación de los hechos, pues es claro que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado”. Un razonamiento que, a mayor abundamiento, ha sido ampliamente acogido por el TEAC en su Resolución de 22 de septiembre de 2016, admitiéndose pues la posibilidad de continuar con un procedimiento administrativo sancionador después de haberse dictado una sentencia absolutoria, siempre y cuando se respetasen los hechos declarados probados por el tribunal penal, pudiéndose incluso calificar de una forma diferente unos mismos hechos como consecuencia de la aplicación de normativas distintas. Se concluye, en esencia, que a lo único a lo que compele el principio “*non bis in idem*” es a la prohibición de dos sanciones, pero no a dos pronunciamientos diferentes sobre unos mismos hechos.

De tal forma que, en atención a esta jurisprudencia, cabría pues admitir la posibilidad de calificar de una forma dispar unos mismos hechos como consecuencia del empleo de normativas distintas. Así, unos hechos que no constituyen delito penal sí que podrán, en cambio, constituir sanción administrativa, en parte por el diferente tratamiento jurídico que se concede a la valoración de las pruebas sobre los mismos. De esta forma, mientras que un juzgador penal debe siempre ponderar los elementos probatorios bajo el prisma del principio “*in dubio pro reo*”, en las demás jurisdicciones, y más en concreto en la contencioso-administrativa, son factores más determinantes en dicha valoración, sin descartar el anterior, los principios formales de carga de la prueba procedentes del proceso civil.

En definitiva, podemos concluir que si bien los *corporate compliance* pueden constituir una causa de exclusión de la responsabilidad de las personas jurídicas en el orden penal, por lo que concierne al tributario, su eficacia se encuentra mucho más

limitada. En primer lugar, porque en este ámbito, la carga de la prueba respecto de su idoneidad corresponderá siempre acreditarla al propio obligado tributario. La inversión de dicha carga solo estaría prevista, conforme a la Sentencia del Tribunal Supremo, en el supuesto de que los órganos de la Administración apreciaran indicios de delito fiscal, en tanto que, en estos casos se configuraría como un elemento objetivo del tipo. En segundo lugar, porque la apreciación de esta eximente produciría, a diferencia de lo que acaece en el ámbito penal, una doble liberalidad: no solo el ente jurídico quedaría impune de la infracción, sino que además, se impediría activar el mecanismo de la responsabilidad tributaria por colaboración en ilícitos tributarios. Y, en tercer lugar, porque aun cuando la misma fuera apreciada por un órgano jurisdiccional penal, admitiéndose la posibilidad de calificar de forma distinta unos mismos hechos por órdenes diferentes, podría resultar igualmente admisible que los órganos de la Administración consideraran a los programas de *compliance*, a efectos de la respectiva infracción tributaria, como del todo insuficientes para enervar el mínimo grado de culpabilidad.

D. El elemento subjetivo de la infracción tributaria: el dolo y la culpa.

Una vez comprobada la antijuridicidad del hecho en su doble vertiente, tipicidad y ausencia de causas de justificación, el siguiente paso consiste en analizar si el hecho mismo puede imputarse subjetivamente a su autor, esto es, si cabe hacerle un reproche personal. Resulta pues indubitado que para la imposición de una pena no es suficiente con la comisión de un hecho típico y antijurídico, sino que adicionalmente se requiere que sea culpable²³⁹. Ahora bien, mientras que la tipicidad y la antijuridicidad son elementos del delito que se derivan directamente del texto constitucional *ex art. 25 CE*, lo mismo no acontece con el principio de culpabilidad, el cual solamente se ha podido

²³⁹ *Vid.*, por todos, MUÑOZ CONDE, F. y GARCÍA ARANA, M.: *Derecho Penal. Parte General*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, pág. 45.

deducir por remisión a la idea del Estado de Derecho (art. 1.1 CE) y la protección de la dignidad de la persona humana y el libre desarrollo de la personalidad (art. 10 CE)²⁴⁰.

De ahí que, en el ámbito del Derecho administrativo sancionador, no siempre haya primado la exigencia de este principio. En su evolución podemos atisbar una primera fase en la que se producía un absoluto rechazo al reconocimiento de este mandato, por considerarse que el mismo era incompatible con la responsabilidad objetiva que presidía originariamente el campo de las infracciones administrativas²⁴¹. Con posterioridad, no obstante, se iniciaría una segunda etapa en el curso de la cual se abandonaría la rigurosidad de esta concepción y se introduciría un primer elemento subjetivo, este es, la voluntariedad. Desde esta perspectiva, lo único que se exigía era

²⁴⁰ *Vid.*, en este sentido, BACIGALUPO BOIX REIG, J.: *La Constitución Española de 1978 y el Derecho Penal*, Universidad de Alicante, Biblioteca Virtual Miguel de Cervantes, 2000, al precisar que: “Nuestro texto constitucional no recoge expresamente este principio, lo que ha sido criticado por algún autor. Sí se han hecho, sin embargo, interpretaciones doctrinales que lo consideran implícitamente contenido en el art. 25.1 de la Constitución («Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento») o en la protección de la dignidad de la persona (art. 10.1). (...) Conexión ineludible entre principio de legalidad y de culpabilidad, puesto de manifiesto por un sector de la doctrina alemana a tenor de lo previsto en el artículo 103.2 de la Norma Fundamental alemana (SAX), en todo caso relacionada con la necesidad de deducir la vigencia del principio de culpabilidad y su carácter constitucional por razón del reconocimiento que dicha Ley Fundamental hace de la dignidad humana, y, como ya se ha dicho, por ser idea inherente al Estado de Derecho (sobre la discusión en Alemania de este tema, ZIPF, SCHMIDHÄUSER, LACKNER)”. Por su parte, NIETO GARCÍA, A: *Derecho administrativo sancionador*, *op.cit.*, pág. 324, indicaría que: “La Constitución en ninguna parte proclama el principio de la voluntariedad en la comisión de ilícitos. Una vez más se trata de un elemento que se ha añadido posteriormente sin explicación alguna. La Constitución garantiza el principio de la culpabilidad no por que ella lo diga sino porque otros dicen que lo dice. Se trata, por tanto, de una cuestión de fe, que es creer lo que no leemos con nuestros propios ojos”.

²⁴¹ En palabras de GOTA LOSADA, A: *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, Volumen V, Edersa, Madrid, 1973, pág. 474 “en el fondo, el régimen sancionador de las infracciones tributarias debe operar en la mayor parte de los casos como si aceptara el principio de responsabilidad objetiva o sin culpa, admitiendo sólo los supuestos excepcionales en que el interesado demuestre la inexistencia total de culpa”. Por su parte, GIANNINI, A.D: *Instituciones de Derecho...*, *op.cit.*, pág. 308 Y 309 recoge que “por lo que a las sanciones se refiere, la obligación surge por la simple realización de la situación objetiva prevista en la ley y en la medida que en ésta se establezca de modo inderogable, con independencia de cualquier averiguación sobre la culpabilidad del transgresor”.

la voluntariedad de la acción para hacer responsable al sujeto, siendo que la culpabilidad meramente se tenía en consideración para graduar la pena (SSTS 30 noviembre 1981 y 15 de julio de 1985). Se eliminaba la responsabilidad en los supuestos de fuerza mayor, caso fortuito y “vis compulsiva” y se abrían las puertas a la aceptación del error y la ignorancia. Sería entonces, a partir de 1988, cuando empezaría a medrarse la teoría moderna en virtud de la cual para que una infracción administrativa pudiera ser sancionada se requería que la acción cometida fuera, además de típica y antijurídica, culpable²⁴².

En este marco, especialmente contundente fue la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril, donde examinándose la eventual constitucionalidad de la reforma introducida en el art. 77.1 LGT 1963 por la Ley 10/1985 se concluiría que “a diferencia de lo que ha ocurrido con el Código Penal, en el que se ha sustituido aquél término (voluntarias) por la expresión “dolosas o culposas”, en la Ley General Tributaria se ha excluido cualquier adjetivación de las acciones u omisiones constitutivas de infracción tributaria. Pero ello no puede llevar a la errónea conclusión de que se ha suprimido en la configuración del ilícito tributario el elemento subjetivo de la culpabilidad para sustituirlo por un sistema de responsabilidad objetiva o sin culpa. En la medida en que la sanción de las infracciones tributarias es una de las manifestaciones del *ius puniendi* del Estado, tal resultado sería inadmisibles en nuestro ordenamiento”. Y es que hoy en día ya podemos estar seguros que la exigencia, o no, de la culpabilidad en el ámbito de las infracciones administrativas no corresponde determinarlo al legislador ordinario, sino que es la Constitución quien, de una vez y para siempre, así lo ha declarado²⁴³.

²⁴² Cfr. NIETO GARCÍA, A.: *Derecho administrativo...*, *op.cit.*, págs. 346 y 347

²⁴³ Según CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.F: *El proyecto de Ley de Represión del Fraude Fiscal, Instituto de Estudios Económicos*, 1984, pág. 6: “Por tanto, entiendo, no existe, en estos momentos, después de la Constitución, ninguna posibilidad de justificar unos supuestos principios del Derecho sancionador tributario, que permitan, desde el punto de vista técnico-jurídico, configurar a la infracción tributaria como un ilícito de carácter objetivo, principios que, por otro lado, nunca han logrado encontrarse y que, además, nadie conoce”.

Reflejo de esta evolución es, por tanto, la redacción actual del art. 183 LGT que reclama como elemento esencial del tipo de las infracciones tributarias que las mismas sean realizadas con dolo o culpa, descartándose pues la imposición de cualquier tipo de sanción basada en el mero resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes. Ahora bien, mientras que en el Código Penal la regla general es la exigencia de dolo, de tal manera que sólo en supuestos excepcionales y tasados pueden cometerse delitos por mera imprudencia; en el Derecho administrativo sancionador la situación es completamente opuesta, dado que resulta suficiente con la mera imprudencia para que la infracción, salvo advertencia legal expresa en contrario, se entienda plenamente consumada.

Se produce, en palabras de NIETO GARCÍA, un giro administrativo de la culpabilidad. Una conversión en regla de oro del Derecho administrativo sancionador lo que en el Derecho penal no es más que una excepción, esto es, la responsabilidad por culpa o imprudencia. Todo ello como consecuencia, por un lado, de la complejidad que entraña la apreciación del dolo, en tanto que elemento fundamentalmente psicológico, frente a la culpa, de sustrato mayoritariamente normativo. Pero también, por la diferente intensidad de grado de la sanción, que por reflejo del principio penal de mínima intervención, reclama que ante una conducta más grave se aplique un nivel superior de reproche, siendo por ello del todo lógico que ante una infracción tributaria se requiera un grado de culpabilidad inferior al delito.

Esta premisa de partida, sin embargo, plantearía la subsiguiente cuestión relativa a la determinación de la mínima clase de culpa que resultaría exigible para imponer una sanción tributaria, especialmente cuando de la dicción literal del precepto se desprende que las infracciones tributarias son sancionables en “cualquier grado de negligencia” y especialmente además, cuando ya hemos advertido que la existencia de una diligencia debida puede exonerar asimismo de responsabilidad. De esta forma, cuando la conducta de los obligados tributarios se califique como culpable, ya sea grave o leve, ninguna duda existirá de la posibilidad de sancionar dicho comportamiento; reservándose, por el contrario, todos los interrogantes para los supuestos de concurrencia de culpa levísima.

En efecto, bajo este término se engloban aquellos supuestos en los que el resultado lesivo se produce por una falta de observación o vigilancia de un deber de

cuidado extremadamente diligente. En estos casos, como afirma CAYÓN GALIARDO, si la simple negligencia es un comportamiento imprudente, porque se pudo y se debió prever el resultado antijurídico sin especiales esfuerzos del sujeto, es evidente que se deberán excluir de la misma todo el conjunto de conductas en las que se elimine la imprudencia, bien porque se desarrolló una diligencia ordinaria, bien porque existieron circunstancias que, para vencerlas y evitar el incumplimiento de la norma, hubieran requerido un comportamiento no exigible en términos generales²⁴⁴. Y así, igualmente, ha parecido entenderlo la doctrina y la jurisprudencia que, con base en el fundamento jurídico cuarto de la ya aludida STC 76/1990, se han decantado por considerar que, en el ámbito tributario, la culpa levísima nunca podrá acarrear responsabilidad infractora, pues lo contrario claramente equivaldría al reconocimiento implícito de la responsabilidad objetiva²⁴⁵.

En definitiva, para que la conducta típica y antijurídica pueda ser sancionada se exige la presencia de un elemento culposo, el cual a su vez puede revestir una doble forma: la principal y más grave, llamada dolo, y la subsidiaria y menos grave, llamada culpabilidad. La característica esencial del dolo residirá entonces en que en el mismo el reproche se articulará sobre la base de que el autor intencionadamente habrá querido realizar el injusto típico; en tanto que, por el contrario, en la forma culposa el injusto típico se realizará sin intención alguna de su autor el cual, no obstante, debería haber previsto y evitado dicho resultado. La culpa, por tanto, se define por referencia a dos conceptos, estos son, la infracción del deber de cuidado y la previsibilidad. A mayor abundamiento, como ya hemos avanzado, dentro del plano doctrinal científico y jurisprudencial se distingue, además, entre una culpa lata o imprudencia temeraria,

²⁴⁴ Cfr. CAYÓN GALIARDO: "Estudio de jurisprudencia: la simple negligencia en la jurisprudencia tributaria", *Revista técnica tributaria*, N° 62, 2003; SÁNCHEZ PEDROCHE, A: "La culpabilidad en el procedimiento sancionador tributario", *Tributos Locales*, N° 8, 2001, pág. 90-91.

²⁴⁵ En este sentido, por todas, la SAN 22 de noviembre de 2012 (N° recurso 413/2009) donde indica que "por lo que la culpabilidad habrá de justificarse de un modo distinto a como se ha hecho, al margen de identificar con precisión la modalidad culpabilística concurrente en la conducta castigada, esto es, si se ha obrado con dolo o con culpa y en qué grado, excluyendo, conforme a la reiterada doctrina del Tribunal Supremo, la culpa levísima, por ser equiparable, en rigor, al caso fortuito".

basada en la omisión de la diligencia más elemental y una culpa leve o imprudencia simple, definida por referencia al cuidado exigible a la persona media²⁴⁶.

Para concluir solo recordar que, en este contexto, corresponde además a la Administración Tributaria, en primera y en última instancia, el apreciar la concurrencia del elemento subjetivo o de la omisión del deber de cuidado exigible al sujeto activo de la infracción tributaria, sin que la ausencia de motivación de la culpabilidad pueda suplirse ni en la vía revisora administrativa, ni en la vía contencioso administrativa²⁴⁷. Ahora bien, en este primer nivel que estamos analizando, solo resultará necesario acreditar por medio del correspondiente procedimiento sancionador este elemento subjetivo en sede del infractor principal, siendo que tanto la determinación del tipo básico como sus posibles elementos cualificadores -ocultación o empleo de medios fraudulentos- se realizará, en exclusiva, atendiendo a sus circunstancias personales. De tal forma que, si no puede acreditarse este elemento subjetivo en sede del infractor principal, aun cuando el mismo pudiera acreditarse en sede del sujeto colaborador, ninguna infracción se devengará y mucho menos se podrá notificar, ante la carencia del hecho preliminar, el correspondiente acuerdo de inicio del procedimiento de derivación ante el presunto responsable tributario

²⁴⁶ Cfr. MAGRANER MORENO, F.J; QUILES BODI, F.J: “La aplicación del principio...”, *op.cit.*, en cuya nota a pie de página 16 indican que “La doctrina suele entender por simple negligencia aquella forma de culpabilidad situada en el más bajo estrato de la misma, ordinariamente ligada al quebranto de un deber de cuidado o de diligencia, exigible del sujeto pasivo, porque se supone que es propio de la conducta normalmente desplegada en el cumplimiento de sus deberes fiscales. La simple negligencia es, pues, el anverso de la actuación conforme a la diligencia debida”.

²⁴⁷ *Vid.*, en este sentido, la STS de 16 de julio de 2015 (Nº Recurso 650/2014) y la Resolución del TEAC de 23 de enero de 2014 (Nº recurso 02318/2011/00/00).

E. El procedimiento sancionador seguido frente al infractor principal. Los problemas ligados a la autoincriminación, la carga de la prueba y la no consideración como parte del responsable.

Si partimos de la consideración de que el hecho preliminar del acuerdo de derivación de la responsabilidad tributaria por actos ilícitos lo constituye una infracción tributaria, necesariamente, salvo renuncia del obligado tributario o suscripción de actas con acuerdo, deberá tramitarse de manera autónoma y separada al procedimiento de aplicación de los tributos, un procedimiento sancionador donde se dirime bajo el foco de los principios penales la comisión de un hecho típico, antijurídico, culpable y punible.

Así pues, desde la aprobación de la Ley 1/1998 de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes se ha mantenido hasta la actualidad, pese a la derogación de la normativa anterior, la obligación de que la imposición de las sanciones tributarias se realice mediante un expediente distinto o independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor. Todo ello con base en la idea de la diversidad funcional y la preservación de las garantías - evidentemente diferentes- que deben regir en ambos procedimientos, especialmente por lo que concierne al principio penal de no autoinculpación (art. 24.2 CE) que, de no existir esta diferencia procedimental, bien podría ser invocado por el propio obligado tributario para negarse a colaborar con la Administración tributaria en sus actuaciones de comprobación e investigación²⁴⁸.

²⁴⁸ Resulta pues preciso recordar que el contenido esencial de este derecho no se agota con el reconocimiento a toda persona de su posibilidad de no declarar contra sí mismo, sino que adicionalmente incluye el derecho de los mismos a no aportar datos o pruebas bajo coacción que pudieran contribuir a su autoincriminación. En concreto, en palabras del Tribunal Constitucional, los derechos a no declarar contra sí mismos y a no confesarse culpables "son garantías o derechos instrumentales del genérico derecho de defensa, al que prestan cobertura en su manifestación pasiva, esto es, la que se ejerce precisamente con la inactividad del sujeto sobre el que recae o puede recaer una imputación, quien, en consecuencia, puede optar por defenderse en el proceso en la forma que estime más conveniente para sus intereses, sin que en ningún caso pueda ser forzado o inducido, bajo constricción o compulsión alguna, a declarar contra sí mismo o a confesarse culpable" (SSTC 197/1995, de 21 de diciembre; 161/1997, de 2

Sin embargo, aun reconociéndose esta aparente escisión procedimental, la gran mayoría de la doctrina científica se decanta por considerar que el ordenamiento jurídico tributario español transgrede el principio del *nemo tenetur* cuando el art. 210.2 LGT habilita a que las pruebas obtenidas en el seno de un procedimiento de aplicación de los tributos se puedan utilizar a posteriori para imponer no solo sanciones, sino también derivar responsabilidades. En esencia, como proclaman estos autores, esta comunicabilidad probatoria genera irremediabilmente una honda brecha en los derechos de los supuestos infractores²⁴⁹.

De hecho, la licitud o no de que la Administración tributaria pueda tomar en consideración, como elementos probatorios de cargo, datos del obligado tributario que el mismo facilitó a través de un previo requerimiento coactivo formulado en otro procedimiento no sancionador, se edifica como uno de los temas más candentes dentro del Derecho tributario sancionador por el evidente conflicto que se genera entre el deber general de los ciudadanos de colaborar con la Administración tributaria y el derecho a no autoincriminarse. Una encrucijada que, no obstante, intentó ser rápidamente solventada por el Tribunal Constitucional en su ya nombrada Sentencia 76/1990, mediante la negación del carácter absoluto de los derechos fundamentales (art. 10.1 CE) y la proclamación de la necesidad de proteger, por encima del derecho fundamental a no declarar contra sí mismo, el deber general de contribuir a las cargas públicas (art. 31.1 CE).

de octubre; 229/1999, de 13 de diciembre; 127/2000, de 16 de mayo; 67/2001, de 17 de marzo). Indicando, asimismo, que los citados derechos "entroncan también con una de las manifestaciones del derecho a la presunción de inocencia: la que sitúa en la acusación la carga de la prueba; esta carga no se puede trocar fácticamente haciendo recaer en el imputado la obligación de aportar elementos de prueba que supongan una autoincriminación" (STC 161/1997, de 2 de octubre).

²⁴⁹ Vid., al respecto, MARTÍNEZ LAGO, M.A: "Algunas cuestiones problemáticas en el nuevo régimen sancionador tributario", *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, Nº 4, 2006, págs. 134-136; SIMÓN ACOSTA, E.; VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A; SIMÓN YARZA, M.E: *Derecho financiero y tributario. Parte General*, Aranzadi, 2017; CASAS AGUDO, D.: "A vueltas con el derecho a no autoinculparse y su dialéctica con los deberes de colaboración tributaria", *Quincena Fiscal*, Nº 10, 2017.

Desde entonces, sin embargo, el Tribunal Constitucional poco más ha aportado sobre esta materia, destacándose en concreto dos posteriores Sentencias 18/2005 y 68/2006, donde meramente concluyó que cuando no existe identidad subjetiva entre la persona a la cual se le reclama la información inculpatória -en el caso enjuiciado, una entidad- y la persona finalmente condenada con base a dichos datos -en el caso, el administrador persona física-, no se conculca el derecho fundamental a no autoincriminarse. Y es que, como podemos observar, mediante estos pronunciamientos el Tribunal Constitucional desaprovechó una importante oportunidad para, a luz de la jurisprudencia vertida sobre esta materia por el TEDH, actualizar el alcance y significado de este derecho, máxime si tenemos en consideración que, dado el reciente reconocimiento de la responsabilidad penal de las personas jurídicas, de ahora en adelante, será más que plausible que exista identidad subjetiva entre la persona coaccionada a aportar información y la persona sancionada en virtud de la misma²⁵⁰.

En cambio, más prolija en su contenido ha sido la jurisprudencia emanada sobre esta materia por el TEDH que, desde su Sentencia de 25 de febrero de 1993 (Asunto *Funke contra Francia*), no solo reconoció la inclusión de este derecho dentro del contenido del art. 6 CEDH, sino que además, admitió expresamente la aplicación del mismo tanto en los procedimientos administrativos sancionadores en materia tributaria (Asunto *Bendenoun contra Francia*, Sentencia de 24 de febrero de 1994) como en aquellos otros que sin ser exclusivamente sancionadores se dirigieran, bien a liquidar conjuntamente el tributo e imponer sanciones (Asuntos *JB contra Suiza*, Sentencia de 3

²⁵⁰ En este sentido, parece que el Tribunal Constitucional estuvo, en parte, influenciado por la jurisprudencia norteamericana emanada del asunto *Hale v. Henkel*, 201 U.S. 43 (1906) donde se determinó que los representantes de las empresas no podían invocar, en beneficio de las entidades en las cuales trabajaban, el derecho a no autoincriminarse para evitar aportar información acerca de las mismas. El razonamiento de este argumento arrancaba, a su vez, de la consideración del carácter personal de este derecho lo que implicaba, por un lado, la imposibilidad de su alegación para proteger a una tercera persona y, por otro, su denegación absoluta respecto de las personas jurídicas. De esta forma, en el sistema norteamericano el derecho a no autoincriminarse solamente se reconoce a las personas físicas. *Vid.*, al respecto, STAFFORD, G; JACKSON, V: "The Privilege Against Self-Incrimination in Federal Tax Investigations", *Louisiana Law Review*, N° 4, 1974.

de mayo de 2001 y *Chambaz contra Suiza*, Sentencia de 5 de abril de 2012), o bien permitieran, en virtud de una ley nacional, trasladar o usar los datos obtenidos en un procedimiento de aplicación de los tributos en un posterior procedimiento sancionador (Asunto *Shannon contra Reino Unido*, Sentencia 4 de octubre de 2005). Declarándose, por el contrario, inaplicable este derecho cuando el vínculo o nexo entre el procedimiento no sancionador y el ulterior procedimiento punitivo fuera remoto o meramente circunstancial (Asunto *Wech contra Austria*, Sentencia 8 de abril de 2004).

De la doctrina consolidada del TEDH se desprende, por tanto, una máxima, a saber, que el derecho a no autoincriminarse no prohíbe el empleo de coacción para obtener información fuera del contexto de un procedimiento punitivo; sí que veta, por el contrario, que la información así obtenida pueda ser empleada posteriormente para imputar a una persona en un procedimiento o proceso penal, entre los que se incluyen, indudablemente, los procedimientos de derivación de la responsabilidad dado su reconocido carácter sancionador. Una doctrina que, adaptada al ordenamiento jurídico tributario español, nos abocaría a confirmar la aplicación de las exigencias de la no autoincriminación a todos los procedimientos administrativos sancionadores y a los de carácter liquidatorio, por cuanto que los primeros, en consonancia con lo dispuesto en el art. 209.2 LGT, se iniciarían como consecuencia de los previamente instruidos de comprobación o inspección que hubieran concluido en regularización, razón por la cual, con posterioridad, el art. 210.2 LGT prevé el trasvase del caudal probatorio²⁵¹. Un trasvase que, a mayor abundamiento, también prevé de forma expresa el nuevo art. 258 LGT donde se regula el presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria por colaboración activa en un delito fiscal.

Así pues, delimitado el ámbito de aplicación de este derecho, restaría por concretar su alcance y contenido. Al respecto, como cualquier otro derecho o posición jurídica, cabría indicar que el mismo no tiene reconocido un carácter absoluto, motivo por el cual el TEDH considera que “no se extiende a la utilización en el procedimiento

²⁵¹ *Vid.*, al respecto, LOZANO SERRANO, C.: “El deber de colaboración tributaria sin autoincriminación”, *Quincena Fiscal*, Nº 8, 2015.

penal de datos que pueden ser obtenidos del acusado mediante el uso de poderes coercitivos pero que tienen una existencia independiente de la voluntad del acusado, tales como, entre otros, documentos obtenidos en virtud de un mandamiento (...)”²⁵². En otras palabras, que si los materiales o la información requerida al sujeto ya existiesen, habría que concluir que su aportación no constreñiría a la esencia de este derecho, por cuanto que los mismos podrían ser igualmente obtenidos por la respectiva autoridad mediante otros medios más agresivos que la simple sanción ante la negativa de su aportación.

Todo lo cual nos conduciría a preguntarnos si el mandato que determinaría la existencia autónoma de estos datos debería revestir el rango de ley o si, además, se permitiría también incluir los resultantes de mandamientos judiciales y administrativos. La cuestión no puede resultar baladí, pues admitir un criterio expansivo conllevaría automáticamente a considerar que cualquier requerimiento tributario, en tanto que mandato administrativo, permitiría impedir la invocación de este derecho. Por ello, en nuestra opinión, cuando el TEDH afirma que no constituyen declaración los documentos obtenidos en virtud de un mandamiento, por ser éstos independientes de la voluntad de los sujetos, consideramos que solo está haciendo referencia a aquellos cuya producción, conservación, aportación u obtención viniera establecida por una ley, por ejemplo, que impusiera el deber de llevar una contabilidad o la obligación de conservar las facturas y sus documentos acreditativos. Por el contrario, todos aquellos datos cuya existencia no viniera impuesta por una disposición general, quedarían plenamente salvaguardados por el mandato constitucional²⁵³.

Se trata, en suma, de una interpretación más conciliadora con la *lege lata*, basada en el distingo entre los diferentes tipos de datos a exigir y que contrasta esencialmente con aquella otra corriente, de clara intención de *lege ferenda*, que aboga por suprimir la posibilidad de incorporar indiscriminadamente al procedimiento

²⁵² Sentencia de 17 de diciembre de 1996, Asunto Saunders contra Reino Unido.

²⁵³ En idéntico sentido, véase LOZANO SERRANO, C.: “El deber de colaboración tributaria...”, *op.cit.*

sancionador todos aquellos datos autoincriminatorios obtenidos bajo coacción²⁵⁴. En esta dialéctica, todavía lejos de resolverse, podríamos incluso añadir una nueva cuestión ya apuntada algún tiempo atrás por FROMMEL, esta es, si la invocación de este principio permitiría asimismo evitar la inculpación de otros²⁵⁵. No obstante, habiéndose reconocido, probablemente por influencia de la jurisprudencia norteamericana, el carácter personal de este derecho por el Tribunal Constitucional español, ésta parece hoy una cuestión no abierta a debate. De ahí que el requerimiento a un sujeto de datos de terceros, aun bajo amenaza de sanción, quede extramuros de la aplicación de este derecho.

A mayor abundamiento, resulta oportuno enfatizar que, siendo la presunción de inocencia y el principio “*in dubio pro reo*”, la regla de conducta procesal y la regla de juicio que respectivamente presiden el procedimiento sancionador, podemos concluir que la incorporación a este último procedimiento de los datos, pruebas o circunstancias previamente obtenidos en un procedimiento de aplicación de los tributos no se podrán

²⁵⁴ Esta sería, en cambio, la opción escogida por el sistema alemán, en cuyos §§ 30 y 393 de la Ordenanza Tributaria se prevé respectivamente que “cuando la infracción o delito investigado es de naturaleza no tributaria no es posible el traslado de datos del procedimiento tributario al sancionador, pues, salvo determinadas excepciones, existe un deber de sigilo de los funcionarios respecto de los datos obtenidos en el procedimiento tributario” y que “El deber de sigilo cesa cuando, por el contrario, el procedimiento sancionador se refiere a una infracción o delito de naturaleza tributaria. Por tanto, en este caso la comunicación entre ambos procedimientos es plena. En este supuesto se prohíbe en el procedimiento administrativo de imposición el uso de medidas coercitivas frente al contribuyente cuando exista el riesgo de autoincriminación, lo cual equivale al reconocimiento del derecho a no colaborar con la Administración”. Al respecto, PALAO TABOADA, C.: “El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario: una revisión”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, N° 159, 2013, pág. 40. indica que de la conjunción de ambos preceptos con el principio de claridad procedimental, la Administración alemana se encuentra pues compelida de advertir al obligado tributario de su derecho a no ser sometido a medidas coercitivas con el fin de obligarse a autoinculparse (es decir, de su derecho a rehusar su colaboración) cuando existan razones para ello, esto es, cuando existan motivos para pensar que el obligado tributario declarará contra sí mismo al contestar una pregunta o prestar la colaboración requerida.

²⁵⁵ *Vid.*, FROMMEL, S. N.: “El Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el derecho del acusado a no declarar: ¿puede ser invocado por los contribuyentes?”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, N° 236, 1995, págs. 511 y 512.

valorar de forma equivalente²⁵⁶. Así pues, los elementos de convicción que hubieran podido servir para acreditar la certidumbre de los hechos en el procedimiento de comprobación deberán ser nuevamente valorados en el procedimiento sancionador de acuerdo con la medida probatoria típica de este último, especialmente en aquellos supuestos en los que la regularización hubiera derivado de una presunción o una ficción legal. Una consecuencia que, a fortiori, se desprendería del tenor literal del art. 105 LGT que cuando se refiere a las reglas de la carga de la prueba limita sus efectos a los procedimientos liquidatorios²⁵⁷.

²⁵⁶ Al respecto, destacamos la STC 936/2006, de 10 octubre donde se expresa que “partiendo del modelo constitucional de valoración de la prueba ello implica que para dictar una sentencia condenatoria es necesario deslindar dos fases diferenciadas dentro del proceso de análisis de las pruebas: 1ª) Una primera de carácter objetivo que podría calificar de constatación de existencia o no de verdaderas pruebas, fase en la que a su vez habría que diferenciar dos operaciones distintas: a) precisar si en la realización de las diligencias probatorias se han adoptado y observado las garantías procesales básicas; y b) precisar si, además, tales diligencias probatorias suponen o aportan objetivamente elementos incriminatorios o de cargo; 2ª) Una segunda fase de carácter predominante subjetivo, para la que habría que reservar «strictu sensu» la denominación usual de «valoración del resultado o contenido integral de la prueba», ponderado en conciencia los diversos elementos probatorios, en base a los cuales se forma libremente la conciencia del Tribunal. En la primera fase operaría la presunción de inocencia, en la segunda el principio «in dubio pro reo». Así, la presunción de inocencia se desenvuelve en el marco de la carga probatoria y supone (ver STC 31 mayo 1985) que no es el acusado a quien corresponde demostrar que es inocente frente a la acusación que contra él se formula, sino que es a quien la mantiene a quien compete acreditar la imputación mediante las correspondientes pruebas, practicadas con validez jurídica y que puedan objetivamente reputarse como pruebas de cargo, y por su parte, el principio «in dubio pro reo», presuponiendo la previa existencia de la presunción de inocencia, se desenvuelve en el campo de la estricta valoración de las pruebas, es decir, de la apreciación de la eficacia demostrativa por el Tribunal a quien compete su valoración en conciencia para formar su convicción sobre la verdad de los hechos (art. 741 LECrim)”. Sobre la presunción de inocencia, puede verse, VEGA TORRES, J.: Presunción de inocencia y prueba en el proceso penal, *Wolters Kluwer*, Madrid, 1993.

²⁵⁷ *Vid.*, ALONSO ORTEGA, J.M: “El onus probandi en los procedimientos tributarios”, *Quincena Fiscal*, Nº 18, 2016 al establecer que “Desde el punto de vista conceptual la carga de la prueba en los procedimientos de aplicación de los tributos cumple las mismas funciones que en la prueba civil o penal. En este sentido, el Tribunal Supremo ha reconocido al antiguo artículo 114 de la Ley 230/1963, General Tributaria, como una norma específica para el Derecho Tributario, aunque con un contenido análogo a «las tradicionales doctrinas civilistas» (STS de 11/02/2010). Por ello, de acuerdo con la doctrina civilista y en los términos utilizados en el artículo 217.2 y 3 de LEC, le corresponde al obligado tributario la prueba de los hechos constitutivos o favorables a su pretensión, correspondiendo al que niega la pretensión la prueba de los hechos impeditivos, extintivos y excluyentes. Así, en el ámbito tributario se deben distinguir los hechos constitutivos y aumentadores de la obligación tributaria cuya carga de la prueba recaería sobre la

El reconocimiento del derecho a la presunción de inocencia produce pues una inmediata consecuencia procesal consistente en el desplazamiento de la carga de la prueba del acusado al acusador y, más en concreto, en el caso de la potestad sancionadora, a la Administración Pública. A mayores, el objeto de dicha presunción abarcará dos ámbitos -el de los hechos y el de la culpabilidad-, por lo que toda resolución sancionadora requerirá, por un lado, certeza de los hechos imputados, obtenida mediante pruebas de cargo, y de otro, certeza del juicio de culpabilidad sobre los mismos. Unos elementos que, si bien constituyen el contenido primario y directo de la presunción de inocencia, no lo agotan, por cuanto que conforme al Tribunal Constitucional del mismo también deriva “una regla de tratamiento del imputado -en el proceso penal- o del sometido al procedimiento sancionador (...) que proscribe que pueda ser tenido por culpable en tanto su culpabilidad no haya sido legalmente declarada”. Extremo que, en suma, tiene especial trascendencia en materia de ejecución de las sanciones antes de adquirir firmeza judicial.

De lo antedicho se desprende, por tanto, que la inocencia se presume y la culpabilidad se prueba. Por ello, en el proceso sancionador tributario prima el *rigor probationes* frente al *favor probatione* que, por el contrario, en el procedimiento de aplicación de los tributos permitiría trasladar la carga de la prueba con base al principio de facilidad y disponibilidad probatoria. De la misma manera, mientras que en los procedimientos liquidatorios rige el estándar “*preponderance of evidence*”, en virtud del

Administración tributaria como sujeto acreedor de la prestación tributaria, y los hechos que excluyen o minoran la obligación cuya prueba recae en el obligado tributario. La doctrina del Tribunal Supremo ha reiterado la regla de la carga de la prueba en función de lo dispuesto en el antiguo artículo 114 de la LGT de 1963 y con la redacción del actual artículo 105: «cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen; esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales», añadiendo que «si bien es verdad que nuestra jurisprudencia ha matizado, en ciertas situaciones, el rigor el principio establecido en el mencionado artículo 114 LGT/1963, desplazando la carga de la prueba hacia la Administración por disponer de los medios necesarios que no están al alcance de los sujetos pasivos (Cfr. SSTS de 25 de septiembre de 1992 y 14 de diciembre de 1999)» (STS de 19 de marzo de 2007, recurso n.º 6169)».

cual el hecho se entiende probado cuando existe una dosis razonable de probabilidad, en el ámbito sancionador rige la regla “*reasonable doubt*”, por la que se entiende probado un hecho cuando ha sido probado más allá de una duda razonable²⁵⁸. Un diferente estándar probatorio que nos permitirá concluir que, si bien dentro de los procedimientos de aplicación de los tributos, las presunciones o ficciones legales resultarán, en ocasiones, suficientes para regularizar la situación tributaria de los obligados tributarios, por el contrario, en los procedimientos sancionadores y declarativos de responsabilidad no bastarán por sí mismas para imponer o derivar una sanción.

Así pues, con independencia de la forma en la que se haya realizado la correspondiente regularización, resultará del todo menester por parte de la Administración Tributaria una mínima actividad probatoria donde corrobore la realidad de la conducta imputada y evidencie la culpabilidad del sujeto infractor mediante una motivación precisa y detallada. Se proscribe, por tanto, el automatismo en las sanciones, de tal forma que los elementos objetivos del tipo infractor, pese a ser elementos necesarios, son insuficientes. Junto a ellos pues deberá apreciarse igualmente el elemento subjetivo de la culpabilidad mediante la oportuna motivación que, en

²⁵⁸ *Vid.*, al respecto, la STEDH de 19 de julio de 2012 (Asunto *Sievert contra Alemania*) donde se declara que “the function of the presumption of innocence is therefore not, as in the majority of our cases, simply the instruction as to how to treat as innocent somebody who has not been finally convicted. The function is, on the contrary, a very specific procedural – indeed epistemological – device. The presumption authorises final decisions in cases where there is otherwise insufficient evidence as to what the plaintiff or the prosecution is actually asserting. In civil procedure preponderance of evidence will suffice, whereas in criminal procedure, we require proof beyond reasonable doubt”. En parecidos términos, la STC 81/1998 de 2 de abril, donde se afirma que “La presunción de inocencia en su vertiente de regla de juicio –que sería la relevante en este caso– opera en el ámbito de la jurisdicción ordinaria, como el derecho del acusado a no sufrir una condena a menos que la culpabilidad haya quedado establecida más allá de toda duda razonable, en virtud de pruebas que puedan considerarse de cargo y obtenidas con todas las garantías”. Sobre estos dos niveles de prueba puede verse DENNIS, I.H., *The law of evidence*, Sweet & Maxwell, London, 2ª ed., 2002, pág. 392 y ss; BOJCZUK, W., *Evidence textbook*, 5ª ed., HLT Publications, London, 1993, pág. 72 y ss; COOPER, S., MURPHY, P. y BEAUMONT, J., *Case and materials on evidence*, 2ª ed., Blackstone Press Limited, London, 1994, pág. 58 y ss y MURPHY, P., *A practical approach to evidence*, 4ª ed., Blackstone Press Limited, London, 1992, pág. 104 y ss.

coherencia con lo precisado, no podrá consistir en juicios de valor o fórmulas estereotipadas²⁵⁹.

Si bien, al margen de la necesidad de motivar el elemento culpable del sujeto infractor, que resulta del todo incuestionable, mayores problemas podría suscitar la cuestión relativa a la necesidad de mencionar, ya en el propio procedimiento sancionador seguido frente al infractor principal, la participación directa o indirecta que otros sujetos hubieran podido tener en la comisión de la infracción tributaria. Al respecto, debemos indicar que cuando el art. 211.3 LGT menciona el contenido que deberá incluir la resolución expresa que ponga fin a un procedimiento sancionador, no alude a este último extremo. Y es que, en el ordenamiento jurídico tributario español se parte de la consideración de que el responsable tributario nunca será parte ni del previo procedimiento de aplicación de los tributos ni de su posterior procedimiento sancionador. Así se desprende igualmente del artículo 196.2 *in fine* RGIAT cuando establece que “salvo el supuesto previsto en el apartado 4 de este artículo, el responsable no tendrá la condición de interesado en el procedimiento de inspección o en el sancionador y se tendrán por no presentadas las alegaciones que formule en dichos procedimientos”.

No obstante, esto no quiere decir que el declarado responsable tributario no pueda efectuar, en ningún momento y en ningún procedimiento, alegaciones a la propuesta de resolución que recaiga en el procedimiento liquidador y/o sancionador cursado frente al deudor y/o infractor principal. El propio art. 196 RGIAT reconoce esta posibilidad regulando a su favor la apertura de un específico trámite de audiencia que deberá celebrarse con posterioridad, bien a la formalización del acta al deudor principal, o bien a la propuesta de resolución del procedimiento sancionador al sujeto infractor. Si bien, debemos advertir que la especialidad de este trámite de audiencia radica en que su apertura no se efectúa dentro del procedimiento liquidatorio o sancionador seguido frente al deudor o infractor principal, sino que precisamente se incoa en el de derivación

²⁵⁹ *Vid.*, por todas, dentro de la doctrina administrativa, la Resolución del TEAC de 18 de febrero de 2016 (Nº 07036/2015/00/00) y dentro de la doctrina jurisprudencial, la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de enero de 2016 (Nº recurso 2966/2014).

de la responsabilidad. En concreto, esta posibilidad procesal que se reitera en el art. 174.5 LGT, trata de conjurar la indefensión que para el responsable tributario supondría la imposibilidad de cuestionar en los procedimientos seguidos frente al deudor o infractor principal los actos resultantes que hubieran sido consentidos por estos últimos y que, en consecuencia, hubieran devenido firmes sin que dicho responsable hubiera tenido constancia de ello. En esta línea, el Tribunal Constitucional en su Sentencia 39/2010 rechazó, en tanto que menoscabo del derecho del art. 24.1 CE, una interpretación judicial de ambos preceptos que no admitiera la revisión de la liquidación tributaria instada por un responsable tributario porque dicha liquidación hubiera sido ya consentida por el deudor principal.

El responsable tributario, en suma, nunca será parte o sujeto interesado en los procedimientos seguidos frente al deudor y/o infractor principal, por ello mismo, ante su posible desconocimiento, el art. 174.5 LGT le habilita para que pueda recurrir, en el seno de su específico procedimiento, tanto el presupuesto de hecho habilitante de la responsabilidad así como las liquidaciones a las cuales alcanzase dicho presupuesto. Es más, constituye jurisprudencia del Tribunal Supremo que siendo el acto administrativo de derivación de la responsabilidad tributaria un requisito de procedibilidad, a partir del mismo se debe reconocer a los responsables tributarios los derechos del deudor principal, entre los que se encuentra indudablemente la posibilidad de impugnar²⁶⁰.

No obstante, recientemente, se ha inaugurado una nueva línea interpretativa del alcance de este precepto, restringiéndose su aplicación a todos aquellos presuntos responsables que de alguna forma hubieran ya intervenido -por ejemplo, en calidad de representantes de una entidad o como sus asesores fiscales-, en los procedimientos de aplicación de los tributos previamente incoados frente al obligado tributario principal. El razonamiento parte de la base de que la posición jurídica de estos sujetos y sus facultades de defensa son las mismas tanto cuando actúan como tal, para discutir las

²⁶⁰ Entre otras, SSTS de 28 de abril de 2014 (Nº recurso 1994/2012) y 18 de enero de 2017 (Nº recurso 1087/16).

liquidaciones y sanciones giradas al obligado principal, como cuando lo hacen en su propio nombre y derecho, para defenderse frente al acto que acuerda la derivación de responsabilidad. Por ello, en estos casos, habiendo ya tenido la posibilidad de alegar en defensa de su representado cuanto consideraran procedente en el correspondiente procedimiento liquidatorio, no se les debería posteriormente habilitar para que pudieran volver a alegar, pero ahora en el seno de su propio procedimiento de derivación de la responsabilidad, cualesquiera cuestiones²⁶¹ relativas a las liquidaciones giradas²⁶¹.

Bajo nuestro punto de vista, sin embargo, del tenor literal del art. 174.5 LGT solamente se deducen dos clases de limitaciones: la primera, la que impide que como

²⁶¹ *Vid.*, en este sentido, las Sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 28 de noviembre de 2011 (Nº recurso 569/2010) y 30 de septiembre 2016 (Nº recurso 373/2015), donde se indica en esta última que “aún admitiendo una interpretación amplia de lo dispuesto en el artículo 174.5 de la LGT 58/2003, lo cierto es que el Tribunal Supremo de 29.9.2014, recurso 2485/2012 ha venido entendiendo que la interpretación de este precepto debe realizarse atendiendo a las circunstancias de cada caso en particular, valorando entre otras circunstancias el hecho de que el declarado responsable solidario haya podido tener conocimiento de las actuaciones de comprobación respecto del deudor principal. Así indica dicha sentencia: “Pues bien, ese Tribunal, en un recurso de casación para unificación de doctrina, no puede en abstracto, sin sentencia contradictoria, pronunciarse sobre la corrección o no de la “ratio decidendi” de la sentencia de instancia. Además de que sobre la cuestión objeto de la sentencia recurrida este Tribunal se ha pronunciado de manera muy matizada y casuística, contemplando las circunstancias del caso, muy singularmente si el que luego es declarado responsable intervino o no en el procedimiento inspector o en el procedimiento económico-administrativo posterior (SSTS de 15 de diciembre de 2011 y 28 de abril de 2014 (Nº recurso 1994/2012)”. La cuestión, no obstante, fue sometida y admitida a recurso de casación a través del Auto Nº 172/2017 y resulta a través de sendas Sentencias 13 de marzo de 2018 (Nº recurso 53/2017) y 3 de abril de 2018 (Nº recurso 427/2017) concluyendo que el art. 174.5 LGT regula, en todo caso, un procedimiento autónomo, distinto del que dio lugar a los acuerdos relativos al deudor principal, y que, por ello, otorga al responsable plenas facultades de impugnación respecto del presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones giradas en su momento al deudor principal. Tales facultades no quedan excepcionadas o puede limitarse por la circunstancias de ser el declarado responsable administrador de la sociedad cuando aquellas liquidaciones o acuerdos fueron adoptados o cuando tuvieron lugar las infracciones que dieron lugar a las sanciones tributarias correspondientes. Esta interpretación permite la impugnación plena, sin límites o restricciones derivados de la condición de administrador del responsable y se extiende también a los supuestos en los que las liquidaciones o los acuerdos sancionadores hubieran ganado firmeza, incluso mediante pronunciamientos jurisdiccionales, supuesto en el que tales disposiciones solo resultan intangibles para los obligados principales, pero no para quienes, como responsables, tienen a su alcance las plenas facultades impugnatorias mencionadas.

consecuencia de la interposición de estos recursos o reclamaciones se puedan revisar las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios; y la segunda, específicamente referida a los responsables tributarios por devengo del presupuesto de hecho del art. 42.2 LGT, a los que expresamente sí que les veta la posibilidad de impugnar las liquidaciones derivadas a los mismos. De ello se desprende que cuando la LGT quiere restringir los efectos de este precepto, así lo efectúa, por lo que partiendo del criterio de interpretación en virtud del cual “donde la ley no distingue, nosotros no debemos distinguir”, habría que concluir que para el resto de responsables tributarios, al margen de si se personaron o no en el previo procedimiento liquidatorio seguido frente al deudor principal, no cabría menoscabar su derecho de defensa. Un derecho que, de admitirse esta nueva corriente jurisprudencial, en ningún caso se podría considerar salvaguardado desde el momento en que la normativa tributaria les imposibilita, dentro del procedimiento de aplicación de los tributos seguido frente al obligado principal, tanto ser parte de dicho procedimiento como formular todas aquellas alegaciones que les pudieran beneficiar en calidad de responsables.

Reconocido, por tanto, el derecho de los responsables tributarios a impugnar el contenido de las liquidaciones giradas a los obligados tributarios principales, se destaca la importancia de que los mismos deban conocer tanto su contenido íntegro como las vicisitudes que se produjeron durante su fase procedimental. Por ello mismo, al responsable tributario le interesa tanto comprender el presupuesto de hecho generador de su responsabilidad, así como el hecho preliminar acometido por el deudor principal. En efecto, la accesoriedad y la subsidiariedad como notas características de la responsabilidad, hacen que la licitud de la derivación de la misma dependa, entre otros factores, de la existencia de un hecho preliminar válido y eficaz. De ahí que, sea completamente necesario analizar que la infracción que se impute al deudor principal sea típica, antijurídica, culpable y punible pues, cualquier incidencia que pueda acontecer tanto en su aspecto material como procesal, no solo liberará al deudor principal de su obligación tributaria, sino que también y por extensión, al presunto responsable tributario.

2. El nexo común: la deuda o sanción tributaria total o parcialmente impagada.

Entre el hecho preliminar, basado en la comisión de una infracción tributaria sustanciada a través de un procedimiento sancionador seguido frente al infractor principal y el hecho accesorio o subsidiario, basado en la colaboración activa de otro sujeto en el devengo de aquel ilícito tributario, debe mediar asimismo otro requisito común o instrumental que, engarzando ambos presupuestos de hecho, permita instar el pago de la obligación pecuniaria al supuesto responsable. Se parte, por tanto, de la premisa de que el responsable tributario solidario solo puede ser compelido al pago, no desde el instante en el que el mismo realiza su propio presupuesto de hecho o, incluso, desde el instante en el que la Administración le notifica el acto de derivación de la responsabilidad, sino precisamente desde el momento en que, acreditados los dos presupuestos de hecho anteriores, además, tiene lugar el vencimiento del periodo voluntario de pago concedido al deudor principal sin que el mismo haya cumplido con su obligación.

En este marco, superada ya la cuestión relativa a la posibilidad de que la Administración se pueda dirigir indistintamente, bien contra el deudor principal, o bien contra el declarado responsable tributario, sin necesidad siquiera de esperar a la conclusión del periodo voluntario concedido al primero de ellos²⁶²; en la actualidad, siendo que ambos obligados tributarios convergen como dos sujetos diferenciados ubicados en dos planos diversos, se reputa como inexcusable que la Hacienda Pública

²⁶² Un ejemplo de este alcance se desprende de la Resolución del TEAC de 24 de septiembre de 1998 (Nº 00/839/1998) al indicarse que “Teniendo en cuenta el carácter de responsable solidario que tienen los Agentes de Aduanas cuando actúan en nombre propio, como ocurre en el caso que nos ocupa, es de aplicación lo dispuesto en los artículos 37.1 y 37.6 de la Ley General Tributaria, conforme a los cuales “la Ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria, junto a los sujetos pasivos o deudores principales, a otras personas solidaria o subsidiariamente”, y que “cuando sean dos o más los responsables solidarios o subsidiarios de una misma deuda, ésta podrá exigirse íntegramente a cualquiera de ellos”. De ello se desprende la facultad que tiene la Administración de optar por exigir el pago del impuesto al sujeto pasivo o al responsable solidario, o incluso de exigirlo a los dos, con arreglo a los artículos 1.137 y 1.144 del Código Civil”.

deba siempre exigir, en primer lugar, el abono del crédito tributario al deudor principal y, solo en su defecto, no habiéndose así conseguido, dirigir entonces la acción de cobro frente al responsable solidario²⁶³. Lo contrario, supondría concebir la responsabilidad tributaria solidaria en los mismos términos en los que el Código Civil regula las obligaciones solidarias y que, como ya tuvimos ocasión de enfatizar, siendo ésta una solidaridad pasiva entre sujetos pares o iguales, se estima que sus considerandos no se pueden trasladar a esta parcela del Derecho tributario. Así, erigiéndose la responsabilidad tributaria como una figura gobernada por las notas de la accesoriedad y la subsidiaridad, no cabría más que concluir que deudor principal y responsable son dos sujetos diversos con un diferente rango deudor, razón por la cual, ya desde la promulgación del RGR de 1990, se recogía en el ordenamiento la idea de que la deuda tributaria solamente podía resultar exigible al responsable una vez constatada la falta de su pago por el deudor principal, matizándose incluso en su art. 12.1, que se entendía producida dicha falta de pago “una vez transcurrido el período voluntario...”.

Un razonamiento que, a mayores, seguiría manteniéndose en la vigente configuración jurídica de esta institución tributaria, por cuanto que el actual art. 175 LGT proclama que, con independencia de si el acuerdo declarativo de la responsabilidad se notifica con anterioridad o no a la conclusión del término voluntario de ingreso concedido al deudor principal, cuestión distinta será la de su exigencia, para la cual necesariamente se reclamará que el mismo hubiera concluido²⁶⁴. A mayor abundamiento, si la

²⁶³ De esta opinión, entre otros, destacamos a CALVO VÉRGEZ, J.: “El procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria solidaria”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, Nº 310, 2009; HERRERO MADARIAGA, J.: “El responsable tributario”, *op.cit.*; ESCRIBANO LÓPEZ, F.: “Notas sobre la futura...”, *op.cit.*; MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: “La obligación de los responsables tributarios...”, *op.cit.*; ARIAS ABELLÁN, M. D.: “El estatuto jurídico del responsable...”, *op.cit.*

²⁶⁴ Matizar, asimismo, que tras la reforma operada en el art. 124 RGR por el RD 1071/2017 se establece que “Cuando el procedimiento para declarar la responsabilidad se inicie por los órganos competentes para dictar la liquidación y dicha declaración no se haya notificado con anterioridad al vencimiento del periodo voluntario de ingreso otorgado al deudor principal, o si en dicho periodo no se hubiera acreditado al menos un intento de notificación que contenga el texto íntegro del acuerdo o, en su caso, de no haberse efectuado la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración tributaria o en la dirección electrónica habilitada, el procedimiento para declarar la responsabilidad se dará por concluido sin más trámite, sin perjuicio de que con posterioridad pueda iniciarse un nuevo procedimiento por los

responsabilidad declarada fuera, a su vez, de carácter subsidiaria se exigiría adicionalmente la previa declaración de fallido tanto del deudor principal como del resto de responsables tributarios solidarios. Precisándose incluso en el art. 196 RGIAT que cuando el alcance de la responsabilidad incluyera también a las sanciones sería requisito agregado que previamente se hubiera iniciado el correspondiente procedimiento sancionador frente al infractor principal.

De la conjugación de estas reglas, debidamente aplicadas al específico supuesto de hecho por colaboración activa en una infracción tributaria se desprende una primera pauta, esta es, que para poder exigir el importe de la obligación tributaria al responsable solidario, en tanto que la misma deberá estar conformada, al menos, por una sanción tributaria, el periodo voluntario de pago al cual deberemos atenernos será el concedido al infractor principal para que éste abone su sanción tributaria. En efecto, si el hecho preliminar lo constituye el ilícito tributario, siendo la presencia de este componente el requisito sine qua non para poder derivar la responsabilidad en virtud del art. 42.1.a) LGT, resulta evidente que es este periodo voluntario de pago el cual debe concluir para que posteriormente se pueda exigir la responsabilidad al deudor secundario. Esta regla que, por lo demás, resulta evidente en los supuestos en los que el alcance de la responsabilidad solo abarca a una sanción tributaria, pues ante la carencia de una deuda, el único periodo voluntario de ingreso que se abre frente al infractor principal es el correspondiente a esta sanción; podría, no obstante, presentar mayores inconvenientes en los supuestos en los cuales la obligación del responsable estuviera conformada tanto por una deuda tributaria como por una sanción dependiente de la anterior, por existir, en estos casos, dos periodos voluntarios de abono que pueden coincidir o no en el tiempo.

órganos de recaudación; a tal efecto, las actuaciones realizadas en el curso del procedimiento inicial, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en relación con el mismo u otro responsable”.

Al respecto, debemos enfatizar que cuando el art. 196 RGIAT proclama que “cuando el alcance de la responsabilidad incluya las sanciones será necesario que se haya iniciado previamente el procedimiento sancionador”, el legislador meramente está haciendo alusión al momento a partir del cual se puede declarar la responsabilidad. Un momento que, resta advertir, es previo y diferente de aquel otro a partir del cual ésta se puede reclamar. En efecto, el único precepto que a lo largo del ordenamiento jurídico regula este segundo aspecto temporal es el art. 175 LGT, al cual incluso se remite el art. 182.1 LGT para determinar, en concreto, el específico procedimiento a seguir para exigir el pago de las sanciones derivadas a los responsables tributarios. Y, aunque el art. 175 LGT indica que el periodo voluntario de pago que debe concluir para poder dirigir la acción de cobro frente al responsable es precisamente el de la “deuda”, no obstante, nosotros entendemos que cuando el alcance de la responsabilidad incluye a las sanciones, el precepto entonces debe referirse necesariamente al periodo voluntario concedido al infractor principal para abonar las mismas.

Piénsese que, si ello no fuera así, se estaría exigiendo al responsable tributario el pago de una obligación pecuniaria con anterioridad incluso a la emisión, por parte de la Administración, de una resolución sancionadora donde se confirmara tanto el devengo de la infracción como el importe de la misma. Y es que, debemos recordar que en estos casos la deuda solo se deriva si existe previamente una sanción tributaria de la cual depende. No se admite, en suma, la derivación de deudas no aparejadas a sanciones. Por ello mismo, la infracción tributaria como hecho preliminar, deberá dirimirse a través de un procedimiento sancionador en el curso del cual sí que se admitirá la notificación del acuerdo de derivación de la responsabilidad tributaria pero, más allá de dicha declaración, no se podrá exigir al responsable tributario el abono, en tanto que no transcurra ni el periodo voluntario de pago concedido al infractor principal para satisfacer la correspondiente sanción ni, por supuesto, el de su posible deuda vinculada.

Identificado, de esta forma, el periodo voluntario de pago que debe concluir para poder exigir el importe de la obligación derivada a aquellos responsables tributarios por colaboración activa en una infracción, cabría preguntarse acto seguido sino sería requisito adicional al anterior, el reclamar que la obligación tributaria objeto de derivación hubiera, además, devenido firme y ejecutiva para el deudor principal. En concreto, nos

estamos refiriendo a aquellos supuestos en los cuales durante el periodo voluntario de pago concedido al obligado principal el mismo hubiera solicitado, bien un aplazamiento o fraccionamiento de su importe, o bien con motivo de la interposición de un recurso o reclamación hubiera solicitado la suspensión de su ejecución. Unas situaciones que podrían dar lugar a la extinción del crédito tributario por producirse, en el primero, su correcto pago o por declararse, en el segundo, la anulación del acto del que deriva, lo que indudablemente también provocaría la extinción automática y simultánea de la obligación tributaria del responsable.

Así pues, cuando el deudor principal solicita un aplazamiento o fraccionamiento, existiendo en estos casos un compromiso de pago que, incluso podría estar garantizado, consideramos como inadmisibles la exigencia de la obligación derivada al responsable tributario. En estas circunstancias pues, solo cuando hubiera transcurrido el nuevo plazo concedido o hubiera vencido una determinada fracción sin que se hubiera procedido al abono de su importe, no existiendo, además, garantías o siendo éstas insuficientes, se podría entonces reclamar su cobro al responsable tributario. De lo que se trata, en esencia, es de garantizar al deudor secundario una especie de derecho de excusión basado en la necesidad de que la Administración Tributaria se dirija, en primer lugar, frente al deudor principal. Por ello, si éste garantiza con sus propios bienes la deuda de la cual es titular y ello, a su vez, es concedido expresamente por la Administración, en tanto que este sujeto no incumpla con el nuevo calendario de pagos acordado se deberá entender paralizada la acción de cobro frente al responsable.

Una interpretación que, asimismo, resultaría del todo acorde con el contenido del art. 41.3 LGT que cuando menciona el alcance de la obligación del responsable la circunscribe al importe de la deuda tributaria exigida al deudor principal en periodo voluntario. De ello se deduce, como ya tuvimos ocasión de matizar, la no inclusión en su obligación de los posibles intereses de demora girados al deudor principal, por ejemplo, como consecuencia del otorgamiento de aplazamientos o fraccionamientos. De tal forma que, al responsable se le puede exigir su obligación tributaria desde el instante en el que concluye el periodo voluntario de ingreso concedido al infractor principal, no obstante, si por causas ajenas al mismo dicha acción de cobro se aplaza o fracciona, evidentemente no se le pueden derivar las partidas pecuniarias derivadas o asociadas a dicha situación recaudatoria.

En parecidos términos acaecería en aquellos otros supuestos en los cuales el deudor principal solicitara, con motivo de la interposición de un recurso o una reclamación, la suspensión de la ejecución de la sanción y su aparejada deuda tributaria. Al respecto, no obstante, debemos recordar que las sanciones tributarias solamente son ejecutivas una vez agotada la vía administrativa *ex art. 212.3.a) LGT*, de ahí que, la interposición de cualesquiera clase de recurso frente a las mismas, conlleve automáticamente a decretar la suspensión de su ejecución en tanto que no se inicie la vía judicial. Por el contrario, tratándose de recursos contra deudas tributarias, donde no se distingue entre las diversas fases litigiosas, se exigirá para la suspensión de la ejecución, como regla general, la constitución de una garantía. Pues bien, tanto en uno como en otro caso, concedida la suspensión de la ejecución de la obligación pecuniaria al deudor principal, debemos entender que se producirá también la suspensión de la ejecución de la obligación accesorio y dependiente. Así ha parecido entenderlo igualmente el Tribunal Supremo en cuya Sentencia de 6 de junio de 2014 (Recurso de casación 560/2012) declaró en estado de suspensión la exigencia de la responsabilidad al deudor secundario en tanto que no fuera levantada la previa suspensión cautelar que se cernía sobre el deudor principal²⁶⁵.

Ahora bien, en cualquiera de los dos escenarios detallados será necesario que la totalidad de la obligación tributaria -sanción y deuda, si esta última la hubiere- se encuentren en alguno de los estados recaudatorios anteriormente mencionados, distintos pues al del impago. De tal forma que, si alguno de estos componentes, concluido su periodo voluntario de ingreso no fuera de alguna forma garantizado, aun cuando el otro elemento sí que lo estuviera, ello ya no obstaría para que la

²⁶⁵ De esta forma, razona el Tribunal Supremo en la aludida Sentencia que “Respecto a la alegación de ser nulo el acuerdo de derivación de responsabilidad por encontrarse suspendida cautelarmente las actuaciones de la Administración Tributaria para con el deudor principal por Auto de 21 de julio de 2006 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de La Comunidad Valenciana, debe señalarse que de conformidad con los artículos 41, 174 y 175 de la Ley General Tributaria 58/2003, es posible aun en estos supuestos, proceder a declarar la responsabilidad solidaria al amparo del artículo 42.2, si bien dada la suspensión cautelar adoptada en relación con el deudor principal, la exigencia de la responsabilidad ahora enjuiciada queda suspendida en tanto no sea levantada la citada suspensión cautelar”.

Administración Tributaria pudiera exigir, aunque fuera parcialmente, la responsabilidad tributaria sobre aquella otra cantidad que no solo no ha sido ingresada, sino que además, tampoco ha sido aplazada, fraccionada o suspendida. De ello se deduce pues que la responsabilidad tributaria puede ser reclamada parcialmente.

En suma, una vez acreditado el impago total o parcial por parte del obligado tributario principal, se puede entender producido el nexo causal entre el hecho preliminar y el presupuesto de hecho de la responsabilidad. No obstante, en aquellas otras situaciones en las que, por el contrario, el aludido pago estuviera aplazado, fraccionado o suspendido, no siendo siquiera la obligación tributaria exigible a su propio deudor principal, consideramos que mucho menos lo podrá ser para su deudor secundario. Así pues, de la misma manera que la declaración de falencia del deudor principal y, en su caso, del resto de responsables solidarios constituye una *conditio iuris* para la derivación de la responsabilidad subsidiaria, cuando ésta, por el contrario, es de carácter solidario, esa *conditio* se deberá identificar con la necesidad de que la deuda o sanción tributaria reclamada al deudor principal sea líquida, vencida y exigible, esto es, que resulte pura y simplemente libre de condiciones, términos o circunstancias que puedan impedir su reclamación²⁶⁶.

Para concluir, solamente resaltar el silencio y la falta de reconocimiento expreso que la normativa tributaria efectúa al conjunto de situaciones recaudatorias anteriormente mencionadas como causas específicas de paralización de la acción de

²⁶⁶ Se siguen, por tanto, las mismas reglas que rigen en el ámbito de la teoría general de las obligaciones, donde la constitución en mora del deudor requiere la reunión de una serie de requisitos que pueden resumirse, según es opinión común, en los siguientes: el carácter positivo de la obligación, el vencimiento y la exigibilidad de la misma, la liquidez de la deuda y la imputación al deudor del incumplimiento que no impide el ulterior cumplimiento tardío. *Vid.*, al respecto, LA CASA GARCÍA, R.: “Devengo de intereses moratorios”, en *La protección del cliente en el mercado asegurador*, Estudios y Comentarios Legislativos, Civitas, 2014; DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, G: *La mora y la responsabilidad contractual*, Madrid, 1996, pág. 521-538; ORDÁS ALONSO, M: “La mora del deudor: concepto, presupuestos, efectos, cesación”, *Revista Doctrinal Aranzadi Civil-Mercantil*, Nº 7, 2014.

cobro frente al responsable²⁶⁷. Y es que, en nuestra opinión, careciéndose de uno de los requisitos de procedibilidad innatos de esta institución, una vez acreditada alguna de estas circunstancias, a la Administración Tributaria solo le cabría una doble posibilidad: abstenerse de iniciar el procedimiento de derivación de la responsabilidad en tanto que una parte de la sanción o de su deuda tributaria aneja no fueran declaradas como impagadas o, en aquellos otros supuestos en los cuales, con anterioridad a la finalización del periodo voluntario de pago concedido al deudor principal, el procedimiento de derivación de la responsabilidad ya se hubiera iniciado, proceder a su conclusión, bien por caducidad, o bien mediante una resolución expresa que determinara la imposibilidad de exigir la deuda tributaria derivada ante la carencia de su nexa causal.

3. El presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria por comisión o colaboración activa en una infracción tributaria.

Junto al hecho preliminar, consistente en la ejecución de una conducta tipificada como infracción por un obligado tributario y el nexa causal, basado en el impago por parte de este obligado de su sanción y su posible deuda tributaria aneja, el tercer pilar necesario para erigir en firme la estructura de la responsabilidad tributaria por participación en un ilícito tributario, lo constituye precisamente la conducta de otro sujeto, distinto del obligado tributario principal, que junto al mismo participa en la maquinación de la infracción. En concreto, según el art. 42.1.a) LGT serán responsables tributarios por esta vía “quienes sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción”. De su literalidad se desprende el doble elemento a analizar de este presupuesto, por un lado, la naturaleza jurídica que debe ostentar la

²⁶⁷ No obstante, un primer avance hacia este reconocimiento, lo encontramos en el párrafo tercero del art. 68.8 LGT, introducido por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, al afirmar que “La suspensión del plazo de prescripción contenido en la letra b) del artículo 66 de esta Ley, por litigio, concurso u otras causas legales, respecto del deudor principal o de alguno de los responsables, causa el mismo efecto en relación con el resto de los sujetos solidariamente obligados al pago, ya sean otros responsables o el propio deudor principal, sin perjuicio de que puedan continuar frente a ellos las acciones de cobro que procedan”.

persona que coadyuva en la infracción y, por otro lado, el tipo de participación desplegada.

En cuanto al primer aspecto, debemos partir de la única regla general que para todos los presupuestos de hecho establece en común tanto el art. 42 como el art. 43 LGT, a saber, la posibilidad de que puedan declararse como responsables tributarios todas las personas naturales y las entidades, incluyéndose dentro de este último concepto, a su vez, a las personas jurídicas y a las entidades sin personalidad jurídica del art. 35.4 LGT²⁶⁸. No obstante, siendo ésta la pauta general, cada presupuesto de hecho puede establecer asimismo alguna especialidad. Así pues, a modo de ejemplo, podemos observar cómo el art. 43.1.a) LGT limita su ámbito de aplicación a los “administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas”, lo que contrario sensu conlleva a excluir de su ámbito de aplicación a aquellos administradores de entes carentes de personalidad jurídica²⁶⁹. No parece, en cambio, que ninguna restricción opere sobre el presupuesto de hecho del art. 42.1.a) LGT que meramente indica que serán responsables tributarios por esta vía “quienes” causen o colaboren activamente en una infracción. De lo que se deduce que el único requisito relativo a la naturaleza jurídica que se exige a las personas o entidades para que puedan ser declaradas responsables tributarias por este presupuesto de hecho es que las mismas tengan reconocida capacidad infractora²⁷⁰.

²⁶⁸ Indudablemente, en función de si se reconoce o no la condición de deudor a los entes sin personalidad jurídica del art. 35.4 LGT, sus miembros o partícipes se desenvolverán en un régimen de solidaridad o de responsabilidad solidaria. De esta forma, como regla general, la carencia de personalidad jurídica de la entidad provocará una situación de concurrencia de deudores que quedarán solidariamente obligados frente a la Administración al cumplimiento total de las obligaciones tributarias según el art. 35.7 LGT. No obstante, 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 la responsabilidad a sus miembros o partícipes según el art. 42.1.b) LGT, pudiéndose incluso expandir su responsabilidad a las sanciones si su conducta se pudiera reconducir a la del art. 42.1.a) LGT. *Vid.*, al respecto, NAVARRO EGEA, M.: *El responsable tributario*, Iustel, 2006, pág. 87.

²⁶⁹ *Vid.*, al respecto ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: “Comentarios al art. 43 de la Ley General Tributaria: los responsables subsidiarios” en *Comentarios a la Ley General Tributaria (Vol. I y II)*, Aranzadi, 2008.

²⁷⁰ Al respecto, recordemos que según el art. 181 LGT “Serán sujetos infractores las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley que

En cambio, mayores problemas genera la segunda cuestión relativa al tipo de actuación que deben desplegar todos estos sujetos, pues no definiendo la normativa tributaria qué debe entenderse por causar o colaborar en una infracción, la trascendencia práctica de esta medida se hará depender del significado que atribuyamos a dichos términos. Así pues, aun cuando parece que el legislador tributario ha intentado sancionar a través de la extensión de la responsabilidad en el pago de las deudas y las sanciones tributarias a todas aquellas personas que, de alguna u otra forma, han intervenido en las decisiones adoptadas por el deudor principal en orden al cumplimiento o no de sus propias obligaciones tributarias, la necesidad de que dicha intervención se deba calificar como de “activa” y “culpable”, nos permite ahora de alguna forma restringir su perímetro de actuación. Un acotamiento de los efectos de este precepto que, arrancando de estas dos notas esenciales, delinearemos acto seguido mediante la remisión a la figura genérica de la participación contenida en el Código Penal.

A. Las distintas formas de participación del responsable en el ilícito tributario.

Debemos partir de la consideración de que la distinción entre causantes y colaboradores no es intrascendente. Causar implica que la infracción es consecuencia del acto del responsable, en tanto que colaborar conlleva a entender que la conducta del responsable meramente ayuda a la del autor en la comisión de la infracción. Por ello mismo, ser causante se entiende como indicativo de autoría -directa, mediata y coautoría- y ser colaborador como exponente de otras formas de participación con

realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes”, de tal forma que pueden ser responsables de una infracción tributaria y, por extensión también, responsables tributarios de las de otros, no sólo las personas físicas, sino también las jurídicas y los entes sin personalidad. En este sentido, matizaría MERINO JARA, I.: “Acerca de la responsabilidad tributaria”, *Anuario de la Facultad de Derecho*, Nº 25, 2006, que “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 infractora”.

incidencia inmediata en la conducta infractora realizada por el deudor principal - inducción, cooperación necesaria y complicidad-. De este modo, en un ordenamiento como el español donde se distingue entre autoría y participación, podemos concluir que autor no es todo sujeto que contribuye causalmente al hecho, sino solo aquél que ostenta una posición de dominio que permite afirmar que el hecho le es propio²⁷¹.

Ahora bien, partiendo de la naturaleza especial del delito de defraudación que, reconocida desde la STS de 25 de septiembre de 1990 (Nº recurso 5265/1988), implica que solo puede ser autor del delito fiscal el deudor principal del impuesto defraudado²⁷²,

²⁷¹ El art. 27 CP se decanta así por un sistema diferenciador de autor al prever que “son responsables criminalmente de los delitos los autores y los cómplices”. Se considera, por tanto, que en un hecho delictivo pueden intervenir hasta dos clases de sujetos: el autor y el partícipe. A su vez, la anterior previsión es completada por otra clasificación que efectúa el art. 28 CP señalando que “son autores quienes realizan el hecho por sí solos, conjuntamente o por medio de otro del que se sirven como instrumento. También serán considerados autores: a) Los que inducen directamente a otro u otros a ejecutarlo; b) Los que cooperan a su ejecución con un acto sin el cual no se habría efectuado”. De la lectura de este precepto se desprende, por tanto, una segunda distinción entre los que son autores y los que se consideran autores, lo que equivale a decir que entre las distintas formas de autoría hay conductas de participación asimiladas a ella. Sobre este particular, ROXIN, C. (“Sobre la autoría y participación en el Derecho penal” en *Problemas actuales de las ciencias penales y la filosofía del derecho*, en homenaje al profesor Luis Jiménez de Assua, Buenos Aires, 1970, pág. 56) indicaría que es autor quien de acuerdo con el papel desplegado en la ejecución de la acción ha tenido el dominio o condominio del suceso o hecho. Por ello mismo, es autor quien debido al nivel de aportación objetiva contribuye a mantener el dominio del hecho, mientras que es partícipe quien ayuda a quebrantar el deber objetivo de cuidado, sin tener el dominio del hecho. De esta forma, dado que la conducta del partícipe depende de la del autor se deduce que el mismo nunca realiza el tipo, sino que contribuye a su consumación ya sea como inductor, cooperador necesario o cómplice. En parecidos términos, de la jurisprudencia del Tribunal Supremo se deduce igualmente que la distinción entre los autores y los partícipes se encuentra en la denominada teoría del dominio del hecho. En este sentido, la STS 417/1998, de 24 de marzo (Nº recurso 1151/1997) declarararía que “la jurisprudencia actual rompe con la idea de que la existencia de un acuerdo previo convierte a los diversos partícipes en coautores, pues conllevaría a un criterio extensivo de autor y calificaría como tal a toda forma de participación concertada, sin tener en cuenta el aporte objetivamente realizado al delito. Por este motivo, la jurisprudencia se ha acercado cada vez más a un concepto de autoría fundado en la noción del dominio del hecho, para el que resulta decisivo, en relación a la determinación de si se ha «tomado parte directa» en la realización de la acción típica, la posición ocupada por el partícipe en la ejecución del hecho (Sentencia de 8 febrero 1991 [RJ 1991\915])”.

²⁷² Indica la aludida sentencia que “Y es que al recurrente, sin perjuicio de haberse constituido en evidente deudor de la Hacienda Pública durante un determinado período de tiempo, no se le

podemos igualmente concluir que en el ámbito de las infracciones tributarias, tal y como se desprende del art. 181 LGT, la autoría del ilícito tributario debe asimismo atribuirse en exclusiva a quien ostenta la posición de obligado tributario principal²⁷³. El

puede considerar como autor de los delitos fiscales de que venía acusado y por los que fue condenado, pues esa deuda, y por lo brevemente razonado con anterioridad, no tiene el carácter de deuda impositiva o tributaria "directa" en cuanto había surgido de un mecanismo obligacional diferente e "indirecto", cual es el que corresponde o gravita (por poner unos ejemplos) sobre los gestores de negocios ajenos o sobre los administradores al servicio de otro, carácter que, tanto desde un punto de vista pragmático, como técnico-jurídico, tienen los empresarios frente a los entes públicos, ya cuando se trata de la retención del impuesto sobre la renta de sus empleados, ya cuando esa retención se refiere a las cuotas de la seguridad social, es decir, esos empresarios, como el aquí recurrente, se constituyen, por mandato legal, en una especie de gestores atípicos (sin emolumentos de clase alguna) cuya gestión consiste en el cobro, y subsiguiente pago, de la recaudación obtenida de los "directamente" obligados al abono de los impuestos. En conclusión, su deuda frente al Estado, de existir, es una deuda "indirecta" y nunca "directa" a los efectos de los tipos delictivos que estamos examinando".

²⁷³ La naturaleza especial del delito fiscal ha sido ampliamente admitida por la doctrina científica (entre otros, BAJO FERNÁNDEZ, M; BACIGALUPO SILVINA, S.: *Derecho penal económico*, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, 2001, pág. 564; QUINTERO OLIVARES, G: "El nuevo delito fiscal", *Revista Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 1978; CASADO HERRERO, D: "El delito fiscal: Breve análisis jurídico-penal", *Hacienda Pública Española*, N° 54, 1978) y jurisprudencial (SSTS 24 de febrero de 1993, N° recurso 1902/1991-; 25 de febrero de 1998, N° recurso 1355/1997; 30 de abril de 2003 -N° recurso 539/2003-, entre otras). En contra de esta posición, PÉREZ ROYO, F. (*Los delitos y las infracciones...op.cit*, pág. 79), donde matizaría que "La redacción literal del artículo 349 permite claramente excluir que nos hallemos ante un delito especial. Por supuesto no existe ninguna referencia expresa a las condiciones personales del sujeto de la acción, como sucede en los delitos especiales propios (por ejemplo, la prevaricación o la malversación de fondos). Pero tampoco existen referencias implícitas". Un argumento que, a su vez, arrancararía de las consideraciones efectuadas por DE LA PEÑA VELASCO, G. ("Algunas consideraciones sobre el delito fiscal", *Cuadernos de Estudios de la Consejería de Economía, Hacienda y Empleo*, Murcia, 1985, pág. 59) donde matizaría que "de la dicción literal del precepto no se deriva en ningún caso que el sujeto activo deba eludir el pago de «sus» tributos, sino que lo que se exige es que la conducta defraudatoria conduzca a la elusión del pago "de" impuestos, con independencia de que se trate de impuestos propios o ajenos". No obstante, el sentir mayoritario es el de calificar al actual art. 305 CP como un delito especial propio: "especial" porque la ley acota el círculo de posibles autores -intrañei- al sujeto sobre el que recae la obligación extrapenal tributaria en cuestión y "propio" porque el CP no incluye un delito paralelo y común para castigar a los que hubieran participado sin la cualidad específica exigida al autor (*Vid*, al respecto, la SAP de Barcelona (Sección 10ª) núm. 888/2015 de 9 noviembre). Por su parte, la STS de 24 de mayo 2017 (N° recurso 1729/2016) donde se discute si resulta admisible la traslación del dominio del hecho de un contribuyente a sus asesores fiscales en un supuesto de asesoramiento que terminó en delito fiscal, proclama que "Tal dominio del devenir delictivo no desaparece, como pretende el recurrente, por delegar actuaciones en otros sujetos, si conserva la competencia para recabar la información de su cumplimiento por el delegado y si puede revocar la delegación. La referencia a la ineludible demanda de

razonamiento parte de la consideración de que estos ilícitos presentan como una de sus características esenciales la infracción de un deber que, en este caso en concreto, es el de contribuir a las cargas públicas. Así pues, dado que el único que puede infringir directamente este deber es el obligado tributario principal o “*intrañe*”, con independencia de su grado de culpabilidad, se le deberá siempre considerar como el autor directo y material de la infracción tributaria²⁷⁴.

asesoramiento técnico en sociedades complejas y en el ámbito de actuación referida a determinados deberes, podría dar lugar a reflexiones en el ámbito de la culpabilidad cuestionando la exigibilidad de una conducta diversa a la seguida por el autor. Pero en modo alguno en el ámbito del examen de concurrencia del elemento objetivo del tipo”. Y es que, como declara la aludida sentencia el tipo penal del delito fiscal “se constituye objetivamente por: a) un autor caracterizado por ser deudor tributario. Se trata de un «delito especial» que solamente puede cometer quien tiene esa condición. Lo que no exige que el autor lleve a cabo el comportamiento típico por su propia mano; b) un aspecto «esencialmente omisivo» en cuanto que supone la infracción del deber de contribuir, que la doctrina clasifica dentro de los «mandatos de determinación», que llevan a clasificar el delito dentro de la categoría de «en blanco»; c) pero que no se limita a la mera pasividad, por lo que, asume cualquiera de las modalidades de acción u omisión que el precepto citado prevé, lo que no basta es la mera elusión de la presentación de la preceptiva declaración y liquidación, o la inexactitud de ésta, ya que el desvalor de la acción exige el despliegue de «una cierta conducta o artificio engañoso», que lleva a incluir este delito dentro de la categoría de los de «medios determinados» funcionales para mantener oculta a la Hacienda la existencia del hecho imponible; d) que requiere un resultado constituido por el «perjuicio económico para la Hacienda» que será típico si alcanza la cantidad fijada en la norma penal; y e) que este perjuicio derive de aquella actuación engañosa, lo que excluye de la tipicidad los casos en que el comportamiento del sujeto no impide u obstaculiza de manera relevante la actuación de comprobación por la Hacienda para la efectividad de la recaudación, diferenciándose por ello de la mera infracción sancionada administrativamente”.

²⁷⁴ No obstante, pese a las diferencias en cuanto al dominio del hecho que existen entre los autores y los partícipes, con la salvedad de los cómplices, el CP opta por castigar a todos ellos con la misma pena. Por ello mismo, el art. 65.3 CP prevé que “cuando en el inductor o en el cooperador necesario no concurren las condiciones, cualidades o relaciones personales que fundamentan la culpabilidad del autor, los jueces o tribunales podrán imponer la pena inferior en grado a la señalada por la ley para la infracción de que se trate”. Sobre la aplicación de esta degradación de la pena, debemos indicar que pese a que el precepto la configura como una facultad, ello no significa que su denegación no se deba motivar. Así lo recuerda la Sentencia AP Barcelona de 27 de julio de 2011 (Recurso de Apelación Nº 73/2008) al precisar que “esa regla general podrá ser excluida por el Tribunal siempre que, de forma motivada, explique la concurrencia de razones añadidas que desplieguen mayor intensidad, frente a la aconsejada rebaja de pena derivada de la condición de tercero del partícipe”. Y es que, en ausencia de una argumentación motivada que justifique la no aplicación de esta rebaja, como se deduce de las SSTs de 25 de junio de 2010 (Nº recurso 519/2009) y 16 de marzo de 2006 (Nº recurso

Esto implica, en definitiva, que no se puedan admitir las formas de coautoría en esta clase de ilícitos por la vía de la responsabilidad, dado que el elemento personal del tipo “deudor tributario principal” es de imposible transmisión al resto de partícipes. Por ello, pese a la dicción literal del art. 42.1.a) LGT, debemos considerar que todas aquellas conductas que se cataloguen como de “comisión” de una infracción tributaria -autoría directa, mediata o coautoría-, no pueden dar lugar a supuestos de responsabilidad tributaria solidaria, sino simplemente a supuestos de solidaridad en el pago de las obligaciones tributarias en virtud de los arts. 35.7 y 181.3 LGT. El partícipe o *extraneus*, en suma, no puede “causar” una infracción tributaria, pues no siendo el titular del deber transgredido, no se le puede sancionar consecuentemente en concepto de autor²⁷⁵.

Ahora bien, que no se admitan por la especialidad del ilícito tributario responsables solidarios en calidad de autores directos, mediatos o coautores, no implica que los partícipes no puedan ser declarados como tal si intervienen en la ejecución del ilícito mediante otras formas de participación accesorias a la de la autoría. Así incluso se desprende de la STS 774/2005, de 2 de junio (Nº recurso 347/2003), donde se matizó que la ley no impide en ningún momento en el ordenamiento jurídico español la punibilidad del “*extraneus*” como partícipe en un delito propio de un “*intraneus*”. De ahí que, cuando el art. 42.1.a) LGT a renglón seguido califica también como responsables tributarios solidarios a quienes “colaboren activamente” en una infracción, esté

326/2005), ante la constatación de la participación de un *extraneus* en un delito especial propio se deberá proceder a aplicar de manera cuasi automática esta degradación de la pena.

²⁷⁵ Cfr. GUERRA REGUERA, M.: “Consideraciones en torno al artículo 38 de la Ley General Tributaria”, *Tribuna Fiscal*, Nº 195, 1999; SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.: *Responsabilidad penal, civil y administrativa...*, *op.cit.*,pág. 64. En contra, MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J.M.: *El asesor fiscal como sujeto infractor y responsable*, Edersa, 2002, pág. 120 quien admite la coautoría refiriéndose a la derogada LGT de 1963 y la individualización de la pena del asesor fiscal y su cliente en los siguientes términos “en nuestra opinión, la respuesta al interrogante que antes se formulaba sobre si el asesor fiscal puede ser coautor de una infracción tributaria es afirmativa. Esto es, resulta posible que un asesor fiscal sea considerado como coautor junto a su cliente en la comisión de una infracción tributaria si la conducta infractora consiste en la presentación de declaraciones y/o autoliquidaciones tributarias falsas. De hecho, en la práctica tal ilícito tributario se realiza, en la mayoría de las veces, de manera conjunta por el obligado y su asesor fiscal, pudiendo entonces considerarlos sujetos coautores de la infracción tributaria”.

admitiendo la posibilidad en el ámbito tributario de que sujetos distintos del autor material, tal y como pueden ser los inductores, los cooperadores necesarios y los cómplices puedan ser igualmente sancionados por su participación en un ilícito tributario mediante su declaración como responsables tributarios.

De esta forma, identificados a los “causantes” como los obligados tributarios principales que cometen en primera persona los tipos infractores, resulta ahora necesario perfilar quiénes son los “colaboradores” a efectos de poder determinar su responsabilidad. Para ello, a falta de una mayor concreción en la LGT, nos remitiremos a las formas de participación previstas en el Código Penal, para ir determinando una a una, si las mismas pueden tener cabida en el concepto amplio de colaboración activa empleado por el art. 42.1.a) LGT²⁷⁶.

²⁷⁶ Obsérvese que la equiparación que se está proponiendo entre partícipes penales y responsables tributarios arranca indudablemente del carácter vicario de la participación respecto de la autoría. Así pues, de la misma manera que la obligación del responsable tributario es accesoria y dependiente de la del deudor principal, en el ámbito penal, el hecho del partícipe es siempre accesorio al de su autor. De esta forma, habida cuenta de la naturaleza especial del delito fiscal y de acuerdo con el principio de accesoriedad, de entrada, no se permitiría condenar a un partícipe cuando no existiera un autor, bien porque el mismo hubiera sido declarado absuelto, o bien porque ni siquiera hubiera sido enjuiciada su conducta. No obstante, a diferencia de lo que acaece en el ámbito tributario, dentro del Derecho Penal se ha aceptado el principio de accesoriedad media o limitada conforme al cual es suficiente, para que el tipo ilícito quede integrado, que el hecho principal sea típicamente antijurídico aun cuando su autor no sea culpable por falta de dolo o concurrencia de alguna causa de impunidad. En este sentido, como afirmara la STS de 26 de marzo de 2013 (Nº recurso 1036/2012) “La importancia que el principio de accesoriedad tiene en la dogmática mayoritaria y en la jurisprudencia de esta Sala, no necesita ser argumentada. De hecho, aquel principio ha llegado a ser considerado como una necesidad conceptual. Ello no debe ser obstáculo, sin embargo, para reconocer que no faltan propuestas dogmáticas minoritarias que explican la coparticipación sin necesidad de recurrir al principio de accesoriedad, argumentando que el partícipe realiza su propio injusto. Pese a todo, es cierto que esta Sala -en sintonía con la doctrina dominante-, ha convertido el principio de accesoriedad en uno de los fundamentos del castigo del partícipe y de este dato incuestionable hemos de partir para concluir la ausencia de la infracción legal que denuncia el recurrente. El principio de accesoriedad, pese a la sutil propuesta de la defensa del recurrente, no se explica por la relación entre el partícipe y el autor material, sino por la acción que uno y otro protagonizan. Para que pueda haber accesoriedad es indispensable que exista un hecho principal típicamente antijurídico. El que ese hecho de relevancia jurídico-penal pueda ser atribuido a una persona concreta o que aquélla a la que inicialmente se imputaba resulte absuelta, en nada afecta a la afirmación de accesoriedad. Llevado el razonamiento de la defensa a sus últimas consecuencias, habríamos de aceptar que en un supuesto, por ejemplo, de asesinato en el que hubieran

a) La inducción.

Entendida como una forma de participación en un delito o infracción ajena, la instigación se caracteriza por suscitar en otro, dolosamente, la resolución de cometer el acto punible. En estos casos, no obstante, se exige que el ilícito sea perpetrado libremente por el inducido, que actúa como autor inmediato con dominio del hecho. A mayor abundamiento, siguiendo la constante jurisprudencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo, son requisitos necesarios para apreciar la inducción: a) que sea anterior al hecho punible, dado que ésta es su causa, b) que sea directa, es decir, ejercida sobre una persona determinada y encaminada a la comisión de un delito también determinado, c) que sea eficaz o con entidad suficiente para mover la voluntad del inducido a la realización del hecho perseguido, d) que sea dolosa en el doble sentido de que conscientemente se quiera tanto inducir como que se cometa el delito a que se induce y e) que sea productora de su específico resultado porque el inducido haya, por lo menos, dado comienzo a la ejecución del delito (por todas, véase la STS 22 de marzo de 2000 -Nº recurso 1509/1998-).

El inductor, por tanto, contribuye causalmente a la realización del hecho típico, pero lo hace a través de la acción responsable de otro. Por ello, su contribución al hecho, en su caso, se desarrolla a través de dos fases con dos resultados distintos pero íntimamente entrelazados: en primer lugar, seleccionando a un destinatario al que por medio de una influencia psíquica directa le hace nacer una voluntad de cometer un hecho delictivo y, en segundo lugar, provocando que este inducido ejecute y consuma el hecho punible. En definitiva, para ocasionar la lesión típica del bien jurídico, la inducción debe ser doblemente eficaz. En la práctica, como se observa, la mayor dificultad para incluir bajo el patrocinio del art. 42.1.a) LGT esta forma de participación ilícita viene determinada por la prueba necesaria de la entidad de la inducción ejercitada,

resultado procesados el autor material y varios cooperadores necesarios, el fallecimiento del primero obligaría al sobreseimiento de la causa respecto de los restantes”.

de tal forma que ésta debe poder conectarse causalmente, desde un punto de vista psíquico, con la voluntad del infractor.

En concreto, en el ámbito penal tributario, el Tribunal Supremo ha admitido en alguna ocasión la autoría por inducción en la comisión de un delito fiscal. Así, en su Sentencia de 30 de abril de 2003 (Nº recurso 3435/2001) y condenó como tal a un gestor que diseñó y planificó cuidadosamente una operación defraudatoria, otorgando a sus familiares y a su empleado de confianza -que quedaron absueltos por falta de dolo- las instrucciones necesarias para que todos omitiesen el pago de sus tributos, ejerciendo para ello una indiscutible autoridad y ejecutando materialmente los actos para los que no era necesario el concurso de los demás. Por el contrario, la inducción ha sido descartada en algunos casos de asesoramiento fiscal por no haber sido eficaz y determinante, por ejemplo, si el sujeto ya había decidido previamente ejecutar la operación de la que resultaba el hecho imponible vulnerado y solamente solicitaba con posterioridad un consejo al respecto, y en otros casos, por carencia del elemento subjetivo del tipo en los supuestos de declaraciones tributarias conjuntas donde solo uno de los cónyuges hubiera cometido el delito de defraudación²⁷⁷.

De sus características podemos pues concluir que la instigación siempre implicará una colaboración activa y directa en la comisión de un ilícito, por lo que todo

²⁷⁷ Vid., respectivamente, el Auto de la Audiencia Provincial de Madrid núm. 668/2008 de 21 noviembre y la Sentencia núm. 339/2008 de 1 octubre, del Juzgado de lo Penal nº4 de Valencia. Dentro de la doctrina, se han mostrado favorables al reconocimiento de esta forma de participación del responsable, GUERRA REGUERA, M: “Consideraciones en torno...”, *op.cit*; MARTÍN DEGANO, I: “La responsabilidad del asesor fiscal derivada de su participación en el delito de defraudación y en la infracción tributaria”, *Carta Tributaria*, Nº 1, 2001; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J: “La participación del asesor fiscal en la comisión de infracciones tributarias”, en la obra *El ejercicio de las funciones del asesor fiscal en el ordenamiento tributario español*, AEA, núm. 13, 1998. En contra, ZORNOZA PÉREZ, J.J: *Sistema de...*, *op.cit.*, pág. 195 al indicar que “Antes al contrario, para evitar la existencia de márgenes excesivos de discrecionalidad, impidiendo la sanción de supuesto como la mera instigación o inducción, de difícil persecución en el ámbito sancionador administrativo y, sobre todo, por exigencia de los principios de proporcionalidad y de personalidad de la sanción, estimamos que la extensión de responsabilidad prevista en el citado artículo 38.1 ha de limitarse a las formas de colaboración que la antigua redacción de dicho precepto calificaba de “directas”, materializadas en una acción u omisión relacionada con la realización de la conducta típica en que la infracción consiste”.

aquel que induzca a otro a realizar una infracción tributaria, bajo nuestro punto de vista, podrá ser calificado como responsable tributario solidario de la sanción inducida y su correspondiente deuda tributaria defraudada. Así pues, consideramos que ni las dificultades probatorias ni el posible riesgo de discrecionalidad en su aplicación pueden erigirse como argumentos válidos para denegar a la inducción su relevancia participativa, precisamente cuando a través de la misma se puede dar respuesta a supuestos de actuación de sujetos distintos del obligado tributario que mediante mandatos, órdenes o consejos pueden maquetar un *iter* defraudatorio y guiar, a través del mismo, al deudor principal hacia la perpetración de su deber general de contribuir a las cargas públicas.

b) La cooperación necesaria. La extensión de la responsabilidad a los asesores fiscales.

Al igual que el inductor, el cooperador necesario también es considerado por el Código Penal como un autor, aunque ciertamente en sentido estricto no lo sea. Se distingue, no obstante, del inductor por su forma de contribución al hecho, de tal forma que, mientras que el primero causa la resolución delictiva de otro, el cooperador contribuye de cualquier manera que sea necesaria para el éxito del ilícito. Además, se considera que el inductor tiene el control del hecho desde su génesis, en tanto que el cooperador necesario solo lo tiene en algún instante de su ejecución la cual, además, no podría consumarse sin su concurso. En este sentido, se ha admitido igualmente que los requisitos de la cooperación necesaria son, por lo que concierne al propio hecho de la ayuda, idénticos a los requeridos para la complicidad. De ahí que, la diferencia entre ambos resida exclusivamente en si dicha contribución se reputa o no como necesaria.

De lo anterior se deduce que ni el cómplice ni el cooperador necesario tienen el dominio funcional del hecho, al pertenecer éste al ejecutor material, por lo que la trascendencia de su participación en cada caso en particular se erige como la mejor teoría que puede explicar sus diferencias dogmáticas. Al respecto, la Sala Segunda del Tribunal Supremo ha identificado hasta tres teorías que permitirían cualificar la ayuda prestada por un sujeto como necesaria y determinante de la consumación de un delito, estas son, la que considera que existe cooperación necesaria cuando se colabora con

el ejecutor directo aportando una conducta sin la cual el delito no se habría cometido (teoría de la *conditio sine qua non*), cuando se colabora mediante la aportación de algo que no es fácil obtener de otro modo (teoría de los bienes escasos), o cuando el que colabora puede impedir la comisión del delito retirando su concurso (teoría del dominio del hecho). En definitiva, unas corrientes que comparten como común denominador el englobar todas aquellas conductas que, distintas de las del autor, resultan imprescindibles para la ejecución del delito y que se distinguen asimismo de la simple complicidad por tratarse esta última de una conducta meramente accidental, no condicionante y de carácter secundario.

Pues bien, a propósito del delito fiscal, la cooperación necesaria ha sido ampliamente admitida por doctrina y jurisprudencia como una forma específica de participación en este ilícito penal. En este sentido, el Tribunal Supremo ha tratado de agrupar los supuestos de existencia de cooperación necesaria en las siguientes categorías generales: a) facturas falsas, considerándose pues como cooperador necesario a quien proporcionara facturas falsas a los sujetos pasivos con el fin de que éstos se dedujeran gastos inexistentes²⁷⁸; b) personas interpuestas o testaferros mediante los que se intenta ocultar al verdadero contribuyente²⁷⁹; y c) asesores fiscales, cuando los mismos idearan, diseñaran y planificaran las actuaciones esenciales para ejecutar la defraudación mediante la aportación de unos conocimientos técnicos al alcance de muy pocos²⁸⁰. Si bien, pese a las categorías anteriores, podría concluirse que nadie queda a salvo de la posibilidad de ser declarado como cooperador necesario, sirviendo como paradigma la condena por esta causa a un inspector de Hacienda que, participando en el plan ideado para llevar a cabo unas defraudaciones, evitó además su descubrimiento aceptando su conformidad en un procedimiento de comprobación e investigación (*Vid.*, STS 17/2005, 3 de febrero).

²⁷⁸ *Vid.*, SSTS 264/2001 de 16 febrero, 249/2003 de 30 marzo y 494/2014, 18 de junio.

²⁷⁹ *Vid.*, SSTS 423/2010 de 21 abril, 267/2014 de 3 abril y 876/2016 de 22 noviembre.

²⁸⁰ *Vid.*, SSTS 1231/1999, 26 de julio y 264/2003, 30 de marzo.

De lo antedicho se deduce que siendo la cooperación necesaria una participación catalogada como imprescindible e indispensable para el éxito de la maquinación delictiva, en el sentido de que suprimida dicha aportación, el resultado no se hubiera consumado, podemos igualmente concluir que en el ámbito tributario, la participación necesaria de un sujeto junto al autor principal, mediante una contribución al hecho infractor sin la cual la misma no se habría devengado, nos permitirá asimismo calificar dicha participación como una colaboración activa y, en consecuencia, catalogar a su partícipe como un responsable tributario solidario. En este marco, pese a la enorme casuística que puede imperar, no obstante, por la indudable trascendencia práctica que la misma puede conllevar, nosotros nos vamos a centrar en una de las categorías generales de admisión de la cooperación necesaria y, por extensión, de la aplicación del instituto de la responsabilidad tributaria solidaria, esta es, la participación desplegada en el curso de una infracción tributaria por un asesor fiscal²⁸¹.

Al respecto, debemos advertir que en el desempeño de esta profesión el asesor fiscal puede intervenir en el ilícito tributario de distintas maneras. Así pues, bien puede participar de una manera directa y dolosa -confeccionando, por ejemplo, facturas falsas

²⁸¹ Debemos advertir que el asesor fiscal también puede ser considerado, tal y como hemos advertido anteriormente, como un inductor del delito de defraudación tributaria. No obstante, consideramos que su aplicación resulta mucho más restrictiva por las siguientes razones: en primer lugar, porque resulta completamente necesario que el autor principal no estuviera previamente decidido a cometer el hecho delictivo. La inducción, recordemos, debe ser el instrumento mediante el cual se crea el dolo en el autor principal, de tal modo que, si éste ya estaba convencido no podrá hablarse de sujeto inducido. En segundo lugar, porque la doctrina se muestra categórica en afirmar que una simple “puesta en escena” de la que se pueda derivar una idea criminal no tiene la entidad suficiente para ser considerada como una conducta inductiva. Y, en tercer lugar, por la dificultad probatoria que conlleva esta clase de imputación, dado que en la gran mayoría de las ocasiones no habrá más sustrato probatorio que el indirecto y el derivado de la afirmación del contribuyente y la negación del asesor. A mayor abundamiento, interesa precisar que la actividad de este profesional, en caso de existir inducción, no se suele limitar a ser una simple recomendación, sino que también implica un diseño y puesta en práctica de la trama, lo que permite, en definitiva, reconducir su conducta a la de la cooperación necesaria. *Vid.*, al respecto, SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A: *Responsabilidad penal, civil y administrativa...*, *op.cit.*, pág. 226. Por su parte, APARICIO PÉREZ, J: *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*, Aranzadi, 1997, pág. 76, comentaría que un supuesto frecuente de posible inducción puede producirse en el ámbito de las facturas falsas, cuando el asesor fiscal ofrece a su cliente las facturas falsas elaborados por un tercero, haciendo surgir en él el firme propósito de cometer una defraudación tributaria.

o diseñando complejos entramados tributarios-, lo que indudablemente le convertirá de manera cuasi automática en un cooperador necesario según los estándares anteriormente desarrollados²⁸², o bien puede intervenir de una manera menos directa actuando como un simple consejero²⁸³. En estos casos, cabe resaltar que la aportación

²⁸² Un análisis detallado del conjunto de comportamientos desplegados por asesores fiscales que han conducido a pronunciamientos condenatorios como cooperadores necesarios lo encontramos en ADAME MARTÍNEZ, F.D.: *Autoría y otras formas de participación el delito fiscal. La responsabilidad penal de administradores y asesores fiscales*, Comares, Granada, 2009, págs. 148 y ss donde destaca, en particular, las cuatro siguientes conductas: supuestos de suministro y contabilización de facturas; participación en el diseño de operaciones con finalidad defraudatoria; supuestos en que el asesor es también accionista de la sociedad asesorada; y, supuestos de responsabilidad por no disponer de la información necesaria o por limitarse a cumplir las órdenes de quien lo contrató.

²⁸³ Ya advertimos en su momento que cuando el asesor fiscal actúa como representante legal o voluntario, tanto de personas jurídicas como físicas, en el ámbito penal se le aplica el art. 31 CP en virtud del cual “El que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre”. Sobre esta cláusula, BAJO FERNÁNDEZ, M. y BACIGALUPO, S. (*Derecho penal...*, *op.cit.*, pág. 99) afirman que se trata de una cláusula de extensión de la autoría, pero referida a un supuesto concreto en que el autor del hecho actúa en nombre o representación de una persona física o jurídica sin la cualificación exigida por el delito propio correspondiente, pues “de otra manera, el autor del comportamiento no sería punible como autor por carecer de la cualificación para el supuesto de hecho típico, ni como partícipe pues la persona representada no habría obrado de ninguna manera y toda participación presupone la concurrencia de la acción del partícipe en relación con la del autor”. Igualmente, la STS de 14 de marzo de 1997 señaló al respecto que “En consecuencia, en los denominados delitos especiales, que exigen unas determinadas condiciones, cualidades o relaciones en el sujeto activo surge un problema de tipicidad cuando quien realiza la conducta típica no esté investido de esas especiales características, pero sí la persona física o jurídica, en cuyo nombre se actúa. El principio de legalidad impediría la sanción del autor de la conducta por faltar uno de los elementos típicos. El artículo 15 bis tiene como exclusiva finalidad resolver ese problema técnico, permitiendo imputar al real autor de la conducta delictiva la cualidad, condición o relación exigida por el tipo penal, que no concurren en él pero sí en la persona jurídica en cuya representación actúa. El ámbito de aplicación del artículo 15 bis -igual que el vigente art. 31- se ciñe, por tanto, a esos fines y a los delitos especiales...”. Por su parte, en el ámbito tributario, ya indicamos que el art. 181 LGT meramente identifica como sujetos infractores a los “representantes legales”, sin incluir pues a los voluntarios. No obstante, no menos cierto es que ésta es una lista simplemente ejemplificativa. Por ello mismo, diversos autores han apostado por considerar que, en coherencia con el principio de personalidad de la pena, en aquellos supuestos en los cuales un sujeto pasivo actuara mediante representante, al ser éste quien realiza el comportamiento constitutivo del tipo infractor, debe ser éste quien debe ser considerado como responsable de la correspondiente infracción a título de autor. *Vid.*, en este sentido, PÉREZ

a terceros de los conocimientos propios de esta profesión es una conducta considerada totalmente lícita y, por tanto, atípica. Así lo precisó la STS 12574/1993 de 22 de enero al recordar que “asesor es tan solo quien aconseja, quien ilustra el parecer o, si se quiere, quien con sus conocimientos especializados completa la formación del recto criterio ajeno, sin el más mínimo atributo de suplencia en la manifestación de voluntad del asesorado”. Si bien, no menos cierto es que en determinadas ocasiones estas actividades de aparente neutralidad pueden acabar formando parte de un contexto criminal. En este punto, se plantea dónde está el límite del llamado “riesgo permitido” y cuándo las acciones aparentemente neutrales se convierten o transforman en verdaderos supuestos de cooperación en la ejecución de un delito o de una infracción tributaria²⁸⁴.

En relación con ello diversas teorías han tratado de perfilar los contornos del estricto círculo de la neutralidad. Entre las mismas podemos destacar la defendida por

ROYO, F.: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, *op.cit.*, pág. 291; ZORNOZA PÉREZ, J.J.: *El sistema de infracciones y sanciones...*, *op.cit.*, pág. 190; SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.: *Responsabilidad penal, civil y administrativa...*, *op.cit.*, pág. 67 donde este último autor apunta que la aplicación de esta consideración indudablemente dependerá, en cada caso en concreto, de la adecuada prueba de la representación y el ámbito en el que ésta se proyecta.

²⁸⁴ Vid., al respecto, ALONSO GONZÁLEZ, A.B: “Coparticipación en el delito y «actos neutrales»: ¿dónde fijar la línea divisoria en la actuación profesional del abogado?”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, Nº 843, 2012, donde matiza que “tales conductas neutrales, también conocidas como conductas «inocuas» o «socialmente estereotipadas», se sitúan así en el límite del llamado «riesgo permitido». Por ello, surge el conflicto a la hora de decidir si son por sí mismas atípicas y carecen, en consecuencia, de relevancia penal, al no representar un peligro de realización del tipo; o si, por el contrario, son acciones -en el sentido amplio del término- penalmente punibles, en tanto que representan formas de colaboración o participación en el delito. En el primer caso, el fundamento de su exclusión girará en torno a la protección del ámbito general de libertad que garantiza la Constitución en su art. 1.1. Estaremos, en cambio, ante el segundo supuesto cuando, con su acción, el individuo venga a favorecer conscientemente el hecho delictivo principal mediante un aumento del riesgo que revele una relación de sentido delictivo por adaptación al ilícito plan del autor, o bien cuando, al superar los límites del papel social/profesional del cooperante, su conducta deje de ser considerada como profesionalmente adecuada”. Sobre este tema puede además consultarse, dentro de la doctrina española, los siguientes autores BLANCO CORDERO, I.: *Límites a la participación delictiva. Las acciones neutrales y la cooperación en el delito*, Editorial Comares, 2001; ROBLES PLANAS, R. *La participación en el delito: fundamento y límites*, Marcial Pons, 2003; RUEDA MARTÍN, M^a.Á.: “Consideraciones acerca de la relevancia penal de las acciones cotidianas en la comisión de un hecho doloso”, *Revista Penal*, núm. 9, 2002, pág. 122 y ss.

ROXIN, de índole subjetivo, que considera que la conducta del profesional dejaría de ser inocua desde el momento en el cual conociese con dolo directo y no meramente eventual el fin delictivo para el que va a ser empleado su servicio²⁸⁵. De esta forma, de acuerdo con esta corriente, la punibilidad de estos sujetos debería quedar excluida en los supuestos en los cuales, pese a realizarse el tipo objetivo, no obstante, los mismos actuaran sin dolo, esto es, careciendo de cualquier elemento subjetivo. En cambio, otros autores abordarían la solución a este dilema desde el punto de vista objetivo, por ejemplo, mediante la llamada teoría de la adecuación social que, en esencia, considera que todas aquellas acciones que se puedan calificar como “socialmente adecuadas”, nunca podrían tener encaje en un tipo delictivo²⁸⁶. Igualmente se destacan, dentro de la doctrina española, los siguientes criterios: el criterio de la “prohibición de regreso”, según el cual el principio de responsabilidad por las acciones propias exigiría que la conducta del partícipe tuviera desde el comienzo de la conducta el significado objetivo de cooperación al hecho ilícito²⁸⁷; el criterio basado en el “principio de confianza”, en

²⁸⁵ Cfr. ROXIN, C: “Las formas de intervención en el delito: estado de la cuestión”, en Roxin, Jakobs, Schünemann, Frisch y Köhler, *Sobre el estado de la teoría del delito*, Civitas, Madrid, 2000, pág. 177 y 178, para el cual el panadero que vende un panecillo que posteriormente será envenenado y servido por el cliente a una de sus víctimas, podrá tratarse o no de un acto punible de cooperación en función de si dicho panadero conocía del destino de su producto. Así considera ROXIN, que si este sujeto obra meramente con dolo eventual, como regla general, debería excluirse su punibilidad, dado que a este sujeto le estaría permitido confiar (principio de confianza) en que otros no cometerán hechos punibles, salvo que no exista en él una “tendencia reconocible al hecho” que enerve tal presunción. Ahora bien, como se puede observar, dado que en la gran mayoría de las acciones profesionales diarias raramente se dispondrá de un conocimiento seguro del plan delictivo del autor, la ambigüedad con la que se configura esta corriente ha provocado su rechazo dentro de la doctrina (entre otros, SILVA SÁNCHEZ, JAKOBS, WEIGEND y SCHÜNEMANN). Vid., al respecto, Roxin, Jakobs, Schünemann, Frisch y Köhler, *Sobre el estado de la teoría del delito*, Civitas, Madrid, 2000.

²⁸⁶ Vid., al respecto, WELZEL, H.: *Derecho Penal alemán. Parte General*, 12ª edición, 3ª edición castellana, trad. por Juan Bustos Ramírez y Sergio Yáñez Pérez, Santiago, 1987, págs. 83. Una corriente que, posteriormente, sería matizada por HASSEMER para circunscribirla más bien a aquellas conductas que integrarían la llamada “adecuación profesional”. Así pues, a su modo de ver, la adecuación profesional conduciría a una distribución diferente de la carga de la argumentación pues si efectivamente la profesión amolda sus reglas a los preceptos legales, se puede aceptar como neutral el proceder del sujeto. Vid., sobre esta corriente, BLANCO CORDERO, I: *Límites a la participación delictiva...*, op.cit., pág. 35 y ss.

²⁸⁷ Cfr. FEIJOO SÁNCHEZ, B.: *Límites de la participación criminal ¿Existe una “prohibición de regreso” como límite general del tipo en Derecho Penal?*, Comares, Granada, 1999, págs. 59 y ss.

virtud del cual se excluye la punibilidad siempre y cuando el sujeto no conoce ni puede conocer la inclinación del autor a la comisión del delito²⁸⁸; o el criterio consistente en el “riesgo permitido”, según el cual pese a que una conducta suponga la creación de un riesgo de lesión mediata para un bien jurídico protegido, si ésta es socialmente útil por ser necesaria, no se puede considerar como penalmente punible²⁸⁹.

Por su parte, el Tribunal Supremo también se ha hecho eco de esta problemática en sus Sentencias 34/2007 de 1 de febrero y 1300/2009 de 23 de diciembre reconociendo que “A estos fines la teoría y algunas jurisprudencias europeas han elaborado diversos criterios para establecer las condiciones objetivas en las que un acto «neutral» puede constituir una acción de participación. En este sentido se atribuye relevancia penal, que justifica la punibilidad de la cooperación, a toda realización de una acción que favorezca el hecho principal en el que el autor exteriorice un fin delictivo manifiesto, o que revele una relación de sentido delictivo, o que supere los límites del papel social profesional del cooperante, de tal forma que ya no puedan ser consideradas como profesionalmente adecuadas, o que se adapte al plan delictivo del autor, o que implique un aumento del riesgo, etc.”.

Y es que ante este variopinto conjunto de criterios doctrinales lo único que resulta evidente es la absoluta necesidad de tener que estar al caso concreto, pues ni todas las acciones neutrales pueden quedar excluidas de la punibilidad de la cooperación ni tampoco todas aquellas pueden quedar automáticamente sometidas a su yugo. El asesor fiscal, por tanto, cuando actúa como mero consejero despliega, en ocasiones, una actitud que se puede situar en el límite entre la pura neutralidad y la cooperación en una infracción o un delito de defraudación y cuyo deslinde meramente se podrá efectuar atendiendo a las circunstancias específicas de cada supuesto en particular²⁹⁰.

²⁸⁸ Cfr. CEREZO MIR, J.: *Curso de Derecho Penal Español. Parte General. II. Teoría jurídica del delito*, 6ª edición, Madrid, 1998, pág. 172.

²⁸⁹ LÓPEZ PEREGRÍN, M.C: *La complicidad en el delito*, Tirant lo blanch, Valencia, 1997, pág. 255.

²⁹⁰ En este sentido, PANIAGUA AMO, J.: “El art. 38.1 de la Ley General Tributaria”, *Impuestos*, 95-I, 1995 pág. 253, señala que “es posible que un asesor “colabore o sea causante” de la

c) La complicidad.

El legislador penal define a los cómplices como aquellos sujetos que “no hallándose comprendidos en el artículo anterior, cooperan a la ejecución del hecho con actos anteriores o simultáneos”. De esta forma, el art. 29 CP ofrece un concepto de complicidad basado en un doble aspecto: uno positivo, consistente en que el sujeto colabore de alguna forma en la ejecución del hecho delictivo con actos previos o coetáneos al mismo y otro negativo, requiriéndose, además, que este partícipe no se hallara comprendido en ninguno de los supuestos previstos en el artículo 28 del mismo texto legal, esto es, que no se le pudiera calificar como autor, inductor o cooperador necesario. Así pues, la complicidad supone el caso más claro de participación criminal: se distingue del autor en que no se le puede considerar el artífice del delito y del resto de partícipes en que no está en su mano la decisión sobre el hecho en ningún momento.

En este sentido, la doctrina ha entendido generalmente que la complicidad supone una aportación a la ejecución del hecho que, sin ser imprescindible, ha de ser de alguna forma relevante o eficaz, de manera que suponga un favorecimiento o facilitamiento de la acción o de la producción del resultado, pero siempre de segundo grado, mediante actos no necesarios. Más en concreto, la jurisprudencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo ha exigido para apreciar esta forma de codeincuencia la concurrencia de una serie de requisitos. Entre los objetivos, destacan la necesidad de que exista un hecho típico y antijurídico cometido por otro u otros y que la aportación

infracción tributaria cometida por su cliente. Si el asesor fiscal confecciona una declaración tributaria con los datos facilitados por el cliente y en esta tarea puramente gestora incurre en algún error sancionable, es evidente que no ha actuado con la diligencia que es exigible, ni profesional ni fiscalmente, por lo que su comportamiento culposo podría dar lugar a la aplicación del art. 38.1. En la misma responsabilidad podría incurrir cuando por su iniciativa, y a sabiendas de que esa forma de proceder es ilegal, es decir, dolosamente, aconseja a un cliente a una solución fiscal incorrecta sobre una cuestión que no plantea problemas de interpretación por ser ésta pacífica tanto doctrinal como jurisprudencialmente. En cambio, ninguna responsabilidad podría exigírsele en el supuesto de que la iniciativa partiera del propio contribuyente y el asesor le informara correctamente de las consecuencias legales de tal actuación, y aquél insistiera, pese a la advertencia, en continuar con esa actitud”.

del cómplice se canalice mediante un acto, anterior o simultáneo al mismo, que se caracterice por no ser necesario para el éxito de la maquinación. Así, algunas sentencias hablan de actos periféricos y de mera accesoriedad (STS nº 1216/2002, de 28 de junio); de contribución de carácter secundario o auxiliar (STS nº 2084/2001, de 13 de diciembre); de una participación accidental y no condicionante (STS nº 1456/2001, de 10 de julio); o de carácter accesorio (STS nº 867/2002, de 29 de julio). Reclamándose, en cualquier caso, que se trate de una aportación o participación eficaz (STS nº 1430/2002, de 24 de julio) o de una contribución relevante (STS nº 867/2002, de 29 de julio). Por su parte, desde el punto vista subjetivo, se exigen asimismo dos elementos. De un lado, un doble dolo, siendo pues preciso que el sujeto conozca el propósito criminal del autor y que su voluntad se oriente a contribuir con sus propios actos de un modo consciente a la realización de aquél y, de otro lado, un concierto de voluntades que, eso sí, podrá ser anterior, coetáneo o sobrevenido, y adoptarse expresa o tácitamente (STS nº 221/2001, de 19 de febrero).

En suma, podemos decir que la complicidad no exige más que una aportación eficaz al hecho sin que, además, dicha contribución pueda dar lugar a otras formas más cualificadas de conducta delictiva. Por ello, cualquier aportación al hecho, tanto material como incluso psíquica, puede tener cabida en este concepto. De lo antedicho se deduce la posibilidad de que pueda ser calificado como responsable tributario solidario todo aquél que colabore en la ejecución de una infracción, aun a título de simple complicidad. En efecto, en este punto debemos volver a recordar que el art. 42.1.a) LGT solamente exige que la colaboración sea “activa”. El precepto, por tanto, no reclama que dicha intervención deba ser necesaria, trascendental o principal para el éxito de la defraudación. Esta es pues solo una exigencia que solo opera en el ámbito penal para distinguir entre la cooperación necesaria y la que no lo es. Por ello mismo, ante la falta de esta distinción, cualquier participación activa, sea determinante o no para la consumación de la infracción tributaria, provocará en definitiva el presupuesto de hecho de la responsabilidad por participación en un ilícito tributario²⁹¹.

²⁹¹ De la misma manera parece entenderlo el TEAC quien en diversas Resoluciones, entre las que destaca la de 10 de mayo de 2012 (Nº resolución 00/3828/2010) ha declarado que “como causantes o colaboradores en la realización de una infracción tributaria, según nuestro Derecho

d) *El encubrimiento y las conductas omisivas. El deslinde con el presupuesto de hecho del art. 43.1.a) LGT.*

Desde la promulgación del Código Penal de 1995, como demandaba la mayoría de la doctrina científica y siguiendo las recomendaciones ya efectuadas en su día por SILVELA en su Proyecto de Código Penal de 1884, el encubrimiento deja de ser -al menos nominalmente- una forma de participación delictiva y se erige definitivamente como un nuevo delito autónomo e independiente a incluir en la parte especial del CP. El criterio es, a juicio de CEREZO MIR, correcto, pues siendo el encubrimiento una forma de participación declarada como impropia (STS de 16 de junio de 1993) solamente se puede ejecutar con posterioridad a la consumación de un delito o ex post a la interrupción de la ejecución en los supuestos de tentativa²⁹². De tal modo que, arrancando de la consideración de que nadie puede participar en un delito ya consumado, se empieza a reservar penalmente el término “intervención” para aquellas conductas exponentes de autoría o participación en sentido estricto²⁹³.

Penal, pueden entenderse: 1º Todas las personas que toman parte directa en la realización de la infracción. 2º Quien utilice fuerza sobre la persona que realice materialmente la infracción. 3º Los sujetos que hayan inducido o instigado la realización de los hechos constitutivos del ilícito tributario. 4º Quien tenga la consideración de colaborador necesario y la de cómplice. Al mismo tiempo, cabe señalar, que es necesario que exista una conducta culpable o dolosa en quien participa o coopera en la realización de la infracción tributaria, para que pueda ser declarado responsable solidario, ya que la responsabilidad del artículo 38.1 transcrito no consagra una responsabilidad objetiva, sino que la responsabilidad allí prevista se mueve en el marco establecido con carácter general para los ilícitos tributarios por el artículo 77.1 de la Ley General Tributaria, que gira en torno al principio de culpabilidad. En el caso que nos ocupa concurren los requisitos del artículo 38.1 de la Ley General Tributaria transcrito, y que son: a) Que se cometa una infracción tributaria y b) Que los presuntos responsables sean causantes o colaboradores en la realización de la citada infracción".

²⁹² Vid., CEREZO MIR, J.: *Curso de Derecho Penal Español. Parte General II. Teoría jurídica del delito*. Tecnos, Madrid, 2002. pág. 206.

²⁹³ Vid., QUINTERO OLIVARES, G: “El delito fiscal y el ámbito material del delito de blanqueo”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, N° 698, 2006.

Un razonamiento que, aplicado al ámbito tributario, conllevaría a determinados autores a considerar que la previsión contenida en el art. 42.1.a) LGT también debería circunscribirse a participaciones anteriores o concomitantes a la comisión de la infracción, de tal modo que si el encubrimiento es una intervención en el hecho ajeno que se produce a posteriori de su devengo, la conducta de estos sujetos debería quedar totalmente excluida²⁹⁴. En cambio, otros autores como GUERRA REGUERA partiendo del entendimiento de que las infracciones tributarias no suponen de ordinario un acto instantáneo, sino que las mismas reflejan una situación o estado permanente que se prolonga en el tiempo en tanto que el obligado tributario no realice el debido pago, intervenga la correspondiente Administración o se produzca la prescripción de la deuda, apostaría por incluir a la figura del encubrimiento dentro del conjunto de conductas que conforman el término “colaboración activa”. Así, a su modo de ver, la interpretación de dicho precepto no debería restringirse a las conductas materializadas solo en el momento inicial del ilícito, sino a todas aquellas producidas durante su comisión entendida ésta en un sentido amplio²⁹⁵.

Ahora bien, debemos advertir que si la distinción entre los partícipes y los encubridores se halla en el momento temporal en el que ambos participan en el *iter* criminal, de tal forma que los primeros concurren con un acto previo o simultáneo a su consumación y los segundos una vez que éste ya se ha ejecutado, parece evidente que de admitirse la anterior corriente doctrinal, paradójicamente no habría lapso temporal suficiente para admitir la actuación de los segundos en las infracciones tributarias. En efecto, si aceptamos que la infracción no es un acto instantáneo, sino perpetuo en tanto que no se regularice o extinga por prescripción, al no completarse su devengo, no habría cabida para una actuación posterior. De esta forma, al no agotarse nunca la infracción, todas las actuaciones desarrolladas durante el curso de la misma deberían necesariamente reconducirse a las formas directas de participación, excluyéndose pues

²⁹⁴ Cfr. ALONSO FERNÁNDEZ, F.: “La interpretación del derecho sancionador a la luz de la doctrina del TC”, *Tribuna Fiscal*, suplemento especial, nº 3, 1991, pág. 249; PANIAGUA AMO, J.: “El artículo 38.1 de la Ley General Tributaria”, *Impuestos*, pág. 249; MARTÍN DEGANO, I: “La responsabilidad del asesor fiscal derivada...”, *op.cit.*, pág. 26.

²⁹⁵ *Vid.*, GUERRA REGUERA, M: “Consideraciones en torno...”, *op.cit.*

la posibilidad de apreciar la intervención de los encubridores que era precisamente lo que admitía este autor²⁹⁶.

En nuestra opinión, en cambio, el punto de partida para dirimir si se pueden admitir o no estas formas impropias de participación en un ilícito tributario se debe situar en el art. 451 CP, precepto encargado específicamente de recopilar las tres modalidades de encubrimiento previstas en el ordenamiento jurídico español, a saber, la que consiste en auxiliar, sin ánimo de lucro, a los autores o cómplices para que se beneficien del delito (auxilio complementario); la que trata que el delito no sea descubierto ocultando o alterando el cuerpo, efectos o instrumentos empleados en su ejecución (favorecimiento real); y la que pretende que los autores eludan las consecuencias de su conducta mediante el abuso de las funciones públicas (favorecimiento personal). Exigiéndose, con todo, como elementos comunes para las tres modalidades que el sujeto tuviera pleno conocimiento de la comisión del delito y que el mismo no hubiera participado en su ejecución a título de autor o cómplice²⁹⁷.

²⁹⁶ En este sentido, conforme a la STS de 28 de marzo de 2001 (Nº recurso 4234/1998) se desprende que: “El fundamento esencial del tratamiento del encubrimiento como delito autónomo se encuentra en la consideración de que no es posible participar en la ejecución de un delito cuando ya se ha consumado. Por ello la tipificación autónoma del encubrimiento (art. 451 del Código Penal 1995) exige que se trate de comportamientos realizados con posterioridad a la ejecución mientras que la ayuda prestada al autor durante la fase ejecutiva integra complicidad o cooperación necesaria”.

²⁹⁷ En concreto, conforme al art. 451 CP “Será castigado con la pena de prisión de seis meses a tres años el que, con conocimiento de la comisión de un delito y sin haber intervenido en el mismo como autor o cómplice, interviniere con posterioridad a su ejecución, de alguno de los modos siguientes: 1.º Auxiliando a los autores o cómplices para que se beneficien del provecho, producto o precio del delito, sin ánimo de lucro propio; 2.º Ocultando, alterando o inutilizando el cuerpo, los efectos o los instrumentos de un delito, para impedir su descubrimiento; 3.º Ayudando a los presuntos responsables de un delito a eludir la investigación de la autoridad o de sus agentes, o a sustraerse a su busca o captura, siempre que concurra alguna de las circunstancias siguientes: a) Que el hecho encubierto sea constitutivo de traición, homicidio del Rey o de la Reina o de cualquiera de sus ascendientes o descendientes, de la Reina consorte o del consorte de la Reina, del Regente o de algún miembro de la Regencia, o del Príncipe o de la Princesa de Asturias, genocidio, delito de lesa humanidad, delito contra las personas y bienes protegidos en caso de conflicto armado, rebelión, terrorismo, homicidio, piratería, trata de seres humanos o tráfico ilegal de órganos. b) Que el favorecedor haya obrado con abuso de funciones públicas. En este caso se impondrá, además de la pena de privación de libertad, la de inhabilitación especial para empleo o cargo público por tiempo de dos a cuatro años si el delito encubierto

Unas particularidades que, como bien se puede observar, restringen significativamente su perímetro de actuación. Así pues, mientras que la primera modalidad exige que el encubridor actúe sin conminar a una retribución por su participación, la segunda reclama una conducta basada en la inutilización de alguno de los elementos que constituye el objeto material del delito, en tanto que la tercera requiere, además, que el encubridor actúe en calidad de autoridad o funcionario público. De lo que se deduce que, en la práctica, de las tres modalidades enunciadas la que más incidencia podría generar en esta materia es la consistente en la ocultación, alteración o inutilización de los efectos del delito donde, por ejemplo, podríamos situar aquellas conductas consistentes en la destrucción de la contabilidad o de los ordenadores de una empresa con el objetivo de dificultar o impedir las labores de investigación por parte de las autoridades.

Ahora bien, pese a todo lo indicado debemos recordar que, hasta el momento, la labor que se ha desarrollado en torno al concepto “colaboración activa” ha sido una interpretación, ciertamente extensiva y analógica, mediante la cual se ha pretendido atribuir a dicho término legal el número máximo de acepciones que permite su tenor literal. De esta forma, mediante esta interpretación amplia hemos conseguido una dilatación lógica de la norma mediante la cual expandir su aplicación a todos aquellos supuestos no previstos expresamente en la misma pero que resultan similares por su inclusión en la misma materia o institución. Así pues, identificar las diversas formas de participación en un ilícito tributario a la luz de las conductas participativas previstas y definidas por el Código Penal, en tanto que idéntica materia, supone una intelección amplia de la norma sin transgredir el marco trazado por su tenor literal²⁹⁸. En cambio,

fuere menos grave, y la de inhabilitación absoluta por tiempo de seis a doce años si aquél fuera grave”.

²⁹⁸ Vid., RAMÓN RIBAS, E: “Interpretación extensiva y analogía en el Derecho Penal”, *Revista de Derecho Penal y Criminología*, N° 12, 2014, págs. 111-164, donde expone que “la interpretación podrá adjetivarse como analógica cuando, respetando el marco diseñado por el tenor literal de la ley, pretende atribuir un significado a ésta apoyándose en otras normas que, por utilizar los mismos términos legales, o por presentar una regulación más completa que la que

cuando se produce un salto lógico de dicha norma, extendiéndose la misma sobre una materia o institución que, aun cuando puede parecer semejante es ciertamente diversa, nos empezamos entonces a mover en el terreno de la analogía prohibida. De esta suerte, siguiendo a los clásicos civilistas, podemos entender que “actuamos por vía analógica cuando trasladamos la norma de un marco institucional a otro, mientras que operamos por vía de interpretación extensiva si mantenemos la norma dentro de su marco institucional”²⁹⁹.

De lo antedicho, podemos concluir que tratándose el delito de encubrimiento como una forma impropia de participación en un ilícito, erigiéndose pues como una institución autónoma e independiente dentro del CP, su inclusión dentro del concepto “colaboración activa” iría más allá de la actividad propiamente interpretativa del mismo. Por ello, en nuestra opinión, su aceptación implicaría un claro distanciamiento del tenor literal de la norma y de su espíritu o finalidad, acercándonos pues peligrosamente a la técnica de la analogía. Además, interesa precisar que esta conclusión no provocaría de facto la inimputabilidad de las conductas encubridoras siempre y cuando las mismas se pudieran calificar, por ejemplo, en vez de actos de encubrimiento de la infracción consistente en dejar de ingresar una cantidad, como formas de cooperación -necesaria o no- de otro tipo de infracciones tributarias como pueden ser las consistentes en la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

es objeto de interpretación, constituyen referencias legales válidas desde las que se obtiene, por analogía, un razonamiento que permite concluir el abstracto/general mandato legal”.

²⁹⁹ *Vid.*, DÍEZ-PICAZO Y PONCE DE LEON, L.: *Experiencias jurídicas y teoría del Derecho*, 3.^a ed., Barcelona, 1993, pág. 280. En idéntico sentido, rescataría CERDEIRA BRAVO DE MANSILLA, G.: “Analogía e interpretación extensiva: una reflexión (empírica) sobre sus confines”, *Anuario de Derecho Civil*, Vol. 65, N° 3, 2012, las palabras de DE CASTRO al afirmar que “La interpretación extensiva se ha podido llamar comprensiva o intelectual; porque requiere sólo extender el alcance de una regla. Al utilizarse, se interpreta una regla relativa a la misma institución a que corresponde el caso de que se trata (por ejemplo –añade en nota–: a falta de regla sobre usufructo de acciones se acude a la de otro tipo de usufructo). El procedimiento analógico presupone la falta de una regulación para el caso (incluso interpretándolo extensivamente) en la de la institución propia y que, por eso, se buscan semejanzas en las reglas de otras instituciones, para ir ensayando sus principios (por ej. –en nota–: a falta de regla sobre las facultades del fiduciario, se examinan las del usufructuario)”.

Por otro lado, debemos indicar que el término “colaboración activa” nos enfrenta asimismo a otro dilema interpretativo asociado ahora con la admisibilidad de las conductas omisivas. Al respecto, debemos enfatizar que aun cuando la regulación del presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria por colaboración en una infracción se ha mantenido prácticamente inalterado desde sus orígenes, una importante disimilitud que existe entre su precedente configuración y su vigente redacción lo constituye precisamente la necesidad de que la causación o colaboración en la infracción tributaria sea, ante todo, de carácter “activa”³⁰⁰. Para algunos autores, como CALVO ORTEGA, ello implica la exigencia de un mínimo grado de actividad, correspondiendo pues a la propia Administración la carga de su prueba con base en el art. 105 LGT³⁰¹. En tanto que para otros esta expresión no supone, en ningún caso, la negación de la aptitud de las conductas omisivas como vías adecuadas para canalizar la responsabilidad tributaria³⁰².

A nuestro modo de ver, para resolver esta segunda controversia sería necesaria una nueva remisión a la regulación que sobre esta materia efectúa el CP, el cual partiendo de la idea de que el comportamiento delictivo supone en todo caso la infracción de una norma que puede consistir en un “hacer” o en un “no hacer”, distingue

³⁰⁰ Así podemos observar cómo el anterior art. 38 LGT de 1963 en su redacción modificada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, establecía que “responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria”. Se omitía, por tanto, cualquier referencia a que dicha participación debiera de ser “activa”.

³⁰¹ CALVO ORTEGA, R.: “Obligados tributarios” en TEJERIZO LÓPEZ J.M (dir.): *La nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, pág. 172. En parecidos términos, CASANA MERINO, F.: “La expedición de facturas falsas y la derivación de sanciones al responsable solidario”, *Quincena Fiscal*, Nº 21, 2015; y LUQUE CORTELLA, A.: “Los riesgos de incurrir en responsabilidad tributaria por parte de los administradores concursales y los auxiliares delegados”, *Quincena Fiscal*, nº 15-16/2013, quien partiendo de las palabras de ROMERO PLAZA, C. y SERRANTES PEÑA, F. (*Responsables y responsabilidad tributaria*, Edición Fiscal Ciss, Valencia, 2009, pág. 117) considera que el “adverbio activamente [...] exige una relación directa entre la actuación del responsable y el resultado antijurídico constitutivo de infracción tributaria, lo que excluye en el supuesto del art. 42.1.a) LGT la actuación por comportamiento pasivo”.

³⁰² MERINO JARA, I.: “Acerca de la responsabilidad...”, *op.cit.*

básicamente entre los delitos que se cometen por acción y los delitos que se cometen por omisión³⁰³. Más en concreto, dentro de estos últimos, diferencia asimismo entre aquellos que derivan de mandatos de los que únicamente surge un deber de actuar, dando lugar a una conducta puramente omisiva, y la de aquellos resultantes de mandatos de los cuales surge un deber más específico, como es el de evitar un resultado, dando lugar a la denominada comisión por omisión³⁰⁴.

En los primeros, por tanto, el sujeto responde por la infracción de un deber de actuar impuesto en una norma preceptiva, pero sin llegar a asumir los resultados que pueden derivarse de un delito cuyo peligro sobre el bien jurídico protegido no se crea como consecuencia de esta conducta omisiva. Son pues delitos de mera actividad. Así, al depender los mismos de una norma imperativa, se exige que aparezcan

³⁰³ Según MORENO-TORRES HERRERA, M.R: “Los delitos de omisión” en MORENO-TORRES HERRERA, M.R; ZUGLADÍA ESPINAR, J.M (dir.): *Lecciones de Derecho Penal. Parte General*, Tirant, 3ª ed., 2016, págs. 229-230: “La distinción entre la acción y la omisión, no siempre sencilla, se pone de manifiesto en dos ámbitos distintos. Desde el punto de vista naturalístico, la omisión no causa nada, y, por ello, no crea, a diferencia de la acción, cursos causales que pongan en peligro bienes jurídicos. Por el contrario, la omisión interesa al Derecho Penal en tanto en cuanto el sujeto obvia la norma que le obliga a actuar y al hacerlo no introduce una condición que podría haber evitado o disminuido el resultado lesivo consecuencia de un peligro preexistente y que no tiene por qué haber sido creado por él. Por otra parte, desde el punto de vista normativo, y a diferencia de lo que ocurre en los delitos de acción, donde el fundamento de la prohibición radica en la realización de acciones ex ante peligrosas para los bienes jurídicos, en los delitos de omisión el fundamento de la prohibición radica en la infracción del deber de acción impuesto en la norma penal, es decir, en la no realización de la acción mandada, por lo que la referencia normativa es esencial para saber si el sujeto realizó o no la acción ordenada. Dicho de otra forma, "los hechos omisivos no pueden ser configurados sin una referencia al deber que impone al sujeto realizar la acción. La más clásica teoría del delito de omisión consideró que las omisiones se caracterizaban por la no ejecución de una "acción esperada", como es claro, esperada por el ordenamiento jurídico. Por lo tanto, es de la esencia misma de los delitos de omisión que el hecho tenga una referencia normativa." (STS de 10 de octubre de 2001)”.

³⁰⁴ Vid., CUADRADO RUIZ, M.A: “La comisión por omisión como problema dogmático”, *Anuario de derecho penal y ciencias penales*, Tomo 50, Fasc/Mes 1-3, 1997, donde indica que “El Derecho Penal no puede cumplir la tarea propia de proteger los bienes jurídicos estableciendo sólo normas prohibitivas -se como el delito al hacer lo que está prohibido-, sino que también comprende, aunque en menor medida, normas imperativas que ordenan acciones, estableciendo un sentido dinámico y de cambio, cuya omisión puede producir resultados socialmente nocivos para tales bienes jurídicos. La infracción de la norma prohibitiva da lugar a los delitos de comisión, mientras que la infracción de la norma imperativa o de mandato constituye una omisión”.

expresamente previstos en el cuerpo legal, pudiéndose distinguir entre los mismos los contenidos en los artículos 195, 196 y 450 CP³⁰⁵. Por su parte, los segundos constituyen la base de los denominados delitos de comisión por omisión que se pueden distinguir de los anteriores, por un lado, porque sus sujetos tienen un deber concreto de evitar como garantes un resultado previsto en un tipo penal, de tal modo que, la falta de su actuar constituye precisamente la causa del resultado típico que se les imputa como si lo hubieran realizado activamente y, por otro lado, la carencia de una regulación expresa y detallada del conjunto de delitos que se pueden cometer mediante esta forma impropia de omisión, conteniéndose en cambio su régimen jurídico en una cláusula general inserta en el art. 11 CP³⁰⁶.

³⁰⁵ Conforme a estos preceptos se configuran como delitos de pura omisión, por una parte, la falta de ofrecer el deber de socorro que, a su vez, incluye como distintas variantes la omisión del socorro personal, la omisión de petición de socorro, la omisión del deber de socorro a la víctima del accidente y la omisión de asistencia sanitaria y, por otra parte, la omisión del deber de impedir y perseguir determinados delitos como son los que afecten a las personas en su vida, integridad o salud, libertad o libertad sexual.

³⁰⁶ Conforme a este precepto “Los delitos que consistan en la producción de un resultado sólo se entenderán cometidos por omisión cuando la no evitación del mismo, al infringir un especial deber jurídico del autor, equivalga, según el sentido del texto de la ley, a su causación. A tal efecto se equiparará la omisión a la acción: a) Cuando exista una específica obligación legal o contractual de actuar. b) Cuando el omitente haya creado una ocasión de riesgo para el bien jurídicamente protegido mediante una acción u omisión precedente”. Sobre las distintas opciones que nuestro CP podría haber optado para regular esta institución, MORALES PRATS, F.: “Comentario al art. 11 CP: la comisión por omisión” en *Grandes Tratados. Comentarios al Código Penal* (Tomo I), 2008, resume que “Así, algunos autores han formulado la necesidad de acudir en los tipos de la Parte Especial a un sistema de incriminación específica («*numerus clausus*»), conforme al cual se designase la autorización legal para proyectar la estructura de comisión por omisión en los concretos delitos en que se estimase pertinente (por esta solución *vid.* HUERTA TOCILDO). Se trataría, por consiguiente, de instituir un sistema similar al introducido en el CP/1995 para la incriminación de la imprudencia. A esta propuesta se ha objetado que podría generar un excesivo casuismo, comprometedor de la economía legislativa; sin embargo, como señala HUERTA, el ámbito al que proyectar la omisión impropia parece, en principio, identificable y acotable, principalmente (aunque no de modo exclusivo) en los ataques contra bienes jurídicos personales como la vida, la integridad física, etc. No obstante, el sistema de incriminación específica tampoco hubiera relevado al legislador de la fijación, en una cláusula genérica del Libro I CP, de criterios generales sobre la comisión por omisión (por ejemplo en la propuesta de HUERTA, la determinación de las posiciones de garantía) en evitación de farragosas repeticiones legales en la Parte Especial del Código Penal. Otros autores, en cambio, consideran inviable el sistema de «*numerus clausus*» y postularon la introducción de una cláusula general reguladora de criterios de los configuradores de la comisión por omisión en el Código Penal. (...). Por último, un tercer sector doctrinal postula que la comisión por omisión no constituye una estructura que

De lo antedicho podemos extraer ya una primera conclusión, a saber, que no se puede colaborar en la ejecución de una infracción tributaria mediante una conducta puramente omisiva. En efecto, no incluyéndose los delitos económicos entre aquellos ilícitos mencionados expresamente en el art. 450 CP, esto es, entre aquellos sobre los que pesa un deber general de impedir su consumación o un deber de perseguirlos, se deduce que la falta de denuncia o paralización de un delito de defraudación o de una infracción tributaria no constituirá, por el momento, una conducta típica³⁰⁷. En cambio, cuestión distinta será la relativa a la posibilidad de reconocer la comisión por omisión en una infracción tributaria en grado de cooperación, pues al no existir una tipificación expresa de los delitos en los que cabe su admisión, sino tan solo una cláusula general de incriminación en el art. 11 CP, sus elementos deberán determinarse en cada caso en particular atendiendo a criterios circunstanciales³⁰⁸.

se sitúe en un ámbito de tensión con el principio de legalidad, por lo que no es necesaria la previsión de cláusulas generales en la Parte General o específicas de cobertura en la Parte Especial (en este sentido vid.SILVA). Así, se afirma que en los supuestos de comisión por omisión se verifica una identidad estructural, en el plano normativo, con los supuestos que comportan una realización activa del tipo penal; de ahí que SILVA cuestione la supralegalidad de la comisión por omisión”.

³⁰⁷ Indicamos que la conducta, por el momento, resultará atípica pues cada vez más son las voces que, en coherencia con la Acción N° 12 del plan BEPS, exigen la necesidad de imponer más obligaciones de información a asesores y/o obligados tributarios sobre sus operaciones fiscales, en particular sobre aquellas que puedan calificarse como de planificación fiscal agresiva. Vid., sobre este tema, SANZ CLAVIJO, A.: “La obligación de revelar mecanismos de planificación fiscal agresiva: su posible configuración atendiendo al plan BEPS y a la experiencia de otros estados”, *Quincena Fiscal*, N° 20, 2015.

³⁰⁸ Debemos advertir que la comisión por omisión puede ser imputada tanto en el grado de la equivalencia con la autoría -con la autoría material y con la cooperación necesaria- como en el grado de la equivalencia con la complicidad, si bien la relación de causalidad hipotética en uno y otro caso será distinta. Así pues, la comisión por omisión en grado de autoría existirá cuando pueda formularse un juicio de certeza, o de probabilidad rayana en la certeza, sobre la eficacia que habría tenido la acción omitida para la evitación del resultado; en tanto que, en la comisión por omisión en grado de complicidad existirá cuando el mismo juicio asegure que la acción omitida habría dificultado de forma sensible la producción del resultado, lo que equivale a decir que la omisión ha facilitado la producción del resultado en una medida que se puede estimar apreciable (Vid., STS de 10 de marzo de 2005, N° recurso 352/2004). No obstante, debemos señalar que la participación omisiva es un tema abierto y debatido dentro de la doctrina científica, véase al respecto, RODRÍGUEZ MESA, M.J “Los delitos de omisión impropia como delitos

Pues bien, de la dicción literal del art. 11 CP se desprende que son requisitos objetivos para una correcta aplicación de la responsabilidad criminal en casos de comisión por omisión los siguientes: 1º. Que exista un delito de los que consisten en la producción de un resultado. 2º. Que por la forma concreta de producción del delito, ese resultado se debería haber evitado si hubiera mediado la acción que se omitió. 3º. Que la no actuación constituya la infracción de un especial deber jurídico por parte de quien omitió, esto es, que actúe en una posición de garante del bien jurídico protegido y 4º. Que la producción del delito en virtud de esa omisión equivalga, según el sentido del texto de la Ley, a su causación³⁰⁹. De estos condicionantes, por su mayor trascendencia

especiales y de dominio positivo del hecho. Repercusiones en materia de autoría y participación”, *REDUR* 11, diciembre 2013, págs. 107-126.

³⁰⁹ Conforme a CUADRADO RUIZ, M.A.: “La comisión por omisión...”, *op.cit.*: “En una primera aproximación no queda claro si la omisión se equipara a la acción siempre que concurren a) y b) del artículo 11, o si es preciso, además, que según el sentido de la ley (la omisión) equivalga (...) a su causación (del resultado)”, en otras palabras, si la infracción de un especial deber jurídico implica ya de por sí la equivalencia según el sentido del texto de la Ley a su causación o si, por el contrario, son precisos dos juicios autónomos donde se exija, por un lado, la transgresión de un deber jurídico y, de otro, apreciar si efectivamente dicha conducta omisiva equivale según el texto de la ley a la acción positiva”. Concluyendo esta autora que, en su opinión, sí que resultaría necesaria esta doble exigencia. Por su parte, MORALES PRATS, F.: “La comisión por...”, *op.cit.*, considera al respecto que: “La interpretación del precepto se torna más dificultosa, por cuanto el inciso segundo del artículo 11 determina las posibles fuentes de la posición de garante, mediante una redacción que podría llegar a comprometer el principio de equivalencia, al posibilitar lecturas formales o, incluso, presuntivas de la analizada fórmula legal. Así, de modo incorrecto, el artículo 11 señala que, a tal efecto, «se equipará la omisión a la acción...», lo que podría hacer pensar que, en los casos de concurrencia de alguna de las fuentes de garantía formales (específica obligación legal o contractual de actuar o bien situaciones de injerencia) «ex lege» se presume la equiparación entre acción y omisión. Esta interpretación no es procedente, pues viene a volatilizar el criterio rector de la fórmula legal (principio de equivalencia) y su ulterior límite formal básico (equivalencia «según el sentido de la ley»). Debe postularse pues una interpretación restrictiva, conforme a la cual la concurrencia de alguno de los deberes expresados en las letras a) y b) del inciso segundo, artículo 11 CP, constituye un requisito añadido a los contenidos en el inciso primero del precepto (equivalencia según el sentido de la ley), a modo de específica y taxativa concreción de la infracción del deber especial jurídico por parte del autor (en la misma dirección, vid.VIVES; en un sentido similar, vid.SILVA, al objeto de salvaguardar el principio de legalidad y el de proporcionalidad). De este modo, esta última referencia (concretada en las fuentes de la posición de garante relativas a la específica obligación legal o contractual de actuar y a la injerencia) vendría a delimitar el contexto formal en el que procede verificar el juicio de equivalencia material según el sentido de la Ley”.

en nuestra materia, nos vamos a centrar en el relativo a la posición del sujeto garante, esto es, aquella posición de responsabilidad que ostenta un sujeto en relación con un bien jurídico protegido.

En efecto, se encuentra en situación de garantía el sujeto en el que recae la especial obligación de evitar la producción de un resultado antijurídico mediante una acción y en virtud de un deber extrapenal que puede venir impuesto por determinadas fuentes formales como son la Ley, el contrato y el actuar precedente peligroso. Así, por ejemplo, se han reconocido como sujetos garantes cuyo sustrato o fuente se encontraría en la Ley, los que mantienen entre sí lazos familiares o las que derivan de la regulación legal de determinadas profesiones (médicos, funcionarios, administradores, etc)³¹⁰. Igualmente, se ha admitido que la aceptación voluntaria y contractual de un deber de actuar determina el surgimiento de una posición de garantía como puede ser, entre otros, la que asumen los guardabarreras (STS 13 de junio de 1981), el encargado de una línea eléctrica (STS 17 de febrero de 1982) o los directores de obras, como arquitectos y aparejadores (STS de 15 de mayo de 1989), denegándose, por el contrario, en un supuesto de asesoramiento jurídico (STS 37/2006 de 25 enero). Finalmente, también se ha atribuido esta especial posición al que mediante un hacer precedente (injerente) crea un peligro de lesión de un bien jurídico protegido si con posterioridad, además, omite cualquier actuación que permitiría evitar el resultado típico desencadenado con motivo de dicho precedente³¹¹. En concreto, dentro de esta última modalidad se ha reconocido la posición de garante a los directivos de las empresas (STS 257/2009 de 30 marzo) por cuanto que los mismos asumen “la dirección de una

³¹⁰ *Vid.*, a título de ejemplo, entre las que reconocen la posición de garantía en virtud del vínculo familiar, las SSTS 1161/2000 de 26 junio y 542/2012 de 21 junio. Por su parte, destacamos también la STS 674/1998 de 9 junio, donde se incluye el acuerdo de unificación de criterio adoptado por el Pleno de la Sala Segunda del Tribunal Supremo en su reunión de 30 de junio de 1997, estimando que cabe incurrir en responsabilidad por prevaricación en comisión por omisión cuando es imperativo realizar una determinada actuación administrativa y su omisión tiene efectos equivalentes a una denegación.

³¹¹ Para un análisis más preciso de las diversas fuentes de producción de la posición del garante, véase, GIMBERNAT ORDEIG, E.: “La omisión impropia en la dogmática penal alemana. Una exposición”, *Anuario de derecho penal y ciencias penales*, Tomo 50, Fasc/Mes 1-3, 1997, págs. 5-112.

organización configurada como una fuente de peligros, (...) aceptando la posición de garante respecto de los riesgos que la organización que dirige implica para bienes jurídicos ajenos”.

De lo mencionado podemos extraer una segunda conclusión, a saber, que como regla general tampoco se admitirá la comisión por omisión de una infracción tributaria en grado de cooperación, por cuanto que al único sujeto al que le incumbe un especial deber de garantía respecto al bien jurídico protegido es precisamente al obligado tributario principal, sancionado por dicha causa como autor material de la infracción. Si bien, tal y como hemos observado, resulta posible que en el seno de una organización empresarial se califique igualmente como sujetos garantes, además de a la propia entidad como obligada tributaria principal, a aquellos sujetos que asuman funciones de dirección o administración de las mismas, bien por el deber general de diligencia que en su actuar les impone el art. 225 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC)³¹², o bien por la posición de autoridad que desarrollan en la organización empresarial que les permite mantener el peligro para el bien jurídico protegido controlado, conjurado o prácticamente inexistente mientras que cumplen con dicha función.

No obstante, interesa destacar, que para estas últimas situaciones la LGT ha establecido un régimen de responsabilidad tributaria especial previsto en el art. 43.1.a) al indicar que “Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades: a) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 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

³¹² Conforme al art. 225 TRLSC “1. Los administradores deberán desempeñar el cargo y cumplir los deberes impuestos por las leyes y los estatutos con la diligencia de un ordenado empresario, teniendo en cuenta la naturaleza del cargo y las funciones atribuidas a cada uno de ellos. 2. Los administradores deberán tener la dedicación adecuada y adoptarán las medidas precisas para la buena dirección y el control de la sociedad. 3. En el desempeño de sus funciones, el administrador tiene el deber de exigir y el derecho de recabar de la sociedad la información adecuada y necesaria que le sirva para el cumplimiento de sus obligaciones”.

obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones”. De ahí que, determinados autores como NAVARRO EGEA, hayan considerado que la expresión “colaboración activa” pretenda, en última instancia, delimitar el ámbito de aplicación de estas dos modalidades de responsabilidad tributaria, siendo pues el carácter activo o pasivo de la conducta del sujeto colaborador el criterio delineador de las mismas³¹³.

En concreto, observando el sustrato fáctico de este segundo presupuesto de hecho declarativo de responsabilidad tributaria, podemos apreciar cuáles son los elementos específicos que lo permiten diferenciar del presupuesto de hecho por colaboración activa en una infracción. Así pues, aun cuando en ambas modalidades se parte de un mismo hecho preliminar, este es, la previa existencia de una infracción tributaria realizada por un obligado tributario principal, en el presupuesto de hecho recogido en el art. 43.1.a) LGT se exige necesariamente que la misma haya sido ejecutada por una persona jurídica. La razón de esta restricción descansa en el hecho de que esta modalidad de responsabilidad, partiendo de la aquiescencia de que las personas jurídicas responden por sus actos sociales, reconoce que las mismas no son más que una forma jurídica instrumental de la actuación de las personas físicas cuya dirección y gestión viene determinada por sus administradores que, aun interviniendo en un segundo plano, son los verdaderos responsables en algún modo y grado. Por ello, la segunda condición para apreciar esta clase de responsabilidad es que, además, el sujeto colaborador tenga la condición de administrador de hecho o de derecho al tiempo de cometerse la infracción³¹⁴. De este modo, convergiendo ambas condiciones

³¹³ NAVARRO EGEA, M.: *El responsable tributario, op.cit.*, pág. 80.

³¹⁴Conforme a la STS 59/2007, de 26 de enero: “El concepto de administrador de derecho no presenta especiales problemas. Por tal ha de entenderse a quien tiene efectuado el nombramiento como tal administrador de acuerdo a las normas legales que rigen la respectiva modalidad societaria. Mayores problemas plantea la inteligencia de lo que deba entenderse por administrador de hecho. Una concepción restringida incluiría en su entendimiento el concepto puramente mercantil del término, es decir, aquel que pudiendo ser administrador de derecho no pueda, todavía, serlo por no reunir las condiciones de nombramiento, por falta de aceptación o de inscripción registral o de mantenimiento y prórroga del mandato, o supuestos de formación social a los que se alude en preceptos del ordenamiento mercantil. Esta acepción supondría una subordinación del ordenamiento penal al mercantil sin base legal que lo permitiera y dejaría al

margen del derecho penal situaciones fácticas del mundo comercial en el que intervienen personas con funciones reales de administración formalmente no señaladas en sus respectivas normas de funcionamiento. Es por ello que la doctrina ha optado por una interpretación que permite integrar en su comprensión a las situaciones de ejercicio real de las funciones de administración dando preferencia a la realidad económica y comercial frente a la realidad registral (...). Así, desde esta perspectiva será administrador de hecho quien sin ostentar formalmente la condición de administrador de la sociedad, ejerza poderes de decisión de la sociedad y concretando en él los poderes de un administrador de derecho. Es la persona que, en realidad manda en la empresa, ejerciendo en los actos de administración, de obligación de la empresa, aunque formalmente sean realizadas por otra persona que figure como su administrador (...). Por lo tanto, en la concepción de administrador de hecho no ha de estarse a la formalización del nombramiento, de acuerdo a la respectiva modalidad societaria, ni a la jerarquía ni al entramado social, sino a la realización efectiva de funciones de administración, del poder de decisión de la sociedad, la realización material de funciones de dirección". Por su parte, de acuerdo con ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: "Comentarios al art. 43 de la Ley General Tributaria: los responsables subsidiarios", en *Comentarios a la Ley General Tributaria (Vol. I y II)*, Aranzadi, 2008: "Conviene pues advertir, en principio, que la condición de administrador no depende de la denominación que se dé a la persona o cargo sino del efectivo contenido legal o estatutario de sus cometidos, según éstos confieran atribuciones conformadoras de la voluntad social y en definitiva integradas en ella, o sólo supongan una representación, en la que los actos del sujeto aparecen diferenciados de dicha voluntad social, aunque sean imputables a la entidad a título de representado. El administrador será quien –por sí solo, en unión de otros administradores o integrado colegiada y solidariamente en el Consejo de Administración– gestiona la persona jurídica con autonomía decisoria, realizando actos decisivos para la actividad social, de dirección o disposición, que rebasan la mera administración. Y ello no sólo resulta de ostentar legalmente el cargo orgánico de administrador, pues puede ocurrir que, pese a la notable formalización normativa de la administración de derecho, existan situaciones anómalas –causadas por renunciaciones, ceses, caducidad del cargo, vicios jurídicos, paralización de órganos societarios u otras circunstancias– en las que el administrador o administradores no existen o son difícilmente determinables, sin que la falta de administrador legal impida el mantenimiento en la persona jurídica de un real y efectivo poder de decisión, incluso con encubrimiento del verdadero administrador –administrador «oculto»– que dirige la entidad o ejerce influencia o control determinante sobre los administradores formalmente designados. Surge así el llamado administrador «de hecho», como noción negativa o contrafigura del de derecho, que se produce en un amplio espectro de situaciones reconducibles a dos grandes tipos: a) el del administrador de hecho, surgido de irregularidades en la atribución o mantenimiento del cargo, cuyo tratamiento jurídico responde al reconocimiento jurídico de la realidad resultante de la apariencia, por razones obvias de seguridad jurídica, y se dirige básicamente a garantizar la continuidad de la empresa; b) el del administrador de hecho, que resulta de una finalidad de mantener indeterminada o encubierta la condición de administrador para eludir la responsabilidad que ésta entraña, con lo que su consideración jurídica atiende predominantemente a evitar o impedir esta elusión". Por otra parte, cabe indicar que en los supuestos de cese del cargo de administrador, tras numerosos vaivenes doctrinales y jurisprudenciales, se ha denegado finalmente el carácter constitutivo de la inscripción de dicho cese en el Registro Mercantil, por lo que aún cuando no existiera dicha inscripción, los administradores que hubieran materialmente cesado y lo pudieran acreditar mediante otros medios de prueba válidos, no responderán por las infracciones

subjetivas, la del sujeto infractor y la del sujeto colaborador, el último elemento que restará para poder derivar esta clase de responsabilidad consistirá en el análisis del tipo de conducta desplegada por el sujeto administrador, la cual deberá poder encuadrarse en alguna de las siguientes plasmadas en el texto legal, a saber, la no realización de los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, el consentimiento del incumplimiento por quienes de ellos dependan y/o la adopción de acuerdos que posibiliten la comisión de las infracciones³¹⁵.

tributarias cometidas por la sociedad después de la extinción de su mandato (Vid., SSTs de 14 de junio de 2007, Recurso de Casación num. 145/2002 y 12 mayo 2012, Recurso de Casación núm. 1889/2010). En idéntica opinión, SIMÓN ACOSTA, E.: "Responsabilidad tributaria de administradores tras su cese en el cargo", *Actualidad Jurídica Aranzadi*, num. 887/2014.

³¹⁵ Como podemos observar, bastará con una imputación a título de negligencia por incumplimiento de la diligencia necesaria y exigible en el ejercicio de sus funciones para que pueda derivarse al administrador la responsabilidad tributaria correspondiente. En este sentido, la Administración solamente deberá aludir a las rígidas obligaciones y deberes que la normativa mercantil impone a los administradores para justificar así sus conductas omisivas o activas, siendo por tanto estos últimos sujetos quienes deberán desvirtuar, mediante la acreditación de un proceder diligente, las imputaciones administrativas. Así por ejemplo, se ha considerado que concurre responsabilidad tributaria subsidiaria cuando las entidades de las cuales estos sujetos son administradores no hubieran cumplido con sus obligaciones de declaración e ingreso, produciéndose, asimismo, la comisión de una infracción tributaria por falta de ingreso en el plazo estipulado (Vid., entre otras, la SAN 1626/2001 de 25 de noviembre de 2002 y la STSJ Cataluña 944/2013 de 30 de septiembre). Igualmente, la STSJ de Castilla y León 1054/2011, de 6 de mayo consideró que "Como se recoge en una constante doctrina, v.g. en la STS de 25 abril 2008, uno de los principales requisitos exigidos en estos supuestos es la declaración administrativa de la infracción tributaria imputada a la persona jurídica a través del correspondiente expediente sancionador dado que, como sujeto pasivo, es el responsable principal del incumplimiento tributario de forma que, declarada tal responsabilidad, queda expedita la vía de derivación de responsabilidad de los administradores que hubiesen actuado con pasividad, con dejación, con negligencia en definitiva en el cumplimiento de sus obligaciones, una vez declarado fallido el deudor principal, por lo que al responsable subsidiario corresponde acreditar que actuó con la debida diligencia, como le exige el artículo 127 del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aplicable por razones cronológicas, en los siguientes términos: "los administradores desempeñarán su cargo con la diligencia de un ordenado empresario y de un representante leal". Esto significa, por la inversión del principio del *onus probandi*, y conforme al artículo 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, que es a la demandante a quien corresponde acreditar el hecho impeditivo o extintivo de dicha responsabilidad, puesto que probado por la administración el hecho básico constitutivo de la responsabilidad derivada, corresponde al recurrente acreditar que actuó con total diligencia, y de conformidad a la ley. En este caso, queda probado que la actora ostentó la condición de administradora de la sociedad, y como gestor o administrador de la misma incumplió sus obligaciones en el ámbito fiscal, sin atender en la debida forma las liquidaciones de los impuestos cuyos importes se le derivan, lo que le hace responsable de los perjuicios que

En esencia, un conjunto de conductas esencialmente omisivas que dejan entrever un componente ilícito en su actor, por cuanto que las mismas reflejan una actuación negligente del administrador en relación con el ejercicio de sus deberes normales³¹⁶. De ahí que, la última diferencia entre ambos presupuestos de hecho radique en el tipo de conducta ejercitada por el sujeto colaborador, reservándose así las de carácter activo para fundamentar una responsabilidad solidaria y las consistentes en simples dejaciones de sus funciones normales en sustratos de la responsabilidad subsidiaria.

En suma, podemos concluir que los colaboradores en una infracción tributaria para poder ser declarados como responsables tributarios solidarios ex art. 42.1.a) LGT, deberán necesariamente intervenir, al margen de su condición subjetiva, en la consumación del hecho infractor mediante una conducta activa, entendida ésta como una actuación consistente en un hacer que, con independencia del grado de su necesidad, se requerirá que al menos sea eficaz para el éxito de la defraudación. Por el contrario, quien participe en un ilícito mediante una conducta omisiva, no encuadrándose su actuar en ninguna conducta típica, deberá quedar totalmente impune

esa inacción, ese impago, ha ocasionado a la Administración Tributaria. Cuando ostentaba el cargo de administradora social formando parte de un Consejo que adopta decisiones conjuntas sobre cuentas y balances, sin que conste su oposición expresa a las infracciones tributarias que se han cometido. Ese daño tributario se generó por mera pasividad, por el incumplimiento de la demandante de sus obligaciones en materia de cuentas y balance, función ésta que corresponde al Consejo de Administración como ya se ha dicho. La exigencia de responsabilidad por la inactividad del sujeto se justifica cuando el ordenamiento jurídico le impone una actuación positiva y especialmente, cuando lo sitúa en posición de garante; si bien, en todo caso, también esta conducta omisiva requiere la concurrencia del elemento intencional o negligente, cuestión que resulta de la expresión de la norma de aplicación al referirse a "actos de su incumbencia".

³¹⁶ Interesa destacar que aun cuando la tercera actuación mencionada presenta un componente activo, no obstante, la misma se suele asociar a una conducta pasiva en los supuestos de adopción de una decisión colegiada, en la que existiendo un elemento intencional, no obstante, el grado de culpabilidad se concreta en atención a la conciencia que se tenga de las consecuencias que puedan derivarse de dicha decisión. De este modo, en los casos en los que la adopción de una decisión por parte del órgano de administración determine la realización de una conducta infractora imputable a una sociedad, se activará inmediatamente el presupuesto de hecho del art. 42.1.a) LGT, reservándose la responsabilidad tributaria subsidiaria para el resto de supuestos. Si bien, ninguna duda cabe albergar de la enorme dificultad que entraña el deslindar ambos presupuestos de hecho, lo que se puede traducir en un amplio margen de discrecionalidad a favor de la Administración Tributaria. *Vid.*, al respecto, NAVARRO EGEA, M: *El responsable tributario, op.cit.*, pág. 121.

de responsabilidad, a excepción de los administradores de hecho o de derecho de las entidades infractoras que, incurriendo en una suerte de culpa *in vigilando o in eligendo*, podrán también ser considerados como responsables tributarios, si bien de carácter subsidiario, conforme a lo previsto en el art. 43.1.a) LGT³¹⁷.

B. El elemento subjetivo en la actuación del responsable tributario. La incidencia del principio de prohibición de no concurrencia de sanciones.

Debemos partir de la consideración de que la vigente LGT omite cualquier referencia a la naturaleza dolosa o culposa de la actuación que origina la responsabilidad, quizás porque como ya tuvimos ocasión de enfatizar, este aspecto quedó totalmente resuelto por la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, donde se rechazó la consideración de esta forma de responder como un supuesto de responsabilidad objetiva, destacándose la necesidad de interpretar sistemáticamente su contenido con los preceptos que regulan la materia infractora. Así, a través de esta Sentencia, se reconoció la imperiosidad de apreciar en el actuar del presunto responsable por colaboración activa en un ilícito tributario un elemento subjetivo que demostrara su culpabilidad.

En efecto, la remisión a la normativa infractora supuso el reconocimiento del carácter sancionador de esta figura tributaria, imponiéndose pues a la Administración la tarea de demostrar una mínima prueba del animus de este sujeto colaborador del querer

³¹⁷ Consecuencia directa de esta idea es la posibilidad de que dentro de un mismo Consejo de Administración, en atención a la conducta más o menos diligente desplegada por cada administrador, se puedan derivar responsabilidades tributarias en diferentes niveles, exigiéndose así a quienes participaran activamente en la comisión de la infracción una responsabilidad solidaria y al resto una responsabilidad subsidiaria. Igualmente posible podría ser que algunos de ellos incluso pudieran estar totalmente exentos de responsabilidad si, por ejemplo, concurriese en los mismos la causa de exoneración del art. 179.2.c) LGT en virtud de la cual “Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos: c) Cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se adoptó la misma”.

cometer o contribuir a la realización del ilícito. Por ello, ya no resulta suficiente con evidenciar, dentro del procedimiento sancionador seguido frente al infractor principal, su específico elemento culpabilístico, sino que adicionalmente se requiere, aunque ahora dentro del procedimiento de derivación de la responsabilidad tributaria, una nueva prueba de cargo acerca del elemento intencional del partícipe en la infracción.

Ahora bien, mientras que para atribuir una infracción tributaria a su autor material resulta suficiente con que se demuestre el mínimo grado de culpabilidad que exige el ordenamiento, pues las infracciones tributarias pueden cometerse tanto de forma dolosa como culposa; por el contrario, cuando de lo que se trata es de analizar la conducta de un partícipe, la misma solo puede resultar punible si ésta se desarrolla de forma dolosa. Tanto la cooperación necesaria como la complicidad son pues formas de participación en un ilícito basadas en el dolo, mediante las cuales se aportan elementos esenciales o no esenciales, a un delito ajeno. No hay, en suma, posibilidad en estos casos de una colaboración culposa o imprudente. Por ello, el partícipe debe conocer y querer su participación en la realización del hecho típico y antijurídico llevado a cabo por otra persona, que es el autor (STS de 11 de julio de 1997, N° recurso 2897/1995) y debe, en consecuencia, tener el conocimiento y la intención de que con su comportamiento está ayudando a la comisión de la infracción³¹⁸.

Se exige, en esencia, un doble dolo: el del conocimiento de la propia acción y el de las circunstancias esenciales del hecho principal que ejecuta el autor. De tal forma que, el partícipe debe siempre tener una representación mental del contenido esencial de la dirección del ataque que emprenderá el autor. No obstante, se ha admitido

³¹⁸ Interesa precisar, asimismo, que el Código Penal no define el término dolo. No obstante, la gran mayoría de la doctrina sostiene un concepto de dolo como “dolo naturalis”, conforme al cual actúa dolosamente quien sabe lo que hace y quiere hacerlo. En este sentido, la STS 2055/1993 de 20 de septiembre especificó que “el dolo va enraizado en la psiquis de la persona por medio de dos circunstancias distintas, una el requisito intelectual o capacidad cognoscitiva, y otra el requisito volitivo, de la voluntad”. De ello se infiere que el dolo se compone de dos elementos diferenciados. Por una parte, un elemento intelectual basado en el conocimiento de los hechos y, por otra parte, un elemento volitivo o emocional consistente en la voluntad de realizarlos. Precisamente es este último elemento el que permite distinguir el dolo de la simple imprudencia.

jurisprudencialmente que este dolo pueda revestir cualquiera de sus tres modalidades, a saber, el directo o de primer grado, el indirecto o de segundo grado e incluso el eventual. Así pues, el partícipe puede intervenir en el ilícito tanto mediante un acto directo a través del cual colabora intencionadamente en la realización de una infracción cuyo resultado, además, desea que se produzca; así como mediante un acto cuya intención principal no es la de realizar el hecho ilícito, si bien, conoce o presume que éste necesariamente se devengará como resultado de su acción³¹⁹. Precisamente el distingo entre el dolo secundario y el dolo eventual radica en el grado de probabilidad que cada uno lleva aparejado. En el dolo secundario se requiere, por tanto, que el partícipe conozca que en su acción se dan los elementos del hecho prohibido con una probabilidad rayana en la certeza, mientras que en el dolo eventual es suficiente con que exista un peligro relevante que el sujeto conozca y acepte. Si bien, a pesar de sus diferencias, la pena es la misma para las tres modalidades de dolo, tanto en el CP como en el ámbito tributario, donde concretamente todos ellos podrán ser declarados responsables tributarios solidarios ex art. 42.1.a) LGT en idénticos términos y condiciones.

De lo anterior podemos deducir que el responsable tributario, como partícipe en una infracción tributaria junto al autor principal, necesariamente deberá concurrir en la maquinación de la infracción de una manera doblemente dolosa, ya sea ejerciendo un dolo directo, indirecto o eventual³²⁰. Respecto a esta última modalidad, rescatamos la

³¹⁹ Así, la STS 1387/2004 de 27 diciembre considera que “basta a los efectos de la complicidad con el dolo eventual, es decir, no se precisa que se conozca y se quiera directamente el hecho delictivo a cuya realización coadyuve el cómplice, incluso es suficiente que le sea indiferente el resultado –principio de la indiferencia– o no quiera saber aquello que puede y debe saber y no obstante presta su ayuda –principio de la ignorancia deliberada–, en cuyo caso debe ser responsable de las consecuencias penales de su actuación”.

³²⁰ Al respecto, no obstante, interesa precisar que dentro de la doctrina científica y la jurisprudencia se admite igualmente la posibilidad de activar el instituto de la responsabilidad tributaria solidaria tanto si existe dolo como culpa. Así, por ejemplo, CASANA MERINO, F.: “La expedición de facturas falsas y la derivación...”, *op.cit.*, afirma que “para derivar responsabilidad no basta la cooperación en los hechos, además, la conducta del receptor debe ser culpable como mínimo a título de negligencia” o la STS de 16 de febrero de 2015 (Nº recurso 705/2013) donde reconoce, asimismo, que para acordar la derivación de responsabilidad es necesario que concorra “dolo o culpa, al menos leve”. En nuestra opinión, sin embargo, estas alusiones a la culpa deberían siempre reconducirse a los supuestos de dolo eventual. En este sentido, resulta

STS 503/2008 (Nº recurso 10012/2008) donde se argumentó que "cuando se trata de un cooperador, el dolo eventual deberá manifestarse en el conocimiento, de un lado, de la probable intención del autor principal, y además, de otro lado, en el de las probables consecuencias de su aportación respecto a la ejecución por el autor principal de un hecho mínimamente determinado. (...) Por lo tanto, el cooperador debe conocer que existe el peligro concreto de realización del tipo por parte del autor principal, y que su aportación significa un incremento de tal riesgo". Admitiéndose incluso, en estos casos, la denominada doctrina de la ignorancia deliberada o *willful blindness* según la cual se aprecia también dolo eventual en quien pudiendo y debiendo conocer la naturaleza del acto o cooperación que se le pide, se mantiene en situación de no querer saber, prestando, no obstante, su colaboración. Y es que, bajo estas circunstancias, a este partícipe "ignorante" se le hace igualmente responsable de las consecuencias punitivas que se deriven de su antijurídico actuar³²¹.

especialmente esclarecedora la STS 31 de julio de 2001 (Nº recurso 1531/2001) donde nos describe las diferencias que existen entre los diferentes tipos de dolo y la denominada culpa consciente, a saber: "A diferencia del dolo directo, donde el agente quiere el resultado, y el directo de segundo grado, donde dicho resultado se representa como una consecuencia inevitable de la acción, que admite el autor, en el llamado dolo eventual el agente se representa el resultado como posible. Por otra parte, en la culpa consciente no se quiere causar la lesión, aunque también se advierte su posibilidad, y, sin embargo, se actúa. Se advierte el peligro pero se confía que no se va a producir el resultado. Por ello, existe en ambos elementos subjetivos del tipo (dolo eventual y culpa consciente) una base de coincidencia: advertir la posibilidad del resultado, pero no querer el mismo. Para la teoría del consentimiento habrá dolo eventual cuando el autor consienta y apruebe el resultado advertido como posible. La teoría de la representación se basa en el grado de probabilidad de que se produzca el resultado, cuya posibilidad se ha representado el autor. Sin embargo, la culpa consciente se caracteriza porque, aún admitiendo dicha posibilidad, se continúa la acción en la medida en que el agente se representa la producción del resultado como una posibilidad muy remota. En síntesis, en el dolo eventual si el autor hubiese conocido de antemano la producción del resultado hubiese continuado el curso de la acción, mientras que en la culpa consciente le hubiese hecho desistir de la misma..."

³²¹ Vid., entre otras, las SSTs 946/2002, de 22 de mayo (Nº recurso 366/2001-P), 628/2003, de 30 de abril (Nº recurso 2186/2001), STS 359/2008 de 19 junio, (Nº recurso 11281/2007). Asimismo sobre la polémica que entraña esta teoría con el principio de culpabilidad, NAVARRO MASSIP, J: "La doctrina de la ignorancia deliberada: ¿Presunción de dolo?", *Revista Aranzadi Doctrinal*, Nº 3, 2012; RAGUÉS VALLÉS, R.: *La ignorancia deliberada en Derecho Penal*, Atelier, Barcelona, 2007.

En definitiva, si no se logra demostrar el aludido doble dolo del partícipe, la conclusión no puede ser otra que la plena absolución del colaborador en la infracción. Ahora bien, por lo que respecta a la prueba acerca de este doble elemento subjetivo, dada la dificultad de su percepción directa por el juzgador, se admite que se pueda realizar a partir de ciertos elementos externos -objetivos- que rodean al hecho delictivo. Así, tanto la detección del “*animus defrautorio*” del autor como del “*animus adjuvandi*” del colaborador se podrán efectuar mediante *facta concludentia* o juego de las inferencias, basados éstos en hechos anteriores, coetáneos o posteriores a la posible perpetración de la infracción³²².

Para concluir, cabría apuntar que, aun cerciorándose todos los requisitos y presupuestos necesarios para activar el instituto de la responsabilidad tributaria solidaria por colaboración activa en una infracción tributaria, podría existir, empero, un último límite o impedimento a esta derivación por aplicación del principio de prohibición de la concurrencia de sanciones. En efecto, si partimos del reconocimiento de la naturaleza sancionadora de esta figura tributaria que permite, asimismo, equiparar las declaraciones de responsabilidad a verdaderos actos de imposición de sanciones, resultará evidente que a este instituto, como ya advertimos, se le deberán aplicar todos los principios y reglas que disciplinan la materia infractora, entre los cuales destaca ahora el principio de no concurrencia de sanciones tributarias. En concreto, conforme al art. 180.1 LGT se reconoce que “Una misma acción u omisión que deba aplicarse como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave no podrá ser sancionada como infracción independiente”.

Así pues, si el acuerdo de derivación de la responsabilidad tributaria se cataloga como una infracción independiente, necesariamente se exigirá que la conducta del responsable tributario no hubiera sido ya previamente condenada por medio de otra infracción o tomada en consideración como un criterio de graduación o como una

³²² *Vid.*, entre otras, las SSTs de 27 diciembre 1990 (Nº recurso 2458/1989); 3 diciembre 1991, (Nº recurso 4627/1988); y 24 febrero 1993, (Nº recurso 1902/1991).

circunstancia que permitiera calificar a otra infracción como grave o muy grave. La cuestión, más específicamente, ha sido objeto de un intenso debate en los supuestos de emisión y recepción de facturas falsas o falseadas donde era práctica habitual de la Administración Tributaria el sancionar, por un lado, como autores materiales de una infracción autónoma e independiente, tanto al expedidor de la factura (art. 201 LGT) como al receptor de la misma que la empleara posteriormente causando un perjuicio económico (art. 191 LGT) y, por otro lado, además de estas infracciones resultantes de su conducta como autores, las derivadas a causa de su consideración como responsables tributarios solidarios por cooperar activamente en la infracción cometida por el otro.

De esta forma, para la Administración Tributaria lo que existía en estos supuestos era un concurso real de dos infracciones distintas, la de colaborar en la falsificación de las facturas y la de dejar de ingresar a consecuencia del empleo de las mismas parte de la deuda tributaria, siendo pues la primera un incumplimiento de una obligación tributaria formal y la segunda un incumplimiento de una obligación tributaria material, a razón de lo cual el precepto clave a aplicar era el 180.2 LGT que establece que “La realización de varias acciones u omisiones constitutivas de varias infracciones posibilitará la imposición de las sanciones que procedan por todas ellas”. En contra, no obstante, se alzaban algunos autores como PUEBLA AGRAMUNT y GALIANO ESTEVAN que consideraban que, en estos supuestos, lo que existía era una única conducta, a saber, la consistente en dejar de ingresar la deuda tributaria devengada como consecuencia del empleo de medios fraudulentos, produciéndose pues un concurso ideal de infracciones³²³.

Entre medias, el Tribunal Supremo quien en su Sentencia de 6 de julio de 2015 (Nº recurso 3418/13), aparcando la polémica acerca de si nos encontramos en presencia de una o dos conductas, ha preferido centrarse en el criterio de especialidad normativa en virtud del cual se confiere preferencia a una norma reguladora de una

³²³ PUEBLA AGRAMUNT, N; GALIANO ESTEVAN, J.: “La doble sanción al responsable en los casos de facturas falsas”, *Quincena Fiscal*, Nº 18, 2012.

especie dentro de un género sobre la norma reguladora de tal género en su totalidad, en este caso, dando preferencia a la previsión especial del art. 180.1 LGT sobre la regla general de su apartado segundo, concluyendo en consecuencia que cuando la Administración “sanciona” mediante el mecanismo de la derivación de la responsabilidad tributaria una conducta que, a su vez, ya sirvió como criterio para graduar otra o para calificarla como grave o muy grave está desconociendo el principio especial inserto en dicho precepto, este es, el de la prohibición de concurrencia de sanciones. Así pues, se confirma que cuando un contribuyente es sancionado por dejar de ingresar su deuda tributaria, siendo su infracción calificada como muy grave por el empleo de medios fraudulentos consistentes éstos en facturas falsas o falseadas, o por obtener indebidamente devoluciones con empleo de idénticos medios, ya no podrá ser posteriormente declarado como responsable tributario solidario por su colaboración activa en la infracción tributaria realizada por el otro consistente en el incumplimiento de sus obligaciones de facturación o documentación, dado que esta doble represión se considera claramente vulneradora del principio de no concurrencia de sanciones tributarias.

II. LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA SOLIDARIA POR COLABORACIÓN ACTIVA EN UN DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA.

La Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria añadió un nuevo Título VI rubricado “Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda pública” en cuyo seno se incluyó un novedoso art. 258 destinado a configurar un nuevo supuesto de responsabilidad tributaria solidaria en relación con las liquidaciones tributarias vinculadas a delitos. En concreto, conforme a su Exposición de Motivos “La modificación orgánica trata de eliminar situaciones de privilegio y situar al presunto delincuente en la misma posición de cualquier otro deudor tributario. En coherencia con dicha finalidad se hace preciso establecer un nuevo supuesto de responsabilidad tributaria basado en la condición de causante o colaborador en la defraudación,

cualificada, además, por la necesidad de la condición de imputado en el proceso penal. La declaración de responsabilidad en estos supuestos posibilitará la actuación de la Administración en orden al cobro de la deuda tributaria, liquidada en origen al obligado tributario sujeto pasivo, en sede de responsable, llevando a sus últimos efectos el mandato de la modificación penal en cuanto a la recaudación de la deuda tributaria liquidada vinculada al presunto delito”.

Efectivamente, la reforma efectuada arranca de la nueva línea directriz adoptada por el legislador tributario consistente en establecer un procedimiento administrativo que permita practicar, como regla general, liquidaciones tributarias y efectuar el cobro de las mismas en los supuestos en los que se inicie la tramitación de un proceso penal. En este sentido, es el art. 250.1 LGT el que habilita a la Administración Tributaria para que continúe con el procedimiento de comprobación e investigación, aún apreciándose en el curso del mismo indicios de delito fiscal y aunque deba pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal. De esta forma, de ahora en adelante, salvo que concurra alguna de las causas previstas en el art. 251 LGT, ya no se permite la suspensión del procedimiento liquidatorio, que necesariamente debe proseguir, si bien, dentro del mismo se debe distinguir entre aquellos elementos en los que se aprecia una conducta dolosa y aquellos otros en los que no, a efectos de que se pueda fragmentar la deuda tributaria exigible al deudor principal mediante la práctica de dos liquidaciones tributarias distintas³²⁴.

³²⁴ Podemos indicar que la principal novedad que incluye el Título VI de la LGT consiste precisamente en el sistema dual de liquidación que prevé el art. 250 LGT. Conforme al mismo, apreciándose indicios de delito, como regla general, se emitirán dos liquidaciones. La primera, la correspondiente a los elementos de la obligación tributaria no vinculados con el posible delito, que se podrá impugnar en la vía económico-administrativa y contenciosa (art. 254.2 LGT). La segunda, la referente a los elementos vinculados con el presunto delito que, a diferencia de la anterior, ya no se podrá recurrir en la vía administrativa y contencioso-administrativa (art. 254 LGT), vetándose asimismo la posible iniciación de un procedimiento sancionador. Sobre la naturaleza jurídica de esta segunda liquidación, destacamos las palabras de MENÉNDEZ MORENO, A.: “El Título VII de la Ley General Tributaria: un fallido “paso a dos”, *Quincena Fiscal*, Nº 10, 2017 donde recogiendo las opiniones de otros autores indica que: “la primera cuestión que suscita la articulación general referida es, sin duda, la desconcertante –en atinada expresión de la profesora ANÍBARRO PÉREZ– naturaleza jurídica de la liquidación dictada en el procedimiento inspector con los elementos de la obligación tributaria vinculados al «indiciado» delito fiscal. Tal desconcierto se acentúa aún más teniendo en cuenta que esta liquidación es

Con ello se pretende, por un lado, evitar la conversión de la deuda tributaria en una responsabilidad civil derivada del delito como fórmula de resarcimiento del daño generado a la Hacienda Pública y, de otro lado, superar el distinto trato que se dispensaba a los presuntos autores de los delitos contra la Hacienda Pública frente a los que se calificaban como meros infractores tributarios, debido al hecho de que estos últimos debían siempre pagar o garantizar la suspensión de la ejecutividad del acto administrativo. Pues bien, en este nuevo marco, emerge el art. 258 LGT que permite declarar como responsables tributarios solidarios de la deuda tributaria fragmentada en la que se incluyan los elementos vinculados a un delito fiscal, a quienes hubieran sido causantes o hubieran colaborado activamente en la realización de los actos que den lugar a dicha liquidación si, además, se encontraran imputados en el proceso penal iniciado por el delito denunciado o hubieran sido ya condenados como consecuencia del mismo³²⁵.

inimpugnable en vía administrativa, de acuerdo con lo establecido en el artículo 254 de la LGT, que deja en manos del Juez penal determinar en sentencia la cuota defraudada, lo que podrá dar lugar al consiguiente ajuste, conforme al artículo 257 de la LGT, entre la cantidad liquidada en la sentencia y la liquidada anteriormente en el procedimiento inspector. Y ese desconcierto se traduce en las aceradas críticas doctrinales, que califican esta regulación de «acto sui generis con una finalidad pura y simplemente recaudatoria» (PALAO TABOADA); que obedece «a una mal entendida eficacia administrativa práctica, tan rechazable como espuria» (SÁNCHEZ PEDROCHE); «mero instrumento para posibilitar el ejercicio de la acción de cobro de la deuda tributaria durante la tramitación del proceso penal» (RUIZ GARCÍA y LÓPEZ DÍAZ); o «situación híbrida tributario-punitiva» (SÁNCHEZ HUETE). Se trata, pues, en terminología de ballet, de un fallido «paso a dos», cuya naturaleza jurídica los citados autores califican, en opinión fácil de compartir, de estimación administrativa que, con un exclusivo afán recaudatorio, anticipa la responsabilidad civil derivada del delito”.

³²⁵ No obstante, con motivo de la sustitución efectuada en el Real Decreto 14 de septiembre de 1882 por el que se aprueba la Ley de Enjuiciamiento Criminal del término “imputado o procesado” por el de “investigado o encausado”, debemos entender que la mención que efectúa el art. 258 LGT a la figura del “imputado” se debe consecuentemente sustituir por la de “investigado”. En cuanto a las razones de esta reforma, la Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 13/2015, de 5 de octubre, de modificación de la Ley de Enjuiciamiento Criminal para el fortalecimiento de las garantías procesales y la regulación de las medidas de investigación tecnológica establece que “La reforma también tiene por objeto adaptar el lenguaje de la Ley de Enjuiciamiento Criminal a los tiempos actuales y, en particular, eliminar determinadas expresiones usadas de modo indiscriminado en la ley, sin ningún tipo de rigor conceptual, tales como imputado, con la que se alude a la persona sobre la que tan sólo recaen meras sospechas y por ello resulta investigado, pero respecto de la cual no existen suficientes indicios para que se le atribuya judicial y

La necesidad del establecimiento de este presupuesto de hecho parece encontrarse en el art. 250.2 LGT en virtud del cual, emitida una liquidación vinculada a un delito fiscal la Administración debe, asimismo, abstenerse de iniciar o de continuar con el procedimiento sancionador correspondiente a estos mismos hechos. Se impide, como se puede apreciar, el devengo del hecho preliminar del art. 42.1.a) LGT. Por ello mismo, el art. 258 LGT regula un nuevo hecho preliminar para la activación de esta figura tributaria, a saber, la aparición de indicios de un delito fiscal. Un hecho preliminar que, sin embargo, dada su configuración, presenta un marcado carácter condicional al hacerse depender su virtualidad a la posterior emisión de una sentencia penal condenatoria donde se corrobore la participación de este sujeto colaborador en el delito de defraudación.

Así pues, al ser suficiente con que el colaborador conste en el procedimiento penal como investigado para que se pueda declarar esta modalidad de responsabilidad tributaria solidaria, resulta evidente que en el curso del proceso judicial nos podremos encontrar ante una doble posibilidad: por un lado, que el investigado fuera finalmente condenado, en cuyo caso su participación activa en el delito fiscal y su calificación como

formalmente la comisión de un hecho punible. A tal fin se convocó la Comisión para la Claridad del Lenguaje Jurídico, cuyas recomendaciones fueron tenidas en cuenta en la redacción de los preceptos de esta ley. Entre sus conclusiones se encuentra la necesidad de evitar las connotaciones negativas y estigmatizadoras de esa expresión, acomodando el lenguaje a la realidad de lo que acontece en cada una de las fases del proceso penal, razones que han de llevarnos a la sustitución del vocablo imputado por otros más adecuados, como son investigado y encausado, según la fase procesal. La reforma ha hecho suyas esas conclusiones. Y así, el primero de esos términos servirá para identificar a la persona sometida a investigación por su relación con un delito; mientras que con el término encausado se designará, de manera general, a aquél a quien la autoridad judicial, una vez concluida la instrucción de la causa, imputa formalmente el haber participado en la comisión de un hecho delictivo concreto. Sin perjuicio de que a lo largo de esta ley se ha procedido ya de acuerdo con semejante ajuste conceptual y terminológico, en el apartado veinte se efectúa la oportuna sustitución de los términos mencionados respecto del resto del articulado de la Ley de Enjuiciamiento Criminal. En todo caso, esta sustitución no afecta a otras nomenclaturas empleadas para definir al investigado o encausado por su relación con la situación procesal en que se encuentra. Así, se mantienen los términos «acusado» o «procesado», que podrán ser empleados de forma indistinta al de «encausado» en las fases oportunas”.

responsable tributario solidario *ex art. 258 LGT* quedarán totalmente confirmadas³²⁶ o, por el contrario, que el investigado fuera absuelto, en cuyo caso se deberá anular la declaración de responsabilidad y devolver todos aquellos importes que por esta causa hubieran sido abonados por el presunto responsable (art. 258.4 LGT). De tal modo que, si el hecho preliminar se identifica con la presencia de indicios de un delito de defraudación, el presupuesto de hecho derivado del mismo se deberá vincular con la necesaria presencia de una posterior sentencia penal condenatoria donde se confirme la participación activa de este sujeto, distinto del autor principal, en el delito fiscal³²⁷.

³²⁶ En estos casos, no obstante, habrá que acudir a lo dispuesto en el art. 257 LGT donde se establece que “1. La liquidación dictada por la Administración Tributaria en los supuestos a los que se refiere el artículo 250.2 de esta Ley, se ajustará a lo que se determine finalmente en el proceso penal en relación con la existencia y la cuantía de la defraudación. 2. El ajuste se realizará de la siguiente forma: a) Si en el proceso penal se dictara sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública y en dicho proceso se determinara una cuota defraudada idéntica a la liquidada en vía administrativa, no será necesario modificar la liquidación realizada, sin perjuicio de la liquidación de los intereses de demora y recargos que correspondan. Si la cuantía defraudada que se determinara en el proceso penal difiriera, en más o en menos, de la fijada en vía administrativa, la liquidación dictada al amparo del artículo 250.2 de esta Ley deberá modificarse. En este caso, subsistirá el acto inicial, que será rectificado de acuerdo con el contenido de la sentencia para ajustarse a la cuantía fijada en el proceso penal como cuota defraudada. Dicha modificación, practicada por la Administración Tributaria al amparo de lo dispuesto en el párrafo anterior, no afectará a la validez de las actuaciones recaudatorias realizadas, respecto de la cuantía confirmada en el proceso penal. El acuerdo de modificación se trasladará al Tribunal competente para la ejecución, al obligado al pago y a las demás partes personadas en el procedimiento penal. Si la cuantía defraudada que se determinara en el proceso penal fuese inferior a la fijada en vía administrativa, serán de aplicación las normas generales establecidas al efecto en la normativa tributaria en relación con las devoluciones de ingresos y el reembolso del coste de las garantías (...)”.

³²⁷ Indicar, asimismo, que la regulación contenida en el art. 258 LGT se debe complementar con lo dispuesto en el recién incorporado art. 124 bis RGR en virtud del cual “1. Cuando en el curso de un procedimiento de inspección en el que proceda dictar una liquidación vinculada a delito, el órgano actuante tenga conocimiento de hechos o circunstancias que pudieran determinar la existencia de algún tipo de responsabilidad tributaria, trasladará el conocimiento de tales hechos al órgano competente para iniciar el procedimiento de declaración de responsabilidad. En su caso, el inicio se notificará por este último órgano al obligado tributario, con indicación de las obligaciones tributarias a las que alcance la declaración de responsabilidad y el precepto legal en que se fundamente. 2. El trámite de audiencia al responsable se realizará, en todo caso, con posterioridad a la formalización de la propuesta de liquidación vinculada a delito del deudor principal. El responsable dispondrá entonces de un plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para formular las alegaciones y aportar la documentación que estime oportunas, respecto sólo de aquellas cuestiones que determinen la responsabilidad y su alcance y sean susceptibles de recurso en vía administrativa

En cuanto al nexo o punto de enlace entre el hecho preliminar y el presupuesto de hecho de la responsabilidad, el mismo lo volveremos a identificar con la obligación tributaria impagada por el deudor principal, cuyo periodo voluntario de pago se iniciará en el momento en el que le sea notificada la admisión a trámite de la denuncia o querrela presentada (art. 253 LGT). Recordemos que, bajo estos condicionantes, ni el procedimiento liquidatorio ni el procedimiento recaudatorio se suspenden con motivo del inicio de un proceso penal por apreciación en el curso del mismo de indicios de un posible delito fiscal. De ahí que, dado el diferente compás que ambas vías, la penal y la recaudatoria seguirán en su tramitación, se admita que constatada la falta de pago de la liquidación vinculada al ilícito por su deudor principal y nombrado en la causa penal otro sujeto como investigado, se le pueda calificar a este segundo sujeto, aunque con efectos meramente provisionales, como responsable tributario solidario por su participación activa en el delito fiscal.

En cuanto a la deuda tributaria a derivar, debemos indicar que la misma coincidirá con la liquidación calculada y girada al obligado tributario principal conforme a la regla primera del art. 253.3 LGT según la cual, “la propuesta de liquidación vinculada a delito comprenderá los elementos que hayan sido objeto de declaración, en su caso, a los que se sumarán todos aquellos elementos en los que se aprecie dolo, y se restarán los ajustes a favor del obligado tributario a los que éste pudiera tener derecho, así como las partidas a compensar o deducir en la base o en la cuota que le correspondan

según la normativa vigente. El responsable no tendrá la condición de interesado en el procedimiento de inspección en el que proceda practicar la liquidación vinculada a delito y se tendrán por no presentadas las alegaciones que formule en dicho procedimiento. 3. El acuerdo de declaración de responsabilidad habrá de dictarse con posterioridad al momento en el que conste como admitida la denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública. Además, en los supuestos del artículo 258.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, deberá constar igualmente como efectuada la citación al responsable en el proceso penal para declarar en concepto de investigado. La notificación del acuerdo de declaración de responsabilidad incluirá el requerimiento para que se realice el ingreso de la deuda tributaria liquidada en los plazos a que se refiere el artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”.

adicionalmente. Si la declaración presentada hubiera determinado una cuota a ingresar, ésta se descontará para el cálculo de esta propuesta de liquidación”. De ello se deduce que no se podrán incluir en la obligación exigible al responsable tributario otra clase de componentes monetarios como son los posibles intereses de demora o la pena de multa que, conforme a la D.A.10ª LGT solamente resultarán exigibles al deudor principal a través del respectivo procedimiento de apremio una vez dictada sentencia penal condenatoria³²⁸.

Todo lo cual, *a fortiori*, guardaría una precisa sintonía con lo dispuesto en el art. 250.2 *in fine* LGT, que prevé que en aquellos supuestos en los que el órgano jurisdiccional finalmente no apreciara la existencia de un delito fiscal, se habilite a la Administración para que pueda iniciar el correspondiente procedimiento administrativo sancionador de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados. De tal forma que, si el deudor principal hubiera sido absuelto por esta causa, existiendo ahora la posibilidad de apreciar una infracción tributaria que constituiría el hecho preliminar del art. 42.1.a) LGT, nada impediría ya la consecuente activación de este presupuesto de hecho de la responsabilidad. Y es que, no apreciado el dolo o cualquier otro elemento típico constitutivo de la defraudación penal, nada obstaculiza para que posteriormente se pueda iniciar o proseguir el procedimiento administrativo sancionador al objeto de dirimir la posible existencia de una infracción administrativa, pudiendo incluso ser posible que unos mismos hechos sean, a la vez, constitutivos de una infracción administrativa y absolutorios de un delito de defraudación³²⁹.

³²⁸ En concreto, conforme a la D.A.10ª LGT “1. En los procedimientos por delito contra la Hacienda Pública, la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya liquidado por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en esta Ley, incluidos sus intereses de demora, junto a la pena de multa, se exigirá por el procedimiento administrativo de apremio”. Si bien, ello no obstaría a que en el proceso penal se le pudiera atribuir a título personal al sujeto colaborador una pena de multa adicional a la impuesta al deudor principal, en cuyo caso sí que le resultaría exigible esta cantidad, si bien, en estos casos ya no respondería por derivación de una multa ajena, sino por imputación directa y personal por parte del órgano jurisdiccional.

³²⁹ *Vid.*, STS de 10 de abril 2015 (Nº recurso 1032/2013).

En cuanto a las posibilidades de recurso, destacar la importante limitación que el apartado tercero del art. 258 LGT ha establecido al indicar que, frente a este acuerdo de derivación de la responsabilidad, solamente se podrá impugnar su alcance global. La razón parece hallarse, por un lado, en la imposibilidad de recurrir en vía administrativa la liquidación fragmentada vinculada al delito fiscal, correspondiendo pues al juez de lo penal la tarea de determinar en sentencia judicial tanto el grado de participación de cada sujeto en la defraudación como la cuota defraudada (art. 254 LGT) y, por otro lado, el mantenimiento de la competencia por parte de los jueces de lo contencioso-administrativo del conjunto de recursos que quepa interponer contra los actos de derivación de la responsabilidad³³⁰. Así pues, dado que el sujeto colaborador será parte en el proceso penal en calidad de investigado o encausado, se entiende que su derecho de defensa quedará pues salvaguardado a través de los recursos y alegaciones que pueda efectuar durante la tramitación del mismo, de ahí que, para evitar contradicciones y garantizar la santidad de la cosa juzgada, se limiten con posterioridad los motivos de alegación que frente al acuerdo de derivación de la responsabilidad puede interponer este sujeto en la vía administrativa.

En suma, podemos concluir que con la introducción de este nuevo presupuesto de hecho, la Administración ha conseguido convertir la responsabilidad civil derivada del delito en una liquidación tributaria exigible tanto al deudor principal como al deudor secundario, con anterioridad inclusive a la emisión de una sentencia penal condenatoria por comisión de un delito fiscal. No obstante, tal y como hemos puntualizado, la virtualidad de este presupuesto de hecho quedará totalmente condicionada a la posterior emisión de una sentencia penal condenatoria que, en caso de existir, motivará el correspondiente ajuste positivo o negativo en la liquidación tributaria girada tanto al deudor principal como derivada al deudor secundario. Siendo que, en sentido contrario, esto es, ante la ausencia de la aludida sentencia, se producirá la automática anulación del acuerdo de derivación de la responsabilidad tributaria, sin perjuicio, no obstante, de que en este último caso se permita ahora reclamar la responsabilidad tributaria solidaria

³³⁰ *Vid.*, al respecto, DE MIGUEL CANUTO, E.: “Actuaciones en supuestos de delitos contra la hacienda pública”, *Quincena Fiscal*, N° 10, 2016.

de este sujeto por colaboración activa, ya no en un delito de defraudación, sino en una infracción tributaria

CAPÍTULO III: LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA COMO MECANISMO DE REACCIÓN FRENTE AL FRAUDE FISCAL EN EL IVA.

Delimitado el concepto técnico de responsable tributario y perfilado el presupuesto de hecho por excelencia declarativo de responsabilidad tributaria por actos ilícitos, el presente bloque se va a centrar en un supuesto particular de responsabilidad por colaboración en determinadas tramas organizadas de fraude en el IVA intracomunitario. Así pues, interesa precisar que, pese a que el ordenamiento jurídico ya contiene una disposición general en materia de responsabilidad tributaria por comisión o participación en ilícitos tributarios en el art. 42.1.a) LGT que, además, como ya hemos analizado, no restringe su ámbito de aplicación a ninguna suerte de clasificación de las infracciones o de la cualidad de los infractores, no obstante, dada la magnitud que el fraude ha alcanzado en determinados sectores, se considera del todo necesario el establecimiento de nuevos presupuestos de hecho que, ubicados extramuros de la LGT, se confeccionen para una mayor eficacia atendiendo a la particular idiosincrasia de un determinado tributo. En este marco, destaca significativamente el art. 87.Cinco de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), a cuya regulación dedicaremos este capítulo, si bien, con carácter previo al análisis de esta concreta figura tributaria, resultará menester para un mejor entendimiento de su funcionamiento, efectuar una introducción acerca de sus características esenciales, su proceso de armonización dentro de los confines de la Unión Europea y sus principales flaquezas que, en definitiva, son las que han propiciado la proliferación del fraude fiscal.

I. EL MARCO NORMATIVO DEL IVA COMO PLATAFORMA INSTRUMENTAL DEL FRAUDE.

1. La técnica de la repercusión y el derecho a la deducción en el sistema común del IVA.

El Impuesto sobre el Valor Añadido, tal y como reclama su nombre, se configura como un impuesto de naturaleza indirecta que permite gravar, en cada una de las distintas fases productivas de los bienes y servicios, el aumento de valor que los mismos experimentan hasta su definitivo dispendio por el consumidor final. En este marco, interesa recalcar que la inserción del IVA en el ordenamiento jurídico español nunca supuso la adición de una nueva clase de tributo, sino más bien, la introducción de un nuevo método de imposición en virtud del cual se conseguía exclusivamente gravar el valor agregado en cada etapa de producción de un bien o servicio. En esencia, liquidar por la diferencia entre el valor total de la contraprestación y el valor de los consumos intermedios adquiridos por los empresarios o profesionales para su creación³³¹.

³³¹ En efecto, tras la firma en 1957 del Tratado de Roma por el cual se crea la Comunidad Económica Europea (CEE), se inicia una etapa de integración económica entre los distintos Estados miembros, entre cuyos principales objetivos se halla la creación de un mercado común. Ahora bien, para la consecución de este propósito se requería de un mínimo grado de armonización fiscal, especialmente por lo que concernía a la imposición indirecta, capaz de desequilibrar con una mayor facilidad el comercio y la libre competencia. El resultado fue, por una parte, el establecimiento de una unión aduanera y, por otra, la homogeneización de los diversos impuestos sobre el volumen de los negocios que imperaban en cada uno de los territorios comunitarios. De esta forma, mediante la publicación de la Primera Directiva del IVA, el 11 de abril de 1967, se optó por la sustitución en todos los Estados miembros de sus tradicionales sistemas de impuestos acumulativos en cascada por la inserción de un único sistema común de impuesto sobre el valor añadido caracterizado por su naturaleza plurifásica y por recaer exclusivamente sobre el valor agregado en cada fase de creación de un bien o servicio. *Vid.*, al respecto, entre otros, MORENO VALERO, P.A.: *La armonización del IVA comunitario: un proceso inacabado*, Consejo Económico y Social, 2001, pág. 110 y ss; FERNÁNDEZ NAVARRETE, D.: *Fundamentos Económicos de la Unión Europea*, Thomson,

A través de este mecanismo se alcanzaba pues un doble objetivo, a saber, que el gravamen recayera sobre el consumidor final y que, además, se respetara el principio de neutralidad fiscal para los empresarios o profesionales, auténticos sujetos pasivos de este impuesto. Y es que, merece recordar que aun cuando el IVA es un tributo que recae sobre el consumo, no obstante, su principal hecho imponible lo constituye la entrega de bienes y la prestación de servicios. Un hecho imponible que, como se puede apreciar, no evidencia en su titular jurídico la capacidad económica que se pretende gravar. Se produce, una vez más, una disfunción entre el titular del hecho imponible o contribuyente que deberá abonar la cuota tributaria y el auténtico titular de la capacidad económica gravada o sujeto que deberá soportar, en último término, la carga fiscal.

De este modo, el impuesto sobre el valor añadido se consolida como un impuesto indirecto desde una doble perspectiva: *económica*, por recaer sobre un índice de manifestación de la riqueza de índole indirecto como es el consumo y, *jurídica*, porque solo a través del mecanismo de la traslación o repercusión de la carga tributaria se consigue, de una manera colateral, hacer tributar al verdadero titular de la capacidad contributiva gravada. De lo que se desprende que el repercutido, en sus distintas formas, nunca sustituirá o reemplazará al contribuyente, porque precisamente su obligación no deriva de la realización del hecho imponible, sino de la ejecución de un hecho al que la Ley une el derecho del sujeto pasivo de repercutir y la correlativa obligación del repercutido de reembolsar. De tal forma que, aun cuando la obligación de este segundo sujeto, repercutido o incidido, tenga el mismo objeto y cuantía que la del sujeto pasivo, no obstante, su naturaleza será completamente diversa, ante la carencia de una

Madrid, 2007, pág. 65; DE LUIS DÍAZ-MONASTERIO, F.: “La armonización del Impuesto sobre el Valor Añadido en la C.E.E”, XV semana de Estudios de Derecho Financiero, *Instituto de Estudios Fiscales*, Madrid, 1967, pág. 604. Por su parte, por lo que respecta a España, la transposición de la Directiva del IVA se erigió como un requisito imprescindible para su efectiva adhesión a la Unión Europea. Un cometido que rápidamente ejecutó mediante la promulgación de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido, a través de la cual definitivamente se expulsó del aparato impositivo al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, de naturaleza acumulativa, al no permitir a los empresarios o profesionales efectuar las deducciones o compensaciones de las cargas impositivas soportadas en las fases de producción anteriores. Una normativa que, posteriormente, sería objeto de una gran modificación por la todavía vigente Ley 37/1992, de 28 de noviembre.

comunicación jurídica directa que le una con el sujeto activo o acreedor del tributo. En definitiva, son pues razones de comodidad administrativa las que motivan que el sujeto pasivo, único deudor con relación directa con la Administración Tributaria, sea el empresario o profesional; siendo pues, razones esencialmente de justicia tributaria, las que finalmente presionarán el traslado de la carga tributaria al consumidor final por medio del mecanismo de la repercusión.

Se distinguen, por tanto, dentro de la mecánica tributaria de esta figura impositiva dos aspectos estructurales como son, por un lado, el deber de repercusión que concierne a empresarios y profesionales por sus ventas o prestaciones de servicios y, por otro lado, el derecho de los mismos a deducir el IVA soportado por todas sus adquisiciones. En el primer aspecto, se organiza la relación del sujeto pasivo de este impuesto con sus clientes o consumidores finales, de tal forma que, el sujeto pasivo repercute un IVA por cada entrega de bien o prestación de servicio que efectúa, recaudándolo directamente de su cliente e ingresándolo, en la forma y plazos habilitados al efecto, a su correspondiente Hacienda Pública. En este sentido, la obligación legal de repercusión se caracteriza por presentar una naturaleza híbrida, esto es, constituye tanto un deber del sujeto pasivo como un derecho de contenido irrenunciable. Por su parte, dentro del segundo aspecto, se regula la ilación existente entre el mismo sujeto pasivo y sus proveedores de bienes o servicios; surgiendo, a modo de contrapartida, el nacimiento a su favor de un derecho de deducción por sus cuotas de IVA soportadas³³².

³³² Al respecto, ALONSO GONZÁLEZ, L.M: *Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras tramas*, Marcial Pons, 2008, pág. 24 matiza que: “Los sujetos pasivos están, además, directamente interesados en cumplir la función que de ellos espera la norma tributaria dado que si repercuten podrán deducir del IVA devengado o repercutido el importe del IVA soportado y recuperar el coste que para ellos pueda haber tenido el impuesto. Las ventas o prestaciones de servicios que no se facturan con IVA suponen perder la ocasión de recuperar el IVA previamente soportado. Todos los sujetos pasivos se encuentran, pues, concernidos a actuar del modo querido por la ley fiscal, de modo que esta brinda la coerción legal que permite que el esquema se desarrolle de modo impecable y con felices resultados para todos los implicados, sujetos pasivos y Hacienda Pública, salvo para el consumidor final que, justamente por no ser sujeto pasivo sino únicamente un tercero repercutido, se ve privado de deducir el IVA que soporta al quedar excluido legalmente de la posibilidad de repercutir”. De esta forma, el repercutido tiene la obligación de soportar la correspondiente traslación de la carga tributaria siempre y cuando la misma se efectúe en la forma y tiempo legalmente establecido. Así, por ejemplo, no existiría obligación de soportar una cuota de IVA con anterioridad a su devengo o cuando hubiera

Precisamente, este derecho de deducción constituye uno de los pilares basilares de esta figura impositiva, al garantizar a través de su ejercicio el mantenimiento de un IVA tipo consumo por el método de crédito al impuesto y respaldar asimismo la virtualidad del principio de neutralidad³³³.

En efecto, la trascendencia de este segundo derecho, tal y como reiteradamente ha proclamado el TJUE, deriva de su intrínseco objetivo, esto es, liberar al empresario o profesional de la carga fiscal del IVA soportado en el ejercicio de sus actividades económicas y encadenadamente trasladar dicho peso tributario al consumidor final. Solo de esta forma, erradicando todos aquellos factores de acumulación y de efecto piramidal, se permite instaurar un mercado ecuánime e imparcial, exento de distorsiones que falseen la competencia. Unos motivos por los cuales, los supuestos de limitación del derecho de deducción de las cuotas soportadas son siempre minuciosamente observados y meramente aceptados, dejando al margen aquellos supuestos

transcurrido el plazo máximo fijado por la Ley para efectuar la repercusión (*Vid.*, al respecto, art. 88. LIVA donde se mencionan los requisitos necesarios para efectuar la repercusión del impuesto).

³³³ Son numerosas, en este sentido, las STJUE que se han referido a la neutralidad como mecanismo esencial y fundamental del IVA en sus dos principales dimensiones: en primer lugar, por su reflejo en el régimen de las deducciones, que tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (*Vid.*, entre otras, SSTJUE de 6 de julio de 1995, C-62/93, *BP Soupergas*; 21 de marzo de 2000, C-110/98 a C-147/98, *Gabalfrisa y otros*; 23 de abril de 2015, C-111/14, *GST-Sarviz AG Germania*); y, en segundo lugar, por incluir adicionalmente el principio de eliminación de las distorsiones de la competencia que se derivan de un trato distinto desde el punto de vista del IVA. Así, este principio se opone a que los operadores económicos que efectúan las mismas operaciones sean tratados de modo diferente en cuanto a la percepción del IVA, siempre y cuando se trate de operaciones idénticas (*Vid.*, entre otras, SSTJUE de 23 de octubre de 2003, C-109/02, *Commission v Germany*; 28 de junio de 2007, C-363/05, *JP Morgan Fleming*; 10 de abril de 2008, C-309/06, *Marks & Spencer*). También la propia OCDE se ha referido expresamente a la multitud de dimensiones de este cardinal principio al indicar que: “The concept of tax neutrality in VAT has a number of dimensions, including the absence of discrimination in a tax environment that is unbiased and impartial and the elimination of undue tax burdens and disproportionate or inappropriate compliance costs for businesses”. *Vid.*, OECD, *Consumption Tax Trends 2014*, OECD Publishing, pág. 20.

expresamente previstos en la Ley, por falta de acreditación de alguno de sus requisitos cuando concurre una situación de fraude³³⁴.

Además, interesa precisar, el derecho a la deducción no es un derecho que se pueda practicar de manera individual, en atención a cada una de las operaciones realizadas. Por razones de practicabilidad, se articula un sistema de imputación global a través del cual el obligado tributario determina su deuda detrayendo de su IVA repercutido el impuesto satisfecho por todas sus adquisiciones de bienes y servicios en un marcado periodo de tiempo. Y esta operación es completamente decisiva dado que a través de su ejercicio podrá resultar, bien una cuota tributaria a ingresar por parte del sujeto pasivo, o bien un crédito tributario a devolver por parte de la Hacienda Pública. Aparece en escena, el último elemento característico de este impuesto y quizás el más atractivo, como es el derecho a solicitar la compensación o devolución del importe excedente del IVA soportado deducible³³⁵.

³³⁴ De esta forma, el ejercicio del derecho a la deducción del IVA soportado (arts. 167 y ss Directiva 2006/112/ CEE y, más específicamente, arts. 92 y ss LIVA) se encuentra supeditado al cumplimiento de toda una serie de requisitos, a saber: *objetivos*, pues las cuotas soportadas por los obligados tributarios deben destinarse a una actividad sujeta y no exenta; *subjetivos*, dado que la deducción solo se puede practicar por un sujeto que actúe en su calidad de empresario o profesional; y, *formales*, consistentes en la acreditación o prueba, mediante la correspondiente factura, de la realidad de la adquisición o prestación del servicio recibido, aunque la ausencia de la misma no puede implicar una denegación al ejercicio de este derecho si su realidad se puede demostrar a través de otros medios de prueba igualmente válidos (SSTJUE 5 diciembre 1996, C- 85/95, *Reisdorf* y 11 de junio de 1998, C-361/96, *Société Générale des Grandes Sources d'Eaux Minérales Françaises*). *Vid.*, para un mayor detalle, GARCÍA NOVOA, C.: “La deducción en el IVA”, *Noticias de la Unión Europea*, Nº 331, 2012.

³³⁵ En efecto, puede suceder que el resultado de la operación en que se basa el cálculo del IVA a ingresar determine una cifra negativa. En estos casos, para salvaguardar la neutralidad característica de este impuesto y evitar que el mismo se convierta en un coste financiero para las personas físicas o jurídicas distintas del consumidor final, el art. 183 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, habilita una doble alternativa al indicar que: “Cuando la cuantía de las deducciones supere la del IVA devengado durante un período impositivo, los Estados miembros podrán trasladar el excedente al período impositivo siguiente, o bien proceder a la devolución de acuerdo con las modalidades por ellos fijadas”. De lo que se desprende que cada Estado Miembro sigue su propio régimen a este respecto. Así, por ejemplo, en España (arts. 99.5 y 115 LIVA) solamente se admite la solicitud de devolución en la autoliquidación correspondiente al último periodo de liquidación de cada año, debiendo en el resto de autoliquidaciones trimestrales

Así pues, en los supuestos en los cuales el IVA soportado deducible superase al IVA repercutido, los empresarios o profesionales dispondrían de una doble alternativa: solicitar la compensación de este crédito tributario en las posteriores autoliquidaciones o reclamar, en su defecto, la devolución de su importe. Con este mecanismo se cierra, por tanto, el engranaje de este impuesto, pero se abre, no obstante, una tentadora vía para el fraude. Y es que, resulta evidente que cualquier grieta o fractura en la interpretación o aplicación de la marcha de este tributo provocará una doble merma tributaria, pues no solo se evitará ingresar un IVA repercutido, sino que además y siguiendo la lógica de este sistema, se habilitará al adquirente del bien o servicio prestado para que se deduzca un IVA soportado que nunca fue ingresado. Así, a modo de ejemplo, se puede observar la trascendencia que a efectos recaudatorios implicó la decisiva interpretación del Tribunal Supremo en virtud de la cual los importes de IVA devengados con anterioridad a la declaración de una empresa en concurso de acreedores debían calificarse como créditos concursales y, por tanto, como créditos sin preferencia de cobro para su acreedor, en este caso, la Hacienda Pública. De esta forma, en tales situaciones, el importe del IVA recaudado por la empresa quebrada se podría destinar a saldar otros créditos distintos del tributario, disminuyéndose en consecuencia las posibilidades efectivas de su recaudación y sin que, además, ello pudiera implicar una correlativa denegación del derecho a la deducción del IVA soportado por el adquirente del correspondiente bien o servicio³³⁶.

solicitarse la reglamentaria compensación. Por su parte, en Reino Unido, la devolución del importe excedente de IVA soportado es automática, generalmente durante los 10 días laborales siguientes a su presentación trimestral, ante la carencia de un mecanismo de compensación. No obstante, la Administración tributaria británica (HM Revenue & Customs), dispone de hasta un plazo máximo de “30 net days” para efectuar las comprobaciones pertinentes, transcurrido dicho plazo y no devuelto un crédito fiscal legítimo, se le obligaría a abonar junto al mismo un “replayment supplement” cifrado en la mayor de las dos siguientes cantidades: el 5% del montante reclamado ó 50£ (*Vid.*, al respecto, VAT Notice 700/58: treatment of VAT repayment returns and supplements, disponible en www.gov.uk).

³³⁶ *Vid.*, STS de 29 de septiembre de 2009 (Nº recurso 253/2007), en cuyo Fundamento Jurídico 3 razona que: “La legislación concursal obliga a estar a la fecha del nacimiento de la obligación y la fijación de este momento como determinante del carácter concursal o contra la masa del crédito correspondiente constituye una garantía del mantenimiento del principio de igualdad entre los acreedores del concursado. Este principio no puede verse alterado en función de la mejor adaptación a los principios del Derecho tributario en torno a la regularidad temporal y efectividad de la liquidación. Estos últimos principios deben ceder (como de hecho ceden, en el propio ámbito tributario, cuando se establecen normas especiales para la liquidación) para hacer posible el

Ahora bien, dejando al margen fisuras puntuales por discrepancias de índole interpretativo, podemos observar cómo el verdadero abuso que se ha producido dentro de este sistema lo constituyen dos sencillas prácticas defraudatorias como son, por un lado, la omisión del ingreso de las cuotas de IVA devengadas y, por otro lado, la deducción de facturas falsas, esto es, de facturas que no se corresponden con operaciones reales o que suponen un aumento del precio de éstas sobre su valor normal, generando en consecuencia deducciones a sus destinatarios en un importe mayor al debido. Así, mientras que la primera es una técnica prácticamente omisiva (no se repercute el IVA o se repercute pero no se ingresa); la segunda es una técnica eminentemente activa, consistente en incrementar al máximo el importe del IVA soportado hasta alcanzar incluso un derecho de crédito ficticio³³⁷. En este marco, partiendo de este esquema liquidatorio, trasladaremos ahora el foco de nuestro estudio al abuso de este sistema impositivo en el ámbito de las operaciones intracomunitarias, donde el fraude no solo se caracteriza por su complejidad y continua sofisticación, sino también porque cualquier mecanismo combativo que se pretenda instaurar requerirá siempre de su previa adecuación a los estándares y principios esenciales que conforman el Derecho de la Unión Europea.

cumplimiento de los principios del Derecho concursal sobre igualdad entre los acreedores y restricción de los privilegios que se les reconoce”.

³³⁷ De acuerdo con BAS SORIA, J.: “El fraude organizado en el IVA: problemática actual y alternativas de actuación frente al mismo”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, N° 60, 2009: “La ventaja que ofrece la deducción improcedente frente a la mera evasión del ingreso fiscal es trasladar el elemento principal del riesgo fiscal al expedidor de las facturas; con ello no sufre la contingencia el empresario con una actividad real y que quiere mantenerse en el mercado, sino otra persona que carece normalmente de esa actividad, por lo que su extrañación del mercado no supone una contingencia valorable. Por otro lado, la empresa que minora su carga fiscal se ampara en un documento de deducción completo, de gran relevancia en un impuesto de carácter formalista como es el IVA, lo que impone una carga de prueba más extensa a la Administración para descubrir la falsedad de las facturas”.

2. El régimen transitorio aplicable a las operaciones intracomunitarias.

Conviene señalar que el IVA, tal y como ha quedado descrito, se consolidó a principios de la década de los 50 como un sistema especialmente diseñado para erradicar los defectos asociados a los impuestos acumulativos³³⁸. Se implantaba, por tanto, un sistema de imposición en el cual el impuesto en cada etapa productiva se conectaba con el valor que se añadía a la misma, siendo que la suma de todos los valores añadidos en las sucesivas fases equivalían al precio final del producto. Así, se conseguía que la suma del impuesto pagado en las diversas etapas de creación fuera exactamente el mismo que si éste hubiera sido abonado sobre el valor total del producto final exigido de una sola vez. En esencia, ninguna porción del valor final se gravaba

³³⁸ Más en concreto, por lo que concierne a su origen, rescatamos las palabras de Maurice Lauré (“Fundamentos Económicos del IVA”, en XVII semana de Estudios de Derecho Financiero, *Instituto de Estudios Fiscales*, Madrid, 1969, disponible en <http://www.fundef.org>), al indicar que: “Se dice corrientemente que el Impuesto sobre el Valor Añadido ha tenido su origen en Francia en estos últimos años. Esta afirmación es o no cierta según el punto de vista desde la que sea considerada. Es absolutamente cierto que ha sido en Francia donde este Impuesto ha adoptado dicha denominación. Es también cierto que ha aparecido en Francia como consecuencia de la elaboración de una doctrina científica. Pero también debe tenerse en cuenta que no ha sido en Francia donde ha aparecido, por primera vez, un impuesto indirecto con la caracterización económica que define a la T. V. A. Por ejemplo, antes de que el Impuesto sobre el Valor Añadido se crease en Francia en 1954, existió en Canadá un impuesto sobre la producción que tenía, exactamente, las mismas características económicas. Es igualmente cierto que el antiguo “purchase tax” inglés ofrece todas las características económicas de un Impuesto sobre el Valor Añadido. Ello demuestra evidentemente que, a pesar de todo; el nacimiento de la T. V. A. ha sido precedido de una doctrina científica y que en el momento presente se toma como referencia normalmente la aparición de la T. V. A. francesa para analizar si un país debe o no instaurar este tipo de impuesto. Se ha producido un curioso fenómeno a este respecto: en la misma Inglaterra, que ya poseía el sistema económico del Impuesto sobre el Valor Añadido, con su «purchase tax», se ha planteado en los últimos años la cuestión de decidir o rechazar la adopción del sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido. Fue nombrada una Comisión, se han realizado encuestas e incluso, la Comisión inglesa se trasladó a París para, finalmente, llegar a la conclusión de que no debía adoptarse el régimen del Impuesto del Valor Añadido en la Gran Bretaña. En definitiva, lo que quedó planteado, más bien que el fondo de la cuestión, fueron las apariencias, puesto que Inglaterra posee desde hace largo tiempo, de hecho, con la “purchase tax”, un impuesto indirecto que ofrece la mayor parte de las ventajas económicas de la T. V. A”.

doblemente y el hecho de que el pago se efectuara en los estadios intermedios solamente afectaba a su modo de recaudación, pero no, a su montante final³³⁹.

El resultado fue un sistema que permitía el pago fraccionado del impuesto mediante la habilitación a cada operador de la deducción de su respectiva deuda tributaria, por los impuestos abonados a sus proveedores a causa de los bienes o servicios adquiridos o usados en el proceso de creación del producto. De esta forma, el IVA dejaba de penalizar a las inversiones y, además, ofrecía una rigurosa neutralidad del gravamen, al igualar la imposición de todos los productos con independencia de su número de fases de elaboración y los procedimientos empleados en cada una de ellas. Unas bondades fiscales que, resaltadas posteriormente por el Comité Fiscal y Financiero a través de su afamado Informe Neumark (1962)³⁴⁰, impulsaron a la Comunidad Económica Europea a exigir a todos sus Estados miembros, por un lado, el establecimiento de esta modalidad de impuesto sobre el volumen de las ventas y, por otro lado, la armonización de todos sus elementos configuradores básicos.

Así pues, el proceso de integración económica preconizaba un mínimo nivel de armonización fiscal internacional mediante el cual garantizar el “juego limpio” y erradicar, asimismo, las distorsiones de origen fiscal que podrían perturbar la libre circulación de los bienes, servicios, capitales y personas entre los Estados miembros. Bajo este cometido, aparecen pues las dos primeras Directivas sobre el IVA, publicadas en 1967, a través de las cuales se aseguró un primer nivel de armonía dentro de la imposición indirecta europea; alcanzándose, incluso, un mayor grado de determinación tras la promulgación en 1977 de la denominada Sexta Directiva³⁴¹. A partir de este momento,

³³⁹ *Vid.*, al respecto, “El impuesto sobre el valor añadido en la E.F.T.A.: Inglaterra”, en XVII semana de Estudios de Derecho Financiero, Documentación Complementaria II, *Instituto de Estudios Fiscales*, Madrid, 1969, pág. 503, disponible en <http://www.fundef.org>.

³⁴⁰ *Vid.*, “Neumark Report: The EEC Reports on tax harmonisation (the Report of the Fiscal and Financial Committee and the Reports of the Sub-Group A, B and C)”, Amsterdam, 1963. Publicado en castellano como “Informe del Comité Fiscal y Financiero de la CEE (Informe Neumark)” en Documentación Económica, Nº 53, 1965.

³⁴¹ *Vid.*, respectivamente, Primera Directiva del Consejo de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios (67/227/CEE); Segunda Directiva del Consejo de 11 de abril de 1967

se construye el armazón básico y estructural de esta figura impositiva y se perfilan, definitivamente, todos sus elementos esenciales a excepción de los tipos impositivos.

Sin embargo, pese a los grandes avances que se habían conseguido implantar durante los últimos años, la realidad era que la por entonces Comunidad Económica Europea, todavía no había conseguido plenamente instaurar un auténtico mercado interior exento de obstáculos. Para su consecución, elabora el denominado “Libro blanco” y promulga un año después, el Acta Única Europea, que le da testimonio jurídico a dicho documento³⁴². Entre sus objetivos aparece uno altamente ambicioso, a saber, conseguir que el gravamen de las importaciones y la desgravación de las exportaciones dentro del comercio intracomunitario quedasen totalmente suprimidos. El reto era pues construir un sistema de IVA plenamente adaptado al mercado único, que permitiese funcionar dentro del territorio europeo como si de un solo país se tratase. Ahora bien, expandir a las operaciones intracomunitarias el mismo régimen jurídico a efectos del IVA que a las realizadas en el interior de cada Estado miembro y, en consecuencia, aplicarles el denominado principio de tributación en origen, requería de un nuevo

en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios - Estructura y modalidades de aplicación del sistema común de Impuesto sobre el Valor Añadido (67/228/CEE) y Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme.

³⁴² *Vid.*, COM (85) 310 final de 9 de septiembre de 1985, “La consecución del mercado interior. Libro Blanco de la Comisión dirigido al Consejo Europeo”. Por su parte, dentro del Acta Única Europea, puede verse el artículo 13 de la Subsección I - El Mercado Interior- de la Sección II - Disposiciones relativas a los fundamentos y a la política de la Comunidad- que introduce un nuevo artículo 8-A al Tratado de Roma, donde expresamente establece que “La Comunidad adoptará las medidas destinadas a establecer progresivamente el mercado interior en el transcurso de un período que terminará el 31 de diciembre de 1992, de conformidad con las disposiciones del presente artículo y de los artículos 8 B, 8C, 28, apartado 2 del 57, 59, apartado 1 del 70, por las disposiciones siguientes: 84, 99, 100 A y 100 B y sin perjuicio de lo establecido en las demás disposiciones del presente Tratado. El mercado interior implicará un espacio sin fronteras interiores, en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales estará garantizada de acuerdo con las disposiciones del presente Tratado”.

consenso europeo que permitiera ahora unificar los diversos tipos de gravamen y el reparto de los ingresos recaudados al correspondiente Estado miembro de consumo³⁴³.

Así, hasta 1993, el sistema de IVA que funcionaba en la UE respecto a las operaciones intracomunitarias seguía el principio de tributación en destino. De tal forma que, las exportaciones de un Estado miembro a otro estaban libres de impuestos y pagaban, en contrapartida, el IVA al tipo de gravamen del Estado receptor cuando cruzaban la frontera. Sin embargo, la proclamación de la supresión de la totalidad de las barreras -físicas, técnicas y fiscales- dentro del territorio europeo, imposibilitaba el mantenimiento de un régimen tributario de tales características. Ante esta encrucijada, la Comisión presentó un primer proyecto de mercado interior presidido por tres propuestas de Directiva donde recomendaba respectivamente: en *la primera*, la inserción de un nuevo marco regulador de las operaciones intracomunitarias basado en el principio de tributación en origen. Bajo este esquema, los empresarios y profesionales liquidarían y repercutirían el impuesto a sus clientes, lo ingresarían en sus respectivas Administraciones Tributarias y los adquirentes de las mercancías, establecidos en un Estado miembro distinto, podrían deducirse de sus cuotas devengadas en su Estado de residencia, las cuotas soportadas tanto en su territorio como en otros países miembros; en *la segunda*, como complemento indispensable para el correcto funcionamiento de este sistema, la introducción de un mecanismo de compensación o *clearing mechanism* que evitara el desequilibrio recaudatorio que se produciría entre aquellos países predominantemente exportadores y aquellos otros eminentemente importadores; mientras que, en *la tercera*, la armonización de los tipos impositivos de los diversos Estados miembros³⁴⁴.

³⁴³ Con carácter general, de acuerdo con el principio de tributación en origen, la mercancía o el servicio consumido se grava en atención al IVA del país productor, con independencia del territorio en el cual se consuma. Por su parte, de acuerdo con el principio de tributación en destino, las mercancías y los servicios son gravados en el territorio donde los mismos son empleados, con independencia de aquél en el cual se produzcan. Sobre las consecuencias de la aplicación de uno u otro sistema, *Vid.*, SCHENK, A; THURONYI, V; CUI, W: *Value Added Tax: A comparative approach*, Cambridge University, 2º ed., pág. 196.

³⁴⁴ *Vid.*, Proposal for a Council Directive completing and amending Directive 77/388/EEC - Removal of fiscal frontiers, COM (87) 322 final, 21 August 1987; Completing the internal market - The introduction of a VAT clearing mechanism for intra-Community sales, Working document from the Commission, COM (87) 323, 5 August 1987; and Proposal for a Council Directive

No obstante, las desavenencias acerca de estas medidas y la incipiente entrada en funcionamiento del anhelado mercado interior (1 de enero de 1993), propiciaron el abandono de este ambicioso proyecto europeo y la inserción, a modo de alternativa, de un régimen transitorio, con efectos iniciales hasta el 31 de diciembre de 1996, basado en el principio de tributación en destino³⁴⁵. Como resultado, el IVA dentro del tráfico intracomunitario adoptaría una estructura bifronte: se mantendría el principio de tributación en origen cuando el comprador fuera un particular o consumidor final, de igual modo que si se tratara de una operación interior, y se aplicaría el principio de tributación en destino cuando el comprador fuera un empresario o profesional, generándose además en estas circunstancias un nuevo hecho imponible al cual se le denominó “adquisición intracomunitaria de bienes”.

completing the common system of value added tax and amending Directive 77/388/EEC – Approximation of VAT rates, COM(87) 321 final/2, 21 August 1987.

³⁴⁵ Unas desavenencias motivadas, en primer lugar, por la reticencia de los Estados miembros a insertar un sistema que les obligaría a ceder parte de su soberanía fiscal a favor de la UE, ante la necesidad de unificar todos los tipos de gravamen. Y, en segundo lugar, ante la falta de un mecanismo de compensación centralizado que ofreciera unas mínimas garantías de control fiscal que, a la par, incrementaría la conflictividad entre los Estados miembros. Cfr., RUIZ HIDALGO, C.: “El fraude fiscal en las adquisiciones comunitarias. Propuestas de reforma del IVA”, *Instituto de Estudios Fiscales*, 2014, Nº 11, pág. 7. La solución a este problema se adoptó entonces a través de la promulgación de la Directiva 91/680/CEE. En concreto, en el apartado 22 de la norma se añadía un nuevo Título XVI bis, “Régimen transitorio de tributación de los intercambios entre Estados Miembros”, donde además se especificaba su periodo de aplicación al establecerse que “El régimen transitorio previsto en el presente título entrará en vigor el 1 de enero de 1993. La Comisión presentará al Consejo antes del 31 de diciembre de 1994 un informe sobre el funcionamiento del régimen transitorio, acompañado de propuestas sobre el régimen definitivo. El régimen transitorio será sustituido por un régimen definitivo de tributación de los intercambios entre Estados Miembros basado en el principio de gravamen en el Estado miembro de origen de los bienes entregados y de los servicios prestados. A tal efecto el Consejo, tras un examen detenido del mencionado informe, tras aprobar que se cumplen de manera satisfactoria las condiciones para el régimen definitivo, y a propuesta de la Comisión, decidirá por unanimidad, antes del 31 de diciembre de 1995 acerca de las disposiciones necesarias para la entrada en vigor y el funcionamiento del régimen definitivo. El régimen transitorio entrará en vigor para un plazo de 4 años y será, por tanto, aplicable hasta el 31 de diciembre de 1996. El plazo de aplicación del régimen transitorio quedará automáticamente prorrogado hasta la fecha de entrada en vigor del régimen definitivo y, en cualquier caso, mientras el Consejo no haya decidido sobre el régimen definitivo”.

Si bien, lo que comenzó como un sistema de carácter provisional, capaz de otorgar un mayor margen temporal para que los diversos Estados miembros pudieran acercar sus posturas tributarias, acabó convirtiéndose en un régimen sin caducidad y a mayor abundamiento, en una plataforma instrumental para la comisión de un específico método de fraude fiscal. En este marco, nuestro objetivo consistirá, en primer lugar, en analizar dónde se encuentra la falla dentro de este sistema; en identificar, en segundo lugar, cuáles son los principales *iter* criminales que amenazan su pervivencia y en examinar, en último lugar, un concreto mecanismo de freno ante esta clase de fraude fiscal como es, precisamente, la derivación de la responsabilidad tributaria.

3. La ruptura del binomio repercusión / deducción y la proliferación del fraude fiscal.

Cada vez que dentro de la mecánica general del IVA se introduce una excepción o interrupción al esquema correlativo de la repercusión - deducción, el principio de neutralidad fiscal sufre una nueva mella que desequilibra su funcionamiento. Quizás por dicho motivo, su admisibilidad debería circunscribirse a supuestos marginales y no afectar, tal y como acontece en la realidad, a tan vastos sectores como son las exenciones, las operaciones intracomunitarias, las exportaciones o los regímenes especiales. Precisamente porque, como ya ha resaltado algún autor, no puede ser casualidad que concretamente sea en estos apartados donde el fraude más se haya generalizado y causado sus mayores perjuicios económicos³⁴⁶.

En concreto, y por lo que concierne a las operaciones intracomunitarias, hay que hacer notar que la falta de un consenso por parte de los Estados miembros acerca del establecimiento de un régimen jurídico a efectos del IVA que rigiera el tráfico comunitario de la misma manera que acontecía en el comercio interior de cada Estado, aceleró la necesidad de diseñar un nuevo sistema que aceptase compaginar la supresión de los

³⁴⁶ *Vid.*, ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: “Fraude y delito fiscal...”, *op.cit*, pág. 26-27.

controles fronterizos con el mantenimiento de una diversidad de sistemas tributarios nacionales sin que ello, además, permitiera falsear la competencia u obstaculizar el libre comercio. El resultado, fue la adopción de un régimen complementario al sistema común del IVA en virtud del cual y de manera transitoria, las operaciones intracomunitarias efectuadas por sujetos pasivos no exentos tributarían en los Estados miembros de destino, aplicando en consecuencia, sus concretos tipos impositivos y el resto de condiciones formales y materiales.

Ahora bien, para la consecución de este objetivo resultaba del todo imprescindible una reformulación de los conceptos que se empleaban dentro del intercambio comercial. Términos tales como importación o exportación, dejaban pues de referirse al comercio intracomunitario, reservándose en exclusiva para identificar ahora al tráfico comercial con terceros países. En contrapartida, se insertaron dos nuevos conceptos tributarios, a saber, las entregas intracomunitarias de bienes y las adquisiciones intracomunitarias de bienes. Las primeras, para referirse a la salida de mercancías de un territorio europeo a otro y las segundas, para hacer alusión a una nueva modalidad de hecho imponible dentro de este impuesto y referido a la entrada de dichas mercancías en el país de destino³⁴⁷.

De esta forma, de producirse una operación intracomunitaria se devenga un doble hecho imponible. En primer lugar, en el Estado de expedición de la mercancía se genera una entrega intracomunitaria de bienes que, de cumplirse determinados requisitos, se le aplica un régimen específico de exención³⁴⁸. Esto es, en los supuestos

³⁴⁷ En palabras de LASARTE ÁLVAREZ, J. ("El IVA y las operaciones intracomunitarias", *Crónica Tributaria*, N° 111, 2004, pág. 123) "toda adquisición intracomunitaria sujeta calificada como tal desde la perspectiva del comprador, que actúa en un Estado miembro o como sujeto pasivo del IVA establecido por éste, es al mismo tiempo una entrega intracomunitaria de bienes exenta desde la perspectiva del vendedor, que actúa en otro Estado miembro o como sujeto pasivo del IVA exigido en su territorio".

³⁴⁸ Sobre el régimen jurídico de las entregas intracomunitarias puede verse, entre otros, FUSTER GÓMEZ, M.: *El IVA en las operaciones intracomunitarias: entregas de bienes y prestaciones de servicios*, Marcial Pons, 2000; LASARTE ÁLVAREZ, J.: "Régimen de la exención del IVA de las entregas de bienes a operadores intracomunitarios según la normativa española", *Revista Técnica Tributaria*, N° 63, 2003; ADAME MARTÍNEZ, F.D y ADAME MARTÍNEZ M.A: "Estudio crítico de la jurisprudencia comunitaria y nacional sobre los requisitos exigidos para la aplicación

en los cuales se produzca una entrega de bienes corporales a título oneroso por un empresario o profesional, en su condición de tal, a otro sujeto pasivo establecido en un Estado miembro diverso y la mercancía sea objeto de transporte, la operación resultará totalmente exenta. Y este cariz es sumamente importante por dos motivos, porque permite la libre circulación de las mercancías entre el territorio europeo sin ningún tipo de gravamen sobre el consumo y, además, porque a pesar de tratarse de una exención, al calificarse por la normativa tributaria como “plena”, habilita al suministrador de la mercancía a seguir practicando la deducción de su IVA soportado. Lo contrario, supondría un visible menoscabo del principio de neutralidad impositiva y en consecuencia, el factor fiscal se erigiría en un elemento decisivo para la localización de las operaciones comerciales entre entidades de distintos Estados³⁴⁹.

de la exención en entregas intracomunitarias”, en *Operaciones intracomunitarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido, prueba del transporte y carta de porte CMR*, Comares, Granada, 2008; SÁNCHEZ SÁNCHEZ, A.: *El IVA en las operaciones intracomunitaria*, Deusto, Bilbao, 2002. Por su parte, también son numerosas las STJUE que se han referido a los requisitos que deben mediar para calificar una operación como una entrega intracomunitaria de bienes exenta del IVA, indicando la de 27 de septiembre de 2007 (C-409/04, *Teleos y otros*) los siguientes: el traslado del poder de disposición sobre el bien correspondiente al propietario; el desplazamiento físico de los bienes de un Estado miembro a otro; y la condición de sujeto pasivo del adquirente (que también puede ser una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, “actuando en su condición de tal en un Estado miembro distinto del del partida de la expedición o del transporte de los bienes”). Igualmente, también podemos destacar aquellas otras que se han referido a algunos aspectos de esta materia, como por ejemplo, la acepción “entrega de bienes”, matizándose que “el concepto de entrega de bienes no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer de hecho como si fuera la propietaria del bien. La finalidad de la Sexta Directiva puede verse comprometida si la existencia de una entrega de bienes, que es uno de los tres hechos impositivos, estuviera sometida al cumplimiento de requisitos que difieren de un Estado miembro a otro, como ocurre con la transmisión de la propiedad en el Derecho civil” (*Vid.*, STJUE de 8 de febrero de 1990, C-320/88, Asunto *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* y STJUE de 6 de febrero de 2003, C-185/01, Asunto *Auto Lease Holland BV y Bundesamt für Finanzen*).

³⁴⁹ No obstante, el art. 131 de la Directiva 2006/112/UE recoge un importante número de exenciones que se califican como “limitadas”, ante la imposibilidad que conceden a los sujetos pasivos que prestan estas operaciones exentas de deducirse el IVA soportado de su actividad. Al respecto, RUIZ HIDALGO, C. (“El fraude fiscal en...”, *op.cit.*, pág. 38) explica que “Efectivamente, la mayor parte de las exenciones comunitarias en el IVA responden a razones de interés general para favorecer el acceso a determinados bienes y servicios esenciales, que no quedan gravados por el IVA. Pero también se contemplan otras exenciones cuyo sentido radica en razones más técnicas, y que sólo pueden tener explicación atendiendo a la mecánica del impuesto. En concreto, me refiero a los servicios financieros o las transacciones inmobiliarias.

Por su parte, en el Estado receptor de la mercancía se devenga un nuevo hecho imponible al que se denomina “adquisición intracomunitaria de bienes” y que, con carácter general, se declara como una operación sujeta y no exenta en el territorio de destino o consumo de los bienes transportados³⁵⁰. Constituye, en esencia, el anverso de la entrega intracomunitaria. Por ello mismo, al entenderse realizado el hecho imponible en el lugar donde se encuentran los bienes en el momento de la llegada de su expedición o transporte con destino a su adquirente, deben tributar conforme al tipo de gravamen del Estado receptor. A mayor abundamiento, y a diferencia de lo que acontece en el sistema común del impuesto, el sujeto pasivo de este hecho imponible lo constituye el adquirente de la mercancía, a quien le compete tanto liquidar e ingresar el IVA devengado por esta operación intracomunitaria, así como deducirse el correspondiente IVA soportado por esta misma adquisición. El resultado, como se puede apreciar, es que la Hacienda Pública del Estado de consumo no ingresa nada por esta operación intracomunitaria, aunque como la cadena del IVA continuará, cuando el empresario o profesional efectúe subsiguientes entregas o prestaciones de servicios en el ejercicio de su actividad, repercutirá el correspondiente IVA y, ahora sí, lo ingresará en las arcas del Estado. Se inicia, de nuevo, el régimen general del impuesto.

Las exenciones, a su vez, provocan una serie de efectos en la "neutralidad del IVA". La operación exenta determina la inexistencia de gravamen, y por lo tanto, no tiene lugar la repercusión al adquirente del bien o destinatario del servicio. A la vez, el IVA que ha soportado el empresario que se dedique a realizar actividades exentas, no se lo puede deducir, es decir, el sujeto pasivo pierde el derecho a deducir las cuotas soportadas en el ejercicio de la actividad exenta. De este modo, lo más probable es que el IVA que soporta y que no puede deducir, lo repercute a través del aumento en el precio de sus prestaciones o bienes, lo que provoca un efecto opuesto a lo pretendido por la exención. La distorsión se produce porque los sujetos incrementan en el precio de los bienes y servicios el IVA que no han podido deducirse. A pesar de ello, el precio que deben pagar los destinatarios finales suele ser más bajo que si el bien o el servicio que se recibe estuviera sujeto”.

³⁵⁰ Ahora bien, la adquisición intracomunitaria de bienes también podrá calificarse como una entrega exenta en el país de destino en aquellos supuestos en los cuales la entrega de bienes de realizarse íntegramente en el territorio de aplicación del impuesto, estuviera igualmente exenta de gravamen. Así, por motivos de uniformidad e igualdad, el hecho de que una operación se realice entre dos Estados miembros no puede influir en el modo de su tributación (Arts. 140 Directiva 2006/112/ CEE y más específicamente, Art. 26 LIVA).

Así pues, la implementación de un régimen fiscal a través del cual se permite que los bienes, sin ningún tipo de control circulatorio, puedan entrar en un Estado sin satisfacer IVA; constituyendo, de esta forma, la primera entrega en el país de destino, el primer escalón de la cadena de repercusiones y deducciones, ocasiona una distorsión respecto del régimen general de funcionamiento del impuesto que aconseja, como contrapeso, un necesario incremento de las formalidades que acompañan a esta clase de operaciones con el fin de evitar el fraude. Entre las mismas destacan, por ejemplo, la obligación de emitir factura en caso de entregas intracomunitarias, aun cuando las mismas estén exentas; la posesión de un NIF intracomunitario incluido en el Censo VIES (*Value Added Tax – Information Exchange System*); o, la exigencia de una declaración estadística de comercio intracomunitario (INTRASTAT) junto a la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias.

Sin embargo, ninguna de estas medidas se ha considerado suficiente para frenar un fraude que se aprovecha del propio esquema funcional de este impuesto. En efecto, el paréntesis dentro de la sucesión repercusión-deducción, unido al reconocimiento del derecho del adquirente a solicitar la correspondiente devolución del IVA repercutido, constituye la principal falla de este régimen jurídico. Y ello porque, precisamente el mantenimiento de un sistema de tales características, dispensado de formalidades y obstáculos que ralenticen el tránsito de las mercancías dentro de la Unión Europea, exige para su correcto funcionamiento de la presencia de un potente instrumento de intercambio de información, que permita a las distintas Administraciones nacionales comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales³⁵¹. Ahora bien, conciliar por un lado, la eficacia recaudatoria y, por otro, el mantenimiento de unos mínimos costes administrativos que no desincentiven el intercambio comercial, no ha resultado ser un

³⁵¹ Así, la Directiva 2008/117/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, a fin de combatir el fraude fiscal vinculado a las operaciones intracomunitarias, redujo a un mes –salvo algunas excepciones en las que el plazo sería trimestral– el periodo de referencia para la recopilación de la información relativa a las operaciones intracomunitarias, y a un mes, igualmente, el plazo máximo para la transmisión de dicha información entre los Estados miembros. De acuerdo con sus Considerandos “En particular, el plazo que transcurre entre una operación y el intercambio de información sobre la misma dentro del sistema de intercambio de información sobre el IVA supone un obstáculo para el uso eficaz de dicha información a fin de luchar contra el fraude”.

cometido sencillo. Y mientras los Estados siguen debatiendo las mejores fórmulas y dilatando sus propuestas para la inserción de un régimen definitivo que regule las operaciones intracomunitarias, el fraude fiscal continúa mermando y debilitando las arcas de los Estados³⁵².

³⁵² En este sentido, la Comisión presentó el 1 de diciembre de 2010 el Libro Verde sobre el futuro del IVA -COM (2010) 695, Documento de trabajo de los Servicios de la Comisión, SEC (2010), 1455, de 1 de diciembre de 2010- donde alertaba de la imposibilidad de mantener *sine die* un compromiso como es el de establecer un régimen definitivo del IVA que regule el tráfico intracomunitario, pues ello no hace más que debilitar la credibilidad de la Unión Europea y su capacidad para alcanzar *consensus* entre sus Estados miembros. A tal fin propuso, ante la patente imposibilidad de establecer un régimen basado en la tributación en origen, un nuevo sistema de IVA aplicable a las operaciones intracomunitarias basado en el principio de imposición de destino bajo unos nuevos parámetros: a las entregas intracomunitarias se les repercutiría el IVA según las reglas de país de origen pero, y aquí radica la mayor novedad, aplicando el tipo impositivo del país de consumo. Una propuesta que ha vuelto a ser reavivada tras la publicación en fecha 4 de octubre de 2017 de la Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que se refiere a la armonización y la simplificación de determinadas normas del régimen del impuesto sobre el valor añadido y se introduce el régimen definitivo de tributación de los intercambios entre los Estados miembros (COM(2017) 569 final) donde se prevé que “En la propuesta de artículo 402 de la Directiva, se establece actualmente que el régimen definitivo del IVA para el comercio dentro de la UE se basará en el principio de la imposición en el Estado miembro de destino de la entrega o prestación de los bienes y servicios. En este contexto, se introducirá en las citadas disposiciones técnicas detalladas un nuevo concepto con relación a los bienes, a saber, la denominada «entrega dentro de la Unión». Este nuevo hecho imponible único está destinado a sustituir el actual régimen de una entrega exenta en el Estado miembro de partida y una «adquisición intracomunitaria» gravada en el Estado miembro de destino como segundo e independiente hecho imponible. En el marco de este nuevo concepto, el «lugar de entrega» estará situado en el Estado miembro de destino de los bienes. Además, el proveedor será el responsable del pago del IVA por esta entrega «dentro de la Unión» a menos que el adquirente sea un sujeto pasivo certificado, en cuyo caso el sujeto pasivo certificado asumirá en su declaración del IVA la liquidación de este impuesto. En los casos en que el deudor del IVA no esté establecido en el Estado miembro en que se adeuda el impuesto, este tendrá posibilidad de cumplir con sus obligaciones de declaración y pago a través del denominado «sistema de ventanilla única». Este sistema también podrá utilizarse para la deducción del IVA soportado”.

II. TIPOLOGÍA DEL FRAUDE INTRACOMUNITARIO EN EL IVA.

Partiendo, por tanto, de la estructura bifronte de este impuesto basada en la técnica de la repercusión – deducción; de los principios cardinales por los cuales se rige, en especial, el de neutralidad fiscal; y, sobre todo, arrancando de las deficiencias que presenta el esquema transitorio de funcionamiento del comercio intracomunitario, nos adentramos ahora, en la mecánica de su fraude. Al respecto, varias son las razones que nos impulsan a precisarlo en detalle: *en primer lugar*, su efecto multilateral, pues diversas son las partes que pueden resultar beneficiadas del éxito de estas tramas y en consecuencia, diversos también los Estados afectados por las mismas; *en segundo lugar*, por su versatilidad, pues como podremos observar, desde las tramas más modestas hasta las más rocambolescas, el fraude siempre puede aumentar su sofisticación a medida que aúne más eslabones a su cadena delictiva; y, *en tercer lugar*, por su especialidad, pues solo conociendo su estructura se estará en condiciones de mejorar su lucha. Unas razones a las cuales, indudablemente, deberemos incluir la magnitud económica del problema.

En efecto, de acuerdo con el último Informe publicado por la Comisión Europea, solo durante el año 2015 se perdieron cerca de 152.000 millones de euros procedentes del Impuesto sobre el Valor Añadido³⁵³. Una brecha recaudatoria o *VAT Gap* que, no obstante, interesa precisar no es atribuible en exclusiva al fraude o la elusión fiscal, pues dentro de este montante también se incluyen otras cantidades calificadas como incobrables por errores administrativos, insolvencias, quiebras o incluso aplazamientos en el pago³⁵⁴. Si bien, a nadie se le escapa que, pese a que las cifras no resultan

³⁵³ *Vid.*, Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report TAXUD/2015/CC/131.

³⁵⁴ Por lo que respecta a España, el Informe sitúa la brecha en torno a los 2.503 millones de euros, convirtiéndose así en el Estado miembro con la cota más baja. Con anterioridad, no obstante, el Informe de 2014 situó su brecha alrededor de los 6.214 millones de euros, si bien, la Agencia Tributaria española discrepó duramente del método de cálculo empleado por la Comisión Europea para alcanzar esa cifra. A su modo de ver, este método, basado en encuestas y datos de Contabilidad Nacional, no tenía en consideración determinadas especialidades como son los tipos reducidos del impuesto o sus regímenes especiales. Por ello, consideraba que su

individualizables entre las causas que generan esta brecha, la principal y más problemática de entre todas ellas es el fraude fiscal. A mayor abundamiento, tal y como se desprende del Informe, uno de los factores con mayor influencia en la reducción de la grieta existente entre la recaudación potencial y la real, lo constituye inequívocamente la introducción por parte de los Estados miembros de nuevas medidas combativas en la lucha contra la defraudación tributaria³⁵⁵.

Las cifras podrán ser imprecisas o volátiles, pero en cualquier caso cumplen su objetivo: evidenciar en números la dimensión del agujero que tramas como las truchas o el fraude carrusel ocasionan en las Haciendas Públicas de los Estados miembros³⁵⁶. Unas técnicas delictivas que, como veremos, se basan tanto en la combinación de las más clásicas formas de defraudación conocidas en este impuesto -la falta de ingreso del IVA recaudado, el empleo de facturas falsas para incrementar el IVA soportado o la interposición de empresas instrumentales- con el aprovechamiento de los puntos más débiles, especialmente en materia de control de la regularidad de las operaciones, que

método de cálculo, basado en la información tributaria que poseía era mucho más preciso y fiable, siendo que, conforme al mismo la brecha se debía reducir hasta los 3.632 millones de euros. Unas particularidades que, sin embargo, en el último Informe sí que han sido tomadas en consideración, siendo ésta la principal causa de la fuerte reducción de su brecha (Fuente: El mundo, 19/12/2017 <http://www.elmundo.es/economia/2017/09/28/59cc0137e2704e666a8b4585.html>). Sobre los problemas asociados a los diversos métodos, directos e indirectos, de cálculo del fraude fiscal puede verse, ALM J.: “Measuring, Explaining, and Controlling Tax Evasion: Lessons from Theory, Experiments, and Field Studies”, *International Tax and Public Finance*, 2012, nº 19, págs. 54-77.

³⁵⁵ *Vid.*, Al respecto, los resultados de la República Checa, Estonia, Italia o Hungría que, tras haber introducido en los últimos años nuevas medidas antidefraudatorias han visto significativamente reducida su brecha de IVA.

³⁵⁶ Si bien, algunos países como Bélgica o Reino Unido, sí que disponen de cifras más precisas al publicar anualmente estimaciones sobre la pérdida de su recaudación debida al fraude intracomunitario. Así, en el caso de Bélgica, el informe “*Fraude intracomunitaire à la TVA. Audit de suivi réalisé en collaboration avec les cours des comptes des Pays-Bas et d’Allemagne. Rapport de la Cour des comptes transmis à la Chambre des représentants Bruxelles, septembre 2012*”, cuantifica el fraude en cadena en 94.000 millones de euros en 2009, 29.000 millones de euros en 2010 y 28.000 millones de euros en 2011; mientras que, en el supuesto de Reino Unido, el informe de fecha 26 de octubre de 2017 “*Measuring tax gaps 2017 edition. Tax gap estimates for 2015-16. HM Revenue & Customs*”, cuantifica este fraude en 34.000 millones de libras esterlinas entre 2015-2016.

ofrece el régimen transitorio basado en la tributación en el país de destino. A la vista queda pues que no se trata de técnicas novedosas o recientes, sino más bien de longevas prácticas defraudatorias que han sabido aprovechar, en cada momento dado, la endeblez característica del sistema instaurado³⁵⁷.

Así pues, una vez perfilado el marco de funcionamiento del IVA intracomunitario, el siguiente paso consiste en analizar las clases o tipos de fraudes que se pueden cometer en su seno, identificándose quiénes son sus actores principales y secundarios y, delimitándose en cada caso, las específicas medidas combativas establecidas al efecto. Por tanto, en primer lugar, analizaremos las modalidades más frecuentes de defraudación en esta sede —la trucha y el fraude carrusel— y posteriormente concretaremos quiénes son sus principales perpetradores y cuáles son las principales técnicas antifraudatorias previstas en su lucha.

³⁵⁷ Resulta complicado identificar el primer caso de fraude de IVA que se produjo o incluso la clase de bienes afectados por ello. No obstante, algunos autores franceses como LAURÉ, M. (*Science fiscale*, Paris, PUF, 1993, pág. 239-240) o COSSON J. (*Les industriels de la fraude fiscale*, Barcelona, Dopesa, 1975, pág. 27 y ss) sitúan los antecedentes de esta modalidad defraudatoria en los mismos orígenes de esta figura tributaria, en concreto, dentro del sector de la chatarra. Así describen cómo desde la implantación del IVA en Francia en 1954, se empezó a desarrollar una organización criminal cuya actividad principal consistía en la obtención gratuita de chatarra que, posteriormente revendían a compañías metalúrgicas, desapareciendo con el IVA recolectado. Además, las facturas solían ser expedidas a nombre de vagabundos o testaferreros que aparecían ulteriormente sin vida una vez que las autoridades fiscales empezaban a rastrear el fraude. Por su parte, por lo que respecta a la modalidad defraudatoria más sofisticada, el fraude carrusel, REDMAR A. WOLF (*The sad history of Carbon Carousel*, *International VAT Monitor*, nº 6, 2010) ubica su descubrimiento en la década de los 70 dentro del Régimen BENELUX, el cual permitía la circulación de mercancías entre sus países miembros (Bélgica, Holanda y Luxemburgo) libres de impuestos. De esta forma, la adopción en 1993 de un sistema tributario semejante entre los distintos Estados de la UE, permitió igualmente la expansión de esta misma mecánica defraudatoria dentro de los confines del territorio europeo, siendo que entre 1993 y 1995 ya se habían descubierto al menos 5 casos relacionados con el fraude intracomunitario (*Vid.*, ARONOWITZ, A.A.; LAAGLAND, D.C.G.; PAULIDES, G.: *Value Added tax fraud in the European Union*, Kugler publication, 1996, pág. 42)

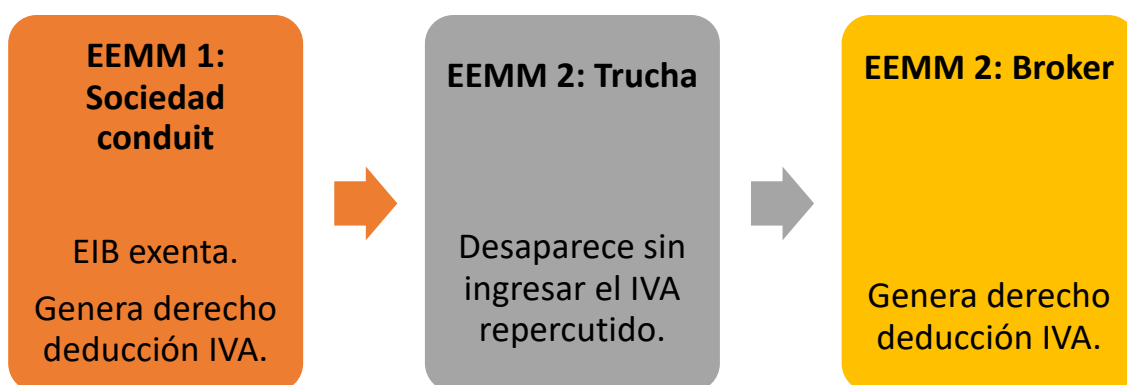
1. Fraude en las adquisiciones, *missing trader* o truchas.

Se trata, sin lugar a dudas, de la modalidad más básica de defraudación dentro del ámbito del tráfico intracomunitario debido a su simplicidad: un empresario adquiere un bien en un Estado miembro distinto de aquél donde se encuentra establecido y provoca un doble hecho imponible, por una parte, una entrega intracomunitaria de bienes exenta de IVA en el Estado de origen que permite la libre circulación de la mercancía por el territorio europeo y, por otra parte, una adquisición intracomunitaria de bienes en el Estado de destino que, generalmente, no será declarada para no levantar sospechas. Posteriormente, el empresario revenderá como una entrega interior el bien introducido en su Estado, repercutiendo el correspondiente IVA por dicha operación, pero desapareciendo inmediatamente con su recaudación. A mayor abundamiento, tras esta primera pérdida de exacción en el Estado de destino se producirá automáticamente una segunda, pues el nuevo adquirente de la mercancía estará igualmente habilitado para deducirse el correspondiente IVA soportado por la adquisición del bien, al disponer de una factura expedida por su proveedor y poder justificar la realidad de la operación.

En este marco, a la persona que efectúa la adquisición intracomunitaria de bienes y que huye con la recaudación tributaria se le conoce con el nombre de “trucha”, “missing trader” u “opérateur défaillant” y se caracteriza por realizar el primer eslabón de la cadena del fraude. Su beneficio es más que evidente, recolecta un IVA con el que desaparece por las ventas interiores de sus productos que, además, generalmente revende a un precio inferior al valor de mercado para asegurar así su rápida enajenación e huir a la mayor celeridad. Y es que, si esta técnica defraudatoria resulta realmente efectiva es precisamente por la imposibilidad, *a posteriori*, de capturar a sus perpetradores. En efecto, destapar esta clase de fraude no resulta enrevesado debido a su notoria visibilidad mediante los cruces informáticos, ahora bien, lo que verdaderamente resulta complicado es perseguir a un empresario que ya ha dejado de existir.

Por su parte, junto a este operador desaparecido, aparecerán en escena otras dos figuras necesarias para completar la trama. Su presencia, no obstante, podrá ser involuntaria o inconsciente, en el sentido de que realmente puede que estos sujetos no

tengan conocimiento alguno sobre su implicación en la operación fraudulenta o más bien todo lo contrario, esto es, que efectivamente actúen en la cadena de forma maliciosa. Nos referimos, por un lado, a la empresa que efectúa la entrega intracomunitaria de bienes exenta o “*societad conduit*” y, por otro lado, al agente o “*broker*” que por adquirir los bienes en el país de destino puede posteriormente deducir su IVA soportado.



A partir de este simple bosquejo, donde el fraude sigue una estructura lineal, la trama puede oscurecerse y complicarse tanto como se desee mediante la interposición de nuevas piezas –países, sujetos o empresas pantalla- que continúen la cadena delictiva y la permitan incluso hacer girar en círculos, deslocalizando todavía más, el fraude fiscal.

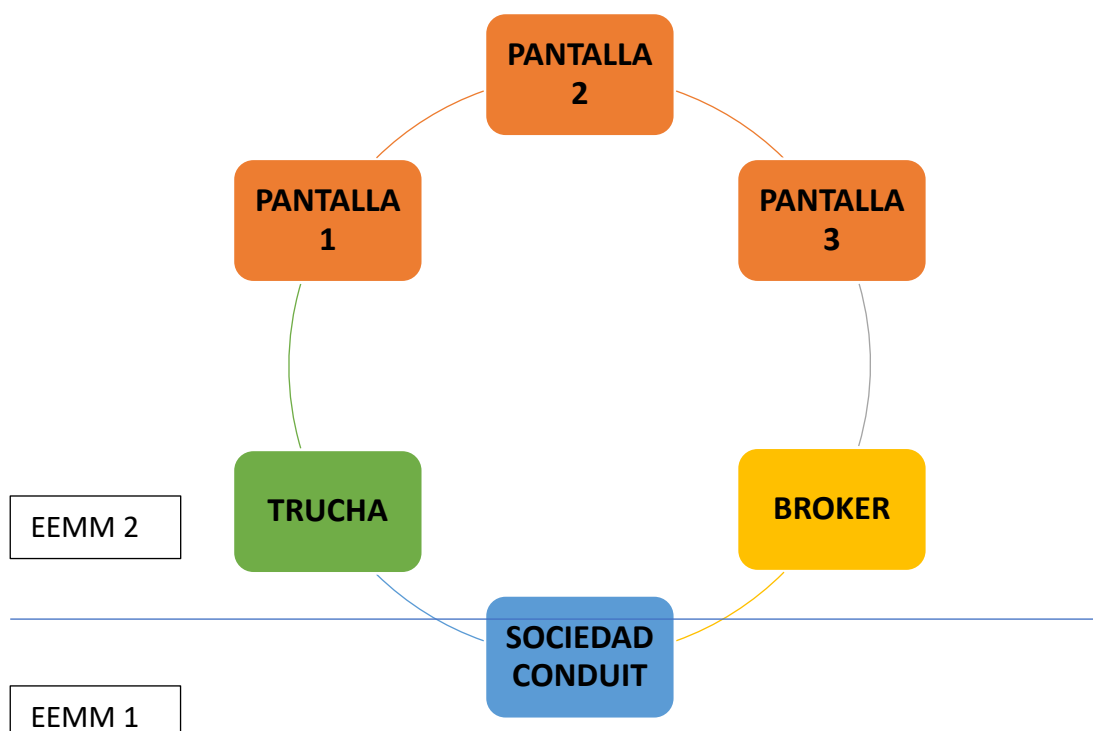
2. Fraude carrusel, *Missing trader intracomunity fraud* y sus distintas vertientes.

Cuando la sucesión fraudulenta anteriormente descrita continúa su planificación delictiva, nos encontramos entonces en presencia de un nuevo arquetipo conocido como fraude carrusel o *missing trader intracomunity fraud (MTIC)*³⁵⁸. Su funcionamiento se construye sobre una misma base: la presencia de un operador desaparecido que, siendo el sujeto pasivo de una adquisición intracomunitaria de bienes, posteriormente efectúa una operación interior, dejando de ingresar el correspondiente IVA repercutido. Ahora bien, en esta mecánica, la especialidad vendrá dada porque posteriormente dichos bienes volverán a ser revendidos por un nuevo sujeto en el comercio intracomunitario, mediante una entrega intracomunitaria de bienes, o mediante una exportación en el tráfico extracomunitario; generándose, en cualquiera de los dos casos, una entrega de bienes totalmente exenta con derecho a la deducción del IVA soportado. *A fortiori*, si el Estado de destino coincide además con el Estado de origen de la mercancía se puede vislumbrar claramente el efecto circular de esta modalidad defraudatoria.

Si bien, la operativa descrita aún se podría tornar más compleja y agresiva mediante la interposición de empresas pantalla entre la trucha y el agente, que tratarían de dotar a la trama de cierta apariencia de legalidad mediante el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Su cometido sería, por tanto, entorpecer el descubrimiento del fraude, nublando las conexiones entre los principales actores de esta

³⁵⁸ De acuerdo con el Boletín de la traducción española en las instituciones de la Unión Europea (Puntoycoma, N° 88, Septiembre/ octubre 2004): “Por influencia de la expresión francesa «fraude carroussel» se ha extendido en español (por lo menos en España) el uso de la gráfica expresión «fraude carrusel», a partir de la cual se ha acuñado el término «operador carrusel», algo más opaco. Hay especialistas que piensan que el «fraude carrusel» es una nueva etiqueta innecesaria para lo que debería ser simplemente «fraude en cadena», pero otros opinan que esta expresión está suficientemente consolidada y que ya no es posible combatirla. En cualquier caso, parece que ninguno de estos términos figuran aún en la legislación española. La expresión «operador carrusel» tiene, sin embargo, más detractores que partidarios. Algunos expertos consultados nos han confesado que en el argot de los inspectores de Hacienda se conoce a este operador como «la trucha» (por lo resbaladizo). En un registro más formal sería quizás más explícito hablar de «operador desaparecido» (mejor que «operador ausente»)”.

maquinación, esto es, entre quienes dejan de ingresar el IVA repercutido y quienes en definitiva solicitan la devolución del IVA soportado. Pero además, su presencia también permitiría un aumento de la base imponible del IVA, pues por cada fase de creación que atraviesa el bien o producto se incrementa su precio de mercado, generando en consecuencia un aumento falsario del IVA soportado cuya devolución o deducción finalmente se solicita.



Con todo, la casuística que impera dentro de esta modalidad es amplísima. Así, por ejemplo, podemos destacar el denominado “fraude carrusel documental” que se produce cuando la mercancía es inexistente o completamente distinta de aquella que se quiere hacer circular. En estos casos, lo único que será objeto de movimiento serán facturas o documentos que intentarán acreditar la realidad de unas operaciones que, o bien no se han realizado (simulación total), o bien se han realizado pero con unas mercancías distintas, por lo general, de irrisorio valor y calidad (simulación parcial). El objetivo será exactamente el mismo, no ingresar el IVA repercutido y conseguir además

la devolución del IVA soportado, pero a diferencia de la mecánica clásica o general, en esta nueva modalidad, no habrá ni siquiera transporte de los bienes, aunque sí que se preverán salidas y entradas de dinero para dotar de cierta veracidad a la operación³⁵⁹.

Igualmente podemos destacar el apodado fraude del facturador cruzado o cruz belga, donde para conseguir una entrega interior entre operadores (A y B) ubicados en un mismo Estado por un precio inferior al de su valor de mercado, se estructura una ficticia salida de la mercancía a otro Estado miembro por un precio bastante alejado a su precio normal de venta. El adquirente (C) de la mercancía, posteriormente efectuará otra entrega documental a otro operador establecido en el territorio de donde salió la mercancía (D), indudablemente por un precio superior al de su compra, pero todavía muy inferior al de su mercado. Posteriormente, este empresario venderá como una operación interior los bienes a su originario adquirente (B), pudiendo incluso desaparecer con el IVA recaudado (trucha), pero consiguiendo que este sujeto adquiera unos productos a un precio notoriamente reducido al que hubiera abonado de adquirirlos directamente al primer empresario (A) y, además, habilitándole a deducirse el correspondiente IVA soportado³⁶⁰.

Asimismo, como reacción frente a los nuevos controles desplegados por las autoridades fiscales, han surgido dos nuevas destrezas defraudatorias a través de las cuales se consigue esquivar o sortear las potentes trabas administrativas mediante el

³⁵⁹ *Vid.*, al respecto, la STS de 11 de mayo de 2012 (Recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 223/2010) donde se reconoce que “En estas operaciones todo es apariencia formal, sólo existe papel (facturas de compra y venta) y corriente financiera (movimiento de dinero), pero no existe corriente real de bienes, no hay mercancía. Las sociedades pantalla se limitan a emitir facturas falsas, utilizando a las sociedades de nivel 3 para que obtengan la devolución o compensación del IVA que nadie ha ingresado en el Tesoro Público”. En parecidos términos, la Instrucción 3/2007 “Sobre la actuación del Ministerio Fiscal en la persecución de los delitos de defraudación tributaria cometidos por grupos organizados en relación con las operaciones intracomunitarias del Impuesto sobre el Valor Añadido”, resalta que esta modalidad de fraude “se caracteriza porque la circulación -entrega y transporte- de mercancías entre los diferentes Estados Miembros de la Unión Europea es ficticia y no se lleva a cabo en realidad, sino que es objeto de una simulación parcial o total, a través de la confección de documentos que pretenden representar un comercio auténtico”.

³⁶⁰ Cfr. BAS SORIA, J: “El fraude organizado en el IVA...”, *op.cit.*

secuestro del número de registro de IVA o la interposición de un “*contra trader*”. Con la primera técnica, el operador desaparecido o trucha consigue actuar en el tráfico intracomunitario con el número de un operador legal y establecido, completamente ajeno a la mecánica defalcatoria, al cual se suplanta generalmente mediante la previa obtención ilegítima de su firma electrónica; mientras que, con la segunda mecánica, lo que se pretende es incluir dentro de la trama a un conjunto de figuras *aparentemente* extrañas al fraude, los denominados “*contra trader*”, a través de los cuales se consigue paralizar el efecto carrusel y enlazar a la cadena de transacciones corrompida una completamente limpia³⁶¹. En estos casos pues, el agente o broker no realizará una operación de venta de la mercancía al exterior que le permita solicitar la devolución del IVA soportado, en cambio, realizará una operación interior con otro sujeto, generalmente desvinculado de la trama, que será finalmente quien efectuará la venta al exterior de la mercancía y en consecuencia, demandará la devolución del IVA soportado; trasladando, además, sobre el mismo, el peso de la sospecha que su actuación levantará ante las distintas Administraciones tributarias³⁶².

³⁶¹ De acuerdo con la jurisprudencia inglesa -*Vid.*, entre otras, la Decisión emitida por el First-Tier Tribunal (Tax Chamber) en el Asunto *Aircall International Limited and another V Revenue and Customs, Reference [2016] UKFTT 406 (TC)*:- “The term *contra-trader* is widely acknowledged to be “an HMRC construct” to describe a trader which (a) buys goods from a defaulter and exports them claiming, in what is termed the “dirty chain”, the input VAT (“the dirty input VAT”) on the purchase; and (b) in a “clean chain”, imports goods and sells them to a third trader, and then offsets the dirty input VAT against the clean input VAT on the sale to the third trader. The dirty input VAT is by this means sought to be transmuted into clean input VAT in the hands of the third trader; or at any rate the third trader is sought to be so distanced from the default that he could not know of the connection to it, or HMRC would not discover it”.

³⁶² En este sentido, destacamos en Reino Unido, los asuntos acumulados *Livewire Telecom and Olympia Technology Ltd* [(2009) EWHC 15 (ch)], donde se evidencia la complejidad que entraña, tanto para la HMRC como para la High Court of Justice, el esclarecer el conocimiento o desconocimiento de un “*contra trader*” y los subsiguientes adquirentes de su implicación en una trama defraudatoria. Así pues, en ambos casos, los enjuiciados habían sido los últimos eslabones de una cadena de transacciones y, en consecuencia, habían solicitado a la HMRC la devolución de su IVA soportado. Ahora bien, mientras que *Livewire* era el último exportador de una cadena limpia de transacciones, por su parte, *Olympia* era en la gran mayoría de las ocasiones, el último exportador de una cadena contaminada de transacciones. No obstante, ninguna de las dos había participado activamente en el fraude y en consecuencia, desconocían a ciencia cierta de su maquinación. La cuestión se centraba, por tanto, en determinar si estas dos entidades podrían haber sospechado, de mediar una mínima diligencia, de su vinculación en la trama. Y la conclusión fue diferente para cada uno de los dos casos. Así, en el asunto *Livewire*, el Tribunal concluyó que la Administración británica no había sido capaz de demostrar qué medidas, distintas de las ya adoptadas por la entidad, habrían sido necesarias para evitar la

Para concluir, debemos advertir que, aunque el fraude carrusel tiende generalmente a desarrollarse en el marco de las entregas intracomunitarias de bienes, no obstante, en los últimos años, hemos sido igualmente testigos de una expansión de esta modalidad defraudatoria dentro del sector de los servicios. En concreto, dentro de los denominados “tradable services”, esto es, servicios que se compran y venden en el mercado como si de mercancías se trataran³⁶³. Entre los mismos, podemos distinguir por su manifiesta vulnerabilidad frente al fraude, los permisos de emisión de CO₂, la compra de minutos de teléfono o el comercio de tarjetas que otorgan el derecho de acceso a contenidos digitales en Internet³⁶⁴. Una nueva amenaza especialmente dañina

consumación de la trama. En consecuencia, a Livewire le fue concedido su derecho de devolución. En cambio, en el asunto Olympia, el Tribunal dictaminó que la Administración había acertado al considerar que el director de esta compañía no había actuado con la diligencia debida y que el primer órgano jurisdiccional que había conocido de este asunto, había aplicado sin la debida rigurosidad la denominada “teoría del conocimiento”. Por ello mismo, remitió nuevamente el asunto a este inferior órgano jurisdiccional, a fin de que volviera a repetir adecuadamente el aludido test y pudiera determinar, con una mayor severidad, el entendimiento de esta entidad de su vinculación con el fraude. En este sentido, el órgano finalmente dictaminó que Olympia podría haber conocido de su implicación en la trama en algunos casos, pero no, en todos. *Vid.*, en este sentido, HILL R.: “HMRC v Livewire Telecom Ltd; HMRC v Olympia Technology Ltd [EWHC] 15 (Ch)”, *De Voil Indirect Tax Intelligence*, Issue 153, February 2009.

³⁶³ Así pues, de acuerdo con AINSWORTH, R.T.: “VAT fraud: MTIC & MTEC - The tradable services problem”, *Boston University School of Law, Working Paper* N° 10-39 (November 12, 2010), resultaría posible distinguir hasta tres clases de operaciones sujetas al impuesto, a saber, las entregas de bienes, la prestación de servicios negociables y la prestación de servicios de consumo. De tal forma que, dentro de esta nueva clasificación, las dos primeras categorías de operaciones descritas serían las efectivamente susceptibles de padecer los efectos del fraude carrusel. Más en concreto, en palabras de este autor: “Restaurant meals, auto repairs, or house painting services are examples of consumed services. These services are rarely re-sold – they are consumed by the first- purchaser. Tradable services differ from consumed services. Tradable services are designed from the beginning for re-sale. They are hybrid supplies that behave commercially like goods, but have functional attributes that make them hard to distinguish from services generally. When determining the place of supply/ place of taxation for these kinds of supplies, their hybrid character presents difficulties. These difficulties are a doorway for fraud in some VAT/GST regimes”.

³⁶⁴ *Vid.*, al respecto, BILBAO ESTRADA, I.; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: “IVA y derechos de emisión: especial referencia a su utilización como mecanismo de fraude”, *Crónica Tributaria*, N° 136, 2010; ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: “Nuevas formas de defraudación internacional del IVA: el fraude carrusel en los servicios”, *Revista de derecho y proceso penal*, N° 26, 2011; AINSWORTH, R.: “CO₂ MTIC Fraud – Technologically Exploiting the EU VAT (Again)”, 57, *Tax Notes International* 357 (Jan 25, 2010). En idéntico sentido, véase, Cámara de los Lores, Comisión sobre la Unión Europea, 12º, Informe de la Sesión 2012–13 “The Fight Against Fraud on the EU’s Finances”, recuadro 4, pág. 22.

por su característica intangibilidad, que permite todavía más dificultar, el precoz descubrimiento del fraude fiscal.

En esencia, el fraude carrusel presenta tantas variantes como necesidades exija la consecución de su objetivo. Precisamente, esa constante modernización y sofisticación de sus esquemas es lo que lo convierte en un ardid tan peligroso, ya no solo para las diversas autoridades fiscales que deben ir modernizando, a la par, sus técnicas antifraudatorias, sino también para los propios operadores intracomunitarios que, tal y como veremos a continuación, pueden resultar igualmente salpicados por la trama si no adoptan de manera diligente todas las medidas de precaución que les resultan exigibles.

3. Las figuras subjetivas del fraude intracomunitario.

Como ha quedado reflejado, una de las principales singularidades que caracteriza al fraude intracomunitario, ya sea éste de estructura básica o sofisticada, consiste precisamente en la avenencia de un entramado de sujetos, ubicados en diferentes Estados miembros, con dispares roles y funciones dentro de la trama. En apariencia, no obstante, solamente a uno de ellos se le puede atribuir la comisión de un fraude fiscal (la trucha o *missing trader*), al omitir con su rápida huida el pago del IVA repercutido. Si bien, como hemos tenido ocasión de comprobar, junto a esta primera técnica omisiva, se consume siempre una segunda, cuando el último eslabón de la cadena (el agente o *broker*) solicita la devolución/deducción del IVA soportado. Nos encontramos pues en presencia de un circuito defraudador donde junto a los actores principales, podemos identificar a otros colaboradores –sociedades pantalla, agente y/o distribuidora- cuya existencia será del todo necesaria para la perpetración de la trama.

En este sentido, la individualización de cada uno de estos sujetos resultará esencial para posteriormente poder distribuir, entre los mismos, las distintas culpabilidades; calibrar su grado de participación en la maquinación; reconocer cuál es el específico Estado miembro afectado por el fraude y especialmente esclarecer si a alguno de estos sujetos se le puede considerar como un auténtico responsable tributario

de las diversas cuotas defraudadas. Así pues, por orden de aparición, podemos identificar a los siguientes:

a) El operador desaparecido, missing trader o trucha.

Se identifica por ser la pieza neurálgica dentro de la mecánica del fraude y realizar la primera operación fraudulenta dentro de la trama, esto es, desaparecer con la recaudación del IVA que repercute por sus entregas interiores. Su objetivo es, por tanto, recibir una mercancía intracomunitaria libre de impuestos y revenderla a la mayor celeridad en el comercio interior, mediante el ofrecimiento de rebajas sustanciales en su precio. Como regla general, no cumple con sus obligaciones tributarias, materiales o formales, y carece de cualquier infraestructura mínimamente necesaria para desplegar la actividad que se atribuye.

Su permanencia en el mercado es efímera, probablemente inferior al año, pues trata de rentabilizar al máximo el periodo que transcurre entre la adquisición intracomunitaria y el descubrimiento del impago de la deuda tributaria de la cual es titular. Se trata pues del contribuyente que deja de ingresar la cuota tributaria que debe como sujeto pasivo del IVA, lo que le convierte, asimismo, en el autor material de una infracción tributaria por falta de ingreso del correspondiente tributo devengado (art. 191 LGT). Su actuación provoca una merma recaudatoria en el Estado miembro donde está establecido y una consecuente activación de los instrumentos combativos especialmente dirigidos a recuperar este crédito fiscal perdido. Es, en definitiva, el obligado tributario principal junto al cual deberemos situar a los posibles responsables tributarios solidarios o subsidiarios de la cuota tributaria defraudada, bien por colaborar conjuntamente en la consumación de la defraudación tributaria (art. 42.1.a) LGT), o bien por adquirir sus productos a sabiendas de su procedencia delictiva (art. 87.Cinco LIVA).

b) Las sociedades pantalla, buffer o intermediarias.

Son aquellas sociedades que se encuentran en medio de la organización, entre la trucha y el agente, con el único propósito de distorsionar o nublar la conexión existente

entre ambos. De esta forma, son las encargadas de comprar la mercancía al operador desaparecido, abonándole el correspondiente IVA y transmitiéndola posteriormente a la distribuidora final. Para no levantar recelos, cumplen escrupulosamente con todas sus obligaciones, materiales y formales; presentan sus declaraciones, ingresan sus deudas y atienden cualesquiera requerimientos administrativos. En definitiva, nunca son las autoras materiales de una infracción tributaria por esta causa.

De entrada, no presentan riesgo fiscal alguno, dado que siempre actúan dentro del marco de la legalidad; aunque bien cabe advertir que con su actividad consiguen perfectamente entorpecer y paralizar las investigaciones tributarias y con ello, la perpetración del fraude fiscal. Su colaboración resulta pues necesaria pero es meramente accesoria. Por ello mismo, en estos casos, la única vía que existe para perseguir a estos colaboradores es el instituto de la responsabilidad tributaria. Si bien, dado que no todas las empresas intermediarias son plenamente conscientes de su intervención en la trama, las autoridades fiscales no pueden derivar, de manera automática, esta responsabilidad sin una clara evidencia de su intención fraudulenta.

En ocasiones, por tanto, perciben una remuneración por el desempeño de su función, lo que claramente acredita su implicación; pero, en otras ocasiones, su beneficio exclusivamente se limita a la adquisición de un producto por un precio inferior a su valor de mercado. Su persecución, en esencia, no es una tarea sencilla para las autoridades administrativas, ante la carencia de una participación activa y directa en la maquinación, que imposibilita en la gran mayoría de los casos, la detonación del presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria del art. 42.1.a) LGT.

Precisamente, en esta encrucijada, es cuando adquiere un especial protagonismo el presupuesto de hecho de la derivación de la responsabilidad tributaria del art. 87.Cinco de la LIVA, en virtud del cual, a través de una culpa *in vigilando o in eligendo*, se permite calificar como responsable subsidiario de la cuota defraudada, a quien hubiera sabido o razonablemente hubiera podido saber que, por adquirir unos bienes a un precio notoriamente anómalo, procedían de una cadena delictiva. Un potente instrumento presuntivo en poder de la Administración, que abandona la exigencia de la prueba de una colaboración activa en la trama y al que dedicaremos el

siguiente epígrafe de este capítulo, por ser tanto un presupuesto de hecho exclusivo en materia de IVA como por basar su presupuesto de hecho más en la apariencia que en la evidencia de una efectiva participación en la defraudación.

c) La sociedad agente o broker.

Es la operadora final, esto es, quien adquiere las mercancías dentro del comercio interior con el objetivo de efectuar posteriormente una entrega intracomunitaria o exportación que le habilitará a solicitar la devolución del IVA soportado en su previa adquisición. Culmina, por tanto, la mecánica del fraude. Al igual que las empresas pantalla, actúa en el mercado con una apariencia de absoluta legalidad, al cumplir con la totalidad de sus obligaciones formales; además, suele desarrollar alguna actividad adicional a la puramente delictiva de tal forma que se abastece de suficientes medios de producción y recursos humanos para su ejecución³⁶⁵.

Es, en esencia, la gran beneficiaria del fraude pues no solo consigue obtener un derecho de deducción o devolución de un IVA *formalmente* soportado, sino que, igualmente logra obtener mercancías por un precio inferior a su valor de mercado que, a su vez, le permite disfrutar de mayores ventajas competitivas³⁶⁶. En contra, no obstante, debemos advertir que, al ubicarse esta entidad en el mismo Estado miembro

³⁶⁵ Vid., LEVI, M.; SHENTOV, O.; TODOROV, B: *Financing of Organised Crime*, Center for the Study of Democracy, 2015, pág. 355.

³⁶⁶ En este sentido, de acuerdo con el “Primer informe del Observatorio Administrativo previsto en el Convenio de 30 de junio de 2005 entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Secretaría de Estado de Justicia en materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal”, disponible en http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Campanias/Plan_prevencion_del_fraude_fiscal/observatorio_es_es.pdf, pág. 81: “En general, suele ser este eslabón en la cadena el principal beneficiario del fraude cometido, habiéndose llegado incluso, en algunos casos de fraude (que por haberse dado en los inicios de la realización de estas prácticas eran menos sofisticados), a demostrar claramente la connivencia entre distribuidores y truchas, las cuales eran creadas, dirigidas e incluso formalmente representadas por las mismas personas, e incluso se ha llegado a demostrar cómo el importe del impuesto defraudado era finalmente compartido entre las diferentes empresas implicadas”.

que el operador desaparecido y demostrar, a diferencia de éste, solvencia económica y estabilidad en el mercado, presenta un elevado riesgo fiscal de ser investigado. De hecho, si observamos algunas de las técnicas empleadas por la Administración Tributaria para combatir esta clase de fraude fiscal, podemos observar cómo el broker se convierte siempre en el principal inspeccionado.

Así, por ejemplo, en los supuestos de calificación como operaciones simuladas de algunas o todas las operaciones realizadas en el marco de una cadena defraudatoria, se estima que el agente o *broker* es el auténtico titular fiscal y penal de la deuda tributaria no abonada por el operador desaparecido. En efecto, a través de esta técnica, basada en la potestad recalificatoria que ostenta la Administración Tributaria, se considera que, quien efectivamente realizó la adquisición intracomunitaria no fue la trucha, sino directamente el *broker*; de tal forma que, el resto de transacciones que forman parte de la trama se califican como simuladas, esto es, se estima que padecen de un vicio tipo subjetivo, al ser el verdadero adquirente de la mercancía un sujeto real diverso del que consta en la factura³⁶⁷.

Ahora bien, la aplicación de este planteamiento tropieza con toda una serie de complicaciones de índole probatoria, pues si efectivamente la mercancía viajó desde el vendedor intracomunitario al operador desaparecido y posteriormente desde éste hasta el agente o *broker*, cumpliendo la facturación con todas las formalidades y existiendo un verdadero trasvase de fondos, difícilmente se podrá sostener el carácter simulado de la trucha³⁶⁸. En efecto, en todos estos casos, nada se estará falseando o aparentando,

³⁶⁷ A favor de esta tesis encontramos a PONT CLEMENT, J.F. (*La economía de opción*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2006, pág. 165) al indicar que “la persecución de las truchas o sociedades ficticiamente interpuestas no requiere para nada recurrir a la calificación económica, sino que basta y sobra con el instituto jurídico de la simulación, tal y como éste se ha concebido en el Derecho privado”. Por su parte, dentro de la jurisprudencia menor, también podemos encontrar diversas sentencias que, apostando por el instituto de la simulación, han conseguido trasvasar la responsabilidad tributaria y penal de la cuota tributaria defraudada por la trucha al considerado como su genuino adquirente, este es, el broker (*Vid.*, en este sentido, la SAP de A Coruña de 21 de octubre de 2015 -Nº recurso 1308/2014-; la SAP de Granada de 19 de julio de 2013 -Nº recurso 353/2012- o la SAP Barcelona de 26 de enero de 2005 -Nº recurso 87/2004-).

³⁶⁸ De acuerdo con la doctrina civilista se puede definir el negocio simulado como aquel que tiene una apariencia contraria a la realidad, ya sea porque no existe en absoluto o ya sea porque es

sino más bien todo lo contrario, pues precisamente a través de este concatenado de transacciones será como las partes generarán una deuda de IVA que posteriormente se encargarán de evadir. El motivo podrá ser puramente fiscal, pero ello no puede obstaculizar el devengo de un impuesto ante la materialización real de su hecho imponible³⁶⁹.

Además, debemos recordar que en el seno del IVA, cada entrega de bienes implica el devengo de un nuevo hecho imponible a cargo de un específico sujeto pasivo, siendo precisamente a este contribuyente a quien, de entrada, le compete en exclusiva responder por la deuda generada. En este marco, la reorganización de los hechos que se produce mediante la aplicación del instituto de la simulación, pretende eliminar a la figura de la trucha y ubicar en su posición al *broker*, con las indudables consecuencias prácticas que ello conlleva, a saber, la denegación a este último sujeto del derecho a deducir el IVA soportado en la operación interior calificada de simulada y su

completamente diferente al realmente querido, precisándose que “es la declaración de un contenido de voluntad no real, emitida conscientemente y de acuerdo entre las partes, para producir con fines de engaño la apariencia de un negocio jurídico que no existe o es distinto de aquel que realmente se ha llevado a cabo” (FERRARA, F.: *La simulación de los negocios jurídicos*, Librería de Victoriano Suarez, Madrid, 1926, pág. 74). En parecidos términos, otros autores perfilarían el negocio simulado como “una declaración de las partes que no corresponde a su común querer interno” (TRABUCCHI, A.: *Instituciones de Derecho Civil*. T. I. Traducción de la 15ª edición, Revista de Derecho privado, Madrid, pág. 162); la “divergencia entre lo que las partes contratantes declaran externamente y lo que quieren” (LACRUZ BERDEJO, J.L.: *Elementos de Derecho Civil*, Tomo II, Vol. I, Dykinson, 5º ed., 2013, pág. 397) o el “hacer creer a los demás que es realidad lo que únicamente es una engañosa apariencia vacía del necesario propósito negocial” (ALBALADEJO GARCÍA, M.: *La simulación*, Edisofer, Madrid, 2005, pág. 17). Unas definiciones que, como podemos observar, no se corresponden con la presente realidad, donde las partes efectivamente están conformes con la ejecución de estas operaciones.

³⁶⁹ De igual forma que tampoco lo obstaculiza el hecho de que se trate de una operación ilícita. Así, lo ha proclamado en numerosas sentencias el TJUE al declarar que “es preciso recordar que, según reiterada jurisprudencia, la Sexta Directiva, que pretende una armonización amplia en materia de IVA, se basa en el principio de neutralidad fiscal. Este principio se opone en materia de percepción del IVA a una diferenciación generalizada entre transacciones lícitas e ilícitas, excepto en los casos en que, por las características específicas de determinadas mercancías, queda excluida toda competencia entre un sector económico lícito y otro ilícito” (véase, entre otras, Sentencia de 5 de febrero de 1981 -Asunto C-50/80, *Jozsef Horvath*-; Sentencia TJCE 26 de octubre 1982 -Asunto C-221/81, *Wilfred Wolf*-; Sentencia TJCE 6 de diciembre 1990, -Asunto C-343/89, *Maz Witzemann*-; Sentencia TJUE 2 de Agosto 1993 -Asunto C-111/92, *Lange*-; STJUE 28 de mayo 1998, -Asunto C-3/97, *Goodwin*-).

consecuente consideración como sujeto pasivo de la adquisición intracomunitaria de bienes. De tal forma que, al carecer de un IVA soportado deducible, el importe de su deuda tributaria a ingresar por las subsiguientes operaciones interiores que efectúe, se incrementará considerablemente, pudiendo incluso acercarse a la cifra prevista para el delito fiscal. En definitiva, podemos concluir que nos encontramos en presencia de una técnica muy favorable a los intereses recaudatorios de la Hacienda Pública, al situar como sujeto responsable de la deuda a título de contribuyente, a quien se encuentra al final de la cadena delictiva; no obstante, la aplicación de esta institución parece olvidar, por una parte, cuál es la verdadera cuota tributaria defraudada y más específicamente, por otra parte, quién es su concreto titular jurídico³⁷⁰. Y es que, acreditada la realidad de las operaciones no se puede alterar su relato fáctico y menos aún, trasladar responsabilidades de un sujeto a otro por simple conveniencia recaudatoria³⁷¹.

Quizás, por este motivo, la Administración Tributaria haya decidido reaccionar frente a este fraude mediante la aplicación de otros esquemas antidefraudatorios que, compartiendo el mismo objetivo, no obstante, no adolezcan de tantos escollos probatorios. En concreto, nos estamos refiriendo a la posibilidad de limitar el derecho a

³⁷⁰ Así pues, en contra de la tesis de la simulación debida su dificultad probatoria, destacamos la SAP de Sevilla de 11 de abril de 2014 (Nº recurso 2698/2013); la SAP de Barcelona de 12 de mayo de 2014 (Nº recurso 256/2013) o la SAP de Vizcaya de 7 de noviembre de 2006 (Nº de recurso 739/2006). Por su parte, la Sentencia del TSJ de Cataluña de 29 de marzo de 2016 (Nº recurso 709/2012), al referirse en términos genéricos a esta dificultad probatoria, indica que “Habida cuenta de que la simulación constituye la confección artificiosa de una apariencia destinada a velar la realidad que la contradice, es obvio que la prueba de la simulación encierra una gran dificultad, pues en el negocio simulado suelen concurrir todos los requisitos externos que constituyen la apariencia jurídica y, por tanto, la prueba ha de basarse en presunciones que fundamenten la convicción de la existencia del negocio simulado. La propia jurisprudencia civil destaca las dificultades prácticas de la prueba directa y plena de la simulación por el natural empeño que ponen las partes en hacer desaparecer los vestigios de la misma y por aparentar que el contrato es cierto y efectivo reflejo de la realidad. Esto hace preciso acudir a la prueba indirecta de las presunciones, que consisten en una labor intelectual a través de la cual quien debe calificar su existencia, partiendo de un hecho conocido llega a dar con otro que no lo era, en este caso, la existencia de simulación. Esto supone la existencia de uno o varios hechos básicos completamente acreditados, y que entre éstos y la simulación exista un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano, aun cuando quepa alguna duda acerca de su absoluta exactitud, ya que la presunción no es una fuente de certeza sino de probabilidad”.

³⁷¹ *Vid.*, en este sentido, ALONSO GONZÁLEZ, L.M: *Fraude y delito fiscal en el IVA...*, *op.cit.*, pág. 322.

la deducción del IVA soportado o de activar, de manera alternativa, el presupuesto de derivación de la responsabilidad tributaria del art. 87.Cinco LIVA que, a diferencia del supuesto anterior, ahora sí, permite conjugar su aplicación con el previsto en el art. 42.1.a) LGT. En efecto, si la sociedad agente o *broker* adquiere unas mercancías por un precio notoriamente anómalo, la Administración presumirá automáticamente que la entidad conocía o debería haber conocido de la previa existencia del fraude fiscal y, en consecuencia, le declarará responsable subsidiario de la cuota defraudada. Ahora bien, si por el contrario, la entidad adquirió las aludidas mercancías por un precio ajustado a los estándares del mercado, la única vía que podrá emplear frente a este sujeto será su declaración como responsable solidario *ex art.* 42.1.a) LGT. En estos casos, por tanto, deberá demostrar su colaboración activa en la organización delictiva y probar el nexo causal entre su participación -la solicitud de devolución del IVA soportado- y la comisión de la infracción consistente en dejar de ingresar el importe del IVA debido por el operador desaparecido³⁷².

Ahora bien, pese a lo indicado, la dificultad que en la práctica supondrá acreditar la colaboración activa de este partícipe en la trama, motivará que, en la gran mayoría de las ocasiones, la Administración Tributaria opte directamente, bien por denegarle su derecho a la deducción del IVA soportado, o bien por aplicarle el mecanismo presuntivo del art. 87.Cinco de la LIVA de existir un precio anómalo. Una combinación de sistemas reaccionarios que, tal y como analizaremos, cabrá deslindar en atención a la realidad o falsedad de la globalidad de las operaciones efectuadas y subordinar, en todo caso, a los parámetros que marcan los principios de neutralidad fiscal, seguridad jurídica, proporcionalidad e íntegra regularización del procedimiento de comprobación.

³⁷² De acuerdo con BAS SORIA, J.: “El fraude organizado en el IVA...”, *op.cit.*: “La participación de estas entidades en el fraude se asoma, como hemos señalado anteriormente, a través de los movimientos de fondos. Asumen las deudas que mantienen las truchas con la sociedad instrumental por sus adquisiciones, las de las sociedades pantalla con la trucha o pantallas anteriores, y no cobran las remisiones de mercancías que realizan a su cliente la sociedad instrumental (es más, les realizan los pagos pendientes por parte del beneficiario que les corresponde). Es decir, muchas veces sus movimientos financieros reflejan una operativa de “cámara de compensación” del fraude, teniendo presente que el importe del beneficio global a distribuir se corresponde con la devolución practicada por la Administración y que se percibe por la entidad”.

d) *La sociedad instrumental o conduit.*

Para concluir, nos referiremos a aquel empresario o entidad que efectúa la primera entrega intracomunitaria de bienes exenta con destino al Estado miembro de consumo donde el fraude se perpetúa. Su creación, interesa advertir, podrá ser totalmente intencionada o completamente alejada de la organización delictiva. Así pues, bien puede resultar que esta sociedad sea un mero sujeto pasivo de IVA, ubicada regularmente en un Estado miembro y sin conocimiento alguno de que con su entrega intracomunitaria se iniciará una cadena defraudatoria; o bien, puede resultar que su participación sea completamente activa, especialmente si nos encontramos dentro de la mecánica del fraude carrusel, al situarse tanto a la cabeza como a la cola de esta operativa; permitiendo no solo que las remisiones de sus mercancías gocen de exención en el Estado de expedición sino que, adicionalmente, sus adquisiciones intracomunitarias habiliten al agente o *broker* que las practica, a que se deduzca el correspondiente IVA soportado. Su actividad, por tanto, es completamente lícita, pero bien se puede emplear como instrumento o viaducto necesario para la consumación del fraude.

Ahora bien, a diferencia del resto de sujetos intervinientes en la cadena, podemos advertir cómo la sociedad instrumental o *conduit* siempre se ubica y por necesidad en un Estado miembro distinto de aquél que sufre efectivamente la merma recaudatoria. Una circunstancia que permite que su riesgo fiscal de descubrimiento sea exiguo, máxime si tenemos en consideración su fachada de completa legalidad: se trata de una entidad perfectamente establecida en el mercado, que realiza actividades reales y que dispone de suficientes medios de producción y recursos humanos para ejecutarlas. No obstante, en ocasiones, se puede convertir en el objetivo principal de la Administración tributaria, pues atacando a este proveedor se puede conseguir eliminar de raíz, la posible contingencia fiscal. Así, se puede apreciar cómo en los últimos años, las diversas autoridades fiscales han apostado por intensificar la rigurosidad del conjunto de los requisitos exigibles para que un proveedor intracomunitario pueda declarar exenta de IVA una entrega de mercancías con destino a otro Estado miembro.

En efecto, la carencia de una regulación detallada que permita afirmar sin ambages la concurrencia de estas formalidades, ha sido hábilmente aprovechada por la Administración Tributaria para interpretar su correcta aplicación conforme a sus propios intereses recaudatorios³⁷³. En juego, no obstante, se halla ni más ni menos que el régimen transitorio de este impuesto, pues denegando el empleo de esta exención técnica se consigue que la operación tribute como si de una entrega interior se tratara. De esta forma, la Administración se adelanta y consigue frenar el arranque de un potencial fraude fiscal; si bien, resulta evidente que, conforme a la lógica racional, esta denegación solo resultará admisible cuando el proveedor actúe de mala fe o a sabiendas de su implicación en la trama.

Como matizara el TJUE a través de su Sentencia de 27 de septiembre de 2012 (Asunto C-587/10, *Vogtländische Straßen*), “el principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la exención del IVA si se cumplen los requisitos materiales, incluso si los sujetos pasivos han omitido determinados requisitos formales, y sólo cabe otra conclusión en caso de que el incumplimiento de tales requisitos formales tenga como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales (véase la sentencia Collée, antes citada, apartado 31), siempre que, no obstante, el proveedor de bienes no haya participado deliberadamente en un fraude fiscal ni haya puesto en peligro el funcionamiento del sistema común del IVA”. Pues precisamente, cuando concurren tales circunstancias, decae irremediabilmente el

³⁷³ Al respecto, LASARTE ÁLVAREZ, J. (“Régimen de la exención del IVA en las entregas de bienes a operadores intracomunitarios según la normativa española”, *Revista Técnica Tributaria*, N 63, 2003, pág. 46) indica que “no hay ninguna otra norma que regule la exención de estas entregas intracomunitarias de bienes. Solo cabe, pues, aplicar los artículos 25 de la Ley y 13 del Reglamento. Y es importante dejar constancia de esta realidad porque significa que los únicos requisitos para disfrutar correctamente de esa exención del IVA son los que figuran en los preceptos fijados; lógicamente habrá que tener en cuenta su interpretación doctrinal, administrativa y jurisprudencial”. Así, por ejemplo, la normativa no indica cuándo será efectiva la exención y condiciona su aplicación, a una suerte de requisitos que ni siquiera se pueden cerciorar en el momento de su otorgamiento, tal y como acontece con la efectividad del transporte de los bienes. Tampoco aclara la normativa, por indicar otro ejemplo de su ambigüedad, el plazo del cual se dispone para la materialización del transporte.

derecho del sujeto pasivo de invocar principios tan esenciales como son los de neutralidad fiscal, seguridad jurídica o protección de la confianza³⁷⁴ .

Sin embargo, como podemos observar, esta es una técnica que solo conseguiría ser efectiva cuando se empleara de forma preventiva, esto es, cuando con anterioridad a la remisión de la mercancía al Estado miembro de destino se pudiera denegar el derecho a la exención de la entrega intracomunitaria y se obligara, en consecuencia, a remitir dicha mercancía sujeta al IVA del Estado miembro de origen. En estos casos, la entrega circularía por el territorio europeo gravada por el impuesto indirecto y su abono recaería sobre su adquirente vía repercusión. Si bien, acreditar con carácter previo al inicio de una transacción comercial su espíritu delictivo resulta, cuanto menos, una tarea complicada. Por ello mismo, la práctica habitual de la Administración Tributaria consiste en denegar esta exención *a posteriori*, esto es, una vez devengada la entrega intracomunitaria de bienes y consumado el fraude fiscal.

En consecuencia, en estos casos, se genera una cuota de IVA a ingresar pese a que, en la realidad, el tributo no haya sido materialmente repercutido por el proveedor, recayendo indudablemente sobre este sujeto, la responsabilidad de su correspondiente abono. Y el dilema resulta evidente pues, siendo veraz el envío de la mercancía y acreditados todos los requisitos para declarar exenta la entrega, el Estado miembro de origen estaría reclamando una cuota de IVA que ni objetiva ni territorialmente le corresponde. A mayor abundamiento, tampoco se consigue frenar el inicio del correspondiente fraude en cadena en el Estado miembro de destino, que igualmente intentará recuperar su crédito fiscal evadido mediante el despliegue de sus propios mecanismos reaccionarios.

De ahí que, si partimos de la afirmación de que tanto la entrega intracomunitaria de un bien como su adquisición intracomunitaria constituyen una única operación económica, aunque la competencia fiscal respecto de dicha operación se reparta entre varios Estados miembros, única también deberá ser la imposición que recaiga sobre la

³⁷⁴ *Vid.*, Sentencia TJUE de 7 de diciembre de 2010, Asunto C-285/09, *R*, apartado 54.

misma a fin de evitar la doble imposición. De esta forma, dado el carácter objetivo del régimen transitorio, los Estados miembros implicados se deberían limitar a verificar si concurren los requisitos necesarios para poder aplicar una determinada exención o decretar una determinada imposición, pero sin que deban inmiscuirse, en garantía de los principios de neutralidad impositiva y territorialidad, en el ámbito competencial del otro Estado miembro³⁷⁵.

En nuestra opinión, por tanto, en los supuestos en los cuales la acreditación de la intención defraudatoria del proveedor de una entrega intracomunitaria solo pudiera efectuarse *a posteriori*, dada la distorsión recaudatoria que genera la denegación de la exención técnica, consideramos como más apropiado y proporcional, la calificación de esta entidad como un responsable tributario, bien por colaborar activamente en la comisión de una infracción tributaria, en concreto, por coadyuvar en la defraudación de una cuota de IVA a ingresar (cuando se sitúa a la cabeza del fraude), o bien por adquirir unas mercancías por un precio notoriamente inferior a sabiendas de su procedencia delictiva (cuando se sitúa en la cola del fraude). A nadie se le escapa que la actuación o rol que desempeña este sujeto dentro de la trama es tan primordial y necesaria para la consumación del fraude como aquella otra que despliega la trucha, la sociedad pantalla o la sociedad intermediaria pues, una vez más, nos volvemos a encontrar ante un sujeto *sine qua non*, sin cuya presencia resultaría del todo inviable el éxito de la maquinación.

Si bien, como última apreciación debemos remarcar que, aun cuando esta técnica reaccionaria se pudiera considerar como la más adecuada desde el punto de la vista de la justicia tributaria, al ubicarse siempre esta entidad en un Estado miembro distinto de aquel donde se consuma el fraude fiscal, su aplicación práctica, por el contrario, podría presentarse como la más complicada. En efecto, en estos casos, resultaría del todo necesario acudir a los instrumentos de asistencia mutua entre Estados miembros para, por un lado, notificar los actos resultantes del procedimiento de derivación de la responsabilidad tributaria tramitado en territorio español y, por otro

³⁷⁵ *Vid.*, Conclusiones del Abogado General Sr. Pedro Cruz Villalón, presentadas el 29 de junio de 2010, en el asunto C-285/09, *R*.

lado, solicitar la colaboración recaudatoria a la autoridad fiscal del Estado donde esté establecida la sociedad distribuidora, mediante una petición de cobro de la deuda objeto de derivación. De tal forma que, mientras que el procedimiento declarativo de la responsabilidad se desarrollaría conforme a la normativa nacional, su procedimiento recaudatorio, de necesitarse su ayuda, debería canalizarse según la normativa del Estado miembro requerido. Una gran dosis de cooperación fiscal europea, regida además por la renuncia general al reembolso de los gastos que la misma pueda generar en el Estado miembro requerido, y que representa, tal y como analizaremos al final de este capítulo, la piedra basilar sobre la cual consolidar el principio de responsabilidad tributaria entre operadores establecidos en Estados miembros diferentes.

III. MECANISMOS DE PREVENCIÓN Y REPRESIÓN DEL FRAUDE FISCAL EN EL IVA.

1. Principales medidas adoptadas en el marco europeo: inversión del sujeto pasivo, limitación del derecho a la deducción del IVA soportado y derivación de la responsabilidad tributaria.

Una vez delimitados los distintos tipos de fraude que podemos encontrar en el seno del IVA intracomunitario e identificados, asimismo, sus posibles sujetos participantes, el siguiente paso consiste en precisar cuáles son los principales instrumentos antifraudatorios que disponen las Administraciones tributarias para combatirlos y cuáles son específicamente los requisitos o principios que deben respetarse en su configuración jurídica. Al respecto, no resulta ocioso volver a recordar que, aún constituyendo el fraude fiscal una anomalía presente en la mecánica de toda figura impositiva, en materia de IVA, por defecto, sus secuelas no solo generan una patente mengua recaudatoria en las arcas de los Estados, sino que igualmente, implican una peligrosa injerencia en el funcionamiento normal de la economía y la libre competencia. En efecto, tal y como ha quedado resaltado, cuando un operador intracomunitario huye con la recaudación del IVA repercutido, no solo provoca una

manifiesta disminución de los ingresos a percibir por el correspondiente Estado miembro, sino que además, dicha falta de exacción habilita asimismo a rebajar el precio de venta del producto afectado y, consecuentemente, a facilitar su comercialización. La quiebra al principio de libre competencia resulta manifiesta. Por ello mismo, desde el año 2000, la Comisión Europea empezó a infundir sus preocupaciones acerca de un problema que, resta advertir, por entonces ya había adquirido unas dimensiones totalmente imprevisibles³⁷⁶.

A partir de ese momento, se inicia una etapa de reflexión y debate, a escala comunitaria, sobre la necesidad de adoptar una propuesta coordinada en la lucha contra el fraude fiscal en el mercado interior³⁷⁷. Empiezan a medrarse importantes medidas combativas que podemos agrupar en dos grandes categorías: las destinadas a

³⁷⁶ Una preocupación que claramente se manifiesta en el Tercer Informe basado en el art. 14 y relativo a la aplicación del Reglamento (CEE) N° 218/92 del Consejo, de 27 de enero de 1992, sobre cooperación administrativa en materia de impuestos indirectos (IVA) -COM (2000) 28 final- al indicarse que “algunos indicios llevan a pensar que el número de casos graves de fraude en el comercio intracomunitario va en aumento. Cada vez son más los fraudes carrusel descubiertos por las Administraciones fiscales nacionales. La Comunidad ha desarrollado un sistema de IVA que ha hecho posible la creación del mercado único, pero el control del IVA sigue siendo de ámbito puramente nacional y los recursos que se asignan al mismo no se ajustan a los nuevos retos a los que se ha de hacer frente. (...) Con todo, cabe destacar la escasez de los recursos que consagran al control fiscal los Estados miembros en todos los casos, y en el IVA en particular. Por término medio, tan solo el 8% del personal de las Administraciones tributarias realiza inspecciones *in situ* y, en lo referente al IVA, se ha calculado que llevaría unos 40 años realizar una visita de inspección a los 24 millones de sujetos pasivos de la Comunidad. Estos sujetos pasivos presentan además en torno a 100 millones de declaraciones del IVA al año, lo que supone una considerable carga administrativa tanto para ellos como para las Administraciones”. Por su parte, el Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre la utilización de mecanismos de cooperación administrativa en la lucha contra el fraude en el IVA -COM (2004) 260 final- también resulta directo al precisar que “aunque el índice de detección de fraude es incierto y la cantidad exacta de dinero en juego resulta difícil de cuantificar, las cantidades son indudablemente considerables. Algunos Estados miembros han calculado pérdidas de hasta un 10% en la recaudación neta de IVA. Por lo tanto, el fraude en el IVA se ha convertido en un problema real en muchos Estados miembros. Además de la pérdida de ingresos nacionales, este fraude compromete el comercio legítimo en algunos sectores económicos y distorsiona la competencia a beneficio de los operadores fraudulentos”.

³⁷⁷ Surgiendo como resultado, entre otras, la Comunicación de la Comisión COM (2006) 254, de 31 de mayo, relativa a la necesidad de elaborar una estrategia coordinada de mejora de la lucha contra el fraude fiscal y la Comunicación de la Comisión COM (2008) 807 final, de 1 de diciembre de 2008, sobre una Estrategia coordinada con vistas a mejorar la lucha contra el fraude en materia de IVA en la Unión Europea.

intensificar la cooperación administrativa entre los diversos Estados miembros y las enfocadas, por otra parte, a introducir excepciones normativas dentro de la mecánica del impuesto, de carácter individual y voluntario, por cada uno de estos Estados. De esta forma, mientras que las primeras constituyen un *príus* necesario para el adecuado funcionamiento de este impuesto, debido a su aspecto intracomunitario, que reclama una recíproca asistencia mutua entre los diversos territorios europeos³⁷⁸; las segundas, en cambio, se erigen como un complemento residual o secundario, a aplicar solamente en los supuestos en los cuales la cooperación administrativa no fuera suficientemente eficaz frente a la voracidad del fraude fiscal. Son, por tanto, estas medidas excepcionales las que generan una patente ruptura de los principios cardinales sobre los cuales se sustenta este tributo, pero que resultan del todo imprescindibles para proteger los intereses de la Hacienda Pública frente a la amenaza que representa la defraudación tributaria.

En este marco, cobra una especial importancia por su formulación genérica, la previsión que efectúa el artículo 395 de la Directiva 2006/112/CE, en virtud del cual se habilita a los Estados miembros a inaplicar alguna de sus disposiciones por razones de simplificación del procedimiento de recaudación o para prevenir determinados tipos de evasión y elusión fiscal. Se trata pues de un procedimiento que concede, en términos amplios y de manera rogada, la posibilidad de establecer excepciones a los principios

³⁷⁸ De acuerdo con el Informe Especial del Tribunal de Cuentas Europeo N° 24/2015 “La lucha contra el fraude del IVA intracomunitario: es necesaria una acción más enérgica”: “El mercado único suprimió los controles fronterizos para el comercio intracomunitario. Desde entonces, los Estados miembros dependen de la información relativa al comercio intracomunitario recibida de otros Estados miembros para poder recaudar el IVA en su territorio. Esta información es intercambiada a través de las modalidades de cooperación administrativa previstas en la legislación de la UE, que establece los siguientes instrumentos de cooperación administrativa: a) intercambios de información previa solicitud e intercambios de información sin solicitud previa utilizando los formularios normalizados aprobados por el Comité permanente de cooperación administrativa (SCAC); b) intercambios de información a través de la base de datos electrónica VIES (véanse los apartados 3 y 4); c) controles llevados a cabo en dos o más Estados miembros simultáneamente (controles multilaterales) y presencia de funcionarios de la administración tributaria en otros Estados miembros que les faciliten el acceso a la información guardada en ellos o asistir a investigaciones en curso; d) una red descentralizada denominada Eurofisc para el intercambio rápido de información selectiva entre los Estados miembros sobre operadores sospechosos y asuntos similares, cuya finalidad es facilitar la cooperación multilateral en la lucha contra el fraude del IVA. La red funciona como marco de cooperación sin personalidad jurídica”.

generales del IVA. Ahora bien, para que un Estado miembro pueda adherirse a esta medida, el precepto exige, con carácter previo, que la misma se solicite a la Comisión Europea, que ésta, a su vez, presente una propuesta al respecto y que posteriormente la misma sea autorizada de manera unánime por el Consejo. Como se intuye, el procedimiento suele ser dilatado y por ello, no ofrece una respuesta rauda y eficaz frente a las solicitudes de inserción de medidas urgentes reclamadas por los Estados miembros. Razón por la cual, se consideran mucho más efectivas las excepciones directamente admitidas por la Directiva a lo largo de su articulado. Entre las mismas, podemos destacar por su indudable eficacia recaudatoria, el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo, la posibilidad de denegar o retener el importe de la devolución del IVA soportado o la figura del responsable tributario.

Así, por lo que respecta al mecanismo de la inversión del sujeto pasivo, mediante la excepción de aquel principio cardinal según el cual, este sujeto debe coincidir con la persona que realiza el hecho imponible, el art. 199 de la Directiva 2006/112/CE, habilita a que los Estados miembros, en determinados sectores de riesgo, puedan considerar como la persona deudora de este impuesto al destinatario de las mercancías. En el seno del fraude carrusel, ello implica que en la operación de venta que efectúa la trucha a la sociedad pantalla o sociedad agente, no existe opción alguna de que el tributo no sea ingresado, pues invirtiéndose la obligación de pago, ésta recae ahora sobre las sociedades destinatarias de dichas mercancías. Asimismo, se impediría la deducción o devolución de unas cuotas de IVA que no se corresponderían con previos ingresos en las arcas públicas.

Si bien, pese a su demostrada eficacia preventiva, la ruptura que este mecanismo efectúa sobre la esencia del pago fraccionado, unido al hecho de que su aplicación es objetiva y automática, pues el mecanismo se acciona por el mero hecho de devengarse una operación sujeta en un sector marcado como de alto riesgo, con independencia de si efectivamente se ha producido o no un fraude; aconseja a que su inserción sea lo más restrictiva posible. Por ello mismo, éste es un parche que solo

consigue evitar el fraude de una manera sesgada y limitada, resultando, por ende, completamente insuficiente³⁷⁹.

Por su parte, podemos igualmente destacar aquellas otras técnicas antifraudatorias centradas, por un lado, en suspender o retener el importe de la devolución del IVA soportado, dentro del amplio marco de las garantías cautelares y, por otro, las consistentes en rehusar dicha solicitud si se considera que la entrega de la que trae causa forma parte de un fraude en cadena. Con la primera, por tanto, se consigue retener preventivamente el importe de la devolución solicitada en tanto que no se acredite la veracidad de las operaciones, mientras que con la segunda, se consigue directamente denegar dicha devolución, si se puede vincular su operación a la trama. Sin embargo, a diferencia del supuesto anterior, ninguna de estas dos opciones se encuentra expresamente inserta en la normativa comunitaria. Su reconocimiento, no obstante, se ha producido por la puerta de atrás.

³⁷⁹ En concreto, el artículo 199 Directiva 2006/112/ CE limita la aplicación de esta técnica a las siguientes operaciones: “a) la prestación de servicios de construcción, incluidos los servicios de reparación, limpieza, mantenimiento, modificación o demolición relacionados con bienes inmuebles, así como la entrega de obras en inmuebles considerada entrega de bienes en virtud del apartado 3 del artículo 14; b) la puesta a disposición de personal que desempeñe actividades referidas en la letra a); c) la entrega de bienes inmuebles, prevista en el artículo 135, apartado 1, letras j) y k), cuando el proveedor haya optado por la imposición de la entrega con arreglo a lo dispuesto en el artículo 137; d) la entrega de material usado, material usado no reutilizable en el estado en que se encuentra, desechos, residuos industriales y no industriales, residuos reciclables, residuos parcialmente transformados y determinados bienes y servicios, con arreglo a la lista que figura en el anexo VI; e) la entrega de bienes entregados como garantía por un sujeto pasivo a otro en ejecución de dicha garantía; f) la entrega de bienes a raíz de la cesión de la reserva de propiedad a un cesionario, en el ejercicio de este derecho por parte del mismo; g) la entrega de bienes inmuebles vendidos por el deudor judicial en un procedimiento obligatorio de liquidación”. Una limitación de índole objetiva que además se refuerza con la denegación de la Comisión a las peticiones de algunos Estados miembros, como Austria y Alemania, que en alguna ocasión han demandado su aplicación generalizada a todas las operaciones (*Vid.*, Comunicación de la Comisión al Consejo con arreglo a lo dispuesto en el artículo 27, apartado 3, de la Directiva 77/388/CEE (COM/2006/0404 final). Igualmente destacar su limitado alcance temporal, pues tal y como se observa de la redacción otorgada al nuevo art. 199 bis Directiva 2006/112/CE, tras ampliarse la lista de sectores susceptibles de sufrir esta medida, no obstante, se restringe sus efectos hasta el 31 de diciembre de 2018.

Así pues, ya desde la Sentencia de 14 de febrero de 1985 (Asunto C-268/83, *Rompelman*), el TJUE vino a reconocer que, en caso de existencia de fraude, la Administración tributaria estaría habilitada para denegar el derecho a la deducción del IVA soportado. Un razonamiento que, posteriormente reiterado en las Sentencias de 29 de febrero de 1996 (Asunto C-110/94, *Inzo*) y de 21 de marzo de 2000 (Asuntos C-110/98 a C-147/98, *Gabalfrisa y otros*), ha sido crucialmente matizado en un doble sentido: por un lado, *negativo*, pues conforme al principio de proporcionalidad y seguridad jurídica, esta denegación o retención del importe del IVA a devolver, se debe siempre limitar a aquellos supuestos en los cuales se pudiera demostrar que el sujeto pasivo conocía o debería haber conocido que su operación, u otra anterior o posterior a la realizada, era constitutiva de fraude (STJUE de 6 julio de 2006, Asuntos acumulados C-439/04 y C-440/04, *Kittel y Recolta Recycling*³⁸⁰) y, por otra parte, *positivo*, pues no siendo admisible que los sujetos pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de una forma fraudulenta o abusiva, se reconoce el derecho a la denegación del IVA soportado, aun en los supuestos en los cuales esta limitación no hubiera sido específicamente transpuesta en la normativa interna de un concreto Estado miembro (STJUE de 18 de diciembre de 2014, Asuntos acumulados C-131/13, C-163/13 y C-164/13, *Italmoda*).

Más en concreto, por lo que concierne a este segundo matiz, el TJUE ha razonado la aplicación automática y directa de esta medida antifraudatoria distinguiendo dos tipos de escenarios: en el primero, se encontrarían aquellos Estados que, pese a no disponer expresamente de este mecanismo, no obstante, sí que contarían dentro de su ordenamiento nacional con una disposición general que prohibiera el abuso del derecho. En estos casos, la habilitación resultaría procedente conforme a la jurisprudencia asentada en la STJUE de 5 de julio de 2007 (Asunto C-321/05, *Kofoed*³⁸¹); en el segundo, en cambio, hallaríamos aquellos otros Estados

³⁸⁰ Más recientemente y en idéntico sentido, puede verse también, las SSTJUE 6 de diciembre de 2012 (Asunto C-285/11, *Bonik*) y 13 de febrero de 2014 (Asunto C-18/13, *Maks Pen*).

³⁸¹ En concreto, conforme a los párrafos 43 y 44 de la aludida Sentencia se colige que “Sin embargo, procede subrayar, en primer lugar, que según el propio tenor del artículo 249 CE, párrafo tercero, los Estados miembros pueden elegir la forma y medios de ejecutar las directivas que permitan garantizar del mejor modo el resultado que éstas persiguen (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de junio de 2005, Comisión/Italia, antes citada, apartado 51). Por tanto,

miembros, cuyo derecho interno ni siquiera contaría con una normativa de este calibre. En estos casos, se presentarían dos clases de obstáculos, a saber, la aludida carencia de una cláusula general antiabuso y la regla general que impide a los Estados miembros exigir a sus contribuyentes determinadas obligaciones resultantes de una Directiva no transpuesta en su ordenamiento jurídico (efecto directo vertical unidireccional, SSTJUE de 4 de diciembre de 1974, Asunto c-41/74, *Van Duyn* y 5 de octubre de 2004, Asuntos acumulados C-397/01 a C-403/01, *Pfeiffer y otros*³⁸²). Unos inconvenientes que, no obstante, son salvados por el TJUE. De esta forma, indica el Tribunal que la denegación del derecho a la deducción del IVA soportado no puede considerarse de ningún modo como una carga impuesta sobre un particular, sino que más bien, se trata de la “consecuencia de la constatación de que no se cumplen, en realidad, las condiciones objetivas requeridas para la obtención del beneficio buscado, establecidas en la citada Directiva por lo que se refiere a dicho derecho”. De lo que se desprende que, en tales circunstancias, no cabrá exigir una autorización expresa a las autoridades administrativas o judiciales para que restrinjan la aplicación de este derecho, pues esta denegación descansa en la falta de cumplimiento de los criterios objetivos previstos en la Directiva como consecuencia del fraude.

siempre que la situación jurídica que se desprende de las medidas nacionales de adaptación del Derecho interno sea suficientemente precisa y clara para permitir que los particulares afectados conozcan la extensión de sus derechos y obligaciones, la adaptación del Derecho interno a una directiva no exige necesariamente una acción legislativa en cada Estado miembro. Asimismo, como ha destacado la Abogado General en el punto 62 de sus conclusiones, para el cumplimiento de una directiva puede bastar, en función de su contenido, en determinados casos, un contexto jurídico general, de modo que no sea necesario reproducir las disposiciones de la directiva de manera formal y expresa en las disposiciones nacionales específicas (véanse las sentencias de 16 de junio de 2005, Comisión/Italia, antes citada, apartado 51, y de 6 de abril de 2006, Comisión/Austria, 0428/04, Rec. p. I-3325, apartado 99)”.

³⁸² En palabras de ALONSO GARCÍA, R: *Derecho comunitario. Sistema Constitucional y Administrativo de la Comunidad Europea*, Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1994, pág. 268: “implicaría que, en las relaciones jurídicas verticales, esto es, entre el ciudadano y el poder público, aquél siempre podría invocar contra éste la directiva, en los términos analizados, pese a la ausencia de ejecución la ejecución incorrecta; y a la inversa, que el poder público no podría invocar una directiva contra un ciudadano, al ser el responsable del incumplimiento que plantearía su directa aplicación, abstracción hecha del Derecho nacional”.

Con todo, y pese a este amplio respaldo jurisdiccional, la técnica no deja de quebrar uno de los elementos cardinales de este sistema, esto es, el principio de neutralidad impositiva. Recordemos que el régimen de las deducciones tiene un objetivo esencial, tal y como es, liberar completamente al empresario del peso del IVA, devengado e ingresado, en el marco de todas sus actividades económicas. De esta forma, el sistema común garantiza la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal; una ecuanimidad que se fractura cuando, a un determinado operador económico, pese a haber ingresado un IVA repercutido, se le deniega su derecho a la deducción. En efecto, dentro de la mecánica del fraude carrusel, la denegación de este derecho se efectúa sobre la base de una solicitud de devolución o deducción ejercitada por la sociedad agente o *broker* como consecuencia de un IVA debidamente repercutido por la sociedad intermediaria. Un importe que, en su caso, será objeto de ingreso por este último sujeto, si nos encontramos en presencia de operaciones reales. Por tanto, la denegación de este derecho a la sociedad agente o *broker*, se fundamentaría en atención a una cuota de IVA no abonada, dentro de la primera fase de la cadena, por el operador desaparecido. Y esto, puede generar dos tipos de problemas.

Por una parte, la necesidad de vincular la limitación de este derecho hasta el montante pecuniario efectivamente defraudado y, por otra, la necesidad de regularizar esta denegación, si la Administración finalmente consiguiera recuperar la cuota defraudada, por ejemplo, a través del mecanismo de la responsabilidad tributaria. Son pues, dos caras de una misma moneda, que se deben compensar en todo momento: si no se ingresa el IVA repercutido, no se concede el derecho a la deducción y viceversa. En atención a ello, consideramos que éste es un mecanismo que, de acreditarse la realidad de las operaciones, solo debería aplicarse de manera condicionada en los casos en los que la Administración no pudiera regularizar, por otra vía, la situación jurídica de los sujetos afectados. En cambio, si todas las operaciones fueran ficticias, la denegación del derecho a la deducción del IVA soportado sería la única forma coherente de regularizar la situación tributaria, pues no existiendo una operación real, no se podría devengar ningún IVA repercutido y, consecuentemente tampoco, ningún derecho a deducir un IVA soportado simulado.

Finalmente, como última medida antifraudatoria a destacar, encontramos el mecanismo de la responsabilidad tributaria que, como ya hemos tenido ocasión de

comprobar, se trata de un instrumento combativo que permite actuar cuando las primeras líneas de defensa constituidas por las actuaciones de naturaleza preventiva han sido ya eludidas, mediante la asignación a un sujeto distinto del deudor principal de la responsabilidad del pago de una cuota tributaria defraudada. En concreto, en el marco del IVA, esta cuota se debe identificar con aquella dejada de abonar por el operador desaparecido. Así, como podemos observar, ésta es una técnica que, a diferencia de la anterior, sí que permite restablecer las situaciones atacando a la verdadera cuota dejada de ingresar. En particular es el art. 205 de la Directiva 2006/112/CE el que habilita a que “En las situaciones a que se refieren los artículos 193 a 200 y los artículos 202, 203 y 204, los Estados miembros podrán disponer que una persona distinta del deudor del impuesto quede obligada solidariamente al pago del IVA”³⁸³.

De su lectura, no obstante, podemos matizar un par de consideraciones: *en primer lugar*, por lo que respecta a la necesidad de una habilitación expresa para expandir el mecanismo de la responsabilidad en el ámbito del IVA, no resulta en vano volver a reiterar que tratándose de un tributo altamente armonizado, cualquier

³⁸³ Con anterioridad, el fundamento jurídico de esta medida se hallaba previsto en el art. 21.3 de la Directiva 77/388/CEE, que permitía a los Estados miembros “disponer que una persona distinta del deudor del impuesto quede obligada solidariamente al pago del mismo”; reforzándose esta posibilidad con el Noveno Considerando de la Directiva 2000/65/CE, de 17 de octubre, donde se preveía que “Conviene que los Estados miembros puedan seguir adoptando disposiciones por las que se declare a una persona distinta del deudor solidariamente responsable del pago del impuesto”. Por su parte, centrándonos en la redacción actual, podemos observar cómo las situaciones a las cuales hace referencia el precepto y junto a las cuales puede disponerse un responsable tributario son aquellas que constituyen el núcleo de la Sección 1 “Deudores del impuesto ante el Tesoro Público”, del Capítulo I “Obligación del Pago”, del Título XI intitulado “Obligaciones de los sujetos pasivos y de determinadas personas que no son sujetos pasivos”. Más específicamente, estas situaciones junto a las cuales se puede interponer un responsable tributario son las siguientes: *en primer lugar*, la que prevé el art. 193 de la Directiva, que se encarga de delimitar al sujeto pasivo de las entregas de bienes y prestaciones de servicios; *en segundo lugar*, en los supuestos excepcionales de inversión del sujeto pasivo -operaciones con no establecidos (artículos 194 a 197), operaciones relativas al oro (art. 198) y determinadas operaciones en sectores de riesgo (art. 199)-; *en tercer lugar*, la que configura el art. 200 de la Directiva, al calificar como deudores principales en los supuestos de adquisiciones intracomunitarias a las personas que las efectúen; y, *en cuarto lugar*, en los supuestos de los artículos 202, 203 y 204, donde se configura asimismo como deudores de este impuesto a quienes saquen los bienes de los depósitos aduaneros, depósitos distintos de los aduaneros y regímenes similares; a quienes consten como tal en una factura y a los representantes fiscales de no establecidos, respectivamente.

modificación que se pretenda introducir en su estructura estará fuertemente condicionada por dicha circunstancia. Así pues, la designación de un responsable como nuevo titular del pago de la cuota de IVA defraudada, implica excepcionar aquel principio cardinal que reclama la existencia de un único sujeto obligado al pago del impuesto en cada tipo de transacción. Su previsión dentro del acervo comunitario conlleva, por tanto, a avalar esta irregularidad y por otra, a asegurar que su inserción respete el sentir de la norma comunitaria; *en segundo lugar*, ateniéndonos a ese tenor, podemos observar como la regulación de esta medida solamente implica una habilitación o potestad puesta a disposición de los Estados miembros para que éstos, de una manera libre y voluntaria, puedan decidir acerca de su transposición. En consecuencia, esta técnica reaccionaria no se encuentra regulada en todos y cada uno de los Estados miembros³⁸⁴; y, *en tercer lugar*, dada su sucinta redacción, podemos apreciar el amplio margen de discrecionalidad que ostentan los diversos Estados a la hora de determinar su específica configuración jurídica. Si bien, pese a las singularidades que podamos identificar en cada una de estas regulaciones, podemos observar como en todas y cada una de ellas se ha decidido compartir un mismo presupuesto de hecho, a saber, el designar como responsable tributario al adquirente de unas mercancías que supiera o razonablemente pudiera saber que procedían de una cadena delictiva por adquirirlas a un precio notoriamente anómalo.

Un presupuesto de hecho que, dada su patente ambigüedad, ha sido objeto de un riguroso escrutinio interpretativo por parte del TJUE quien, a golpe de sentencia, ha venido a exigir que, tanto la aplicación de esta medida como cualquier otra de índole

³⁸⁴ Además, debemos indicar que, pese al reconocimiento efectuado por la STJUE 18 de diciembre de 2014 (Asunto *Italmoda*), que habilita a los diversos Estados miembros a aplicar determinadas técnicas reaccionarias aun cuando su normativa interna no las hubiera previsto de manera expresa, no podemos considerar como admisible dicha doctrina en el ámbito de la responsabilidad tributaria. Por ello mismo, en virtud del principio de seguridad jurídica, consideramos como ineludible una expresa transposición de esta técnica como condición para su ejecución. En concreto, son países que han optado por su inserción, los siguientes: Austria, Bélgica, Bulgaria, Dinamarca, Francia, Alemania, Grecia, Irlanda, Italia, Luxemburgo, Holanda, Portugal, Rumania, la República de Eslovaquia, Eslovenia, República Checa, España y Reino Unido. *Vid.*, PFEIFFER, S.; URSPRUNG-STEINDL, M. (ed.): *Global Trends in VAT/GST and Direct Taxation: Schriftenreihe IStR Band 93*, Vol. 93. Linde Verlag GmbH, 2015, pág. 127 y ss.

antidefraudatoria, se tenga siempre que subordinar a los estándares que reclama el principio de proporcionalidad. Una regla basada en la prohibición del exceso, a raíz de la cual ha surgido la denominada “teoría del conocimiento”, parámetro de la legalidad y garantía adicional para los sujetos, al vincular cualquier restricción de derechos a la presencia de un mínimo grado de culpabilidad. Y es que, delimitadas las principales líneas de defensa puestas a disposición de los Estados miembros y con carácter previo al análisis de la concreta medida antidefraudatoria seleccionada por el legislador español, resultará necesario referirnos al conjunto de los requisitos y condiciones que, conforme a los principios generales de la UE y la constante jurisprudencia emanada del TJUE, deben presidir la configuración jurídica de cada una de estas medidas reaccionarias. En esencia, identificar los límites de la potestad represiva de la Administración a fin de evitar que la lucha contra el fraude fiscal se convierta en una mera excusa para asegurar la recaudación, al margen de cualquier consideración, pero sobre todo, al margen de los derechos y garantías que asisten a los obligados tributarios.

2. La interpretación de las medidas reaccionarias conforme a los principios y la jurisprudencia comunitaria.

A. El principio de proporcionalidad como calibre de su legalidad.

Si existe un principio que permite ponderar, de un lado, la garantía de las libertades comunitarias y, de otro, el legítimo derecho de los Estados a luchar contra el fraude fiscal, éste es precisamente el principio de proporcionalidad, el cual se puede definir como aquel mandato que reclama que toda intervención pública a ejecutar sea siempre adecuada, necesaria y ponderada a los objetivos a alcanzar. En este sentido, nos encontramos en presencia de un instrumento que sirve de vara o medida en los supuestos de conflictos de intereses entre una Administración Pública, cuya principal actividad es la gestión del interés colectivo, y aquellos sujetos particulares específicamente afectados por los medios o instrumentos desplegados para su consecución. Su origen, si bien podría remontarse hasta la clásica locución griega “*pan*

*metron ariston*³⁸⁵, no obstante, no se consolidaría como un principio general del Derecho hasta comienzos del siglo XX, especialmente en Alemania, cuando emergería la necesidad de proteger a los individuales frente al aumento del poder de los Estados y la discrecionalidad administrativa³⁸⁶.

A partir de ese momento, coincidiendo además con la promulgación de la Ley Fundamental de Bonn, el Tribunal Constitucional Federal Alemán (TCF) empezaría a asumir como un objetivo propio, el desarrollo del concepto y contenido de este principio a la luz de la naturaleza de los derechos fundamentales y el advenimiento del Estado de Derecho³⁸⁷. Comenzarían a publicarse las primeras sentencias que impondrían que tanto las medidas adoptadas por las autoridades como las normas aprobadas por los legisladores, se rigiesen por un criterio de proporcionalidad que arbitrara la finalidad de una acción y su medio de consecución; siendo precisamente, en este contexto, cuando se desarrollaría la denominada “teoría de las fases” o *Stufentheorie*³⁸⁸, de acuerdo con la cual, el principio estaría constituido por tres elementos, a saber: adecuación

³⁸⁵ Cfr. TRIDIMAS, T.: “Proportionality in European Community Law: Searching for the appropriate standard of scrutiny” in ELLIS, E (ed.) *The Principle of Proportionality in the Laws of Europe*, Hart Publishing, 1999, pág. 65.

³⁸⁶ En este sentido, especialmente significativo fue el aforismo empleado por el alemán Fritz Fleiner “la policía no debería disparar con cañones a gorriones”, para describir la esencia de un principio que pone en tela de juicio la idoneidad de los mecanismos administrativos para conseguir sus objetivos (Vid., al respecto, FRITZ, F.: *Institutionen des deutschen Verwaltungsrechts*, Tübingen, Verlag von JCB Mohr, 1913, pág. 376).

³⁸⁷ De acuerdo con BARNES, J.: “Introducción al principio de proporcionalidad en el Derecho comparado y comunitario”, *Revista de Administración Pública*, N° 135, 1994: “En suma, pues, y como sintetiza la propia jurisprudencia constitucional, el principio de proporcionalidad o «prohibición de exceso» se deriva de la noción material del Estado de Derecho y, en realidad, de la misma esencia de los derechos fundamentales, que son ante todo derechos de libertad, y tiene, por consecuencia, rango constitucional. Señaladamente, cualquier restricción de la esfera de libertad que se encuentra protegida por los derechos fundamentales habrá de respetar con todo escrúpulo el principio de *proporcionalidad de los medios*, como también gusta denominarlo al TCF”.

³⁸⁸ Cfr. GALETTA, D.: “General principles of EU Law as evidence of the development of a Common European Legal Thinking: the example of the proportionality principle” en BLANKE, H. J; VILLALÓON, P. C; KLEIN, T., & ZILLER, J. (Eds.): *Common European Legal Thinking: Essays in Honour of Albrecht Weber*, Springer, 2015, pág. 228.

(*Geeignetheit*); necesidad (*Erforderlichkeit*) y proporcionalidad en sentido estricto (*Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne*)³⁸⁹.

Respecto al primer condicionante, la idoneidad o juicio de adecuación, de la doctrina alemana se desprende que su cometido es valorar si una específica medida administrativa seleccionada es susceptible de conseguir el objetivo propuesto. Así, lo primero que deberá comprobarse es si el instrumento escogido es, ante todo, adecuado para alcanzar los logros deseados, esto es, si la restricción que se realiza sobre un particular derecho privado es realmente útil para justificar el fin perseguido. Solo así, acreditándose de manera previa la superación del test de la adecuación, se estaría en condiciones de analizar el siguiente elemento de este principio, a saber, su carácter indispensable. En efecto, la segunda fase está reservada a valorar la necesidad de la particular intervención administrativa, en el sentido de que deberá analizarse, caso por caso, si no existen otros instrumentos menos agresivos a través de los cuales se pueda alcanzar similares objetivos. De este modo, el juicio de la indisponibilidad viene a exigir que, de mediar distintas alternativas, se deba elegir siempre aquella que resulte menos gravosa e intrusa para los derechos y libertades individuales. Finalmente, superados los dos anteriores juicios, se iniciaría una tercera fase basada en el enjuiciamiento del conjunto de ventajas y perjuicios derivados de la restricción de un derecho en aras de conseguir la protección de otro constitucionalmente protegido³⁹⁰. Es, en esencia, en esta tercera fase donde más se evidencia la relación existente entre el grado de intervención estatal y el grado de importancia del fin perseguido; razón esencial por la cual se le denomina “fase de ponderación” o “proporcionalidad en sentido estricto”³⁹¹.

³⁸⁹ En concreto, sería la Sentencia de 11 de junio de 1958 (*Apotheken-Urteil*, BVerfGE 7, 377) donde por primera vez el Tribunal Constitucional Federal Alemán, reconocería el carácter tripartito del principio de proporcionalidad. *Vid.*, al respecto, EMILIOU, N: *The principle of proportionality in European law: a comparative study*, (Vol. 10), Kluwer Law IntL, 1996.

³⁹⁰ Cfr. PERELLÓ DOMENECH, I.: “El principio de proporcionalidad y la jurisprudencia constitucional”, *Jueces para la democracia*, 1997, N° 28, págs. 69-75.

³⁹¹ *Vid.*, al respecto, ALEXY, R.: *Teoría de los derechos fundamentales*, (traducción de Carlos Bernal Pulido), Madrid, Centro de Estudios Político Constitucionales, 2008, pág. 200.

En suma, cada uno de los estratos que integran este principio requiere un juicio o análisis diverso en su aplicación: el medio ha de ser idóneo en relación con el fin; moderado respecto de todos los instrumentos válidos y, además, proporcionado en relación con la ecuación coste-beneficio³⁹². Por su parte, dentro de la jurisprudencia comunitaria, partiendo de esta estructura tripartita, el principio también experimentaría un profuso desarrollo sistemático desde que la Sentencia del TJUE de 17 de diciembre de 1970 (Asunto 11/70, *Internationale Handelsgesellschaft*) lo reconociera por primera vez, en una época en la cual, ni siquiera el Tratado de Roma recogía esta previsión a lo largo de su articulado³⁹³. De esta forma, junto a los principios de legalidad, igualdad y seguridad jurídica, la proporcionalidad emergería como un nuevo principio general no escrito que el TJUE conseguiría introducir como parte del Derecho comunitario por la vía del análisis comparado de los ordenamientos nacionales. En adelante, todas las acciones comunitarias y por extensión las desarrolladas por sus Estados miembros, aparecerán condicionadas por un principio íntimamente ligado con la idea de justicia material que, aunque no atribuye derechos subjetivos o intereses legítimos, no obstante, sí que ofrece un valioso escudo de defensa para cualquier derecho³⁹⁴.

³⁹² Cfr. BARNES, J.: “Introducción al principio de proporcionalidad...”, *op.cit.*, pág. 500.

³⁹³ Interesa precisar, por una parte, que el Tratado de Roma, pese a no contar con una disposición general relativa al principio de proporcionalidad, no obstante, sí que reconocía su aplicación de una manera sesgada y limitada en algunos de sus preceptos (en particular, puede verse el párrafo tercero del art. 40); y, por otra parte, que con anterioridad a la aludida sentencia, el TJUE ya había reconocido de una manera indirecta, la aplicación de este principio como criterio rector de interpretación judicial en su Sentencia de 16 de julio de 1956 (Asunto 8/55, *Fédération Charbonnière de Belgique v. High Authority of the ECSC*), en cuya versión inglesa se recoge que “in accordance with a generally-accepted rule of law such an indirect reaction by the High authority to illegal action on the part of undertaking must be in proportion to the scale of that action”. Si bien, su expreso reconocimiento jurídico no se produciría hasta la entrada en vigor del Tratado de Maastricht en 1992, en cuyo artículo 5 se preveía que “En virtud del principio de proporcionalidad, el contenido y la forma de la acción de la Unión no excederán de lo necesario para alcanzar los objetivos de los Tratados”. Posteriormente, el principio volvería a ser recordado por el Tratado de Ámsterdam que, además, incorporó un Protocolo (nº 2) “sobre la aplicación de los principios de subsidiaridad y proporcionalidad”.

³⁹⁴ Cfr. BARNES, J.: “El principio de proporcionalidad. Estudio preliminar”, *Cuadernos de Derecho Público*, Nº 5, 1998, pág. 23. Ahora bien, interesa precisar que de la plasmación jurídica de este mandato solo se puede desprender una de las dos dimensiones en las cuales el mismo actúa, a saber, como criterio de matización o graduación de la forma en la que la Unión Europea interviene y ejecuta todas sus competencias. El precepto, por tanto, no alude a la otra vertiente ampliamente desarrollada por la jurisprudencia del TJUE en virtud de la cual, el principio de proporcionalidad, igualmente interviene como un canon de control de la acción legislativa de los

La regla de la prohibición del exceso, en definitiva, permitirá desplegar sus efectos tanto sobre las medidas de sello europeo como las de origen nacional y asimismo permitirá cubrir tanto los actos legislativos como los administrativos³⁹⁵. Una conclusión que, aplicada al ámbito tributario, ocasiona el nacimiento de una garantía adicional a favor de los contribuyentes, al exigirse que todas las medidas adoptadas, con independencia de su rango o procedencia, sean en cualquier caso adecuadas, necesarias y moderadas a las finalidades que se persiguen. Un canon de control de la legalidad de la intervención pública que, indudablemente, extenderá sus efectos sobre el conjunto de medidas antifraudatorias establecidas por los Estados miembros.

En efecto, de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE, la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por el Derecho comunitario en virtud del cual se puede justificar el establecimiento de determinadas medidas que impliquen un menoscabo de los derechos y libertades de los individuos³⁹⁶. Ahora bien, tal y como ha quedado desarrollado, la pugna contra la defraudación tributaria solamente constituirá una razón de interés general capaz de justificar dicha vulneración cuando concurren acumulativamente dos circunstancias, a saber, que la medida adoptada sea adecuada para alcanzar dicho objetivo y que, además, sea proporcionada en su consecución. Más específicamente, en el ámbito del IVA, el reconocimiento de este principio implicará ponderar, por una parte, el conjunto de las medidas antifraudatorias establecidas por los legisladores y, por otra, la injerencia que las mismas puedan ocasionar sobre el principio de neutralidad fiscal.

Estados Miembros, juzgando el impacto que sus legislaciones efectúan sobre los derechos y libertades de los individuos. No obstante, ya sea por reconocimiento jurídico o jurisprudencial, lo que parece evidente es que el ámbito de aplicación de este principio pocos límites conoce y como bien advirtiera el Abogado General Jacobs en el asunto C-120/94, Comisión de las Comunidades Europeas contra República Helénica, “raros son los ámbitos, si es que los hay, en los cuales no tiene aplicación”.

³⁹⁵ TRIDIMAS, T.: “Proportionality in European...”, *op.cit.*, pág. 67.

³⁹⁶ Véanse, en particular, las SSTJUE de de 29 de abril de 2004 (Asuntos acumulados C-487/01 y C-7/02, *Gemeente Leusden y Holin Groep*) y 21 de febrero de 2006, (Asunto C-255/02, *Halifax y otros*).

Así se desprende de la Sentencia de 18 de diciembre de 1997 (Asuntos acumulados C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96, *Garage Molenheide BVBA*) donde el Tribunal, enjuiciando la proporcionalidad de una medida cautelar consistente en la retención automática y objetiva del importe del IVA a devolver a un contribuyente ante una sospecha de fraude, dictaminó que “si bien es legítimo que las medidas adoptadas por los Estados miembros pretendan preservar con la mayor eficacia posible los derechos de la Hacienda Pública, no deben ir más allá de lo que es necesario para dicho fin”, concluyendo que “a diferencia de una presunción *iuris tantum*, una presunción *iuris et de iure* iría más allá de lo que es necesario para garantizar una recaudación eficaz y menoscabaría el principio de proporcionalidad, en la medida en que no permitiría al sujeto pasivo aportar la prueba en contrario”³⁹⁷.

De esta forma, de la citada sentencia se colige la interdicción de todas aquellas presunciones absolutas de fraude o evasión fiscal que, bajo el presupuesto de un “riesgo potencial de defraudación”, permiten restringir y limitar el disfrute de los derechos reconocidos a los sujetos pasivos por el Derecho comunitario, sin una posibilidad efectiva de que puedan aportar una prueba en contrario de la carencia de dicho “riesgo fiscal”. En consecuencia, la presunción absoluta cuando se pone en conexión con el ejercicio de un derecho o libertad comunitaria, no es en ningún caso un medio proporcionado y excede de lo estrictamente necesario en su propósito. Y es que, en

³⁹⁷ De igual modo, destacamos la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 9 de enero de 2007 (Asunto *Intersplav contra Ucrania*), donde en un asunto semejante dictaminó como una injerencia no admisible y abusiva por parte de los poderes públicos en el disfrute de los bienes privados, el retrasar más allá del límite legal preestablecido en la normativa del impuesto, la devolución del IVA soportado correspondiente. En concreto, el TEDH para su argumentación se remite al Convenio para la protección de los derechos humanos y de las libertades fundamentales y más específicamente, a su artículo 1 del Protocolo nº1, donde se recoge la protección de la propiedad, y el artículo 14, relativo a la prohibición de la discriminación. Si bien, debemos precisar que, con anterioridad, este Tribunal ya había condenado los retrasos en la devolución de impuestos, en concreto, del Impuesto sobre Sociedades, a través de sus Sentencias de 3 de julio de 2003 (Asunto *Buffalo SRL en liquidación contra Italia*) y 14 de febrero de 2006 (Asunto *EkoElda AVEE contra Grecia*).

tales supuestos, se rompe irremediabilmente la racional relación que debe mediar entre el medio empleado y el fin perseguido³⁹⁸.

La alternativa, por perseguir una misma finalidad antidefraudatoria y ser, a la vez, menos agresiva, es la presunción *iuris tantum* que, aunque también desplaza la carga de la prueba desde la Administración al administrado, no obstante, sí que admite prueba en contrario. De esta forma, se habilita a que los distintos Estados miembros puedan emplear como técnicas combativas la denegación de ciertos derechos o la exclusión de ciertos principios impositivos con base en presunciones creadas en torno al posible conocimiento por parte de estos sujetos de la comisión de un fraude fiscal; presunciones que, por lo demás, no podrán estar formuladas de modo tal que resulten prácticamente imposible de refutar. Así se consigue evitar, por un lado, que personas que actúan en el tráfico de buena fe puedan resultar afectadas por una medida combativa limitadora de sus derechos y libertades y, por otro lado, que todas aquellas personas que no participan directamente en el mismo pero que, no obstante, indirectamente conocen de su existencia, se puedan beneficiar indebidamente de dicha situación mediante la aplicación de la correspondiente presunción.

Una jurisprudencia que, posteriormente aplicada por la Sentencia de 11 de mayo de 2006 (Asunto C-384/04, *Federation of Technological Industries y otros*) en un supuesto concreto de responsabilidad tributaria solidaria en materia de IVA, nos conduce a efectuar el siguiente doble orden de conclusiones por lo que concierne a esta medida combativa: *en primer lugar*, que siendo uno de los objetivos promovidos por la Directiva del IVA, la garantía de su recaudación y la prevención del fraude fiscal, se reconoce explícitamente la posibilidad de que los Estados miembros puedan implementar supuestos de responsabilidad para asegurar el pago del tributo. La finalidad efectivamente será tanto sancionar al partícipe de la defraudación como garantizar la recaudación de este tributo y, su correlativo contrapeso, el interés de velar porque el comercio regular no se vea obstaculizado de forma injustificada ante el riesgo

³⁹⁸ *Vid.*, en idéntico sentido pero en el ámbito de la imposición directa, las SSTJUE de 17 de julio de 1997 (Asunto C-28/95, *Leur-Bloem*) y 2 de mayo de 2006 (Asunto C-196/04, *Cadbury Schweepes plc*).

de resultar responsable un sujeto a causa de la falta de abono del impuesto³⁹⁹. *En segundo lugar*, identificados los intereses contrapuestos, la medida no deberá ir más allá de lo que es necesario para alcanzar su finalidad. El Tribunal, aunque no lo mencione expresamente, parece supeditar el establecimiento de esta medida recaudatoria al respeto del principio de proporcionalidad en su triple dimensión, esto es, la medida debe permitir alcanzar eficazmente el objetivo perseguido (idoneidad); no deben existir otros instrumentos menos agresivos (necesidad) y se debe supeditar a supuestos en los cuales el sujeto conociese o razonablemente hubiese podido conocer, en el momento de efectuarse la transacción, que el IVA no iba a ser pagado en la cadena de entregas; sin que además, estas presunciones puedan provocar *de facto* un sistema de responsabilidad objetiva (proporcionalidad en sentido estricto).

Ahora bien, pese al reconocimiento de esta triple vertiente, en materia de responsabilidad tributaria lo que verdaderamente preocupa al Tribunal de Justicia de la Unión Europea es el acatamiento de la tercera de las dimensiones mencionadas, esto es, la proporcionalidad en sentido estricto. Y ello porque, mientras que la idoneidad y la necesidad, constituyen juicios mucho más abstractos de valorar en este ámbito; en cambio, por lo que concierne a la última fase, ésta se resume en la proscripción que efectúa el Derecho europeo de establecer responsabilidades objetivas, esto es, responsabilidades carentes de cualquier indicio de culpa o negligencia. En definitiva, podemos afirmar que en el contexto del IVA, resultan inadmisibles los supuestos de responsabilidad como garantía en sentido estricto pues, de la misma manera que acaecía con el presupuesto de hecho del art. 42.1.a) LGT, nos volvemos a encontrar con una medida de tinte eminentemente sancionador. De ahí que, la derivación de la responsabilidad solo esté admitida previa condición de que tanto su forma como su contenido sean respetuosos con los principios de seguridad jurídica y proporcionalidad, de tal forma que, los Estados solo puedan crear supuestos de hecho vinculados al incumplimiento (doloso o negligente) de determinadas obligaciones que pueda establecer la legislación nacional⁴⁰⁰. Es, en este contexto, donde aparece la denominada

³⁹⁹ *Vid.*, al respecto, el párrafo 25 de las conclusiones del Abogado General Sr. M. Poiares Maduro, presentadas el 7 de diciembre de 2005.

⁴⁰⁰ Cfr. MARTÍN JIMÉNEZ, A.: "La responsabilidad tributaria en la LGT y el Derecho Comunitario", *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, N° 132, 2006.

“teoría del conocimiento” como exigencia soldada al principio de proporcionalidad y garantía frente a la discrecionalidad.

B. La teoría del conocimiento como salvaguarda del bona fides.

El abuso que trajo consigo el reconocimiento, tanto legislativo como jurisprudencial, de los diversos sistemas reaccionarios ideados frente al fraude fiscal, exigía ahora, como contrapartida, la inserción de una regla basada en la proporcionalidad, que permitiera controlar el amplio margen de actuación del que disponía la Administración. En efecto, hasta el momento, los diversos pronunciamientos jurisprudenciales y los preceptos normativos, meramente se habían ceñido a proclamar la admisión, sin ningún tipo de límites, del conjunto de excepciones permitidas en la normativa del impuesto. De esta forma, bajo el propósito de evitar el fraude fiscal, la Administración se sentía habilitada para accionar cualesquiera de sus mecanismos represivos, con total independencia del respectivo grado de culpabilidad, de cada uno de los operadores participantes en una trama contaminada.

En particular, se partía de la apreciación de que el conjunto de las operaciones que integraban un fraude en cadena se debían considerar, en atención a su naturaleza, como un todo. Así pues, analizadas en su globalidad y dada su única finalidad subyacente, esta es, apropiarse indebidamente del dinero pagado en concepto de IVA y no sacar al mercado productos para su consumo, se estimaba que las mismas no constituían verdaderas actividades económicas y, por tanto, que todas ellas quedaban al margen del ámbito de aplicación de la Directiva del IVA. En consecuencia, denegado el devengo del impuesto se rechazaba igualmente el fundamento para reclamar su devolución o deducción, siendo éste un argumento aplicable, en atención del fraude, en cada eslabón de la serie.

Sin embargo, esta tesis basada en la creencia de que, si el fraude no hubiera existido, tampoco hubiera acaecido ninguna de las transacciones que conformaban su cadena, resultó categóricamente rechazada por el TJUE en su Sentencia de 12 de enero de 2006 (Asuntos acumulados C-354/03, C-355/03 y C-484/03, *Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd, Bond House Systems Ltd*). En concreto, de acuerdo con el órgano

jurisdiccional, esta corriente no respetaría el carácter objetivo del concepto “actividad económica” según el cual, cada actividad se debe considerar en sí misma cualesquiera que sean los fines o los resultados de ésta⁴⁰¹. De ahí que, de aceptar lo contrario, se conduciría al irracional resultado de excluir toda una cadena de entregas del ámbito de aplicación del IVA por el simple hecho de que un único operador, de todos los que intervienen en la misma, no hubiera declarado el respectivo impuesto a las autoridades tributarias.

En esencia, se reconoció el carácter individual e impermeable de cada operación sujeta al IVA, lo que, aplicado de manera particular al supuesto enjuiciado, implicó conceder el derecho a la deducción del tributo soportado a todos aquellos sujetos que, pese a estar incurso en una trama salpicada por el fraude, no obstante, no tenían conocimiento y no podían tenerlo, de que tanto su operación como aquellas otras anteriores o posteriores a la misma, fueran constitutivas de fraude. De esta forma, apelando al carácter objetivo de las nociones de la Directiva y los principios por los cuales se rige, en particular, el de neutralidad, el TJUE declaró que todos aquellos negocios que se mantuvieran ajenos al engaño, constituirían un hecho imponible a cargo de un sujeto pasivo, cuyo derecho a detraer la carga impositiva por sus previas adquisiciones, no podría decaer por el simple hecho de que, sin su conocimiento, se integrara en una trama defraudatoria.

Un razonamiento que, solo unos meses después, volvería a ser confirmado por el TJUE, pero esta vez, en el marco del mecanismo de la responsabilidad tributaria, a través de la ya aludida Sentencia de 11 de mayo de 2006 (Asunto C-384/04, *Federation of Technological Industries y otros*). Una resolución que, respetando el sentir del anterior pronunciamiento y volcándose en los efectos del principio de proporcionalidad, concluiría que si bien son admisibles las medidas recaudatorias que se imponen a cargo de un sujeto distinto del contribuyente a partir de “presunciones de fraude del IVA”; no obstante, las mismas deben siempre amparar que, todos aquellos operadores que

⁴⁰¹ Véanse, asimismo, las SSTJUE de 14 de febrero de 1985, (Asunto C- 268/83, *Rompelman*); 26 de marzo de 1987 (Asunto C-235/85, *Comisión/Países Bajos*) y 27 de noviembre de 2003, (Asunto C-497/01, *Zita Modes*).

adoptasen las medidas que les son razonablemente exigibles para asegurarse que sus operaciones no forman parte de un fraude en cadena, puedan confiar en la legalidad de sus transacciones, sin incurrir en el riesgo, de que se les considere solidariamente obligados al pago del impuesto⁴⁰².

En definitiva, se consiente que los Estados miembros puedan imponer a los operadores la obligación de “estar alerta y de informarse acerca de los antecedentes de los bienes con los que comercian”, pero ello, siempre y cuando dicha carga no sea demasiado gravosa para el resto de operadores que actúan de buena fe. Así, como ultima el Abogado General, Poiares Maduro, en sus Conclusiones previas a la Sentencia “las presunciones deben ser rebatibles, sin que se exija la prueba de hechos cuya determinación sea demasiado difícil para los operadores”, matizando que “si no se cumplen estos requisitos, la aplicación de las presunciones podría efectivamente violar el principio de que un sujeto sólo puede quedar obligado al pago del IVA cuando conociese o hubiese podido razonablemente conocer que el IVA no sería pagado. Esto equivaldría a introducir la responsabilidad objetiva por la puerta trasera”.

Desde entonces, el Tribunal se ha mostrado firme a la hora de condicionar la restricción de ciertos derechos o principios reconocidos en la Directiva, a la previa acreditación mediante datos objetivos, de que el sujeto afectado conocía o podía razonablemente haber conocido que estaba participando en un fraude en cadena. Siendo que, tal y como se desprende de la STJUE de 6 de julio de 2006 (Asuntos

⁴⁰² Se exige, en suma, que el legislador tributario respete en la configuración jurídica de estas presunciones de fraude fiscal el principio de confianza legítima que, como corolario necesario del principio de buena fe, “proporciona el marco de actuación de los particulares en sus relaciones con los poderes públicos administrativos y se caracteriza por las notas de previsibilidad y seguridad jurídica” (*Vid.*, STS 14 de febrero de 2007, N° recurso 3683/2004). Así pues, solo de esta forma se podría garantizar que la actuación de las Administraciones Públicas no pudiera ser alterada de manera arbitraria. Sobre la aplicación de este principio, puede verse, entre otros, dentro de la doctrina científica española, RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, X.: “El principio general del Derecho de confianza legítima”, *Ciencia Jurídica*, Vol. 2, N° 2, 2013; PONT MESTRES, M.: “Acerca del quebrantamiento del principio de confianza legítima por la Administración Tributaria”, *Impuestos*, N° 2, 2004; y, en especial, dentro de la doctrina científica italiana, ALFANO, R.: “La tutela del principio de confianza legítima en el derecho tributario italiano”, *Quincena Fiscal*, N° 19, 2012.

acumulados C-439/04 y C-440/04, *Axel Kittel y Recolta Recycling SPRL*), este principio se amplía y se aplica por igual, a todos aquellos sujetos que, aun cuando no fueran los autores materiales del fraude, no obstante, hubieran sabido o habrían debido saber que estaban participando en el mismo. En efecto, de acuerdo con el Tribunal de Justicia, a efectos de la aplicación de la Directiva del IVA, deberá considerarse que estos sujetos cuanto menos son cómplices y ello, al margen de la cuestión de si obtienen o no, un concreto beneficio⁴⁰³.

De lo que se desprende que, en la jurisprudencia comunitaria, pervive un principio que reclama la buena fe de los sujetos como cláusula necesaria para el reconocimiento de determinados derechos. En efecto, cumplirá con la exigencia del *bona fides* el sujeto pasivo que no solo no haya participado activamente en el fraude, sino que además, ni siquiera tuviera conocimiento del mismo. Por tanto, no solo se reclama que el sujeto sea honrado, sino también que adopte todas las precauciones que sean admisibles para asegurar la regularidad de sus operaciones. Precisamente, el fundamento de esta segunda exigencia basada en el deber de diligencia, descansa en la función específica que desarrolla el sujeto pasivo de este impuesto, esto es, su complementaria labor como sujeto recaudador. De esta forma, el buen funcionamiento de este impuesto depende, en gran medida, del propio comportamiento diligente de sus propios sujetos pasivos⁴⁰⁴.

En definitiva, de este cuerpo jurisprudencial se deduce que si la operación efectuada por un sujeto forma parte de un fraude, la posibilidad de acogerse a sus derechos y principios estará, de entrada, supeditada a su buena fe y diligencia desplegada. Así pues, a este sujeto se le exigirá, por una parte, que no haya participado conscientemente en el fraude y, por otra, que además hubiera adoptado todas las medidas necesarias para informarse sobre la regularidad de la operación realizada.

⁴⁰³ *Vid.*, en idéntico sentido, SSTJUE de 21 de junio de 2012 (Asuntos acumulados C-80/11 y C-142/11, *Mahagében y Dávid*); 6 de diciembre de 2012 (Asunto C-285/11, *Bonik*) y 13 de febrero de 2014 (Asunto C-18/13, *Maks Pen EOOD*)

⁴⁰⁴ *Vid.*, al respecto, las Conclusiones del Abogado General, Maciej Szpunar, presentadas el 11 de septiembre de 2014, a los Asuntos acumulados C-131/13, C-163/13 y C-164/13, (*Italmoda*).

Ahora bien, como siempre ultima el TJUE, serán los respectivos Estados miembros los que deberán aplicar la denominada “teoría del conocimiento” y, por tanto, los encargados de apreciar si sus respectivas normativas nacionales respetan los aludidos principios generales y, en concreto, el de proporcionalidad. El TJUE, por tanto, solo marca las pautas para la correcta interpretación del Derecho europeo, delegando en los respectivos órganos jurisdiccionales nacionales, la difícil tarea de ponderar el grado de compatibilidad de su normativa interna.

Con estas bases, nos adentramos ahora en la específica medida antifraudatoria establecida por el legislador español para combatir el fraude fiscal en el IVA, esta es, la responsabilidad tributaria del adquirente de unas mercancías que proceden de una cadena delictiva. Un nuevo presupuesto de hecho que, por insertarse en el ordenamiento jurídico tributario con posterioridad a la publicación de las anteriores resoluciones jurisdiccionales, pareció que guiaría al legislador a la hora de su redacción; si bien, como tendremos ocasión de comprobar, el resultado no ha sido tan ajustado como se hubiera esperado.

3. La respuesta española al fraude del IVA: El art. 87. Cinco LIVA.

Desde la publicación del Plan de Prevención del Fraude Fiscal, aprobado por el Consejo de Ministros el 10 de marzo de 2006, se reveló como una de las principales prioridades de las autoridades fiscales españolas la disolución de las tramas organizadas en el seno del IVA. Para ello, se reservó un capítulo entero destinado a describir la mecánica de este fraude y resaltar aquellos artilugios jurídicos que permitirían tanto su precoz detección como su posterior recuperación. En concreto, en relación con las modificaciones normativas que resultarían necesarias para alcanzar dicho objetivo se resaltaron, entre otras, las siguientes opciones, a saber, la posibilidad de establecer supuestos de responsabilidad conjunta a los distintos eslabones de la cadena del fraude carrusel; la limitación del acceso y exclusión del Registro de Exportadores y otros Operadores Económicos de aquellos sujetos pasivos solicitantes de devoluciones, cuando se detectara la existencia de un fraude en cadena; el análisis de los supuestos vigentes de inversión del sujeto pasivo, así como la posibilidad de su expansión a otros sectores u operaciones y la introducción de modificaciones tendentes

a asegurar que no se practicaran devoluciones tributarias a aquellos contribuyentes en cuya cadena de aprovisionamientos-ventas se hubiera identificado la actuación de una trama de defraudación.

Entre las mismas, la que más destacaba por su carácter controvertible era precisamente la inserción de un nuevo presupuesto de la responsabilidad tributaria sobre los adquirentes de bienes a empresas involucradas en tramas organizadas, que posteriormente sería objeto de una definitiva positivización, mediante la promulgación de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, convirtiéndose así en la opción del legislador español para atacar este tipo de prácticas fraudulentas⁴⁰⁵. En efecto, a través de esta normativa se introdujo un nuevo apartado Cinco al preexistente artículo 87 de la LIVA, dedicado a los “responsables del impuesto” con el siguiente tenor:

“5.1. Serán responsables subsidiarios de las cuotas tributarias correspondientes a las operaciones gravadas que hayan de satisfacer los sujetos pasivos aquellos destinatarios de las mismas que sean empresarios o profesionales, que debieran razonablemente presumir que el Impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse por el empresario o profesional que las realiza, o por cualquiera de los que hubieran efectuado la adquisición y entrega de los bienes de que se trate, no haya sido ni va a ser objeto de declaración e ingreso.

2. A estos efectos, se considerará que los destinatarios de las operaciones mencionadas en el número anterior debían razonablemente presumir que el Impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse no ha sido ni será objeto de declaración e ingreso, cuando, como consecuencia de ello, hayan satisfecho por ellos un precio notoriamente anómalo.

Se entenderá por precio notoriamente anómalo:

⁴⁰⁵ Prueba de su carácter polémico fueron las críticas que recibió la redacción de este precepto desde los orígenes de su tramitación parlamentaria, pretendiéndose incluso vía enmienda en el Senado, su completa eliminación. Sin embargo, en fase de aprobación definitiva del Proyecto de Ley, el Pleno del Congreso de los Diputados, optó finalmente por rechazar esta enmienda (*Vid.*, BOCG 19 octubre 2006, Serie A, n 81, 15, pág. 230).

a) El que sea sensiblemente inferior al correspondiente a dichos bienes en las condiciones en que se ha realizado la operación o al satisfecho en adquisiciones anteriores de bienes idénticos.

b) El que sea sensiblemente inferior al precio de adquisición de dichos bienes por parte de quien ha efectuado su entrega.

Para la calificación del precio de la operación como notoriamente anómalo, la Administración tributaria estudiará la documentación de que disponga, así como la aportada por los destinatarios, y valorará, cuando sea posible, otras operaciones realizadas en el mismo sector económico que guarden un alto grado de similitud con la analizada, con objeto de cuantificar el valor normal de mercado de los bienes existente en el momento de realización de la operación.

No se considerará como precio notoriamente anómalo aquel que se justifique por la existencia de factores económicos distintos a la aplicación del Impuesto.

3. Para la exigencia de esta responsabilidad, la Administración tributaria deberá acreditar la existencia de un Impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse que no ha sido objeto de declaración e ingreso.

4. Una vez que la Administración tributaria haya constatado la concurrencia de los requisitos establecidos en los apartados anteriores declarará la responsabilidad conforme a lo dispuesto en el artículo 41.5 de la Ley 58/2003, General Tributaria”.

Como se aprecia, se trata de un complejo presupuesto de hecho a través del cual se permite a las autoridades fiscales declarar como responsables tributarios subsidiarios de la cuota de IVA defraudada a los empresarios o profesionales que hubieran efectuado operaciones con entidades salpicadas por una trama defraudatoria. Más en concreto, el precepto circunscribe esta responsabilidad a aquellos empresarios o profesionales que por adquirir un producto por un precio notoriamente anómalo, deberían haber razonablemente presumido que los mismos provenían de un fraude en cadena. De su prolija redacción se puede intuir ya la complejidad que entrañará, en no pocas ocasiones, la acreditación de todos sus extremos; razón esencial por la cual, la interpretación minuciosa de este precepto deberá arrancar de su prisma literal, para posteriormente poder perfeccionar su correcta aplicación en atención al verdadero *leitmotiv* de su creación.

En este orden de ideas, procedemos a plantear las cuestiones más relevantes que se desprenden de la configuración de esta disposición para, acto seguido, poder ponderar su grado de compatibilidad con las exigencias del Derecho europeo. Resaltando, como último extremo, algunas de las medidas semejantes adoptadas por otros Estados miembros y cuya adecuación a los estándares europeos igualmente ha supuesto, bien la reordenación de sus postulados, o bien su inaplicación a favor de otras técnicas menos complejas.

A. La condición de empresario o profesional del responsable.

Una de las primeras restricciones que podemos atisbar del tenor literal de este precepto, la encontramos precisamente en su aspecto subjetivo, al subordinarse la derivación de esta clase de responsabilidad, a la previa calificación del sujeto receptor de la mercancía como un empresario o profesional. En este sentido, debemos recordar que es el art. 5 LIVA el que define a los efectos de esta normativa quienes ostentan dicha calificación y que, a grandes rasgos podemos identificar con aquellas personas, físicas o jurídicas, que realizan actividades empresariales o profesionales. De esta forma, solamente podrá ser responsable tributario subsidiario en atención a este presupuesto de hecho, los adquirentes de mercancías que, además, a título oneroso y con habitualidad, se encarguen de ordenar por cuenta propia factores de producción, materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios⁴⁰⁶.

Así pues, una primera conclusión que podemos ya resaltar es la exclusión del alcance de esta medida a todos los consumidores finales. Su descarte, no obstante, la

⁴⁰⁶ Si bien, el precepto también considera como empresario o profesional, pese a que su actividad pueda ser ocasional, a quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo; a quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente; y a quienes realicen a título ocasional las entregas de medios de transporte nuevos exentas del Impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 25, apartados uno y dos de la LIVA.

podemos sustentar a razón de una doble imposibilidad que recae sobre estos sujetos, a saber, la de poder solicitar la deducción o devolución del IVA soportado en su propia adquisición y la de proseguir, debido a su condición, con la marcha de la cadena delictiva. De tal forma que, cuando el producto es adquirido por un particular, disminuye considerablemente el riesgo fiscal. A mayor abundamiento, tal y como observaremos, una de las principales condiciones que deberá acreditarse para el devengo de este presupuesto de hecho, lo constituye esencialmente la adquisición de un producto por un precio notoriamente anómalo, siendo ésta una circunstancia que no podemos presumir que conozcan de antemano los consumidores finales, ajenos a la mecánica del sector. Finalmente, dado que sus adquisiciones serán, como regla general, esporádicas y limitadas, se evidencia la escasa rentabilidad que generará en la práctica la persecución de estas operaciones por los órganos de gestión e inspección en proporción, claro está, con la cantidad de recursos a invertir para su detección.

B. El responsable como destinatario de una “entrega de bienes”.

Nuevamente, la interpretación literal de este precepto nos conduce a identificar una segunda limitación pero ahora, dentro del ámbito objetivo de este presupuesto de hecho. En efecto, de acuerdo con su configuración jurídica, la cuota de la que deberá responder este declarado deudor secundario será aquella dejada de ingresar, dentro de la cadena, por las operaciones gravadas por este tributo, en concreto, aquellas resultantes de la “*adquisición y entrega de los bienes de que se trate*”. Parece, por tanto, que inconscientemente el legislador tributario ha excluido de su marco de aplicación al fraude intracomunitario que se puede desplegar en el sector de los servicios⁴⁰⁷.

Una reciente modalidad defraudatoria que, como ya tuvimos ocasión de precisar, está empezando a cobrar un especial protagonismo debido a su imperiosa intangibilidad y voluminosa facturación que, en definitiva, permiten alcanzar una defraudación más cuantiosa. Y si bien es cierto que los Estados miembros ya han empezado a adoptar

⁴⁰⁷ Vid., ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: *Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel...*, op.cit., pág. 270 y ss.

específicas medidas combativas, como la inversión del sujeto pasivo, para acotar esta nueva práctica defalcatoria, podemos observar cómo las mismas aparecen siempre limitadas a concretas categorías de servicios⁴⁰⁸. No obstante, en nuestra opinión, se podría asimismo defender una interpretación expansiva del ámbito de aplicación del presupuesto de hecho de esta responsabilidad tributaria, abarcando por igual al sector de los servicios, mediante la distinción existente entre aquellos de carácter consumible y aquellos otros de carácter negociable. De esta forma, en tanto que los segundos actuarían en el mercado como si de entregas de bienes se trataran, se les podría igualmente aplicar las mismas técnicas antifraudatorias. Por ello mismo, por razones de seguridad jurídica y ante una más que posible interpretación expansiva de los efectos de esta medida, consideramos como ineludible una reforma de su actual configuración jurídica para que, a través de la misma, se pueda propagar sin ningún atisbo de duda al fraude que se efectúa en las prestaciones de servicios.

Por otro lado, podemos igualmente apreciar cómo la normativa española, a diferencia de la introducida en otros Estados miembros, ha optado por distender este mecanismo al fraude que se pueda desarrollar en cualesquiera entregas de bienes. No existe, por tanto, un listado de mercancías a las cuales circunscribir sus efectos. Ello contrasta, por ejemplo, con la normativa británica que limita, a veces, su ámbito de aplicación en función del tipo de bien entregado (teléfonos, ordenadores o productos electrónicos) o en virtud del tipo de servicio prestado (ventas online a través de páginas web)⁴⁰⁹. Y si bien el acotamiento del ámbito de aplicación de esta medida reaccionaria permitiría focalizar los esfuerzos de las autoridades fiscales en aquellos sectores que presentan un riesgo más elevado, no obstante, por el contrario, consideramos que ello provocaría una patente discriminación entre operadores económicos de un mismo Estado, sufriendo unos un mayor control tributario que otros y generando un visible vacío

⁴⁰⁸ En concreto, la normativa española solamente ha previsto la aplicación de esta técnica cuando se trate de prestaciones de servicios que tengan por objeto derechos de emisión, reducciones certificadas de emisiones y unidades de reducción de emisiones de gases de efecto invernadero a que se refieren la Ley 1/2005, de 9 de marzo, por la que se regula el régimen del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero y el Real Decreto 1031/2007, de 20 de julio, por el que se desarrolla el marco de participación en los mecanismos de flexibilidad del Protocolo de Kioto (*Vid.*, art. 84. Uno. 2. d LIVA).

⁴⁰⁹ *Vid.*, al respecto, Section 77A y 77B VATA 1994.

legal que, en su caso, impediría actuar a dichas autoridades fiscales en supuestos de descubrimiento de un fraude sobre entregas de bienes no cubiertos por la normativa.

C. El alcance de la responsabilidad tributaria.

Conforme al primer apartado del art. 87.Cinco LIVA, la responsabilidad tributaria resultante de este presupuesto de hecho será, por un lado, de carácter subsidiaria y abarcará, por otro, el importe de las “cuotas tributarias” correspondientes a las operaciones gravadas que hayan de satisfacer los sujetos pasivos destinatarios de las mismas. Así, a diferencia de los presupuestos de hecho previstos en la LGT que, con carácter general según el art. 41.3 deben responder de la “deuda tributaria”, en este caso, el legislador español ha parecido apostar por el empleo de un concepto mucho más restrictivo, la “cuota tributaria”, en virtud de lo dispuesto en el art. 58 LGT. De esta forma, no resultarán exigibles a estos sujetos los posibles recargos por prórroga o ejecutivos, así como los posibles intereses de demora, asociados a su pago tardío.

Pero además, ni siquiera parece claro qué debe entenderse por “cuota tributaria”, pues plausiblemente la misma puede referirse tanto a la “cuota devengada y repercutida”, como a la “cuota resultante a ingresar”, identificada esta última, como la cantidad que resulte de descontar al IVA devengado y repercutido, el correspondiente IVA soportado. Por tanto, atendiendo al tenor literal del precepto, no resulta posible discernir si el crédito fiscal a derivar se debe identificar con la cuota llanamente defraudada o si, por el contrario, a dicho importe se le debe restar, si lo hubiere, el correspondiente IVA soportado por el operador desaparecido. Algunos autores, en el marco del presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria subsidiaria del art. 43.1.f) LGT -que declara, a grandes rasgos, como responsables subsidiarios a los contratistas y subcontratistas de ejecuciones de obra y prestaciones de servicios por las cantidades retenidas o repercutidas a los mismos que no hayan sido ingresadas-, han apostado por esta segunda hipótesis alegando que, conforme a una interpretación racional y coherente del instituto de la responsabilidad, el crédito fiscal a derivar se debe siempre referir a una deuda tributaria, esto es, a una cuota de IVA a ingresar resultante de una declaración. Lo contrario, en opinión de estos autores, supondría una clara limitación del derecho a deducir de este sujeto pues, al designarse como responsable tributario precisamente al sujeto repercutido, de una manera indirecta se estaría

condicionando, al previo pago del impuesto recaudado por el ejecutor de la obra o prestador del servicio, su derecho a deducir⁴¹⁰.

Sin embargo, resulta evidente que estas consideraciones no se pueden trasladar, en idénticos términos, a los supuestos de derivación de la responsabilidad tributaria del art. 87. Cinco LIVA. Precisamente porque, en el marco de un fraude carrusel, como regla general, el deudor principal que desaparece con la recaudación, al tener una presencia efímera en el mercado e incumplir con la mayor parte de sus obligaciones formales, imposibilita a las autoridades fiscales el disponer de los datos mínimamente necesarios para poder deducir del IVA devengado por la operación, el

⁴¹⁰ Conforme al art. 43.1.f) LGT “1. Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades: (...) 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”. Al respecto, FALCÓN Y TELLA, R.: “La responsabilidad subsidiaria en los supuestos de contratación o subcontratación en el Anteproyecto de LGT (I): su inaplicabilidad al IVA”, *Quincena Fiscal*, N° 8, 2003, pág. 6, considera que “los resultados prácticos serían esperpénticos, por ejemplo cuando el sujeto pasivo de cuyo IVA se responde tenga un resultado negativo en sus autoliquidaciones, o hubiera debido tenerlo en caso de haberlas realizado correctamente, e incluso en caso de resultado positivo la eficiencia de la responsabilidad sobre el IVA devengado normalmente daría lugar a un enriquecimiento injusto de la Hacienda”. En idéntico sentido, puede verse, CAYÓN GALIARDO, A.: “La responsabilidad tributaria en las contrataciones y subcontratas”, *Revista Técnica Tributaria*, n.º 70, 2005; MARTÍN JIMÉNEZ, A.: “La responsabilidad subsidiaria en los supuestos de contratación o subcontratación del Art. 43.1.f) LGT: algunas cuestiones controvertidas”, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 124, 2004; SANZ CLAVIJO, A.: “La responsabilidad tributaria en la contratación y subcontratación: cuestiones problemáticas y aspectos prácticos”, *Gaceta Fiscal*, N° 248, 2005. Unos problemas de interpretación que han intentado solventarse, en parte, con la introducción de un nuevo supuesto de inversión del sujeto pasivo -art. 84.Uno.2º, letra f) LIVA- aplicable a las “ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como las cesiones de personal para su realización, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones. Lo establecido en el párrafo anterior será también de aplicación cuando los destinatarios de las operaciones sean a su vez el contratista principal u otros subcontratistas en las condiciones señaladas”. Así pues, como matizara la DGT en su Consulta V2583-12 “con esta medida, deja de tener sentido el supuesto de responsabilidad subsidiaria previsto en el art. 43.1 f) de la LGT para contratistas y subcontratistas por el IVA que debió repercutirse en el caso de las ejecuciones de obra, quedando vigente, para el caso de las prestaciones de servicio, y en ambos casos, por las cantidades que deban retenerse”.

correspondiente IVA soportado por dicho operador. Pero es que además, parece que ésta podría haber sido la razón fundamental por la cual el legislador español habría obviado cualquier referencia a una posible derivación de la “deuda tributaria”, refiriéndose en exclusiva a aquella cuota tributaria que “no haya sido ni vaya ser objeto de declaración e ingreso”. De lo que se desprende, en definitiva, que la cantidad que resultará exigible a este responsable tributario será aquella que coincida, al margen del IVA soportado por el operador desaparecido, con la específica cuota de IVA repercutida y no ingresada por dicha transacción⁴¹¹.

Una situación que, no obstante, nuevamente contrasta con la legislación británica que, siendo mucho más cautelosa, de una manera expresa, identifica la cantidad objeto de derivación en su respectivo presupuesto de hecho en la menor de las dos siguientes cantidades, a saber, la correspondiente a la específica operación fraudulenta o “cuota devengada y repercutida” o la cantidad que figure como adeudada en la declaración del operador desaparecido en el periodo impositivo correspondiente o “cuota a ingresar” en los supuestos en los cuales se presentara dicha declaración tributaria. Así pues, como podemos observar, la normativa británica limita la derivación de la responsabilidad a la cuota neta o “net tax”, una cantidad mucho más acorde a los principios de proporcionalidad y neutralidad fiscal⁴¹².

Finalmente indicar que, en coherencia con el art. 41.4 LGT y ante el manifiesto silencio del art. 87. Cinco LIVA, la responsabilidad de este sujeto no abarcará al importe

⁴¹¹ *Vid.*, en idéntico sentido, ÁLVAREZ BARBEITO, P.: “Un nuevo supuesto de responsabilidad tributaria para combatir el fraude del IVA”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 293-294, 2007.

⁴¹² En concreto, de acuerdo con la VAT Notice 726: “Net tax” means the VAT charged on “those goods” less any input tax incurred on the purchase of those goods by the person who has not paid the VAT. For goods acquired from other Member States the “net tax” relating to the first UK supply will amount to the output tax on that supply (acquisition tax – input tax + output tax). HMRC will also take into account any VAT repayment due from it to the person who has not paid the VAT. This liability for the net tax extends to every previous and subsequent recipient of those goods. Therefore, if VAT goes unpaid on the supply of the goods within a chain of supplies in which you are involved, you could become liable for the unpaid VAT if you knew or had reasonable grounds to suspect that VAT would go unpaid”.

de las sanciones que pudieran imponerse al deudor principal. Un matiz a tener en consideración, máxime si las autoridades fiscales se están planteando la posibilidad de entablar otros recursos antifraudatorios, como podría ser la activación del 42.1.a) LGT o la denegación del derecho a deducir el IVA soportado, que sí que admiten, en cambio, bien la derivación de la sanción impuesta al deudor principal, o bien la consideración como infractor principal de aquel que solicitara u obtuviera indebidamente devoluciones derivadas de la normativa del tributo (arts. 193 y 194 LGT)⁴¹³.

D. Condiciones para su aplicación: cuota dejada de ingresar y precio notoriamente anómalo. La interpretación de la presunción a la luz de la jurisprudencia europea.

Adicionalmente a los requisitos previamente analizados, el precepto asimismo exige para detonar el mecanismo de la responsabilidad, por una parte, que se haya dejado de declarar e ingresar, en algún eslabón de la cadena de entregas, alguna cuota de IVA y, por otra parte, que el destinatario de la misma hubiera razonablemente presumido que el impuesto no iba a ser objeto de ingreso.

Respecto al primer condicionante, de corte objetivo, resulta lógico que para activar el mecanismo de la responsabilidad se deba acreditar con carácter previo, la falta de recaudación de una cuota tributaria. Al fin y al cabo, esta es una exigencia innata a este instituto jurídico. Más en concreto, y como ya hemos tenido ocasión de enfatizar, esta cuota dejada de ingresar será precisamente aquella que hubiera recaudado el apodado como trucha u operador desaparecido. Ahora bien, lo que sí que resultará más complejo de determinar es si dicha cuota de IVA a derivar deberá además coincidir con la abonada por el declarado responsable a su proveedor o si, por el contrario, puede incluso tratarse de la cuota de IVA ingresada por un sujeto anterior de la cadena. Lo que nos estamos planteando es si, a efectos de nuestra normativa, la responsabilidad tributaria puede aplicarse tanto a la sociedad pantalla –que es la que dentro del fraude carrusel abona la cuota de IVA defraudada- como a la sociedad agente o *broker* –que

⁴¹³ *Vid.*, al respecto, la STSJM de 3 de marzo de 2016 (Nº de recurso 1271/2013).

abona una cuota de IVA que no es directamente defraudada- o incluso a un *contra trader* -que ni siquiera interviene en la cadena contaminada-.

Pues bien, a este respecto, podemos concluir que del tenor de la normativa no se desprende que se exija dicha correspondencia de cuotas, entre la que se abona y la que se deja de ingresar. Aplicar ese criterio, supondría restringir los efectos de este mecanismo sobre un simple sujeto, dejándolo, en cambio, estéril de funcionamiento en los supuestos de fraude carrusel. Por ello mismo, se admite la aplicación de este instrumento aun cuando la respectiva cuota de IVA abonada por un sujeto sea perfectamente declarada e ingresada por su proveedor, siempre y cuando con anterioridad, dentro del círculo defraudador, otra cuota de IVA no haya sido objeto de su correspondiente ingreso.

Por el contrario, lo que sí que se establece como condición subjetiva para la activación de esta medida, será la acreditación mediante datos objetivos del conocimiento o al menos sospecha por parte del destinatario de la mercancía de que, o bien su cuota de IVA, o bien la abonada por un sujeto anterior de la cadena, no iba a ser objeto de declaración e ingreso. Siendo que, a estos efectos, el legislador ha considerado como un dato objetivo capaz de confirmar esta presunción la obtención de mercancías por un precio notoriamente anómalo. Una anomalía que para más precisión se considera que concurre cuando: a) el precio es sensiblemente inferior al correspondiente a dichos bienes en las condiciones en que se ha realizado la operación o al satisfecho en adquisiciones anteriores de bienes idénticos; y/o, b) el precio es sensiblemente inferior al precio de adquisición de dichos bienes por parte de quien ha efectuado su entrega.

Se trata, por tanto, de una doble posibilidad que no tiene porqué ser acumulativa y que irremediablemente coloca bajo sospecha a todas aquellas operaciones en las que pueda concurrir una ventaja económica. En efecto, como hemos matizado al describir la mecánica de este fraude, la falta de ingreso del IVA repercutido habilita a su vendedor a ofrecer precios más competitivos que le ofrecen la posibilidad de desprenderse de los mismos con una mayor facilidad. Ahora bien, resulta evidente que un precio competitivo no siempre estará motivado por un factor impositivo o más precisamente por la carencia

de éste, sino que son varios los componentes y distintas las razones que pueden propiciarlo⁴¹⁴. Quizás responda a esta circunstancia, la posterior precisión del precepto en virtud de la cual “no se considerará como precio notoriamente anómalo aquel que se justifique por la existencia de factores económicos distintos a la aplicación del Impuesto”. Si bien, en nuestra opinión, el margen de aplicación de esta excepcionalidad resultará del todo exigua por dos razones fundamentales, en primer lugar, porque acreditada la falta de ingreso de una cuota de IVA, automáticamente se vinculará la misma a la posible decadencia en su precio; y, en segundo lugar, porque de acuerdo con el precepto, resultará suficiente con que la anomalía sea “sensiblemente” visible, con las enormes dificultades de interpretación que ello conlleva.

De esta forma, se observa el alto nivel de exigencia que se impone sobre los adquirentes de mercancías, máxime si pensamos en aquellos que ni siquiera son habituales en un sector concreto. Y es que, conforme a la literalidad de la redacción, toda aquella adquisición que se efectúe por un empresario por un importe sensiblemente inferior al valor de mercado, alterará el peso de la carga de la prueba. Ahora bien, interesa igualmente precisar que conforme al art. 87. Cinco LIVA, para la calificación del precio de la operación como notoriamente anómalo, la Administración tributaria deberá estudiar toda la documentación de que disponga, así como la aportada por los destinatarios, y valorar, cuando sea posible, otras operaciones realizadas en el mismo sector económico que guarden un alto grado de similitud con la analizada, con el objeto de cuantificar el valor normal de mercado de los bienes existente en el momento de realización de la operación. Por tanto, es labor exclusiva de la Administración el concretar, mediante datos objetivos, cuál debería haber sido el valor de mercado de las mercancías transmitidas y remarcar, asimismo, cuándo la distanciamiento respecto al mismo resulta ser notoriamente anómalo. No obstante, a partir de ese momento, será el sujeto declarado responsable quien deberá justificar la realidad de un precio que, por los demás, ni siquiera él habrá establecido y que en coherencia, bien puede resultar de la combinación de toda una serie de factores, intrínsecos y desconocidos, de la propia

⁴¹⁴ *Vid.*, al respecto, KOTLER, P.; ARMSTRONG G.: *Fundamentos de Marketing*, Pearson Educación, 6º ed., 2003, pág. 354.

empresa suministradora. La prueba, como se puede apreciar, resulta cuanto menos diabólica.

Por ello mismo, consideramos como poco afortunada la equiparación que el precepto efectúa del nivel de diligencia exigible a quien, por una parte, actúa habitualmente en el tráfico comercial de una específica mercancía y a quien, por el contrario, solamente la adquiere de una forma ocasional. Y esta era una circunstancia que el Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude Fiscal reconocía al especificar que “en particular, se entenderá que el destinatario ha conseguido, en la operación sujeta a gravamen, un provecho extraordinario cuando, dedicándose con habitualidad a la comercialización de los bienes de que se trate, haya satisfecho por ellos un precio notoriamente anómalo para los bienes transmitidos en circunstancias idénticas o similares”; si bien, posteriormente, la misma no sería incluida en detrimento del principio de proporcionalidad. Y es que, resulta evidente, que no se puede tratar por igual a aquellos que acreditan un mayor conocimiento de un específico sector comercial, por su dilatada experiencia que les capacita para detectar con mayor facilidad cualquier irregularidad, de aquellos otros que solo intervienen en el mismo de forma accidental⁴¹⁵.

A fortiori, tampoco ayuda en exceso la segunda definición que el precepto ofrece de precio notoriamente anómalo. En efecto, desde un punto de vista comercial, puede resultar irregular que un proveedor venda un producto por un importe inferior al de su previa adquisición. En estos casos, puede ser que quien actúa de esta forma, lo haga porque posteriormente conoce que va a obtener un beneficio por la falta de ingreso del correspondiente IVA recaudado. Ahora bien, ello nuevamente vuelve a implicar, por una parte, que deba acreditarse que el comprador conocía que el suministrador le estaba vendiendo efectivamente por debajo de su precio de adquisición y, por otra parte, que además ello resultaba motivado por el potencial fraude a cometer o que iba a ser cometido⁴¹⁶. Y ambos extremos no resultan fáciles de identificar, pues en la gran

⁴¹⁵ *Vid.*, en el mismo sentido, ÁLVAREZ BARBEITO, P.: “Un nuevo supuesto de responsabilidad tributaria...”, *op.cit.*, pág. 13-14.

⁴¹⁶ En palabras de PUEBLA AGRAMUNT, N.: “La solución española a los fraudes carrusel: responsabilidad subsidiaria del adquirente por el IVA no ingresado en la cadena”, *Crónica Tributaria*, N 123, 2007, pág. 153: “Lo que no es correcto es afirmar que se obtiene un provecho

mayoría de las ocasiones, su previa acreditación requerirá de un fiable trasvase de información entre las empresas involucradas, que le permita a esta última conocer aspectos tan delicados de la primera, como pueden ser su política comercial o la estructura de costes de sus proveedores.

Finalmente, resaltar cómo el precepto, en un alarde por no dejar cabos sueltos, admite la activación de este mecanismo tanto en los supuestos en los cuales el destinatario de las mercancías razonablemente supiera que una cuota de IVA no ha sido objeto de ingreso durante la cadena como aquellos otros en los cuales igualmente supiera que dicha cuota de IVA no será objeto de ingreso en el futuro. Se trata, en definitiva, de una presunción jurídica basada en una suerte de culpa *in vigilando* o *in eligendo* que recae sobre el adquirente de unas mercancías en ligazón con el empresario del que las obtiene, del cual debe presuponer su condición de defraudador ante la presencia de un precio ostensiblemente inferior a la media⁴¹⁷. Ahora bien, resulta evidente que una cosa es conocer o, en su defecto, sospechar que se está participando en un artificio y otra bien distinta, la mera compra por parte de este operador de unas mercancías por un precio sensiblemente inferior. Un *quid pro quo* en el que ha incurrido

extraordinario por el mero hecho de adquirir bienes a un precio anómalo, por reducido, pues la adquisición de bienes a bajo precio no es sinónimo de obtención de un beneficio empresarial. Y lo que tampoco es correcto es afirmar que todo aquél que compra a un precio reducido, debe presumir que la razón de dicho precio es que su proveedor no ha ingresado o no va a ingresar el IVA, pues desde luego puede haber otros motivos (comerciales y no fiscales) por los que el precio sea bajo”.

⁴¹⁷ Según GARCÍA NOVOA, C.: “Modificaciones en la regulación del IVA introducidas por la Ley de Prevención del Fraude”, *Quincena Fiscal*, N 13, 2007: “Además de hallarnos ante una disposición escasamente previsible e innecesaria, no se garantiza que resulte acreditado que el adquirente conocía o podía razonablemente conocer que el transmitente no ingresó el IVA, ni siquiera a través de una presunción, que, como vimos, la norma pretende hacer pivotar sobre la idea de precio anómalo, que no es ni un hecho o indicio de hecho, sino que se trata de una situación extremadamente relativa. Una situación que exige fijar unos parámetros de ordinariedad como elemento de comparación, que resultan muy difíciles de precisar con carácter general. Si estuviéramos ante una verdadera presunción, el hecho indiciario debería tener una directa relación lógica con el hecho presumido. Esta ligazón lógica no se da entre el hecho consistente en adquirir a precio reducido y el hecho de integrar una cadena de fraude carrusel o tener conocimiento de que la venta se inserta en la misma”.

el legislador y que resultará del todo necesario ponderar conforme al principio de proporcionalidad y seguridad jurídica.

En efecto, a la luz de la jurisprudencia anteriormente comentada, ya hemos resaltado que lo que el TJUE proscribe son los supuestos de responsabilidad tributaria de índole objetivo, esto es, presupuestos desligados de cualquier idea asociada a la culpa o negligencia. Una corriente que, a mayor abundamiento, guardaría también una total sintonía con el reconocimiento por parte del Tribunal Constitucional del carácter sancionador de estos presupuestos de hecho basados en ilícitos tributarios. Así pues, cabe ponderar si el establecimiento de una concreta “presunción de conocimiento”, basada en la adquisición de un producto por un precio notoriamente inferior, consigue respetar los aludidos principios cuando, a través de la misma y al margen de cualesquiera otras consideraciones, presupone una falta de diligencia en el adquirente de las mercancías activando automáticamente el instituto de la responsabilidad. Y precisamente, en este marco, parece que se menoscaban ambos mandatos. En primer lugar, por la generalidad con la que opera esta presunción, dado que, al no restringirse su aplicación a aquellos sectores económicos más propensos al fraude, se impone sobre todos los operadores económicos una obligación de investigar, ante un precio anómalo, la cadena de transacciones de la que provienen sus bienes, lo que en cierto modo puede afectar a la fluidez del tráfico comercial; en segundo lugar, por su patente automatismo, pues acreditada la anomalía en el precio por la autoridad fiscal, se entenderá que el sujeto conocía o debería haber conocido que estaba implicado en una trama defraudatoria; y, en tercer lugar, como corolario de lo anterior, por la dificultad práctica que le supondrá a este sujeto el acreditar un hecho negativo, tal y como es, el desconocimiento de una trama defraudatoria en la que, de algún modo, está efectivamente inmiscuido.

Y así, pese a las grandezas que aspiraba alcanzar el legislador tributario mediante la inserción de este nuevo presupuesto de hecho, la realidad ha puesto de manifiesto que tanto la ambigüedad de sus términos como la adecuación de sus extremos a la jurisprudencia vertida sobre la materia, han abocado al abandono de esta técnica antidefraudatoria y al empleo, a modo de alternativa, de la medida consistente en la limitación del derecho a la deducción del IVA soportado. Una situación que, pese

a no reflejar la *voluntas legislatoris*, no obstante, ha demostrado ser la opción más rápida y eficaz en la lucha contra el fraude fiscal.

4. La experiencia española: el ocaso del mecanismo de la responsabilidad tributaria.

Resulta cuanto menos paradójico que, de entre las diversas medidas propuestas en el Plan de Prevención del Fraude Fiscal, precisamente aquella que se descartó de su inserción en el ordenamiento tributario español, no obstante, se haya convertido con el tiempo, mediante su reconocimiento jurisprudencial, en el instrumento más eficaz contra el fraude fiscal del IVA. Nos estamos refiriendo, tal y como hemos advertido, a la limitación del derecho a la deducción o a la solicitud de devolución del IVA soportado por el último sujeto de la cadena. Una técnica que, pese a no contar con un expreso respaldo en la normativa tributaria española, nada impide ya su directa aplicación, máxime si tenemos en consideración la última doctrina fijada por el TJUE en el asunto *Italmoda*⁴¹⁸.

Al respecto, varias son las razones que podrían haber justificado este cambio estratégico en la lucha contra el fraude fiscal por parte de las autoridades fiscales españolas. La principal y más decisiva entre todas ellas, la difícil prueba asociada al mecanismo de la responsabilidad tributaria subsidiaria. En efecto, hasta el momento, hemos observado que dos de los requisitos impuestos por la literalidad del precepto para detonar este presupuesto de hecho son, por un lado, la acreditación de una previa cuota de IVA impagada durante el curso de una cadena y, por otro, la adquisición por parte de un operador de unos productos por un precio notoriamente anómalo. De su combinación podemos observar un doble efecto, *positivo*, en el sentido de que acreditados ambos condicionantes se consolida a favor de la Administración un indicio acerca del posible conocimiento por parte de este adquirente de su participación en una

⁴¹⁸ STJUE de 18 de diciembre de 2014 (Asunto C-354/13, *Italmoda*).

defraudación tributaria y otro, *negativo*, en el sentido de que se imposibilita accionar este mecanismo ante la carencia de una irregularidad en el precio.

Ahora bien, dejando al margen el vacío de contenido que se produce en este segundo tipo de situaciones, podemos igualmente destacar como conforme al aludido principio de proporcionalidad, aun en los supuestos en los cuales confluyera un precio irregular, ello resultaría asimismo insuficiente para detonar este mecanismo reaccionario. En tales situaciones, las autoridades administrativas no se pueden limitar a corroborar solo este último extremo. Efectivamente, tal y como hemos advertido, esta irregularidad en el precio solamente constituiría un indicio, de otros tantos necesarios a aportar por la Administración, para justificar que el sujeto disponía de los suficientes medios para conocer acerca de la maquinación de la trama. Así parece desprenderse de la jurisprudencia comunitaria y así igualmente parece desprenderse de la doctrina científica mayoritaria, cuando al analizar la literalidad del precepto, se han referido al mismo como un supuesto de responsabilidad objetiva⁴¹⁹.

Por ello mismo, su interpretación no puede detenerse en su simple tenor literal. No se puede colegir, tal y como efectúa el precepto, el conocimiento o conjetura de un sujeto acerca de una defraudación tributaria por la simple presencia de un precio notoriamente anómalo. En este sentido, puede resultar esclarecedora la doctrina del Tribunal Constitucional acerca de la prueba indiciaria, conforme a la cual, la misma siempre debe partir de unos hechos (indicios), plenamente probados -sin que se puedan construir certezas sobre la base de simples probabilidades-, y a su vez, de eso hechos indiciarios, llegar a través de un proceso mental razonado y acorde con las reglas del criterio humano, a considerar como probados los hechos constitutivos del delito o, en

⁴¹⁹ *Vid.*, al respecto, MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: “La sentencia del tribunal de justicia de las Comunidades Europeas de 11 de mayo de 2006: su relevancia para el caso español”, *Jurisprudencia Tributaria*, Nº 11, 2006; CHECA GONZÁLEZ, C: *Ley de Medidas para la Prevención del fraude fiscal*, Dykinson, 2006, pág. 160; FALCÓN Y TELLA, R.: “Las cadenas de fraude en el IVA y la STJCE 12 enero 2006: la incompatibilidad con la Sexta Directiva de los supuestos de responsabilidad previstos en la Ley General Tributaria y en el anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude”, *Quincena Fiscal*, Nº 2, 2006, págs. 5-9; PUEBLA AGRAMUNT, N.: “La solución española a...”, *op.cit.*

este caso, del conocimiento del fraude fiscal. Y, precisamente en este ámbito, parece que flaquea este segundo aspecto, esto es, la racionalidad y solidez de la inferencia en que se sustenta la prueba indiciaria pues, indudablemente, de un solo indicio como es, la irregularidad de un precio, no se puede deducir el conocimiento de un sujeto⁴²⁰.

La Administración, por tanto, junto a la anomalía del precio deberá acreditar, mediante otros datos objetivos, la consciencia del sujeto acerca de su implicación en la trama. Solo de esta forma, podrá admitirse una justa inversión de la carga de la prueba que permita asimismo al sujeto disponer de los suficientes medios para desacreditarla. Lo contrario, implicaría una clara indefensión jurídica para este obligado tributario, compelido a demostrar un hecho negativo como es precisamente la falta de su conocimiento acerca de la comisión de un fraude en cadena ante el simple hecho de haber abonado un precio irregular.

⁴²⁰ Sobre la prueba indiciaria, destacamos las SSTC 189/1998, de 28 de septiembre, FJ 3, y 220/1998, de 16 de noviembre, FJ 4, donde se establece el canon a partir del cual ha de enjuiciarse si una determinada inferencia es constitucionalmente válida, especificando las exigencias que desde la Constitución se proyectan sobre el nexo que une el hecho-base con el hecho-consecuencia, indicando que: “En relación con la razonabilidad de ese nexo y, en concreto, con la suficiente solidez del engarce entre el resultado alcanzado de la actividad probatoria y el relato de hechos probados, las preocupaciones de este Tribunal se han centrado prioritariamente en la denominada prueba de indicios, que es la caracterizada por el hecho de que su objeto no es directamente el objeto final de la prueba, sino otro intermedio que permite llegar a éste a través de una regla de experiencia fundada en que usualmente la realización del hecho base comporta la de la consecuencia. El engarce entre el hecho base y el hecho consecuencia ha de ser ‘coherente, lógico y racional, entendida la racionalidad, por supuesto, no como mero mecanismo o automatismo, sino como comprensión razonable de la realidad normalmente vivida y apreciada conforme a los criterios colectivos vigentes’ (STC 169/1986, FJ 2). Con amplia cita de otras Sentencias (SSTC 174/1985, 175/1985, 169/1986, 229/1988, 107/1989, 384/1993, 206/1994), resumíamos recientemente la consecuente doctrina jurisprudencial relativa a la prueba de indicios: ‘Este Tribunal tiene establecido que los criterios para distinguir entre pruebas indiciarias capaces de desvirtuar la presunción de inocencia y las simples sospechas se apoyan en que: a) la prueba indiciaria ha de partir de hechos plenamente probados; b) los hechos constitutivos de delito deben deducirse de esos indicios (hechos plenamente probados) a través de un proceso mental razonado y acorde con las reglas del criterio humano, explicitado en la Sentencia condenatoria’ (STC 24/1997, FJ 2). La falta de concordancia con ‘las reglas del criterio humano’ —la irrazonabilidad— se puede producir tanto por la falta de lógica o de coherencia de la inferencia, en el sentido de que los indicios constatados excluyan el hecho que de ellos se hace derivar o no conduzcan naturalmente a él, como por el carácter no concluyente por excesivamente abierto, débil o indeterminado de la misma”.

Y si este concatenado de problemas de índole probatorio no fuera suficiente, al mismo debemos aunar, en detrimento de su efectividad, la necesidad de declarar igualmente como fallidos tanto al deudor principal como al resto de responsables solidarios de la cuota defraudada, al tratarse precisamente de un supuesto de responsabilidad tributaria de índole subsidiaria. Como podemos apreciar, el procedimiento no solo se dilatará considerablemente, sino que también aumentará su exigencia en tiempo y recursos. Unos factores que, precisamente en esta casuística, no hacen más que favorecer la propagación y consumación del fraude fiscal.

Ante esta situación, la solución parece sencilla: optar por limitar el derecho a la deducción o devolución del IVA soportado por el último adquirente de la cadena. Así, a diferencia del supuesto anterior, para la detonación de este mecanismo combativo meramente se exigirá, con total independencia de la existencia en la operación de un precio anormal e incluso de la declaración de falencia del deudor principal, de la prueba de la consciencia del sujeto de su participación en el fraude fiscal. Una prueba que, al fin y al cabo, se exige por igual para activar la responsabilidad subsidiaria del 87.Cinco LIVA. Y así, incluso, lo ha reconocido la Audiencia Nacional al indicar que “Una cosa es que no existan en las operaciones analizadas precios notoriamente anómalos que permitieran presumir a X que el IVA repercutido no iba a ser declarado e ingresado por sus proveedores a efectos de que se le exija subsidiariamente el importe de esas cuotas y, otra que, en virtud de los datos expuestos no puede inferirse razonablemente que pudo conocer la existencia de la trama lo que es suficiente para negar el derecho a la deducción”⁴²¹. Además, con este segundo mecanismo, sería igualmente admisible la calificación de este adquirente de mercancías como un sujeto infractor por haber solicitado o disfrutado indebidamente de devoluciones derivadas de la normativa tributaria ex art. 193 y 194 LGT.

Sin embargo, como ya hemos dejado entrever a lo largo de estas páginas, en nuestra opinión, esta es una técnica que solo puede aplicarse incondicionalmente en

⁴²¹ *Vid.*, SAN, 245/2016, de 17 de junio de 2016 (Nº recurso 485/2014).

los supuestos de operaciones ficticias o inexistentes. Así, por ejemplo, en los supuestos de fraude carrusel documental, donde no existe una transmisión real de las mercancías o una prestación efectiva de los servicios, resulta evidente que el impuesto no se devenga y, en consecuencia, no se puede generar un derecho de deducción o de devolución correlativo. En tales casos, la limitación del derecho a la deducción no es una opción, sino directamente la forma correcta de regularizar la situación. Además, en tales circunstancias, la Administración ni siquiera podría recurrir al instituto de la responsabilidad tributaria, pues ello indirectamente implicaría asumir que la operación efectuada por el operador desaparecido era completamente real. En cambio, en aquellos supuestos en los cuales la mercancía efectivamente circulara y se tratara de operaciones reales, la medida debería aplicarse de manera condicionada. En efecto, en tales supuestos, las medidas reaccionarias deberían destinarse, en primer lugar, a intentar recuperar la cuota originaria de IVA defraudada por el operador desaparecido y solo en su defecto, centrarse en el segundo efecto colateral de este fraude, como es la solicitud de deducción o devolución del IVA soportado.

El razonamiento parte de la consideración de que si esa cuota originaria no se hubiera defraudado, ninguna duda habría acerca del derecho a la deducción del IVA soportado por el último adquirente de la cadena. El binomio repercusión/deducción implica, por tanto, que recuperado el importe defraudado por la trucha se deba permitir correlativamente la deducción del importe soportado por el agente o *broker*. Rige, en esencia, el principio de la “íntegra regularización” al cual ha hecho alusión el Tribunal Supremo en su Sentencia de 24 de junio de 2015 y cuyo pronunciamiento consideramos igualmente extrapolable a la presente situación⁴²². En definitiva, consideramos que

⁴²² En concreto, la STS de 24 de junio de 2015 (Nº recurso 299/2014) considera que en los supuestos de recalificación como adquisiciones intracomunitarias de bienes de determinadas entregas interiores hechas a través de sociedades “pantallas” y “truchas”, la Inspección debe regularizar en su integridad dicha situación mediante el incremento del correspondiente IVA devengado por las recalificadas adquisiciones intracomunitarias de bienes y su correspondiente IVA soportado; pero, añade el Tribunal, la Inspección debe igualmente admitir la deducción de dicho IVA soportado para preservar el principio de neutralidad del impuesto, aun cuando no cumpliera la entidad con los requisitos formales de deducción por haber declarado la operación como una entrega interior. Y recuerda el Tribunal que es jurisprudencia consolidada (*Vid.*, Sentencia de 18 de octubre de 2012, Nº recurso casación 2441/2009, que reproduce otras previas) que “No es, ciertamente, comprensible una mera regularización parcial de la situación tributaria en la parte que beneficia a la Administración, esto es, únicamente por la falta de ingreso

acreditados todos los requisitos objetivos, subjetivos y formales exigidos por la normativa del tributo y regularizado, además, el fraude fiscal cometido en el seno de una operación real, no cabe pues denegar el derecho a la deducción del IVA soportado, piedra basilar de este impuesto y garantía del principio de neutralidad impositiva.

5. La experiencia británica: luces y sombras de la técnica.

Reino Unido ha sido considerado por siempre como un auténtico referente en materia de responsabilidad tributaria desde que la *Finance Act* del año 2003 insertara dentro de la “section 77A of the Value Added Tax Act 1994” un nuevo presupuesto de hecho que permitía a la Hacienda Pública inglesa (HMRC) derivar la responsabilidad tributaria, en este caso de carácter solidaria, a determinados adquirentes de mercancías incursos en un fraude en cadena. Más específicamente, el precepto se caracterizaba, por una parte, por limitar sus efectos a determinadas categorías de productos – teléfonos, ordenadores y cualesquiera otros equipos, incluidas partes y accesorios, fabricados o adaptados para su uso en telefonía, telecomunicaciones o sistemas informáticos- y, por otra parte, por condicionar la aplicación de esta responsabilidad a los supuestos en los cuales el adquirente supiera, o razonablemente pudiera sospechar, que la totalidad o una parte del IVA correspondiente a dicha entrega, o cualquier entrega anterior o posterior, quedaría impagada. Presumiéndose, asimismo, que el sujeto conocería o podría llegar a conocer de la trama cuando el precio pagado por la adquisición de los referidos bienes fuera inferior al precio más bajo al que, de forma razonable, se pudiera esperar encontrar dichos productos en el mercado o al pagado por esos mismos bienes en anteriores adquisiciones⁴²³.

de las cuotas del IVA devengadas y no regularizar al mismo tiempo el importe del impuesto deducible derivado de las mismas operaciones en el mismo periodo de liquidación”.

⁴²³ En concreto, de acuerdo con la VAT Notice 726, son ejemplos de precauciones que un operador diligente debe efectuar: 1) *En relación con la legitimidad de sus clientes o proveedores*, las siguientes: comprobar su historial laboral; sospechar de las ofertas comerciales desasociadas de cualquier tipo de riesgo, como la falta de exigencia del pago de la mercancía suministrada en tanto que no sea recibida por otro cliente; desconfiar de las coincidencias, en particular, de que se presenten a la vez dos sujetos interesados en unas mismas mercancías, uno para venderlas y otro para comprarlas; o cuestionarse la posibilidad de que una empresa de reciente creación sea capaz de ofrecer productos de una forma más barata que sus directos competidores de larga

Pero, sobre todo, si Reino Unido se erigió como un precedente en esta materia fue precisamente por el escrutinio al que se sometió su normativa y, por extensión, la del resto de Estados miembros, como consecuencia de la cuestión prejudicial planteada ante el TJUE por la *Court of Appeal (England & Wales)*. La Sentencia del TJUE de 11 de mayo de 2006, ya tratada anteriormente, introdujo una importante dosis de proporcionalidad en la ejecución de esta medida combativa al prohibir las derivaciones de responsabilidad carentes de cualquier grado de culpabilidad, así como todas aquellas presunciones cuya carga probatoria fuera excesivamente difícil de desvirtuar. De esta forma, todos aquellos operadores que hubieran adoptado todas las medidas de precaución que les fueran razonablemente exigibles, deberían confiar en la legalidad de sus operaciones, sin incurrir en el riesgo de ser calificados como responsables tributarios de una cuota de IVA impagado a lo largo de la cadena. Y, aunque con posterioridad a la publicación de esta resolución, Reino Unido reforzó mediante su *Finance Act 2007* el régimen de derivación de la responsabilidad tributaria ampliando, por una parte, la lista de bienes o servicios afectados por esta previsión, extendiéndola a los productos electrónicos y, por otra parte, concediendo mayores facultades a la Administración tributaria para incluir nuevas presunciones que permitieran adaptarse a las nuevas modalidades del fraude; ninguna de estas previsiones consiguió realmente impulsar la aplicación práctica de esta medida.

En primer lugar, por la inserción adicional en el año 2007, de un nuevo supuesto de inversión del sujeto pasivo, que recaía sobre algunos de los productos afectados por el régimen de la responsabilidad (en concreto, teléfonos y chips), dejando a esta medida

tradición en el sector. 2) *En relación con la viabilidad comercial de la específica operación realizada*, las siguientes: cerciorarse de la posibilidad de que los bienes adquiridos estén disponibles en la cantidad seleccionada; comprobar si es comercialmente válido el incremento experimentado por el precio de los productos durante la fase anterior; corroborar si los precios han sido acordados bajo las condiciones normales del mercado. 3) *En relación con la viabilidad de que los bienes sean idénticos a los descritos por el proveedor*, las siguientes: comprobar si existen los susodichos bienes o si los mismos ya habían sido adquiridos anteriormente; verificar si se encuentran en perfectas condiciones; asegurarse si la cantidad suministrada es la adecuada y desconfiar cuando el proveedor se muestra reticente en suministrar el número de serie o IMEI de un producto.

vacía de contenido en tales circunstancias y, en segundo lugar, por la posibilidad de aplicar de una manera generalizada la limitación del derecho a la deducción del IVA soportado, con total independencia de la clase de bienes objeto de las operaciones, una vez acreditada la participación o al menos consciencia del operador en una trama delictiva. De esta forma, al igual que acaecería en el territorio español, la responsabilidad tributaria decaería en desuso y beneficio de esta segunda técnica reaccionaria. Una técnica que, además, acompañada por una interpretación flexible de su marco aplicativo, habría conseguido incluso expandir sus efectos a los supuestos en los cuales interviniera un “*contra-trader*”.

En efecto, especialmente significativa en esta materia fue la sentencia *Fonecomp Ltd v HM Revenue and Customs*, emitida por la *Court of Appeal*, el 3 de febrero de 2015, a través de la cual se desestimó una lectura restrictiva del denominado “Test de Kittel”. En este sentido, el elemento clave se centraba en determinar si, tras la publicación de la STJUE de 6 de diciembre de 2012 (Asunto C-285/11, *Bonik*), para limitar el derecho a la deducción del IVA soportado, resultaba suficiente con acreditar, tal y como se había efectuado hasta el momento, el mero conocimiento de la participación de un sujeto en una trama delictiva. Se alegaba, por tanto, que de la redacción de esta nueva Sentencia, junto al requisito anterior, ahora el TJUE exigía adicionalmente la circunstancia de que el específico fraude se hubiera producido en el seno de una operación, ya fuera ésta anterior o posterior a la efectuada por el sujeto afectado, pero siempre desarrollada en la misma cadena contaminada de transacciones. Así pues, de acuerdo con esta nueva glosa, se excluía el empleo de esta técnica en los supuestos de “*contra trading*”, donde las operaciones efectuadas por los sujetos afectados se desarrollaban en el marco de una cadena completamente limpia y distinta de aquella otra en la cual se consumaba el fraude fiscal⁴²⁴.

⁴²⁴ En este sentido, el razonamiento arranca del párrafo 43 de la Sentencia donde se establece que “Por consiguiente, dado que la denegación del derecho a la deducción supone una excepción a la aplicación del principio fundamental que constituye este derecho, corresponde a las autoridades tributarias competentes acreditar de forma suficiente en Derecho los datos objetivos que permitan llegar a la conclusión de que el sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que la operación en la que se basa el derecho a la deducción formaba parte de un fraude cometido por el proveedor o por otro operador anterior o posterior de la cadena de entregas (véase la sentencia Mahagében y Dávid, antes citada, apartado 49)”. De donde la parte

Sin embargo, la *Court of Appeal*, consideró que esta interpretación no se ajustaba a la mantenida por el TJUE quien, consciente de la enorme casuística que impera en esta materia, nunca se habría pronunciado sobre una posible restricción del ámbito de aplicación de la limitación de este derecho a aquellos sujetos que conscientemente participaran en un “*contra-trading*”. Así, concluyó que, con independencia de la respectiva cadena en la cual se consumara el fraude, producida una ruptura y consiguiente abuso de la Directiva del IVA, no cabría otra alternativa que aplicar sobre todos aquellos sujetos que, bien conocieran, o bien deberían haber conocido de la maquinación, del conjunto de las medidas combativas establecidas por la normativa interna. Apostillando, acto seguido, que para el empleo de estas técnicas, ni siquiera resultaría exigible la acreditación de que el sujeto afectado conociera todos los detalles de la operación fraudulenta o, incluso, el tipo de conexión existente entre su adquisición y la respectiva defraudación tributaria.

Si bien, pese al gran avance que supuso la consolidación de esta interpretación flexible del “Test de Kittel” dentro del ordenamiento británico, todavía persistirían importantes problemas asociados al empleo de una técnica basada, en su gran mayoría, en una prueba de indicios. El dilema básicamente se hallaría en la prolija dificultad que implica para la HMRC, el distinguir en un asunto particular, si el sujeto bien “conoce” de su participación en una trama o si, por el contrario, meramente “debería haberlo conocido”. De esta forma, constituye una práctica habitual de esta administración, el emitir una única declaración que cubriendo ambas eventualidades, permite asegurar la restricción del derecho a la devolución del IVA soportado. Ahora bien, esta es una técnica que no se puede extrapolar en materia sancionadora, dado que conforme al “Schedule 24 of Finance Act 2007”, la HMRC debe decidir, al emitir una resolución sancionadora por solicitar indebidamente una devolución de IVA, si el sujeto actuó “deliberadamente” o “negligentemente”. Una decisión de suma relevancia dado que, a través de la misma, se determina el tipo de pena a imponer.

recurrente colige que cuando el TJUE hace referencia a la “cadena de entregas”, está exigiendo que el operador afectado por esta medida participe en la misma cadena contaminada en la cual se ejecutó el fraude.

Por ello mismo, la Administración tributaria británica debe esperar hasta la conclusión del litigio principal en materia de IVA para, posteriormente, poder accionar con total seguridad el régimen sancionador. Y ello provoca una doble desventaja, por un lado, una desmesurada dilatación del procedimiento de regularización y, por otro lado, un aumento del riesgo de la ineffectividad de la sanción impuesta ante la patente demora en su exigencia, que consigue otorgar mayores probabilidades a sus perpetradores de desaparecer con las cantidades reclamadas. Unas razones que impulsaron la elaboración de una consulta, a cargo de la HMRC, acerca de la posibilidad de insertar una nueva sanción que permitiera su emisión en el mismo instante en el que se destapara la trama de IVA y, sobre todo, que se pudiera aplicar indistintamente de si el sujeto “conocía” o “debería haber conocido” de su maquinación⁴²⁵. En este sentido, las opciones que se manejaron fueron dos: a) la introducción de una sanción fija cifrada en el 30% de la cuantía de IVA defraudado; o b) la introducción de una sanción inicial del 25% de la cuantía de IVA defraudado, que se ampliaría hasta el 50% de dicha cuota, si el sujeto afectado posteriormente recurriera la respectiva medida interpuesta y se acreditara judicialmente que, de manera efectiva, “conocía” de su participación en el fraude en cadena. Si bien, interesa precisar que, de estas dos opciones, finalmente la *Finance Bill 2017* se ha decantado por la primera de ellas, introduciendo un nuevo apartado “Section 69C” en la “VAT Tax Act 1994”⁴²⁶.

⁴²⁵ *Vid.*, en este sentido, “Penalty for participating in VAT fraud”, *Consultation document*, HMRC, 28 september 2016.

⁴²⁶ En virtud de este precepto: “A person (T) is liable to a penalty where—(a) T has entered into a transaction involving the making of a supply by or to T (“the transaction”), and (b) conditions A to C are satisfied. (2) Condition A is that the transaction was connected with the fraudulent evasion of VAT by another person (whether occurring before or after T entered into the transaction). (3) Condition B is that T knew or should have known that the transaction was connected with the fraudulent evasion of VAT by another person.(4) Condition C is that HMRC have issued a decision (“the denial decision”) in relation to the supply which—(a) prevents T from exercising or relying on a VAT right in relation to the supply, (b) is based on the facts which satisfy conditions A and B in relation to the transaction, and (c) applies a relevant principle of EU case law (whether or not in circumstances that are the same as the circumstances in which any relevant case was decided by the European Court of Justice). (5) In this section “VAT right” includes the right to deduct input tax, the right to apply a zero rate to international supplies and any other right connected with VAT in relation to a supply. (6) The relevant principles of EU case law for the purposes of this section are the principles established by the European Court of Justice in the following cases—(a) joined Cases C-439/04 and C-440/04 *Axel*

Además, tal y como se desprende del apartado siguiente, “Section 69D”, se establece asimismo la posibilidad de exigir, a título personal, el importe de la respectiva sanción a determinados representantes de las entidades involucradas en la trama, tales como los directores o administradores, cuando igualmente se pudiera demostrar que los mismos conocían o podrían haber conocido del supuesto fraude. De esta forma, se evita que estos sujetos, auténticos responsables y artífices de estas maquinaciones, resulten indemnes de sus acciones fraudulentas, constituyendo además esta derivación de la responsabilidad, una garantía adicional sobre el importe de la recaudación de esta sanción⁴²⁷. En definitiva, como se puede apreciar, el mecanismo de la responsabilidad vuelve a recobrar un inusitado protagonismo en materia recaudatoria.

Precisamente, parece que este es el objetivo del legislador británico tras introducir, con efectos a partir del 15 de septiembre de 2016, un nuevo supuesto de responsabilidad tributaria solidaria cuyo propósito consiste en erradicar el fraude fiscal que se perpetúa a través de las ventas online. En concreto, la *Finance Act 2016*, ha incluido un nuevo apartado, “Section 77B of the Value Added Tax Act 1994”, mediante los cuales se permite declarar como responsable tributario solidario a todos aquellos

Kittel v. Belgian State; Belgium v. Recolta Recycling (denial of right to deduct input tax), and (b) Case C-273/11 (b) Mecsek-Gabona Kft v Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (denial of right to zero rate), as developed or extended by that Court (whether before or after the coming into force of this section) in other cases relating to the denial or refusal of a VAT right in order to prevent abuses of the VAT system. (7) The penalty payable under this section is 30% of the potential lost VAT. (...)”. No obstante, pese a la conveniencia recaudatoria que la inserción de una sanción fija podría conllevar, consideramos que esta formulación jurídica podría gravemente fraguar el principio de culpabilidad, al exigir una misma clase de pena con independencia del grado de negligencia desplegado por el sujeto afectado. Quizás por ello, se prevean adicionalmente otra clase de medidas disuasorias como son el “naming and shaming” o la posibilidad de aplicar determinadas reducciones por colaboración de estos sujetos en el desmantelamiento de la trama (véase, Section 69E).

⁴²⁷ En concreto, indica este precepto que “(1) Where— (a) a company is liable to a penalty under section 69C, and (b) the actions of the company which give rise to that liability were attributable to an officer of the company (“the officer”), the officer is liable to pay such portion of the penalty (which may be equal to or less than 100%) as HMRC may specify in a notice given to the officer (a “decision notice”). (...) In its application to a body corporate other than a limited liability partnership “officer” means— (a) a director (including a shadow director within the meaning of section 251 of the Companies Act 2006), (b) a manager, or (c) a secretary (...)”.

portales de venta online (tales como Amazon, Ebay, etc), que consientan que operadores no establecidos en el Reino Unido puedan operar a través de sus páginas web incumpliendo la normativa del IVA y, por tanto, ejerciendo su actividad económica sin repercutir el debido impuesto indirecto⁴²⁸.

Así pues, cuando un operador extranjero infrinja sus obligaciones relativas al IVA, la HMRC informará inmediatamente de ello al respectivo portal online mediante una *notice*, donde advertirá que, a menos que dicho operador cese en su actividad, se le considerará como responsable solidario por la cuantía de IVA no abonado por la totalidad de las ventas efectuadas por este sujeto, a través de su plataforma online, y

⁴²⁸ Conforme a este precepto: “This section applies where a person (“P”) who is not UK-established—(a) makes taxable supplies of goods through an online marketplace, and (b) fails to comply with any requirement imposed on P by or under this Act (whether or not it relates to those supplies). (2) The Commissioners may give the person who is the operator of the online marketplace (“the operator”) a notice—(a) stating that, unless the operator secures the result mentioned in subsection (3), subsection (5) will apply, and (b) explaining the effect of subsection (5). (3) The result referred to in subsection (2)(a) is that P does not offer goods for sale through the online marketplace at any time between—(a) the end of such period as may be specified in the notice, and (b) the notice ceasing to have effect. (4) If the operator does not secure the result mentioned in subsection (3), subsection(5) applies. (5) The operator is jointly and severally liable to the Commissioners for the amount of VAT payable by P in respect of all taxable supplies of goods made by P through the online marketplace in the period for which the notice has effect. (6) A notice under subsection (2) (“the liability notice”) has effect for the period beginning with the day after the day on which it is given, and ending— (a) with the day specified in a notice given by the Commissioners under subsection (7), or (b) in accordance with subsection (8). (7) The Commissioners may at any time give the operator a notice stating that the period for which the liability notice has effect ends with the day specified in the notice. (8) If the person to whom the liability notice is given ceases to be the operator of the online marketplace, the liability notice ceases to have effect at the end of— (a) the day on which the person ceases to be the operator, or (b) (if later) the day on which the person notifies the Commissioners that the person is no longer the operator. (9) In this section— “online marketplace” means a website, or any other means by which information is made available over the internet, through which persons other than the operator are able to offer goods for sale (whether or not the operator also does so); “operator”, in relation to an online marketplace, means the person who controls access to, and the contents of, the online marketplace. (10) For the purposes of this section a person is “UK-established” if the person is established in the United Kingdom within the meaning of Article 10 of Implementing Regulation (EU) No 282/2011. (11) The Treasury may by regulations provide that supplies made or goods offered for sale in circumstances specified in the regulations are, or are not, to be treated for the purposes of this section as having been made or offered through an online marketplace. (12) The Treasury may by regulations amend this section so as to alter the meaning of—“online marketplace”, “operator”, and “UK-established”.

durante el lapso temporal detallado en la notificación. De esta forma, una vez recibido el correspondiente aviso, el portal online solamente podrá evitar una derivación de la responsabilidad mediante el bloqueo de este operador extranjero, evitando, por cualquiera de sus medios, que siga operando a través de su plataforma. Y ello, deberá efectuarlo a la mayor celeridad posible, pues la virtualidad de esta *notice* es prácticamente inmediata, comenzando a surtir efectos a partir del día siguiente en la cual es notificada.

Nos encontramos, por tanto, ante un nuevo presupuesto de hecho constitutivo de responsabilidad tributaria, pero que presenta una diferencia fundamental respecto a los presupuestos anteriormente analizados, a saber, su elemento subjetivo recae sobre un sujeto –el portal online- que no participa en la cadena del fraude. Y nuevamente emergen las dudas acerca de la proporcionalidad de esta medida reaccionaria. Al respecto, podemos observar que si bien juega en garantía del principio de seguridad jurídica, la emisión de una *notice* que advierta al sujeto afectado del potencial riesgo que ostenta de sufrir una derivación de responsabilidad tributaria, no es menos cierto que, en sentido contrario, puede gravemente atentar contra el principio de proporcionalidad, el compeler a un sujeto a bloquear sus relaciones con un determinado operador incurso en un proceso de comprobación tributaria cuyo resultado todavía es incierto. En efecto, resulta evidente que conforme a la redacción del precepto, recibida la correspondiente *notice*, el portal online deberá siempre presumir que el sujeto identificado en la misma está cometiendo una defraudación tributaria, al margen incluso de las posibles pruebas en contra que le pueda ofrecer el susodicho operador. No existe, en verdad, alternativa para el portal online pues, si opta por ignorar la notificación, automáticamente se le podrá considerar como responsable tributario de una posible cuota de IVA a defraudar. Se trata, en esencia, de una responsabilidad sobre un hecho futuro e incierto pero que, forzosamente, se deberá presumir como consecuencia de la notificación recibida.

A mayor abundamiento, de acuerdo con la normativa británica, esta medida se detonará cuando las personas o entidades no establecidas en el Reino Unido suministren mercancías a consumidores ubicados en este Estado miembro a través de un portal online y desatiendan *cualquier tipo* de requerimiento o incumplan *cualquier clase* de formalidad impuesta por la respectiva Ley del IVA, con total independencia de si dichos incumplimientos versan o están relacionados con las concretas mercancías

suministradas. El precepto, por tanto, ni siquiera exige una conexión directa entre la clase de infracción cometida por el operador y la defraudación realizada a través del respectivo portal online. Una desvinculación que provocará, en no pocas ocasiones, que la única vía que disponga este portal online para sospechar, cuanto menos, acerca de la futura defraudación tributaria sea mediante el envío de la respectiva *notice* por la HMRC, al no poder exigirse a este sujeto, el cercioramiento de que todos los operadores que actúan a través de su plataforma cumplen con la totalidad de sus obligaciones fiscales, relacionadas o no, con las mercancías que suministran a través de la misma. Asimismo, el precepto elude cualquier referencia a un posible “Test de kittel” como condición necesaria para la activación de la medida reaccionaria, entendemos que por presuponer, que de la notificación de dicha *notice* automáticamente se debe colegir que su destinatario posee un mínimo grado de conocimiento acerca de la posible perpetración de la trama. Un silogismo que transforma la presente responsabilidad en un presupuesto de hecho de carácter objetivo, imposible de desvirtuar una vez acreditados todos sus extremos⁴²⁹.

En definitiva, a través de esta técnica, se está consiguiendo desplazar la responsabilidad por el fraude fiscal efectuado desde sus perpetradores materiales hasta aquellos operadores que, aun actuando legítimamente en el mercado, no obstante, se

⁴²⁹ Al respecto, acerca de la posible fractura que esta medida podría ocasionar sobre el Derecho europeo, *The Chartered Institute of Taxation* en su documento “HMRC Consultation: Fulfilment House Due Diligence Scheme”, consideró que “Also of note is that this clause applies to any overseas business ie other EU and non-EU businesses when these measures are meant to be targeted at non-EU businesses only. HMRC states that in practice they will only use this power ‘where overseas businesses do not have a genuine business establishment in the EU’. However, we are concerned that the legislation should reflect what is intended in practice and we believe the current drafting raises issues of whether it is compatible with EU law, given this is still applicable to the UK. EU-established businesses could be caught by this legislation despite there already being local rules for them to comply with and mutual assistance procedures for the UK to use”. Por ello mismo, en su opinión sería más conveniente “to consider taxing the sales of goods as the default option by directing the online marketplace to act as an undisclosed agent (by reference to Article 14(2)(c), Principal VAT Directive 2006/112 and s.47, VATA 1994). This would require them to automatically charge UK VAT to UK customers. This would mean the VAT transactions would be seen as a supply of goods from the overseas seller to the online marketplace and from the online marketplace to the customer in a ‘to and by’ arrangement. The online marketplace would remit the VAT on the full sales price of the goods to HMRC and the proceeds (net of its commission) to the seller”.

ven salpicados por el mismo. Son sujetos pues que no reciben ni siquiera una parte del pastel, aunque indirectamente sí que se pueden beneficiar de su perpetración, por ejemplo, al conseguir un aumento de sus ventas a través de operadores que ofertan precios más reducidos como consecuencia de sus incumplimientos tributarios. Se dibuja, por tanto, una nueva ruta en la configuración jurídica del mecanismo de la responsabilidad tributaria, al ampliarse el espectro subjetivo de personas afectadas por esta medida, incluyéndose ahora a aquellos sujetos que se ubican fuera de la cadena delictiva. Una medida que vuelve a tensar, una vez más, el justo equilibrio que debe mediar entre la mejora de la capacidad recaudatoria de las autoridades tributarias y la seguridad jurídica que debe otorgarse a todas aquellas empresas que de una manera honesta, participan en un fraude en cadena. Dos platillos de una misma balanza que deberán siempre calibrarse conforme a los estándares que marca la teoría del conocimiento, parámetro de la *bona fides* y garantía de la proporcionalidad en el marco de la Unión Europea.

IV. EL PRINCIPIO DE LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA ENTRE OPERADORES ESTABLECIDOS EN ESTADOS MIEMBROS DIFERENTES.

1. La propuesta de inserción de un nuevo presupuesto de hecho de responsabilidad tributaria solidaria sobre el proveedor de mercancías intracomunitarias que contribuye a la omisión de la pérdida de la cuota de IVA a pagar por la adquisición intracomunitaria de los bienes en otro Estado miembro.

Hasta el momento nos hemos centrado en los instrumentos reaccionarios que disponen los diversos Estados miembros para atacar el fraude que se comete en los lindes de su territorio y, a mayor abundamiento, solo respecto a determinados sujetos igualmente radicados en el mismo. De esta forma, cuando el Estado que sufre una merma recaudatoria pretende recuperar su crédito fiscal evadido, en primer lugar, se dirige frente al defraudador principal -en este caso, el operador desaparecido- y, solo en su defecto, decide actuar frente al resto de cómplices o colaboradores necesarios -tales

como la sociedad pantalla o la sociedad agente- que se encuentran ubicados en ese mismo Estado miembro. Por razones de comodidad y territorialidad, parece que estos Estados no suelen proceder contra aquellos otros sujetos -como la sociedad conduit o distribuidora- que se encuentran establecidos en otro Estado miembro.

Esto provoca que, en la gran mayoría de las ocasiones, el proveedor de una entrega intracomunitaria de bienes que inicia conscientemente la ruleta defraudatoria, por el mero hecho de estar establecido en ese otro Estado miembro, se vea liberado de una investigación tributaria. Una situación que se ha tratado de contrarrestar mediante la denegación a este proveedor de la calificación como una operación exenta de la entrega intracomunitaria de bienes efectuada, cuando se pudiera demostrar que el mismo conocía o debería haber conocido que estaba participando en un fraude en cadena. Si bien, como ya hemos tenido ocasión de enfatizar, en nuestra opinión este mecanismo solo conseguiría ser completamente eficaz si se pudiera aplicar de manera preventiva, esto es, con anterioridad al envío de la mercancía, gravando la operación como si de una entrega interior se tratara. En tales casos, los bienes circularían gravados por el impuesto indirecto, imposibilitándose así el inicio de una cadena defraudatoria.

Por el contrario, cuando esta técnica se emplea con posterioridad a la perpetración del fraude, lo único que se consigue es que el Estado de origen pueda reclamar al proveedor de la entrega intracomunitaria una cuota de IVA que materialmente no se ha repercutido por acreditarse, objetivamente, la totalidad de los requisitos para considerarla como una operación exenta. En tales circunstancias, por tanto, el Estado de origen exige una cuota que territorialmente no le corresponde y que, *a fortiori*, tampoco evita la consumación del fraude fiscal en el Estado miembro de destino. En efecto, al exigirse esta cuota ulteriormente al envío de la mercancía, nada impide ya que la misma circule por el espacio europeo libre de impuestos y que, consecuentemente, se materialice el fraude fiscal por el operador desaparecido.

De esta forma, resulta evidente que el Estado de consumo intentará igualmente desplegar sus mecanismos combativos para recuperar su crédito fiscal evadido, generándose, por tanto, una situación de doble imposición recaudatoria. Así, mientras

que por una parte, el Estado de origen reclamará una cuota de IVA al calificar la operación como una entrega intracomunitaria de bienes no exenta, por otra parte, el Estado de destino, donde verdaderamente se habrá fraguado el fraude, intentará asimismo recuperar su crédito fiscal eludido mediante la activación de sus respectivos instrumentos combativos. Surge pues la necesidad de armonizar las distintas políticas reaccionarias de los Estados miembros a fin de asegurar una correcta regularización. Por tanto, en los supuestos en los cuales se consiguiera recuperar el importe defraudado por el Estado de destino, consideramos que, paralelamente, se debería habilitar al proveedor al cual se le denegó su derecho de exención, a reclamar la devolución de lo abonado. Y, *contrario sensu*, si fuera el Estado de origen el único capaz de recuperar una parte de la cuota de IVA defraudada, igualmente entendemos que dicho importe debería ser traspasado a las arcas públicas del Estado miembro efectivamente defraudado. No obstante, estas son unas opciones resarcitorias de difícil aplicación práctica, al requerir ambas grandes dosis de colaboración y coordinación entre las diferentes Administraciones Públicas implicadas⁴³⁰.

En idéntico sentido, igualmente complicado podría parecer la consideración del operador intracomunitario que efectúa la concreta entrega intracomunitaria de bienes exenta con destino al Estado miembro de consumo donde el fraude se materializa como un responsable tributario solidario *ex art. 42.1.a) LGT*. Complejo porque, en estos casos, la Administración Tributaria no solo deberá acreditar un nexo causal y directo entre dicha entrega y la posterior defraudación, sino también y a mayor abundamiento, el elemento subjetivo o culpable de un partícipe que, al no estar establecido en su mismo territorio, difícilmente se podrá investigar con todas las garantías materiales y formales. Surge pues la necesidad de recurrir a la cooperación fiscal europea como garantía de una correcta ejecución de este presupuesto de hecho. Y así, aunque la responsabilidad tributaria solidaria entre operadores establecidos en Estados miembros diferentes se

⁴³⁰ En este sentido, destacamos el Informe de la Comisión Europea, *Introduction of a mechanism for eliminating double imposition of VAT in individual cases*, TAXUD/D1, 5 enero 2007, donde se analizan las diversas situaciones que pueden generar una doble imposición en el seno del IVA y sus posibles vías de resolución, entre las que destaca, la introducción de un procedimiento amistoso, en términos semejantes al previsto en el art. 25 del Modelo de Convenio de la OCDE, con posibilidad incluso de acudir al arbitraje en aquellos supuestos en los cuales no fuera posible alcanzar un acuerdo.

encuentra plenamente reconocida en el vigente art. 205 de la Directiva 2006/112/CE, por las dificultades probatorias aducidas y hasta el momento, parece que los Estados miembros solo han optado por aplicarlo a las operaciones devengadas en su propio territorio y respecto a los operadores que se encuentran bajo su jurisdicción.

Quizás, por ello, adquiriese una inusitada relevancia, la “Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido en lo que respecta a la evasión fiscal vinculada a la importación y otras operaciones transfronterizas”, entre cuyos objetivos se encontraba el proporcionar a las administraciones fiscales un nuevo instrumento para recuperar el IVA de los operadores comerciales no establecidos en sus Estados miembros, en los casos en que el incumplimiento por parte de estos operadores de sus obligaciones de declaración hubieran facilitado la consumación del fraude⁴³¹.

En concreto, la modificación a introducir en el art. 205 Directiva era la siguiente:

“1. En las situaciones a que se refieren los artículos 193 a 200 y los artículos 202, 203 y 204, los Estados miembros podrán disponer que una persona distinta del deudor del impuesto quede obligada solidariamente al pago del IVA

2. En la situación a que se refiere el artículo 200, la persona que entregue los bienes de conformidad con las condiciones establecidas en el artículo 138 quedará obligada solidariamente al pago del IVA adeudado por la adquisición intracomunitaria de esos bienes cuando no haya cumplido la obligación prevista en los artículos 262 y 263 de presentar un estado recapitulativo que contenga la información relativa a la entrega o en el estado recapitulativo que haya presentado no figure la información relativa a esta entrega exigida en el artículo 264.

No obstante, el primer párrafo no se aplicará en las siguientes situaciones:

(a) cuando el cliente haya presentado, en relación con el período durante el cual el impuesto haya pasado a ser exigible por la operación de que se trate, una declaración

⁴³¹ *Vid.*, COM (2008) 805 final.

de IVA de acuerdo con lo establecido en el artículo 250 en la que figuren todos los datos sobre esta operación;

(b) cuando la persona que entregue los bienes de conformidad con las condiciones establecidas en el artículo 138 pueda justificar debidamente, a satisfacción de las autoridades competentes, su incumplimiento por lo que respecta al primer párrafo del presente apartado”.

Como se puede apreciar, la propuesta, que finalmente no se llegó a aprobar, se centraba en la adopción de una medida destinada a imponer una responsabilidad tributaria solidaria sobre el sujeto pasivo de una entrega intracomunitaria de bienes, por el IVA adeudado en concepto de la adquisición intracomunitaria de dichos bienes en otro Estado miembro, en el que no estuviera establecido, precisamente cuando este sujeto no hubiera presentado un estado recapitulativo, o no lo hubiera presentado a tiempo, o cuando este estado recapitulativo no contuviera la información pertinente. Además, con el fin de garantizar una aplicación uniforme de esta disposición y a diferencia de la tradicional configuración potestativa de esta institución, por el contrario, en este nuevo presupuesto de hecho, se compelia a todos los Estados miembros a su introducción de manera obligatoria.

El devengo, por tanto, quedaba supeditado a la acreditación de una doble condición, a saber: que el proveedor no hubiera cumplido con su obligación de presentar el estado recapitulativo en relación con la específica entrega de bienes que generaría la pérdida fiscal y que el IVA no hubiera sido declarado por el sujeto pasivo de la adquisición intracomunitaria de bienes en el Estado de destino⁴³². Además, con el fin de

⁴³² En concreto, de acuerdo con el art. 262 Directiva 2006/112/CE “Los sujetos pasivos identificados a efectos del IVA deberán presentar un estado recapitulativo en el que figure la siguiente información: a) los adquirentes identificados a efectos del IVA, a quienes hayan entregado bienes en las condiciones previstas en el artículo 138, apartado 1 y apartado 2, letra c); b) las personas identificadas a efectos del IVA a quienes hayan entregado bienes en el marco de una adquisición intracomunitaria con arreglo al artículo 42; c) los sujetos pasivos y las personas jurídicas que no tengan la condición de sujeto pasivo identificadas a efectos del IVA a quienes hayan prestado servicios que no estén exentos del IVA en el Estado miembro en el que la transacción esté gravada, respecto de los cuales el destinatario es el deudor del impuesto, de conformidad con el artículo 196”. Por su parte, de acuerdo con el art. 263 Directiva 2006/112/CE

adecuar esta medida antidefraudatoria a las exigencias que impone el principio de proporcionalidad, se configuraba igualmente como una causa excluyente de la responsabilidad de este operador intracomunitario su debida diligencia. De esta forma, en los supuestos en los cuales el mismo cumpliera con la totalidad de sus obligaciones formales vinculadas a la concreta entrega intracomunitaria de bienes de la que posteriormente arrancarían el fraude fiscal en cadena, ninguna responsabilidad se le podría exigir. Tampoco en aquellos supuestos en los cuales, pese a incumplirse con dichas obligaciones formales, el operador intracomunitario pudiera justificar, eso sí, a satisfacción de las autoridades competentes, la razón de su incumplimiento. Unas excepciones al automatismo de este presupuesto de hecho que, en esencia, impedían su configuración jurídica como una auténtica responsabilidad objetiva.

“1. Deberá presentarse un estado recapitulativo por cada mes natural, en un plazo no superior a un mes y con arreglo a las condiciones que establezcan los Estados miembros. 1 bis. No obstante, los Estados miembros podrán autorizar, en las condiciones y límites que ellos mismos determinen, a los sujetos pasivos a presentar el estado recapitulativo para cada trimestre civil, en un plazo que no exceda de un mes a partir del final del trimestre, cuando el importe total trimestral, excluido el IVA, de las entregas de bienes mencionadas en el artículo 264, apartado 1, letra d), y el artículo 265, apartado 1, letra c), no supere ni para el trimestre en cuestión ni para ninguno de los cuatro trimestres anteriores, la suma de 50 000 EUR o su contravalor en moneda nacional. La facultad mencionada en el primer párrafo dejará de ser aplicable a partir del final del mes durante el cual el importe total, excluido el IVA, de las entregas de bienes mencionadas en el artículo 264, apartado 1, letra d), y el artículo 265, apartado 1, letra c), supere, para el trimestre en curso, el importe de 50 000 EUR o su contravalor en moneda nacional. En tal caso, se establecerá un estado recapitulativo para el mes o los meses transcurridos desde el comienzo del trimestre, en un plazo que no exceda de un mes. 1 ter. Hasta el 31 de diciembre de 2011, los Estados miembros podrán fijar la cantidad prevista en el apartado 1 bis en 100 000 EUR o su contravalor en moneda nacional. 1 quater. Los Estados miembros podrán autorizar, en las condiciones y límites que ellos mismos determinen, a los sujetos pasivos, cuando se trate de las prestaciones de servicios mencionadas en el artículo 264, apartado 1, letra d), a presentar el estado recapitulativo para cada trimestre civil, en un plazo que no exceda de un mes a partir del final del trimestre. Los Estados miembros podrán exigir en particular a los sujetos pasivos que realicen las entregas de bienes y prestaciones de servicios contempladas en el artículo 264, apartado 1, letra d), que presenten el estado recapitulativo en el plazo resultante de la aplicación de los apartados 1 a 1 ter. 2. Los Estados miembros autorizarán y podrán exigir que el estado recapitulativo contemplado en el apartado 1 se presente por transferencia electrónica de fichero, en las condiciones que ellos establezcan”. En España, en particular, esta obligación se debe cumplimentar a través del Modelo 349 y sus requisitos se hayan previstos en la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria.

Ahora bien, cabría preguntarse acto seguido, si esta misma formulación jurídica hubiera respetado el sentir de la denominada “teoría del conocimiento”. Precisamente porque, aun cuando la misma introducía dos causas de exoneración de la responsabilidad ligadas a la debida diligencia, ninguna de ellas hacía una mención expresa al elemento subjetivo de este operador intracomunitario. Así pues, bien podía suceder que habiendo este operador remitido una partida de bienes a otro Estado miembro y no cumpliendo, por ejemplo, por simple error, con la totalidad de sus obligaciones formales, se le calificara conforme a este nuevo presupuesto de hecho como un responsable tributario solidario de la respectiva cuota de IVA defraudado. Una falta de diligencia que, indudablemente, no se podría equiparar a un total conocimiento de la futura defraudación tributaria a cometer y que además, en estos casos, tampoco permitiría ofrecer una justificación satisfactoria a las respectivas autoridades administrativas a los efectos de aplicar la segunda causa de exclusión de la responsabilidad. Parece pues que, en los casos de mero error, podría resultar desproporcionado exigir a este operador la totalidad de la cuota defraudada, máxime si tenemos en consideración, la existencia de otros tantos mecanismos, como la imposición de infracciones tributarias por presentar declaraciones inexactas, mucho más adaptados al elemento culpabilístico de este sujeto.

En esencia, se apostaba por introducir una responsabilidad basada en una conducta omisiva del sujeto que efectuara una entrega intracomunitaria de bienes, cuando mediante su actitud y de una manera implícita, provocara una pérdida de IVA en el Estado receptor de la mercancía. En estos casos, resulta evidente que si este sujeto no advierte al Estado de destino del envío de una remesa de bienes, esta falta de información facilitará *grosso modo* la perpetración del fraude fiscal. Ahora bien, ello condicionado, en nuestra opinión, a que además se pudiera demostrar que el sujeto conocía o al menos podía sospechar que con su entrega se iniciaría un fraude en cadena. Nos volvemos a encontrar con un sujeto, la sociedad *conduit* o distribuidora en la terminología del fraude carrusel, que si bien no es la autora material de la defraudación tributaria, no obstante, con su participación promueve su efectiva consumación.

Sin embargo, no habiéndose aprobado la inserción de este nuevo presupuesto de hecho, cabría preguntarse acto seguido si con los actuales instrumentos internos - especialmente, el art. 42.1.a) LGT y el art. 87. Cinco LIVA- sería igualmente posible derivar una responsabilidad tributaria a un sujeto no establecido dentro del territorio español; si bien, cabe advertir, que en estos supuestos, la virtualidad de su eficacia no se hará tanto depender de su propia configuración jurídica, sino más bien del conjunto de instrumentos jurídicos reguladores de la asistencia mutua y del empleo que de los mismos efectúen los diversos Estados miembros.

2. La necesidad de reforzar la asistencia mutua en materia recaudatoria como premisa previa para la introducción de una responsabilidad de ámbito intracomunitario.

La absoluta libertad de movimientos, como exigencia básica y necesaria para la implantación del mercado interior, permitió asimismo, como ya hemos tenido ocasión de enfatizar, la construcción de un espacio europeo exento de fronteras interiores, donde la libre circulación de las mercancías, personas, servicios y capitales estuviera plenamente garantizada. Frente al mismo, no obstante, los Estados miembros se siguen rigiendo por el principio de soberanía fiscal, en virtud del cual, tanto sus disposiciones como sus competencias, solamente se pueden proyectar dentro de los confines de sus fronteras nacionales. Una situación que se ha intentado remediar mediante la introducción de mecanismos de cooperación administrativa que han tratado de compatibilizar, tanto la realidad de una economía supranacional como las exigencias de la obligación de contribuir a los distintos Estados miembros.

La asistencia mutua en materia tributaria se erige, por tanto, como un mecanismo necesario para la correcta aplicación de los tributos en el espacio europeo, garantizando que el ejercicio de las cuatro libertades fundamentales no pueda ser aprovechado por los distintos contribuyentes para sustraer, bien sus propios bienes mediante su colación en otros territorios, o bien su propia residencia fiscal mediante el traslado de su domicilio. Paradójicamente, la cooperación fiscal europea se alza como el instrumento más adecuado para garantizar la soberanía tributaria de los Estados frente a los efectos de la deslocalización.

Más en concreto, por lo que concierne a la asistencia recaudatoria en materia de IVA, podemos destacar dos instrumentos jurídicos de sello europeo como son, por una parte, el Reglamento (UE) 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, encargado de definir las normas y procedimientos que permiten a las autoridades competentes de los Estados miembros cooperar e intercambiar toda la información que pueda ser útil para calcular correctamente el IVA, controlar su correcta aplicación y luchar contra el fraude fiscal y, por otra parte, la Directiva 2010/24/UE, del Consejo de 16 de marzo de 2010, encargada de establecer las normas con arreglo a las cuales los Estados miembros deben prestar asistencia recaudatoria para el cobro de un crédito tributario que se hubiera originado en otro Estado miembro y que, asimismo, debe completarse con las especificaciones establecidas en el Reglamento de ejecución nº 1189/2011 de la Comisión, de 18 de noviembre de 2011⁴³³. Todo lo cual constituye el marco jurídico necesario que permite facultar a las distintas administraciones tributarias para aplicar el principio de responsabilidad tributaria entre operadores establecidos en Estados miembros diferentes⁴³⁴.

⁴³³ En concreto, conforme a su art. 1 “El presente Reglamento establece disposiciones de aplicación del artículo 5, apartado 1, artículos 8 y 10, artículo 12, apartado 1, artículo 13, apartados 2, 3, 4 y 5, artículo 15, artículo 16, apartado 1, y artículo 21, apartado 1, de la Directiva 2010/24/UE, incluidas las relacionadas con la conversión y transferencia de los importes cobrados, así como con los posibles medios de transmisión de las comunicaciones entre las autoridades”. Por su parte, indicar que la transposición de esta Directiva al ordenamiento jurídico español se efectuó mediante la aprobación del Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, que modificó, a su vez, determinados preceptos de la Ley General Tributaria, creando un procedimiento bilateral mediante el cual puede prestarse asistencia en territorio español para el cobro de créditos de otros Estados miembros y puede igualmente solicitarse a dichos Estados miembros asistencia para el cobro de créditos cuya titularidad recaiga sobre la autoridad fiscal española. En este sentido, el art. 1 LGT define a la asistencia mutua como “el conjunto de acciones de asistencia, colaboración, cooperación y otras de naturaleza análoga que el Estado español preste, reciba o desarrolle con la Unión Europea y otras entidades internacionales o supranacionales, y con otros Estados en virtud de la normativa sobre asistencia mutua entre los Estados miembros de la Unión Europea o en el marco de los convenios para evitar la doble imposición o de otros convenios internacionales. La asistencia mutua podrá comprender la realización de actuaciones ante obligados tributarios”.

⁴³⁴ Interesa precisar que el primer antecedente en materia de cooperación administrativa lo constituyó la Directiva 76/308/CEE del Consejo, de 15 de marzo de 1976, referente a la asistencia en materia de cobro de créditos resultantes de operaciones que formaban parte del sistema de financiación del Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agrícola, así como de las exacciones reguladoras agrícolas y de los derechos de aduana, que estableció por primera vez un

No obstante, pese al gran avance que estos instrumentos representan en la ruta hacia una completa cooperación fiscal europea, su aplicación práctica todavía presenta ciertos interrogantes, especialmente por lo que a su ámbito subjetivo respecta, que aconsejan una mayor depuración y precisión en su regulación a fin de establecer una mayor garantía para los derechos de los obligados tributarios. Así pues, en primer lugar, cabría preguntarse si las solicitudes de cooperación en materia recaudatoria solamente podrían venir referidas a créditos cuya titularidad recayese sobre un obligado tributario principal o si, muy por el contrario, dicha cooperación podría igualmente abarcar a créditos cuya titularidad recayera sobre otra clase de deudores. En otros términos, si sería admisible por parte de un Estado miembro reclamar ayuda recaudatoria respecto de un crédito titularidad de un responsable tributario ubicado en otro Estado miembro. Y parece que la respuesta debe ser afirmativa cuando el art. 3.2 del Reglamento de ejecución nº 1189/2011, de la Comisión, al enumerar a los sujetos a los que se puede referir la mencionada solicitud de cooperación recaudatoria, menciona, *en primer lugar*, al deudor principal o codeudor, *en segundo lugar*, a cualquier otra persona distinta de las anteriores responsable del pago de los impuestos, derechos y otras medidas, o de otros créditos con ellos relacionados en aplicación de la legislación vigente en el Estado miembro donde radica la autoridad requirente y, *en tercer lugar*, a todos aquellos terceros poseedores de bienes que pertenezcan a los titulares de los créditos anteriores.

instrumento de asistencia mutua en materia de cobro por lo que concernía a dichos créditos. Dicha Directiva y sus actos de modificación, entre los que destacó la Directiva 79/1071/CEE que amplió su ámbito objetivo a la recaudación del IVA, serían objeto finalmente de una profusa codificación mediante la Directiva 2008/55/CE del Consejo, de 26 de mayo de 2008, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas. Si bien, los citados mecanismos, aún constituyendo un gran avance hacia el perfeccionamiento de los procedimientos de cobro en la Unión Europea, todavía revelarían ciertas imperfecciones que imposibilitarían satisfacer todas las necesidades resultantes de la evolución del mercado interior. Por otra parte, cabe igualmente resaltar que junto a las Directivas europeas, los convenios internacionales, multilaterales o bilaterales, se reputan asimismo como instrumentos idóneos para garantizar la asistencia mutua, siendo que, ante la existencia de varias normas que regulen esta materia, deberá aplicarse siempre aquella que permita una colaboración más amplia en virtud del principio de la máxima eficacia. *Vid.*, al respecto, CALDERÓN CARRERO, J.M.: “Hacia una nueva era de cooperación fiscal europea: las directivas 2010/24/UE y 2011/16/UE de asistencia en la recaudación y de cooperación administrativa en materia fiscal”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, Nº 343; RIBES RIBES, A.: “Ámbito subjetivo de la asistencia mutua recaudatoria a la luz de la Directiva 2010/24/UE y los diversos instrumentos convencionales”, en *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Barcelona, Atelier, 2012, pág. 130.

A mayor abundamiento, conforme a su elemento objetivo (art. 2 Directiva 2010/24/UE), la asistencia mutua podrá abarcar, entre otros conceptos, los siguientes créditos: 1) el conjunto de impuestos y derechos de todo tipo recaudados por un Estado miembro, sus subdivisiones territoriales o administrativas, comprendidos los entes locales, o en su nombre, o por cuenta de la Unión; 2) las sanciones administrativas, multas, tasas y recargos conexos a los créditos en relación con los cuales pueda solicitarse asistencia mutua, e impuestas por las autoridades administrativas competentes para la recaudación de los impuestos o derechos considerados o por las competentes para la realización de comprobaciones e investigaciones administrativas al respecto, o confirmadas por órganos administrativos o judiciales a petición de dichas autoridades administrativas; 3) los intereses y gastos conexos a los créditos en relación con los cuales pueda solicitarse asistencia mutua. Por lo que igualmente existiría cobertura jurídica suficiente para exigir la totalidad de la oportuna deuda tributaria derivada a un presunto responsable tributario.

Ahora bien, como se puede apreciar, tanto la determinación de los sujetos obligados al pago como los componentes del crédito adeudado, se configuran como unas competencias exclusivas del Estado requirente de la ayuda, sin que a ello pueda oponerse la legislación del Estado requerido a fin de evitar la ejecución de la asistencia solicitada. De esta forma, el procedimiento recaudatorio se dirigirá automáticamente contra la persona mencionada en la petición de cobro, siendo totalmente ajeno el hecho de que, de conformidad con la normativa en vigor del Estado requerido, dicho sujeto esté calificado o no como obligado tributario y existan o no en su ordenamiento interno créditos similares exigibles por dichas conductas. En estos casos se producirá, por tanto, una bifurcación en la titularidad activa de los procedimientos desarrollados, pues mientras que el procedimiento de derivación de la responsabilidad tributaria corresponderá al Estado donde el fraude se ha perpetuado, el procedimiento recaudatorio, de resultar imposible en dicho Estado, deberá ser ejecutado por el Estado donde resida el sujeto declarado como responsable tributario y de conformidad con sus propias normas internas.

Si bien, condición indispensable para formular una solicitud de asistencia recaudatoria en los supuestos de derivación de la responsabilidad tributaria conforme al

Derecho tributario español, será la previa derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda a los responsables que, a su vez, exige un acto administrativo en el que previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance (art. 41.5 LGT). En esencia, resulta necesario respetar el procedimiento configurado en los artículos 174 a 176 LGT. Y, nuevamente, parece que en esta sede será necesaria la asistencia en un doble sentido.

Por un lado, en fase probatoria, la Administración española podría solicitar su presencia en las oficinas de la Administración tributaria del otro Estado requerido a fin de participar, si las hubiera, en las investigaciones administrativas que se estuvieran desarrollando frente a este sujeto -entrevistándolo y examinando sus registros-, si la legislación de este Estado así lo permitiese⁴³⁵. En estos casos, resulta evidente que, a falta de la aprobación del nuevo presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria que permitiría su derivación cuasi-automática a los operadores intracomunitarios que incumplieran con su obligación de declaración recapitulativa, la única vía que prácticamente existe en la actualidad para reclamar a estos sujetos una responsabilidad tributaria, es precisamente demostrando su colaboración activa en la comisión de un ilícito tributario tipificado como tal en el art. 42.1.a) LGT⁴³⁶. Un presupuesto de hecho

⁴³⁵ Conforme a la Resolución del TEAC de 2 de diciembre de 2015 “En el caso de información suministrada por las autoridades tributarias de otros Estados en el marco de la asistencia mutua, no se está ante una información que figura en un registro fiscal u otro de carácter público a la que se refiere el artículo 108.3 de la Ley General Tributaria, por lo que no resulta aplicable este precepto. En este caso, tampoco resulta aplicable la previsión contenida en el apartado 4 del artículo 108, por lo que no procede exigir a la Administración tributaria española que requiera de las autoridades tributarias de los otros Estados la ratificación de la información que previamente han remitido, pues no se trata de datos incluidos en declaraciones tributarias de otro obligado tributario o de contestaciones a requerimientos en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de la Ley General tributaria. Por lo tanto si el obligado tributario al que se refiere la información suministrada alega su falsedad o inexactitud, regirán las normas generales sobre medios y valoración de la prueba contenidas en el Código Civil, la Ley de Enjuiciamiento Civil y la Ley General Tributaria, y entre otros los principios de valoración conjunta de la prueba practicada y facilidad probatoria o proximidad a los medios de prueba”.

⁴³⁶ A resaltar que, por su parte, el presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria del art. 87.Cinco LIVA también se podría aplicar en los supuestos en los cuales la sociedad distribuidora, además de estar ubicada en la cabeza de la trama defraudatoria, igualmente estuviera en la cola de la misma, cerrando el círculo delictivo mediante la adquisición de unos productos por un precio notoriamente inferior a su valor de mercado. No obstante, la opción por una u otra vía,

donde la carga de la prueba corresponde, en todo caso, a la Administración Tributaria española y para cuya obtención bien puede necesitar de la cooperación de la otra autoridad fiscal donde reside el concreto operador intracomunitario. Una posibilidad que, además, claramente prevé la LGT, al indicar su artículo 177.2 quinquies que “los funcionarios designados por la autoridad competente española podrán desplazarse a otros Estados en el marco de peticiones de asistencia efectuadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, o como consecuencia de controles simultáneos”⁴³⁷.

Por otro lado, también puede resultar necesaria la asistencia en materia de notificación de los documentos y actos resultantes del propio procedimiento de derivación de la responsabilidad seguido en territorio español. En este sentido, la Directiva 2010/24/UE reserva una habilitación para aquellos supuestos en los cuales, cuando la notificación por parte de este Estado sea imposible de efectuar o conlleve dificultades desproporcionadas, se pueda solicitar la cooperación administrativa. Previéndose incluso, la posibilidad de que toda autoridad competente pueda notificar de manera directa cualquier documento, ya sea por correo certificado o por vía electrónica, a una persona ubicada en el territorio de otro Estado miembro. *A fortiori*, conforme a lo dispuesto en el art. 177 sexies LGT “En los casos en que se haya solicitado asistencia a otro Estado, si en el plazo de dos meses desde el envío de la solicitud de notificación

corresponderá efectuarla en todo caso a la Administración Tributaria teniendo en cuenta que, si bien el presupuesto de hecho del art. 42.1.a) LGT configura una responsabilidad de carácter solidario que, asimismo, permite la derivación de las sanciones, a su favor el presupuesto de hecho previsto en la LIVA tiene, pese a su configuración subsidiaria, el permitir su aplicación con una mayor facilidad al no exigirse del partícipe una colaboración activa y directa en la maquinación.

⁴³⁷ Ahora bien, debemos advertir que, pese al reconocimiento de esta posibilidad, la misma se encuentra condicionada al cumplimiento de los posibles requisitos o circunstancias que pueda imponer el Estado requerido. Así, por ejemplo, en el ordenamiento español el art. 177 quáter LGT reclama que para que pueda existir presencia o participación de funcionarios de otros Estados miembros, debe existir un control simultáneo, que es aquel en el que se pretende obtener información que vaya a resultar de interés para ambos Estados. Por tanto, como afirma BAS SORIA, J: “Novedades en asistencia mutua: la Directiva 2010/24/UE y el Real Decreto-Ley 20/2011”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, Nº 350, 2012: “el precepto solamente incluye una mera voluntad de solicitar la participación de funcionarios españoles cuando se den las circunstancias para considerar que el control a desarrollar es un control simultáneo, aunque para que se haga efectiva tal participación, será necesario que el Estado requerido, en función de sus circunstancias particulares, permita que así sea”.

no se ha podido realizar la notificación en el extranjero o la Administración tributaria no ha recibido respuesta de la autoridad requerida respecto a la fecha de notificación del documento al destinatario, la Administración podrá proceder a la notificación por comparecencia regulada en el artículo 112 de esta Ley. Si en estos supuestos se produjese una doble notificación del acto, se considerará como fecha de notificación la correspondiente a la efectuada en primer lugar”.

En esencia, el primer paso para derivar la responsabilidad tributaria al operador intracomunitario no establecido consistirá en acreditar, por algún medio admitido en Derecho, su participación y colaboración activa en la comisión de un ilícito tributario. En este sentido, la introducción de un nuevo presupuesto de hecho de la responsabilidad, vinculado a una conducta omisiva de este sujeto, facilitaría enormemente la labor investigadora de la Administración, al producirse la inversión de la carga de la prueba, tras acreditarse meramente la falta de presentación del estado recapitulativo. No obstante, ante la falta de su aprobación, el único cauce legal que existirá será el previsto en el 42.1.a) LGT, por lo que, tanto el procedimiento como sus actos de notificación, deberán regirse por lo dispuesto en el ordenamiento tributario español, siendo precisamente ante estas autoridades, donde además deberán presentarse los correspondientes recursos que quepa interponer contra la deuda tributaria y su correlativo acto de derivación de la responsabilidad.

Así pues, una vez declarada la responsabilidad y notificada su derivación, el siguiente paso consistirá en proceder a su ejecución si, transcurrido el correspondiente periodo voluntario de pago, el mismo no se hubiera efectuado o, en su defecto, no se hubiera solicitado una suspensión de su ejecución o un aplazamiento de su pago. En tales casos, accionados los recursos internos necesarios para hacer efectivo el crédito y no constando que frente al mismo se hubiera interpuesto ninguna clase de recurso, podrá tramitarse subsidiariamente una petición de cobro por asistencia mutua al Estado miembro donde el deudor esté ubicado⁴³⁸. Como se puede observar, lejos de exigirse el

⁴³⁸ En concreto, el art. 11 de la Directiva 2010/24/UE establece que “1. La autoridad requirente no podrá presentar petición de cobro alguna si el crédito y/o el instrumento que permita su ejecución en el Estado miembro requirente han sido impugnados en dicho Estado miembro y en tanto no se haya resuelto tal impugnación, salvo en el caso en que se aplique lo dispuesto en el

agotamiento previo de todas las medidas ejecutivas del Estado requirente (*exhaustion rule*), solamente se reclama que las mismas se hubieran llegado a activar, eludiéndose pues cualquier condición ligada a que dichos procedimientos recaudatorios hubieran finalizado o incluso alcanzado su objetivo. De esta forma, resulta perfectamente admisible una derivación de la responsabilidad hacia un responsable tributario solidario establecido en otro Estado miembro mediante una solicitud de asistencia, aun cuando en el Estado requirente se desarrollara al mismo tiempo un procedimiento ejecutivo frente al deudor principal.

Igualmente, tampoco consideramos necesaria como diligencia para justificar la inexistencia de bienes conocidos por la Administración con los que hacer efectivo el crédito, la previa declaración de fallido del deudor secundario y ello porque, si nos atenemos a la definición del art. 61 RGR, en virtud de la cual “se considerarán fallidos aquellos obligados al pago respecto de los cuales se ignore la existencia de bienes o derechos embargables o realizables para el cobro del débito”, podemos observar cómo en los supuestos de asistencia recaudatoria, no es que la Administración ignore la existencia de dichos bienes, sino que la presume, al considerar como imposible su ejecución al estar ubicados los mismos en otro Estado miembro.

En fin, recabada la ayuda recaudatoria a otra autoridad administrativa mediante la emisión de un instrumento de cobro a nombre del declarado responsable, sin necesidad de reconocimiento u homologación en el Estado miembro requerido, se producirá una doble consecuencia. Por un lado, el crédito que sea objeto de petición de cobro tendrá la consideración de crédito del Estado miembro requerido, aplicándose entonces el principio de identidad de tratamiento jurídico de los créditos de asistencia mutua con los créditos internos, excepto por lo que concierne a su posible preferencia.

artículo 14, apartado 4, párrafo tercero. 2. Antes de que la autoridad requirente presente una petición de cobro, habrán de aplicarse los oportunos procedimientos de cobro previstos en el Estado miembro requirente, salvo en caso de que: a) sea evidente que no se dispone de bienes a afectos de cobro en el Estado miembro requirente o que dichos procedimientos no dan lugar al pago íntegro del crédito, y la autoridad requirente posee información específica que indique que la persona afectada dispone de bienes en el Estado miembro requerido; b) el recurso a estos procedimientos en el Estado miembro requirente dé lugar a dificultades desproporcionadas”.

Y, por otro lado, como corolario de la anterior, la autoridad requerida deberá canalizar esta petición de cobro mediante el empleo de sus propias competencias y procedimientos internos. En consecuencia, la legalidad o adecuación de las medidas ejecutivas solo podrá ser objeto de impugnación ante este concreto Estado.

En esencia, una vez cursada una petición de cobro, no podrán ser susceptibles de impugnación en el Estado requerido los hechos y circunstancias que han conducido a la determinación de la obligación de pago conforme a la normativa tributaria española, ni podrá revisarse en atención a ello, la concurrencia de los requisitos necesarios para su derivación o el alcance de su extensión⁴³⁹. Por ello mismo, parece razonable exigir,

⁴³⁹ *Vid.*, en este sentido, las resoluciones del TEAC de 11 de junio de 1999 donde se determinó que “La existencia de este título impide la toma en consideración de las restantes alegaciones, como señala el Tribunal Regional, pues todas ellas -la declaración de fallido, la necesidad de acto de derivación de responsabilidad, la no condición de administradores de los declarados codeudores, etc.- implicarían necesariamente que este Tribunal entrara a apreciar, a partir de las normas y criterios españoles, la adecuación a Derecho (al derecho portugués) del acto impugnado, para lo cual no es solamente incompetente, sino que lo tiene expresamente vedado tanto por la normativa comunitaria como por las normas internas de desarrollo de ésta, en particular el Real Decreto 1068/1988. Ejemplo claro de esto es la pretensión de limitar a los administradores la responsabilidad por las deudas sociales, lo cual podría ser admisible a partir del artículo 40.1 de la Ley General Tributaria y del RGR españoles, pero no puede examinarse frente a un acto de la Administración portuguesa basado en supuestos legales propios. La reclamación, por lo tanto, ha de ser desestimada”; y la de 23 de junio de 2000 al indicar que “La cuestión que se plantea, consiste en decidir si es o no procedente el requerimiento de pago practicado por la Delegación de Cádiz de la AEAT contra el deudor, el que se opone a dicho requerimiento al entender que no es el deudor, y, en consecuencia, por inexistencia de título ejecutivo. Al respecto, hemos de señalar que, el requerimiento de cobro hecho por la autoridad francesa competente solicita de la autoridad española, en los términos del artículo 7.º de la Directiva 76/308/CEE, la cobranza de créditos que son objeto de títulos ejecutivos (equivalentes a nuestras certificaciones de descubierto) expedidas contra la sociedad deudora por el impago de deuda exigida por el Impuesto sobre el Valor Añadido (699.437 francos; 18.423.205 ptas. - período 86/88. Condena por fraude fiscal. Sentencia del TGI de París de 5 de julio de 1993) y dirigida contra en condición de codeudor (co-débiteur) (figuran tecladas las opciones de deudor principal y de tercero: débiteur principal y tiers détenteur). El título ejecutivo relativo al reclamante existe, y lo único que corresponde a los órganos recaudadores españoles es su ejecución, de conformidad con el procedimiento de recaudación regulado en el RGR” y más recientemente la de 28 de mayo de 2008 al precisar que “es necesario indicar que el Real Decreto 704/2002 no tiene naturaleza sancionadora al regular la asistencia mutua en materia de recaudación; no supone sanción alguna exigir al interesado el pago de su deuda tributaria. La irretroactividad de las leyes es aplicable al presente caso para determinar que el cálculo de la deuda ha de hacerse con la norma que está en vigor en el momento de producirse el hecho imponible. Pero aunque este principio no se hubiera respetado por la Administración tributaria portuguesa, no es ésta una

pese a que la Directiva no lo indica, que antes de iniciar el correspondiente procedimiento ejecutivo en el Estado requerido, se pudiera verificar si el obligado tributario, al menos, ha sido debidamente informado del inicio y curso del procedimiento tributario desplegado por el Estado requirente. Una precaución del todo necesaria por cuanto que la única causa que permitirá la posible suspensión de dicho procedimiento ejecutivo será la comunicación de la interposición de un recurso contra la notificación de la liquidación emitida por el Estado requirente.

Como últimas peculiaridades destacar que, por lo que al plazo de prescripción concierne, conforme al art. 19 de la Directiva 2010/24/UE, deberá estarse a lo dispuesto en la normativa nacional del Estado requirente. A estos efectos, no obstante, se considerará que toda medida encaminada al cobro de los créditos por parte de la autoridad requerida y que tenga por finalidad suspender, interrumpir o prorrogar el plazo de prescripción conforme a su propia normativa, surtirá idéntico efecto en el estado miembro requirente, siempre y cuando la legislación de este último Estado contemple un efecto equivalente. Si bien, como novedad se establece que aun en los supuestos en los cuales la normativa del Estado requerido no asociara dichos efectos a una medida encaminada al cobro del crédito tributario y la misma, de haber sido aplicada por la autoridad requirente en su propio Estado, sí que los hubiera devengado, se podrá considerar a estos efectos, que la medida ha sido aplicada en este último Estado. Finalmente resaltar que, conforme al art. 20 de la Directiva, se establece una regla general en materia de reembolso de los gastos, consistente en la renuncia recíproca de los mismos por parte de los Estados y con independencia del procedimiento o clase de asistencia que se hubiera solicitado.

El marco jurídico para la asistencia en materia recaudatoria entre Estados miembros de la Unión Europea se encuentra, a la vista de lo expuesto, claramente

cuestión que corresponda dilucidar ni revisar por la Administración tributaria española ni por los Tribunales Económico-Administrativos; ésta es cuestión que ha de plantearse ante la propia Administración portuguesa, dado que a la española sólo le corresponde la asistencia en materia de recaudación. Si las normas para calcular la deuda son las que están en vigor en el momento en que se produce el hecho imponible, las de recaudación que hay que aplicar son las vigentes en el momento en que ésta se realiza, como se ha hecho en el presente caso”.

definido. No obstante, pese a ello, su aplicación práctica todavía sigue siendo limitada por toda una serie de obstáculos, como el desarrollo de las competencias lingüísticas, la falta de recursos humanos o los diferentes procedimientos internos⁴⁴⁰. El reforzamiento de este mecanismo se convierte, por tanto, en uno de los grandes retos pendientes a los cuales deberá hacer frente la Unión Europea en los próximos años. Y es que, mientras que la CEE consiguió instaurar un único sistema de IVA que hizo posible la creación del mercado interior, por lo que respecta a su control, el mismo sigue siendo de ámbito puramente nacional, sin que exista una verdadera perspectiva intracomunitaria. La cooperación administrativa y la asistencia mutua constituyen, por tanto, el eje central de los mecanismos de control del comercio intracomunitario y, asimismo, una condición imprescindible para asegurar tanto su correcto funcionamiento como su resistencia frente a la amenaza que representa el fraude fiscal.

⁴⁴⁰ *Vid.*, al respecto, COM(2014) 71 final “Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre la aplicación del Reglamento (UE) nº 904/2010 del Consejo, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido”.

CONCLUSIONES

PRIMERA.

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria define de una manera concisa al responsable tributario como toda aquella persona o entidad que, junto al deudor principal, debe responder solidaria o subsidiariamente de una deuda tributaria. De ello se infiere una doble precisión, a saber, que la individualización de la figura del responsable tributario debe arrancar de la previa clasificación de los obligados tributarios de la relación impositiva, en tanto que deudor de una prestación pecuniaria, y que dicho planteamiento inicial no puede obscurecer, a su vez, la finalidad innata que late en esta institución. En efecto, nos encontramos en esa fase de la evolución experimentada por la teoría general del tributo donde finalmente se ha conseguido desplazar el debate doctrinal del por qué resulta necesario un genérico deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos al cómo hacer efectivo dicho mandato constitucional. De tal modo que, el particular interés jurídico protegido del deber de contribuir, como eslabón necesario para el conseguimiento del resto de valores a los cuales aspira el diseño constitucional, constituye la razón metajurídica por la cual las deudas tributarias requieren de ciertas garantías que aseguren su cumplimiento.

En este marco, la responsabilidad tributaria se alza como un recurso jurídico que la doctrina científica sustancialmente ha venido a encuadrar dentro del haz de prestaciones cautelares establecidas por el ordenamiento jurídico en garantía del cumplimiento de la obligación tributaria principal, en concreto, dentro de las garantías personales del crédito tributario. Si por garantía debe entenderse cualquier instrumento que tiende a aumentar la seguridad de la realización de una obligación o el disfrute de un derecho, parece que ésta es la intención del legislador cuando junto a la sujeción del patrimonio del obligado principal al pago de una deuda tributaria, sitúa también en virtud de una norma, el patrimonio del responsable. De lo que se desprende que el responsable tributario es por Ley un sujeto garante y, en consecuencia, un obligado tributario; si bien, de segundo grado, en tanto que deudor de un crédito tributario que

Conclusiones

previamente ya deberá haber sido exigido a uno de los deudores principales que expresamente menciona el art. 35.2 LGT.

Atrás quedarán pues las construcciones doctrinales que calificarían al responsable tributario, bien como un deudor sin deuda (PUGLIESE, TESORO), o bien como un auténtico sujeto pasivo (BERLIRI); prevaleciendo, en contra, aquella que apostaría por utilizar como único criterio válido de distinción entre las posiciones del responsable y las del resto de deudores principales, la de ser o no extraño al hecho imponible (GIANNINI). En efecto, en la actualidad, resulta ya incontrovertible que la disidencia entre las figuras del contribuyente -como deudor principal por excelencia- y la del responsable tributario, descansa en la falta de participación del responsable en el hecho imponible acometido por el primero, cuyo devengo constituye el germen de un crédito tributario que, en principio, solo puede resultar exigible a un único titular jurídico, este es, aquel que exterioriza con sus actos la capacidad económica gravada. La presencia, por tanto, del responsable tributario está siempre condicionada a la previa existencia de otro sujeto o deudor principal que necesariamente deberá, bien haber realizado el hecho imponible, o bien, en su caso, haber sido declarado en virtud de un precepto legal como el titular de una obligación tributaria; un presupuesto *ex necesse* para el nacimiento de aquella deuda tributaria de la que posteriormente deberá responder.

Un *prius* lógico que, además, nos permite configurarla como de accesoria de la principal que es la que recae sobre el deudor principal. De tal modo que, la obligación del responsable será siempre subsidiaria, de primero o segundo rango, con o sin beneficio de excusión, pero suplementaria de la del deudor principal. En definitiva, podemos concluir que naciendo de presupuestos de hecho completamente distintos, la obligación del deudor principal y la obligación del deudor secundario, distinta también será la causa en virtud de la cual la Ley trabará a cada una de estas personas. Se distingue, en suma, entre unos obligados al pago como consecuencia de la manifestación de una capacidad económica, de aquellos otros sujetos que pese a concurrir igualmente al pago de una deuda tributaria, no obstante, responden patrimonialmente de esta obligación en virtud de otras razones, especialmente, en estos casos, por la garantía que implican dentro del sistema impositivo al aseguramiento del crédito tributario.

SEGUNDA.

Del análisis del conjunto de los presupuestos de hecho declarativos de responsabilidad tributaria que existen en el ordenamiento tributario español se puede extraer que el único elemento en común que persiste entre todos ellos consiste precisamente en la función de garantía que los mismos acometen sobre el pago de una deuda tributaria. No obstante, esta finalidad que es claramente identificable en aquellos presupuestos de hecho basados en conductas carentes de un componente ilícito, se empieza a enturbiar en aquellos otros presupuestos de hecho en los cuales la responsabilidad se fundamenta en una actuación dolosa o negligente de un sujeto.

En este sentido, resulta oportuno enfatizar que en el ordenamiento tributario español, cuando un sujeto distinto del infractor principal colabora o participa junto a éste en la comisión de un ilícito tributario, la única consecuencia jurídica que se le impone consiste precisamente en su declaración como un responsable tributario. A diferencia de lo que acontece en el Derecho Penal, no se reconocen en este ámbito grados de participación en un ilícito fiscal más allá de la autoría material. De tal forma que, descartada la posibilidad de castigar a un sujeto colaborador distinto del autor con una sanción autónoma y proporcional a su participación en la infracción; la única “pena” que cabe aplicar sobre esta persona consiste precisamente en su declaración como garante o responsable de un doble concepto tributario, la deuda tributaria y su sanción aneja, exigibles ambas por igual o en primer lugar a su titular jurídico, esto es, el deudor e infractor principal, debido al carácter accesorio y subsidiario de la responsabilidad.

Se entrelazan, de esta manera, dos instituciones del Derecho positivo, por un lado, la participación en las infracciones tributarias y, de otro, la responsabilidad tributaria por actos ilícitos. La segunda como complemento de la primera y la primera como presupuesto de la segunda. Al respecto, diferentes corrientes doctrinales han tratado de ofrecer una adecuada justificación a esta instrumentación del instituto de la responsabilidad al servicio de las infracciones tributarias. Entre ellas, podemos destacar, en primer lugar, la que apuesta por restringir el esquema de la responsabilidad a la mera derivación de la deuda tributaria, excluyendo *contrario sensu* de su régimen jurídico a

Conclusiones

las sanciones tributarias; en segundo lugar, la que ha pretendido explicar esta realidad desde los exclusivos postulados de la teoría de la responsabilidad en el seno del Derecho penal; y, en tercer lugar, la que aboga por calificar a la responsabilidad por actos ilícitos como una auténtica técnica sancionadora. Un conglomerado de teorías doctrinales que, no obstante, no contentarían a un cuarto grupo de autores, quienes desde una perspectiva mucho más crítica, reivindicarían la necesidad de subsumir el juego de estas dos instituciones en una gran reforma legislativa que permitiera ofrecer una correcta conjugación entre la finalidad garantista de la responsabilidad tributaria y el respeto de los más esenciales principios que rigen el Derecho administrativo sancionador.

Si bien, entre estas opciones, el legislador tributario español se ha decantado por la tercera de las teorías enunciadas, pues lejos de calificar a un colaborador en una infracción tributaria, bien como un infractor autónomo, o bien como un cotitular solidario de la pena junto al infractor principal, ha preferido atribuir a este sujeto partícipe la calidad de garante de una deuda y su sanción aneja como sanción específica de su conducta antijurídica. No obstante, pese a que esta corriente doctrinal ha sido la elegida tanto por el legislador como por los principales órganos jurisdiccionales para cimentar el régimen jurídico de la responsabilidad por actos ilícitos, sin embargo, la misma no ofrece una adecuada solución ante su principal flaqueza, a saber, su falta de efectividad en los supuestos en los cuales el deudor principal abonara en su integridad las obligaciones tributarias. En tales casos, ninguna sanción pesará sobre el que junto al autor material, colaboró en la realización de la infracción tributaria; además, aun en los supuestos en los cuales este sujeto satisfaga tales conceptos tributarios, la sanción podría volver a devenir como inefectiva ante un ejercicio fructuoso de la correspondiente acción de reembolso. Una cuestionada impunidad que ha conseguido hacer tambalear los soportes de esta institución ante la constante crítica de un autorizado sector doctrinal que exige que ante una conducta antijurídica y culpable la misma se tipifique y así, siguiendo el sistema categorial clasificatorio y secuencial de la teoría del delito, se declare asimismo como punible.

TERCERA.

El empleo de la responsabilidad tributaria como técnica sancionadora mediante la cual se castigan las conductas de aquellos partícipes distintos del infractor principal que intervienen en un ilícito fiscal, genera dentro de la doctrina administrativa, científica y jurisprudencial serias dudas en torno a la verdadera naturaleza jurídica de esta figura tributaria. De tal modo que, mientras que algunos apuestan por conferirle un carácter exclusivamente garantista, al margen inclusive de si se derivan o no sanciones (v.g. la Resolución del TEAC de 6 de septiembre de 2012); se alzan, por el contrario, los que abogan por otorgar a estos presupuestos de hecho una naturaleza adicionalmente punitiva (v.g. la STC 85/2006). En juego, ni más ni menos, que la aplicación de todo el sistema de principios y reglas que disciplinan la materia sancionadora.

En este sentido, para aportar un nuevo enfoque a esta materia, se ha efectuado una remisión a la jurisprudencia del TEDH quien, especialmente a raíz de su Sentencia *Engel y otros c. Países Bajos*, de 8 de junio de 1976, empezó a desarrollar un triple criterio capaz de determinar, entre otros aspectos, qué medidas tributarias podrían resultar equiparables a las penas a los efectos del CEDH y, en consecuencia, resultarles aplicable el conjunto de garantías materiales y procesales que reconoce asimismo el art. 6.1 del Convenio. En concreto, estos tres criterios fueron los siguientes, a saber: 1) la calificación jurídica que la medida ostenta en el Derecho interno, 2) la verdadera naturaleza jurídica de la misma, y 3) el grado de severidad de la pena. Un parámetro de aplicabilidad que, interesa precisar, no solo se limita al análisis de las más obvias infracciones tributarias, en tanto que manifestaciones directas del *ius puniendi* del Estado, sino que como bien demostró su posterior Sentencia *Bendenoun c. Francia*, de 24 de febrero de 1994, se puede igualmente emplear para determinar si otra clase de figuras tributarias de aparente naturaleza no sancionadora -como eran en el caso enjuiciado unos recargos tributarios-, también podrían tener cabida en los contornos de dicho concepto.

Una jurisprudencia que, asimismo, debidamente aplicada al ordenamiento tributario español, nos permitiría también defender la naturaleza punitiva de los presupuestos de hecho constitutivos de responsabilidad tributaria por participación o

Conclusiones

colaboración de un sujeto distinto del infractor principal en la comisión de ilícitos tributarios. En primer lugar, porque aun cuando los presupuestos de hecho por participación en infracciones tributarias se encuentran totalmente previstos en las leyes tributarias, ello no puede constituir nunca un óbice para que esta figura tributaria se pueda calificar como “penal” a los efectos del Convenio (*primer criterio Engel*); en segundo lugar, porque no resulta ocioso resaltar que en la gran mayoría de los casos analizados por el TEDH en materia tributaria, se ha reconocido este carácter punitivo a litigios en los que los obligados tributarios habían llevado a cabo conductas constitutivas de infracción tributaria descubiertas, además, por la Administración sin que previamente se hubiera producido una regularización voluntaria. El símil parece pues evidente desde el momento en el que la derivación de la responsabilidad tributaria se hace depender de la participación o colaboración de un sujeto en un ilícito tributario, haciéndosele pues responsable no solo de la deuda tributaria defraudada sino también de su sanción aparejada. Así, aunque el legislador español haya optado por no castigar directamente estas conductas cooperadoras mediante la interposición de una sanción propia e independiente a la prevista para el infractor principal, configurándose pues esta medida tributaria como una garantía del pago de los diversos créditos tributarios, es preciso constatar que ambas consecuencias jurídicas -sanción tributaria para el infractor principal y responsabilidad tributaria para el sujeto colaborador- derivan de un mismo hecho, este es, la comisión de una infracción tributaria.

A mayor abundamiento, en la configuración de esta medida convergerían los siguientes factores complementarios decisivos para determinar su calificación criminal: *en primer lugar*, su alcance global, en el sentido de que cualquier contribuyente es susceptible de ser calificado como responsable tributario con la única exigencia de que se acredite su colaboración o participación activa en un ilícito tributario; *en segundo lugar*, su finalidad que, como ya advertimos, adquiere una nueva connotación preventiva y represiva en los supuestos de responsabilidad por actos contrarios al ordenamiento; y *en tercer lugar*, como corolario de lo anterior, por la necesidad de subordinar esta figura tributaria a la presencia de un elemento subjetivo en la conducta del declarado responsable, proscribiéndose pues, al igual que en el ámbito penal, los supuestos de responsabilidad de carácter objetivo o desprovistos de cualquier grado de culpabilidad.

Conclusiones

Además, por lo que concierne a la gravedad de la sanción, debemos igualmente advertir que en los supuestos de responsabilidad por actos ilícitos la misma se identificará con el importe derivado al presunto responsable y que, *a fortiori*, coincidirá con la cantidad de la deuda tributaria defraudada y su sanción aparejada, exigibles ambas, *ex ante*, al obligado tributario principal. Al respecto resulta oportuno matizar que, siendo la obligación tributaria del declarado responsable de carácter accesorio y subsidiario a la del deudor principal, tanto la deuda tributaria como su sanción vinculada se calcularán atendiendo a las circunstancias personales desplegadas por este último sujeto. En efecto, al responsable tributario solamente se le hace tributar por unos conceptos tributarios previamente determinados conforme a la capacidad económica y el dolo ejercido por el deudor principal, sin que los mismos sufran ningún tipo de alteración durante el proceso de derivación que permita adaptarlos a las concretas circunstancias particulares del responsable. Todo lo cual no hace más que demostrar la amplitud y gravedad de la pena en los términos que marca el tercer criterio *Engel*.

En definitiva, la responsabilidad tributaria por actos ilícitos, como vía alternativa mediante la cual se pretenden configurar nuevos supuestos sancionadores, nos conduce a confirmar, por una parte, la acuñada huida del legislador tributario de los esquemas propios del Derecho sancionador para tipificar conductas culpables distintas de las manifestadas por los infractores principales y, por otra parte, a aseverar la progresiva desnaturalización de esta figura tributaria, al reconocerse junto a su clásica y característica finalidad de garantía del crédito tributario, una nueva y adicional de tinte eminentemente sancionador.

CUARTA.

Determinar el alcance de la responsabilidad tributaria constituye uno de los aspectos primordiales para conocer el auténtico contenido de la obligación del responsable, esto es, para precisar el exacto montante pecuniario de su particular deuda tributaria. En este punto, el precepto clave lo conforma el art. 41.3 LGT que, de una manera genérica proclama que la obligación de estos sujetos se extenderá “a la totalidad de la deuda tributaria...”. Al respecto, podemos efectuar varias observaciones, por un lado, que la deuda tributaria a la que está haciendo alusión el precepto es efectivamente

Conclusiones

la que le corresponde como sujeto garantizado al deudor principal, por lo que sería más correcto indicar que este sujeto responde de la globalidad de la deuda tributaria exigida *al deudor principal* tal y como aparece conformada, con posterioridad, en el art. 58 LGT; y por otro lado, que la obligación del responsable será siempre de exclusivo contenido pecuniario, por cuanto que su obligación no se expandirá al resto de deberes formales que se hayan exigido al deudor principal.

Además, de una interpretación conjunta y metódica de estos preceptos se podría deducir que el alcance de la responsabilidad de estos sujetos deberá comprender como mínimo la totalidad de los elementos tributarios que conforman el término “deuda tributaria”. Sin embargo, un examen más minucioso de las previsiones normativas que rigen esta materia nos acabará demostrando que ni todos esos conceptos son derivables a los responsables, al exigir la normativa que la deuda tributaria derivable sea la devengada durante el periodo voluntario de pago conferido al deudor principal; ni mucho menos que todos ellos abarquen los elementos que resultan trasladables. Así pues, al margen de los mismos, la LGT prevé que en determinadas ocasiones formen parte de la obligación del responsable las sanciones correspondientes al infractor principal, un componente que, por lo demás, expresamente excluye el art. 58 LGT del término deuda tributaria.

En concreto, por lo que concierne a la *cuota tributaria* resultante de la obligación tributaria principal, podemos concluir que indudablemente la misma formará parte del contenido de la obligación del responsable, así como el conjunto de los recargos legalmente establecidos sobre cuotas o bases de naturaleza contributiva. Por el contrario, no consideramos admisible la derivación de aquella cuota tributaria resultante de la obligación de efectuar un pago a cuenta, en los supuestos en los cuales el obligado tributario principal hubiera ingresado en su totalidad la cuota exigible. En estos casos, la responsabilidad solo se puede emplear como técnica garantizadora del crédito tributario cuando el mismo no hubiera sido abonado por su deudor principal o cuando se hubiera satisfecho de una manera incompleta. Se produce, por tanto, una clara limitación del conjunto de deudores principales junto a los cuales se puede anexionar el responsable tributario, por cuanto que de la participación conjunta con algunos de ellos se podría desencadenar una doble tributación y una recaudación que ocasionaría un enriquecimiento sin causa para la Administración.

Conclusiones

En cuanto a los *intereses de demora*, podemos colegir que el responsable tributario nunca responderá por aquellos que se puedan devengar una vez iniciado el periodo ejecutivo de pago, en cambio, sí que consideramos trasladables todos aquellos que se puedan generar con anterioridad al inicio de dicho periodo y, a mayor abundamiento, por aquellos otros que se puedan producir como consecuencia de su exclusivo comportamiento tardío o defectuoso. En este marco, la situación más típica a la que queremos hacer referencia es la de aquellas liquidaciones practicadas por la Administración Tributaria al deudor principal como consecuencia de un procedimiento de comprobación e investigación que incluyera, a su vez, los intereses de demora resultantes del cumplimiento tardío y defectuoso de la obligación tributaria. En nuestra opinión, en estos casos, no distinguiendo la LGT entre los diversos periodos voluntarios de pago que pueden concurrir sobre una deuda, a saber, el original que resulta de la normativa de cada tributo y el eventual que pueda surgir como consecuencia de la notificación de una liquidación con resultado a ingresar tras un procedimiento de comprobación e investigación, no cabría más que admitir la inclusión en la obligación del responsable de los posibles intereses de demora que se pudieran liquidar al deudor principal de manera conjunta con una deuda tributaria. Y es que, a nuestro modo de ver -al igual que acaece con el *recargo por extemporaneidad del 20%*- el foco de la crítica que cabría efectuar sobre estas derivaciones no debería centrarse tanto en determinar si los mismos son consecuencia o no de un comportamiento doloso atribuible al responsable tributario, sino más bien, en resaltar que, a través de este método, lo que se está empezando a garantizar son componentes tributarios que ya no suponen una directa plasmación del deber constitucional de contribuir al mantenimiento de los gastos públicos. En esencia, lo que se está garantizando a través de los mismos es el pago de un concepto tributario de naturaleza no contributiva y cuya finalidad meramente consiste en indemnizar un cumplimiento tardío o incompleto de una determinada prestación pecuniaria.

En cuanto a las *sanciones*, podemos indicar que tras numerosos vaivenes legislativos y tensas disputas interpretativas, la ampliación del objeto de la obligación del responsable a las mismas parece haber encontrado en la actualidad cierta estabilidad mediante la proclamación prevista en la LGT en virtud de la cual “la responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra

Conclusiones

ley se establezcan". Así pues, se proclama como único criterio válido para habilitar esta expansión, la participación culposa o dolosa de un sujeto en la comisión de un ilícito tributario, siendo que, bajo estos parámetros, resulta evidente que ningún principio constitucional resultará vulnerado ante el hecho de que a este sujeto se le nombre responsable de una específica sanción resultante de su antijurídico actuar. Ahora bien, lo que ya no parece tan admisible, desde la óptica de los principios constitucionales, es la derivación de una sanción tributaria que no tenga en cuenta el grado de participación de dicho sujeto en el ilícito tributario o, más bien, que solo se gradúe en atención a la participación de su autor material. En esencia, lo que se está cuestionando es si a través de esta regulación se está igualmente respetando el principio de proporcionalidad de la pena.

Y es que, resulta oportuno enfatizar que es una opción del propio legislador la de configurar una única sanción a derivar a un exclusivo infractor, a pesar de que en la comisión del ilícito puedan participar otros tantos sujetos en distinta proporción. Es, en definitiva, el legislador quien desaprovecha su oportunidad para que ante varios comportamientos infractores, no se exijan tantas penas como culpas concurrentes. Ahora bien, siendo ésta su opción, por razones de comodidad no puede despojarla de cualquier idea relacionada con la proporcionalidad. En efecto, en nuestra opinión, el legislador tributario debería obligar a la Administración a reducir en un porcentaje estimado la cuantía de la sanción a derivar en aquellos casos en los cuales quedara acreditado que la intervención del colaborador en la comisión de la infracción fuera de menor grado que la del infractor principal. Algunos autores considerarán que esta exigencia no es necesaria, por cuanto que el responsable siempre dispone de una acción de reembolso que abarcará por igual a las sanciones, pero precisamente por las altas probabilidades de ineficacia de dicha *actio*, consideramos todavía más imperiosa una adecuación de la sanción a la culpabilidad desplegada. Lo contrario, supone aplicar una pena desproporcionada; una pena que no tiene en cuenta la singularidad y el grado de injusticia desplegado por cada uno de sus responsables.

QUINTA.

Si nos centramos en la vertiente pasiva que conforma la relación jurídica tributaria, podemos observar cómo de una forma u otra, todos los ordenamientos constitucionales se han decantado por sustentar el genérico deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en la previa existencia acreditada de una capacidad económica. Ello se traduce en la práctica, en el establecimiento por parte del legislador tributario de todo un conjunto de hechos imponibles reveladores de riqueza que, una vez realizados por el denominado contribuyente, provocan el nacimiento de una relación jurídica cuya obligación tributaria principal consiste en el pago de la cuota resultante del tributo devengado. Sin embargo, la presencia de determinados deudores tributarios que, carentes de cualquier grado de capacidad económica puedan, bien sustituir (sustitutos), o bien acompañar (responsables) al contribuyente o deudor principal en la parte deudora de la relación jurídica tributaria, nos hará nuevamente cuestionarnos el hasta ahora armonioso esquema de la subjetividad tributaria. Nos encontramos en ese punto crucial en el que resulta imperioso efectuar un preciso análisis de la relación existente entre cuatro de los elementos esenciales del tributo, a saber, la capacidad económica gravada; el hecho imponible tipificador de esa riqueza revelada; el sujeto realizador del hecho imponible y el pagador o persona que finalmente deberá satisfacer la carga tributaria. De modo que, cuando todos estos factores confluyan en una misma persona, escasos problemas se nos plantearán, siendo, por tanto, cuando alguno de dichos elementos aparezca dissociado y ejecutado por diferentes personas cuando los mismos se nos manifestarán.

En virtud de ello, siendo consciente el legislador tributario de la delgada línea que separa a estos mecanismos tributarios de las exigencias constitucionales, se preocupa acto seguido por regular una serie de técnicas legislativas que permiten garantizar, en mayor o menor medida, la neutralidad impositiva de estos sujetos interpuestos. Es preciso, por tanto, que el ordenamiento jurídico prevea unos cauces jurídicos a través de los cuales, los pagos efectuados por estos obligados tributarios acaben desplazándose al verdadero titular de la capacidad económica gravada, pues solo de esta forma podrían tener cabida en un Estado constitucional este conglomerado de instrumentos jurídicos especialmente diseñados para facilitar la aplicación del tributo y asegurar su recaudación.

Conclusiones

Ahora bien, mientras que algunos de estos mecanismos sí que permiten conferir una plena protección, pues ya sea por la vía de la previa retención o de la repercusión, la deuda tributaria nunca se abona con los recursos económicos propios de estos obligados tributarios, sino con los del mismísimo contribuyente a quien se quiere hacer tributar; en cambio, en el resto de supuestos, acogiéndose a una especie de máxima “*solve et repete*”, los obligados tributarios sí que deberán hacer frente al pago de la deuda tributaria con sus propios bienes, presentes y futuros, siendo pues, solamente después de haberse hecho efectivo dicho crédito tributario, cuando los mismos podrán ejercitar contra el contribuyente las correspondientes acciones civiles de repetición o reembolso del importe pagado.

En concreto, en esta segunda situación se encuentra el responsable tributario, al que solamente le concede el ordenamiento jurídico interno como mecanismo de recuperación del importe abonado, la posibilidad de ejercitar *a posteriori* una acción civil de reembolso o repetición, al margen pues de cualquier procedimiento de carácter administrativo. Una opción legislativa que, no obstante, no consideramos que sea la más adecuada, pues a través de esta acción de reembolso no solo se está protegiendo un exclusivo interés particular, sino que igualmente se está defendiendo el interés público que representa la efectiva aplicación del principio de capacidad económica.

Además, de su escueta regulación se puede sonsacar que a pesar de su expreso reconocimiento legal, no existe, en cambio, una certidumbre sobre el adecuado cauce procesal a través del cual substanciar esta pretensión. Doctrina y legislador tributario, por tanto, solo se muestran conformes en conceder al responsable tributario una potestad a su cargo en virtud de la cual recobrar lo pagado, pero muestran indecisión o silencio en cuanto a la concreta vía civil a desarrollar. Así pues, a nuestro modo de ver, descartadas las acciones de los artículos 1.145 C.C -por falta de identidad estructural- y 1.838 C.C -por imposibilidad de subrogación del responsable en la posición del acreedor principal-, la única vía que podría emplear el responsable tributario para recuperar lo pagado sería la acción del enriquecimiento injusto. En primer lugar, por el evidente aprovechamiento patrimonial que experimenta el deudor principal liberado de su deuda tributaria a costa del responsable tributario; y, en segundo lugar, porque aun cuando pudiera defenderse la existencia de una causa jurídica que habilitase este

Conclusiones

desplazamiento patrimonial, lo que no coexistiría *contrario sensu*, sería una razón justa que amparase la no devolución del deudor principal del importe del crédito tributario del cual se ha visto liberado frente a la Hacienda Pública. Además, existiendo una norma general que reconoce el derecho del responsable a obtener el reembolso de lo abonado, se deduce todavía más la carencia de una causa que pueda justificar este enriquecimiento. Lo contrario, en fin, supondría un irrefutable quebrantamiento del principio rector de la materia tributaria, esto es, aquel principio que garantiza que los tributos solamente puedan recaer sobre aquellos sujetos que exteriorizan capacidad económica.

SEXTA.

Dada la gran dificultad que entraña para un declarado responsable tributario la recuperación de un crédito abonado en garantía de un deudor que, como regla general, ya habrá sido previamente calificado como insolvente por la Administración; resulta necesario determinar cuál sería aquel otro remedio legal que, ante la falta de éxito de la acción de repetición, podría ejercitar el responsable tributario para recuperar el equilibrio constitucional. Se inaugura así para este obligado tributario, una nueva vía de recuperación a través de la calificación de este crédito incobrable como una pérdida patrimonial a incluir en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, o como un gasto deducible de la base imponible del impuesto sobre sociedades.

Efectivamente, del mandato contenido en el art. 33 LIRPF se puede deducir que al producirse en estos casos tanto una variación en el valor del patrimonio -el cual disminuye-, como una alteración en su composición interna -pues aun cuando el responsable tributario ostente como contrapartida la titularidad de un crédito frente al deudor principal, su pretensión ya habrá resultado fallida frente a éste-, se deberá proceder a declarar como una pérdida patrimonial el importe del crédito que no haya podido ser recuperado. Y así lo ha venido a entender también la Dirección General de Tributos quien, en su Consulta V0327-10, determinó que “Es en el momento en que adquiere firmeza el acuerdo de derivación de responsabilidad cuando el responsable subsidiario ha de hacer frente al pago de la deuda del deudor principal. Cuando en dichas circunstancias se realice el pago referido se producirá, a efectos del Impuesto

Conclusiones

sobre la Renta de las Personas Físicas, una pérdida patrimonial, en los términos regulados en los artículos 33 y siguientes de la Ley del Impuesto”. Una pérdida que, además, en virtud del art. 14.1.c) LIPRF deberá imputarse al periodo impositivo en el cual acontezca la alteración patrimonial, esto es, en el periodo en el que se produzca el pago de la deuda -si la responsabilidad es subsidiaria- o en el periodo en que decaiga la pretensión de reembolso por declaración de falencia durante el procedimiento civil del deudor principal -si la responsabilidad es solidaria-.

Por su parte, en el supuesto de que el responsable tributario fuera una entidad, conforme a las Resoluciones del TEAC de 15 de marzo de 2011 y 4 de febrero de 2016, la misma deberá contabilizar, en primer término, un derecho de crédito frente al deudor principal y, posteriormente, en su caso, dotar una provisión por insolvencia que, siguiendo los parámetros del art. 14 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), podría calificarse como deducible. Así pues, estos importes podrán deducirse por la vía del impago dado que, cuando alguien ostenta un crédito frente a un tercero e intenta hacerlo efectivo, si al final no lo consigue, ello le produce un quebranto patrimonial que es fiscalmente deducible. En este punto, será labor de la entidad el demostrar que efectivamente intentó recuperar el crédito abonado, indicando cuáles fueron las gestiones de cobro que realizó al respecto y matizando en qué punto y por qué resultaron del todo infructuosas. Por el contrario, si la entidad optara por no ejercitar su acción de repetición frente al deudor principal, ello constituiría irremediablemente una liberalidad que, conforme al art. 15. e) LIS, no podría calificarse como gasto deducible.

En definitiva, podemos concluir que dos son las opciones que ofrece el ordenamiento tributario para restaurar el equilibrio constitucional fracturado, por un lado, la acción de enriquecimiento injusto y, por otro, a modo subsidiario, la consideración del crédito declarado incobrable como una pérdida patrimonial o como un gasto deducible a incluir en el respectivo impuesto sobre la renta siempre y cuando, además, se hubiera accionado y declarado como infructuosa la correspondiente acción civil de reembolso.

SÉPTIMA.

De entre los diversos presupuestos de hecho declarativos de responsabilidad tributaria, es precisamente el previsto en el art. 42.1.a) LGT el que representa, por excelencia, la denominada responsabilidad tributaria por actos ilícitos. De su análisis, se destaca que son tres los grandes elementos -el hecho imponible preliminar del que derivan las liquidaciones practicadas al deudor principal, el nexo causal y el presupuesto de hecho habilitante de la responsabilidad *stricto sensu*- los que deben concurrir a los efectos de su aplicación. Así pues, en primer lugar, partiendo de la máxima de que solamente si existe un deudor principal, puede un responsable colocarse junto a éste, se exigirá como premisa previa, el devengo de un hecho imponible realizado por un deudor principal. Si bien, si descansase el presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria sobre un ilícito tributario, ese hecho previo y necesario deberá identificarse con la comisión de una infracción tributaria. De tal modo que, bajo estos parámetros, no será suficiente con el devengo del hecho imponible, sino que adicionalmente se exigirá la materialización de una infracción tributaria relacionada con el hecho jurídico-tributario previsto por la norma.

La ausencia de una infracción tributaria imputable a un deudor principal, implicará para el presunto responsable una doble consecuencia, por un lado, la imposibilidad de reclamarle el abono de una sanción, siendo que en este punto, su posición no diferirá de la del deudor principal; pero además, y aquí descansa el dato diferencial, tampoco se le podrá declarar responsable por el resto de las obligaciones tributarias pendientes del deudor primigenio pues, en estos casos, ni habrá responsabilidad en sentido criminal, ni en sentido tributario. Ahora bien, si por el contrario, efectivamente existiese una infracción tributaria, no distinguiendo acto seguido la propia normativa entre los distintos tipos -leves, graves o muy graves- en los que la misma se puede clasificar, se deberá entender que la participación en cualquier clase de ilícito tributario será susceptible de ser sancionado, siempre y cuando no concurra ninguna causa excluyente de la responsabilidad ni en sede del infractor principal ni en sede del sujeto colaborador, mediante el instituto de la responsabilidad tributaria.

Conclusiones

En este sentido, en relación con las causas excluyentes de la responsabilidad previstas en el art. 179 LGT, en tanto que las mismas no constituyen un *numerus clausus*, cabría cuestionarse acto seguido si sería posible trasladar al ámbito infractor tributario la novedosa exención de la responsabilidad penal de las personas jurídicas por implementación de los modelos de organización y gestión previstos en el art. 31 bis 4º y 5º CP, esto es, los denominados *compliance programs*. En efecto, en el ámbito penal, el reconocimiento del nuevo principio *societas delinquere et puniri potest* por medio de la LO 5/2010, ha tratado de incentivar que las personas jurídicas, en tanto que plataformas instrumentales mediante las cuales se pueden cometer ciertas clases de delitos, activen mecanismos internos de vigilancia, supervisión y control para que su personal no busque conseguir los objetivos empresariales vulnerando el ordenamiento jurídico. Tal es así que, conforme al criterio mayoritario vertido en la STS de 29 de febrero de 2016 (nº de recurso 10011/2015), partiendo de un modelo de atribución de la responsabilidad penal por defecto de la organización -en contraposición al modelo por transferencia o vicarial-, se deduce que para poder imputar esta clase de responsabilidad a una entidad se precisa de una doble condición: en primer lugar, que se constaten los requisitos previstos en el art. 31 bis CP, estos son, que se haya cometido por parte de una persona física, plenamente integrada en dicha entidad, alguno de los delitos incluidos en el catálogo de infracciones susceptibles de generar responsabilidad penal para la persona jurídica y, en segundo lugar, siendo éste el aspecto más polémico, que se acredite igualmente dentro de dicha entidad, la inexistencia de medidas de control capaces de prevenir y evitar, en la medida de lo posible, la comisión de las infracciones delictivas por quienes integran la organización, de modo que se pueda decir que el delito cometido por la persona física en el seno de aquella ha sido posible o facilitado, por la ausencia de una cultura de respeto al Derecho.

En esencia se pretende garantizar que todas aquellas entidades que cuenten con unos modelos de organización y gestión que sean adecuados y eficaces, esto es, que acrediten que la persona jurídica ha actuado diligentemente para prevenir la conducta criminal, aun cuando la misma se hubiese materializado, puedan quedar total o parcialmente exentas de responsabilidad en atención al grado de su diligencia desplegada.

Conclusiones

En este marco, siendo el delito fiscal una de las transgresiones penales cuya responsabilidad se puede atribuir a una persona jurídica según el art. 310 bis CP, por su más que estrecha vinculación con la previa infracción tributaria, nos aboca a efectuar el siguiente orden de consideraciones. Por un lado, que siguiendo el criterio manifestado por el Tribunal Supremo, parece inferirse que, a partir de ahora, para presentar una querrela o denuncia por delito fiscal contra una persona jurídica, los órganos de la Administración Tributaria ya no deberán meramente valorar en el curso de las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas la conducta típica de defraudación, sino que además, deberán igualmente valorar la carencia de un programa de *compliance* o la falta de su idoneidad. La calificación de la ausencia de tales programas como el “núcleo de la tipicidad” o como un elemento autónomo del tipo objetivo, permite entonces invertir la carga de la prueba acerca de su idoneidad, correspondiendo pues a la acusación, en nuestro caso, a la Administración Tributaria, la difícil tarea de probar que la persona jurídica carecía de los instrumentos y medios adecuados para prevenir el delito fiscal.

En segundo lugar, como corolario de lo anterior, será competencia del respectivo órgano jurisdiccional penal el valorar la idoneidad o no de los programas de *compliance* a efectos de imputar la susodicha responsabilidad penal a una determinada organización. Así pues, bien puede suceder que tras la valoración de los hechos y el análisis de las diversas medidas de control desplegadas por la entidad, el órgano penal considere que las mismas no reflejan una adecuada cultura de respeto al Derecho, en cuyo caso, acabará declarando como responsable penal al ente corporativo; o bien puede suceder todo lo contrario, esto es, que los considere como plenamente válidos y eficaces. En este último escenario, si adicionalmente se produjera una sentencia penal absolutoria o un auto de sobreseimiento libre o provisional que abarcara por igual tanto a la persona jurídica como a la persona física, en tanto que autora material del ilícito penal, se abriría subsiguientemente un nuevo interrogante.

En efecto, en este punto, debemos recordar que la propia LGT prevé en sus arts. 250 y 251 la posibilidad de ajustar una liquidación tributaria o de continuar con un procedimiento de comprobación e investigación previamente suspendido, tras haberse dictado una sentencia penal absolutoria o un auto de sobreseimiento libre o provisional, siempre y cuando se respetasen los hechos que el tribunal hubiese considerado como

Conclusiones

probados, así como la posibilidad de iniciar el correspondiente procedimiento sancionador, partiendo de esos mismos hechos. En nuestro caso, por ejemplo, se consideraría un hecho probado que la entidad disponía de un programa de *compliance* siendo su calificación como óptima para prevenir el delito fiscal. Y siendo ello así, podemos ya vislumbrar el dilema que se cierne. Efectivamente, aun cuando escasos reparos se podrían efectuar acerca de la reanudación del respectivo procedimiento de aplicación de los tributos previamente suspendido como consecuencia de la remisión del tanto de culpa al Ministerio Fiscal (art. 251 LGT), parece que la misma conclusión no se podría alcanzar, o al menos no en todos los supuestos, respecto a la posible infracción a derivar. La razón parece clara, si el órgano penal no solamente ha descartado el dolo, sino que también la culpa de la persona jurídica, difícilmente se podrá culpabilizar a la misma en un posterior procedimiento administrativo sancionador por idéntico motivo. Ahora bien, la posibilidad de que las personas jurídicas puedan igualmente utilizar sus programas de *compliance* para evitar, además del delito fiscal, la imposición de sanciones tributarias, especialmente en aquellos supuestos en los cuales una resolución judicial ya se hubiera pronunciado acerca de su idoneidad, provocaría pues no solo la inviabilidad de que la concreta persona jurídica pudiera ser sancionada en el ámbito administrativo, sino también además que se pudiera activar el instituto de la responsabilidad tributaria.

Sin embargo, en nuestra opinión, aun cuando los *corporate compliance* pueden constituir una causa de exclusión de la responsabilidad de las personas jurídicas en el orden penal, por lo que concierne al ámbito tributario, su eficacia se encuentra mucho más limitada. En primer lugar, porque en este orden, la carga de la prueba respecto de su idoneidad corresponderá siempre acreditarla al propio obligado tributario. La inversión de dicha carga solo estaría prevista, conforme a la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de febrero de 2016 (Nº recurso 10011/2015), en el supuesto de que los órganos de la Administración apreciaran indicios de delito fiscal, en tanto que, en estos casos se configuraría como un elemento objetivo del tipo. En segundo lugar, porque la apreciación de esta eximente produciría, a diferencia de lo que acaece en el ámbito penal, una doble liberalidad: no solo el ente jurídico quedaría impune de la infracción, sino que además, se impediría activar el mecanismo de la responsabilidad tributaria por colaboración en ilícitos tributarios. Y, en tercer lugar, porque aun cuando la misma fuera apreciada por un órgano jurisdiccional penal, admitiéndose la posibilidad de calificar de forma distinta unos mismos hechos por órdenes diferentes, podría resultar igualmente

Conclusiones

admisible que los órganos de la Administración consideraran a los programas de *compliance*, a efectos de la respectiva infracción tributaria, como del todo insuficientes para enervar el mínimo grado de culpabilidad.

OCTAVA.

Entre el hecho preliminar, basado en la comisión de una infracción tributaria sustanciada a través de un procedimiento sancionador seguido frente al infractor principal y el hecho accesorio o subsidiario, basado en la colaboración activa de otro sujeto en el devengo de aquel ilícito tributario, debe mediar asimismo otro requisito común o instrumental que, engarzando ambos presupuestos de hecho, permita instar el pago de la obligación pecuniaria al supuesto responsable. Se parte, por tanto, de la premisa de que el responsable tributario solidario solo puede ser compelido al pago, no desde el instante en el que el mismo realiza su propio presupuesto de hecho o, incluso, desde el instante en el que la Administración le notifica el acto de derivación de la responsabilidad, sino precisamente desde el momento en que, acreditados los dos presupuestos de hecho anteriores, además, tiene lugar el vencimiento del periodo voluntario de pago concedido al deudor principal sin que el mismo haya cumplido con su obligación.

En concreto, por lo que concierne al específico presupuesto de hecho del art. 42.1.a) LGT, al exigirse que su obligación esté conformada, al menos, por una sanción tributaria, debemos concluir que el periodo voluntario de pago al cual deberemos atenernos será el concedido al infractor principal para que éste abone su sanción tributaria. En efecto, si el hecho preliminar lo constituye el ilícito tributario, siendo la presencia de este componente el requisito *sine qua non* para poder derivar en estos casos la responsabilidad, resulta evidente que es este periodo voluntario de pago el cual debe concluir para que posteriormente se pueda exigir la responsabilidad al deudor secundario.

Piénsese que, si ello no fuera así, se estaría exigiendo al responsable tributario el pago de una obligación pecuniaria con anterioridad incluso a la emisión, por parte de la Administración, de una resolución sancionadora donde se confirmara tanto el

Conclusiones

devengo de la infracción como el importe de la misma. Y es que, debemos recordar que en estos casos la deuda solo se deriva si existe previamente una sanción tributaria de la cual depende. No se admite, en suma, la derivación de deudas no aparejadas a sanciones. Por ello mismo, la infracción tributaria como hecho preliminar, deberá dirimirse a través de un procedimiento sancionador en el curso del cual sí que se admitirá la notificación del acuerdo de derivación de la responsabilidad tributaria pero que, más allá de dicha declaración, no se podrá exigir al responsable tributario su abono en tanto que no transcurra ni el periodo voluntario de pago concedido al infractor principal para satisfacer la correspondiente sanción ni, por supuesto, el de su posible deuda vinculada.

En suma, acreditado el impago total o parcial por parte del obligado tributario principal, se puede entender producido el nexo causal entre el hecho preliminar y el presupuesto de hecho de la responsabilidad. No obstante, en aquellas otras situaciones en las que, por el contrario, el aludido pago estuviera aplazado, fraccionado o suspendido, no siendo siquiera la obligación tributaria exigible a su propio deudor principal, consideramos que mucho menos lo podrá ser para su deudor secundario. Así pues, de la misma manera que la declaración de falencia del deudor principal y, en su caso, del resto de responsables solidarios constituye una *conditio iuris* para la derivación de la responsabilidad subsidiaria, cuando ésta, por el contrario, es de carácter solidario, esa *conditio* se deberá identificar con la necesidad de que la deuda o sanción tributaria reclamada al deudor principal sea líquida, vencida y exigible, esto es, que resulte pura y simplemente libre de condiciones, términos o circunstancias que puedan impedir su reclamación.

NOVENA.

Junto al hecho preliminar, consistente en la ejecución de una conducta tipificada como infracción por un obligado tributario y el nexo causal, basado en el impago por parte de este obligado de su deuda tributaria y su sanción aneja, el tercer pilar necesario para erigir en firme la estructura de la responsabilidad tributaria por participación en un ilícito tributario, lo constituye precisamente la conducta de otro sujeto, distinto del obligado tributario principal, que junto al mismo participa en la maquinación de la

Conclusiones

infracción. En concreto, según el art. 42.1.a) LGT serán responsables tributarios por esta vía “quienes sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción”. Ahora bien, al no definir acto seguido la normativa tributaria qué debe entenderse por causar o colaborar en una infracción, la trascendencia práctica de esta medida se hará depender del significado que atribuyamos a dichos términos, para lo cual resultará necesario efectuar una remisión a la figura genérica de la participación contenida en el Código Penal.

En este sentido, partiendo de la naturaleza especial del delito de defraudación que, reconocida desde la STS de 25 de septiembre de 1990 (Nº recurso 5265/1988), implica que solo puede ser autor material y directo del delito fiscal el deudor principal del impuesto defraudado, podemos igualmente concluir que en el ámbito de las infracciones tributarias, tal y como se desprende del art. 181 LGT, la autoría del ilícito tributario debe asimismo atribuirse en exclusiva a quien ostenta la posición de obligado tributario principal. El razonamiento parte de la consideración de que estos ilícitos presentan como una de sus características esenciales la infracción de un deber que, en este caso en concreto, es el de contribuir a las cargas públicas. Así pues, dado que el único que puede infringir directamente este deber es el obligado tributario principal o “*intrañe*”, con independencia de su grado de culpabilidad, se le deberá siempre considerar como el autor directo y material de la infracción tributaria. Esto implica, en definitiva, que no se puedan admitir las formas de coautoría en esta clase de ilícitos por la vía de la responsabilidad tributaria, dado que el elemento personal del tipo “deudor tributario principal” es de imposible transmisión al resto de partícipes. Por ello, pese a la dicción literal del art. 42.1.a) LGT, debemos considerar que todas aquellas conductas que se cataloguen como de “comisión” de una infracción tributaria -autoría directa, mediata o coautoría-, no pueden dar lugar a supuestos de responsabilidad tributaria solidaria, sino simplemente a supuestos de solidaridad en el pago de las obligaciones tributarias en virtud de los arts. 35.7 y 181.3 LGT.

Ahora bien, que no se admitan por la especialidad del ilícito tributario responsables tributarios solidarios en calidad de autores directos, mediatos o coautores, no implica que los partícipes no puedan ser declarados como tal si intervienen en la ejecución del ilícito mediante otras formas de participación accesorias a la de la autoría tal y como son la inducción, la cooperación necesaria o la simple

Conclusiones

complicidad. Descartándose, por el contrario, otras formas impropias de participación como son el encubrimiento y las conductas omisivas. De lo que se infiere que, los colaboradores en una infracción tributaria para poder ser declarados como responsables tributarios solidarios *ex art. 42.1.a) LGT*, deberán necesariamente intervenir, al margen de su condición subjetiva, en la consumación del hecho infractor mediante una conducta activa, entendida ésta como una actuación consistente en un hacer que, con independencia del grado de su necesidad, se requerirá que al menos sea eficaz para el éxito de la defraudación. Por el contrario, quien participe en un ilícito mediante una conducta omisiva, no encuadrándose su actuar en ninguna conducta típica, deberá quedar totalmente impune de responsabilidad, a excepción de los administradores de hecho o de derecho de las entidades infractoras que, incurriendo en una suerte de culpa *in vigilando o in eligendo*, podrán también ser considerados como responsables tributarios, si bien de carácter subsidiario, conforme a lo previsto en el art. 43.1.a) LGT.

Finalmente resta indicar, que para que las anteriores formas de participación en un ilícito tributario puedan ser castigadas mediante el instituto de la responsabilidad tributaria se exigirá, adicionalmente, que las mismas se hubieran cometido con dolo, dado que, en estos casos, no hay posibilidad de una colaboración culposa o imprudente. Por ello, el partícipe debe conocer y querer su participación en la realización del hecho típico y antijurídico llevado a cabo por otra persona, que es el autor y debe, en consecuencia, tener el conocimiento y la intención de que con su comportamiento estará ayudando a la comisión de la infracción. Se exige, en esencia, un doble dolo: el del conocimiento de la propia acción y el de las circunstancias esenciales del hecho principal que ejecuta el autor. De tal forma que, el partícipe debe siempre tener una representación mental del contenido esencial de la dirección del ataque que emprenderá el autor. No obstante, se ha admitido jurisprudencialmente que este dolo pueda revestir cualquiera de sus tres modalidades, a saber, el directo o de primer grado, el indirecto o de segundo grado e incluso el eventual.

DÉCIMA.

La Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria añadió un nuevo Título VI rubricado “Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda pública” en cuyo seno se incluyó un novedoso art. 258 destinado a configurar un nuevo supuesto de responsabilidad tributaria solidaria en relación con las liquidaciones tributarias vinculadas a delitos fiscales. En concreto, la necesidad del establecimiento de este adicional presupuesto de hecho parece encontrarse en el art. 250.2 LGT a través del cual se habilita a que la Administración, aún apreciando indicios de delito, pueda no obstante continuar con el curso del procedimiento de comprobación e investigación, pudiendo incluso concluirlo con la emisión de dos liquidaciones tributarias distintas en cuanto a su contenido. En la primera, se recogerían todos aquellos elementos de la obligación tributaria no ligados con el posible delito, en tanto que en la segunda, se incluirían todos aquellos efectivamente vinculados al mismo. Además, en tanto que liquidaciones de deudas tributarias inmediatamente ejecutivas, se permite igualmente que, una vez concluido el periodo voluntario de pago de las mismas -que se iniciará, respecto de la segunda, una vez notificada la admisión a trámite de la denuncia o querrela presentada (art. 253 LGT-, la Administración pueda instar el cobro a través de sus procedimientos recaudatorios. Ahora bien, lo que en ningún caso se admite es que la Administración tributaria pueda iniciar el correspondiente procedimiento sancionador.

Se impide, como se puede apreciar, el devengo del hecho preliminar del art. 42.1.a) LGT y, con el mismo, la posibilidad de garantizar la recaudación de la liquidación tributaria vinculada al delito fiscal. Por ello mismo, el art. 258 LGT regula un nuevo hecho preliminar para la activación de esta figura tributaria, a saber, la realización o colaboración activa en los actos que den lugar a dicha liquidación, siempre y cuando, el partícipe además se encontrara en la situación procesal de investigado en el proceso penal iniciado por el delito denunciado. Un hecho preliminar que, sin embargo, dada su configuración, presenta un marcado carácter condicional al hacerse depender su virtualidad a la posterior emisión de una sentencia penal condenatoria donde se corrobore la participación de este sujeto colaborador en el delito de defraudación.

Conclusiones

De este modo, al ser suficiente con que el colaborador conste en el procedimiento penal como investigado para que se pueda declarar esta modalidad de responsabilidad tributaria solidaria, resulta evidente que en el curso del proceso judicial nos podremos encontrar ante una doble posibilidad: por un lado, que el investigado fuera finalmente condenado, en cuyo caso su participación activa en el delito fiscal y su calificación como responsable tributario solidario *ex art. 258 LGT* quedarán totalmente confirmadas o, por el contrario, que el investigado y/o el autor material del delito fiscal fueran ambos absueltos, en cuyo caso se deberá anular la declaración de responsabilidad y devolver todos aquellos importes que por esta causa hubieran sido abonados (art. 258.4 LGT). Si bien, en estos casos, dado que ya nada impedirá que la Administración tributaria pueda iniciar frente al infractor principal un procedimiento administrativo sancionador de acuerdo con los hechos declarados probados por el órgano jurisdiccional, igualmente se habilitará para que la misma pueda también derivar la responsabilidad al sujeto partícipe en virtud del presupuesto de hecho del art. 42.1.a) LGT. Y es que, no apreciado el dolo o cualquier otro elemento típico constitutivo de la defraudación penal, nada obstaculiza para que posteriormente se pueda iniciar o proseguir el procedimiento administrativo sancionador al objeto de dirimir la posible existencia de una infracción administrativa, pudiendo incluso ser posible que unos mismos hechos sean, a la vez, constitutivos de una infracción administrativa y absolutorios de un delito de defraudación.

En suma, podemos concluir que con la introducción de este nuevo presupuesto de hecho, la Administración ha conseguido convertir la responsabilidad civil derivada del delito en una liquidación tributaria exigible tanto al deudor principal como al deudor secundario, con anterioridad inclusive a la emisión de una sentencia penal condenatoria por comisión de un delito fiscal. No obstante, tal y como hemos puntualizado, la virtualidad de este presupuesto de hecho quedará totalmente condicionada a la posterior emisión de una sentencia penal condenatoria que, en caso de existir, motivará el correspondiente ajuste positivo o negativo en la liquidación tributaria girada tanto al deudor principal como derivada al deudor secundario. Siendo que, en sentido contrario, esto es, ante la ausencia de la aludida sentencia, se producirá la automática anulación del acuerdo de derivación de la responsabilidad tributaria, sin perjuicio, no obstante, de que en estos últimos casos se permita ahora reclamar la responsabilidad tributaria solidaria de este sujeto por colaboración activa, ya no en un delito de defraudación, sino en una infracción tributaria.

UNDÉCIMA.

Pese a que el ordenamiento tributario español ya contiene una disposición general en materia de responsabilidad tributaria por comisión o participación en ilícitos tributarios en el art. 42.1.a) LGT que, además, como ya hemos analizado, no restringe su ámbito de aplicación a ninguna suerte de clasificación de las infracciones o de la cualidad de los infractores, no obstante, dada la magnitud que el fraude ha alcanzado en determinados sectores, se ha considerado del todo necesario el establecimiento de nuevos presupuestos de hecho que, ubicados extramuros de la LGT, se confeccionen para una mayor eficacia atendiendo a la particular idiosincrasia de un determinado tributo. En este marco, destaca significativamente el apartado cinco del art. 87 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, incorporado por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, en virtud del cual se habilita a la Administración Tributaria para que pueda declarar como responsables tributarios de carácter subsidiario de una cuota de IVA defraudado, a los empresarios o profesionales que por haber adquirido un producto por un precio notoriamente anómalo deberían haber razonablemente presumido que los mismos provenían de un fraude en cadena.

En concreto, la necesidad del establecimiento de esta específica medida antidefraudatoria descansa en la constatada vulnerabilidad de este impuesto ante determinadas tramas defraudatorias que se aprovechan de la mecánica de su sistema. En este sentido, interesa recordar que fue la supresión de los controles fronterizos y de las barreras fiscales con ocasión del establecimiento del mercado interior europeo en 1993 lo que exigió, a la par, la creación de un régimen jurídico a efectos del IVA que regulara dentro de este nuevo marco europeo las operaciones intracomunitarias. Ahora bien, las desavenencias entre los Estados miembros sobre la armonización de los tipos impositivos y el reparto de los ingresos recaudados al correspondiente Estado miembro de consumo, imposibilitó la instauración de un régimen semejante al previsto para las operaciones gravadas y realizadas en el interior de cada Estado. La solución consistió en la instauración de un régimen transitorio, con efectos iniciales hasta el 31 de diciembre de 1996, basado en el principio de tributación en destino. Como resultado, el IVA dentro del tráfico intracomunitario adoptaría una estructura bifronte: se mantendría

Conclusiones

el principio de tributación en origen cuando el comprador fuera un particular o consumidor final, de igual modo que si se tratara de una operación interior, y se aplicaría el principio de tributación en destino cuando el comprador fuera un empresario o profesional, generándose además en estas circunstancias un nuevo hecho imponible al cual se le denominó “adquisición intracomunitaria de bienes”.

Ahora bien, lo que comenzó como un sistema de carácter provisional, capaz de otorgar un mayor margen temporal para que los diversos Estados miembros pudieran acercar sus posturas tributarias, acabó convirtiéndose en un régimen sin caducidad y a mayor abundamiento, en una plataforma instrumental para la comisión de un específico método de fraude fiscal, en virtud del cual los bienes de una operación intracomunitaria evitan ser objeto de gravamen tanto en el Estado de la entrega como en el Estado de consumo. En rigor, el *iter criminis*, en su modalidad más básica sería el siguiente: un operador intracomunitario adquiere un bien en un Estado miembro distinto de aquél donde se encuentra establecido y provoca un doble hecho imponible, por una parte, una entrega intracomunitaria de bienes exenta de IVA en el Estado de origen que permite la libre circulación de la mercancía por el territorio europeo y, por otra parte, una adquisición intracomunitaria de bienes en el Estado de destino que, generalmente, no será declarada para no levantar sospechas. Posteriormente, el empresario revenderá como una entrega interior el bien introducido en su Estado, repercutiendo el correspondiente IVA por dicha operación, pero desapareciendo inmediatamente con su recaudación. A mayor abundamiento, tras esta primera pérdida de exacción en el Estado de destino se producirá automáticamente una segunda, pues el nuevo adquirente de la mercancía estará igualmente habilitado para deducirse el correspondiente IVA soportado por la adquisición del bien, al disponer de una factura expedida por su proveedor y poder justificar la realidad de la operación. En concreto, a este esquema defraudatorio se le ha venido denominando como fraude en la adquisición o del operador desaparecido y su complejidad puede variar en atención a la inclusión dentro de la trama de nuevas piezas o eslabones que permiten continuar con la cadena delictiva, haciéndola incluso girar en círculos, dando lugar a una nueva modalidad de fraude denominado carrusel.

En este marco, destaca significativamente como mecanismo general antifraudatorio el artículo 395 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre,

Conclusiones

reguladora del sistema común del IVA, en virtud del cual se habilita a los Estados miembros a inaplicar alguna de sus disposiciones por razones de simplificación del procedimiento de recaudación o para prevenir determinados tipos de evasión y elusión fiscal. Se trata pues de un procedimiento que concede, en términos amplios y de manera rogada, la posibilidad de establecer excepciones a los principios generales del IVA. Ahora bien, para que un Estado miembro pueda adherirse a esta medida, el precepto exige, con carácter previo, que la misma se solicite a la Comisión Europea, que ésta, a su vez, presente una propuesta al respecto y que posteriormente la misma sea autorizada de manera unánime por el Consejo. Como se intuye, el procedimiento suele ser dilatado y por ello, no ofrece una respuesta rauda y eficaz frente a las solicitudes de inserción de medidas urgentes reclamadas por los Estados miembros. Razón por la cual, se consideran mucho más efectivas las excepciones directamente admitidas por la Directiva a lo largo de su articulado. Entre las mismas, podemos destacar por su indudable eficacia recaudatoria, el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo, la posibilidad de denegar o retener el importe de la devolución del IVA soportado o la figura del responsable tributario.

Más en concreto, por lo que concierne a esta última medida, su habilitación expresa se encuentra prevista en el art. art. 205 de la Directiva 2006/112/CE según el cual “En las situaciones a que se refieren los artículos 193 a 200 y los artículos 202, 203 y 204, los Estados miembros podrán disponer que una persona distinta del deudor del impuesto quede obligada solidariamente al pago del IVA”. De su lectura, no obstante, podemos resaltar, por un lado, que la designación de un responsable como un nuevo titular del pago de la cuota de IVA defraudado, implica excepcionar aquel principio cardinal que reclama la existencia de un único sujeto obligado al pago del impuesto en cada tipo de transacción. Su previsión dentro del acervo comunitario conlleva, por tanto, a avalar esta irregularidad y por otra, a asegurar que su inserción respete el sentir de la norma comunitaria; y, por otro lado, que ateniéndonos a ese tenor, podemos igualmente observar como la regulación de esta medida solamente implica una habilitación o potestad puesta a disposición de los Estados miembros para que éstos, de una manera libre y voluntaria, puedan decidir acerca de su transposición. En consecuencia, esta técnica reaccionaria no se encuentra regulada en todos y cada uno de los Estados miembros; además, dada su sucinta redacción, podemos apreciar el amplio margen de

Conclusiones

discrecionalidad que ostentan los diversos Estados a la hora de determinar su específica configuración jurídica.

Ahora bien, pese a las singularidades que podamos identificar en cada una de las regulaciones efectuadas al respecto por los distintos Estados miembros, no obstante, podemos apreciar como en todas y cada una de ellas se ha apostado por configurar un mismo presupuesto de hecho, a saber, el designar como responsable tributario al adquirente de unas mercancías que supiera o razonablemente pudiera saber que procedían de una cadena delictiva por adquirirlas a un precio notoriamente anómalo. En concreto, este es precisamente el presupuesto de hecho que ha recogido el art. 87.Cinco LIVA en el ordenamiento jurídico español, de cuya redacción, a su vez, podemos extraer el siguiente orden de conclusiones: *en primer lugar*, que solamente podrán ser considerados como responsables tributarios por esta vía, quienes ostenten la calificación conforme al art. 5 LIVA de empresarios o profesionales, descartándose, por tanto, del alcance de esta medida a todos los consumidores finales; *en segundo lugar*, que el declarado responsable tributario deberá, además, ser el destinatario de una “entrega de bienes”, excluyéndose pues igualmente de su marco de aplicación el fraude intracomunitario que se puede desplegar en el sector de los servicios; y, *en tercer lugar*, una tercera restricción, al limitarse el alcance de la obligación del responsable a un único componente de la deuda tributaria tal y como es la “cuota tributaria”. Ahora bien, de la interpretación literal que se desprende de su redacción ni siquiera parece claro qué debe entenderse precisamente por “cuota tributaria”, pues plausiblemente la misma puede referirse tanto a la “cuota devengada y repercutida”, como a la “cuota resultante a ingresar”, identificada esta última como la cantidad que resulte de descontar al IVA devengado y repercutido, el correspondiente IVA soportado. Si bien, en nuestra opinión, dado que en el marco del fraude carrusel, como regla general, el deudor principal siempre desaparece con la recaudación, incumpliendo a su vez con la mayor parte de sus obligaciones formales, se imposibilita de esta forma que las autoridades fiscales puedan disponer de los datos mínimamente necesarios para poder deducir del IVA devengado por la operación, el correspondiente IVA soportado por dicho operador. De lo que se desprende, en definitiva, que la cantidad que resultará exigible a este responsable tributario será aquella que coincida, al margen del IVA soportado por el operador desaparecido, con la específica cuota de IVA repercutida y no ingresada por dicha transacción.

Conclusiones

Finalmente, hay que indicar que, en coherencia con el art. 41.4 LGT y ante el manifiesto silencio del art. 87. Cinco LIVA, la responsabilidad de este sujeto no abarcará al importe de las sanciones que pudieran imponerse al deudor principal. Un matiz a tener en consideración, máxime si las autoridades fiscales se están planteando la posibilidad de entablar otros recursos antifraudatorios como podría ser la activación del 42.1.a) LGT o la denegación del derecho a deducir el IVA soportado que sí que admiten, por el contrario, bien la derivación de la sanción impuesta al deudor principal, o bien la consideración como infractor principal de aquel que solicitara u obtuviera indebidamente devoluciones derivadas de la normativa del tributo (arts. 193 y 194 LGT).

DUODÉCIMA

Adicionalmente a los requisitos anteriores, el art. 87.Cinco LIVA exige asimismo para poder detonar el mecanismo de la responsabilidad tributaria, por una parte, que se haya dejado de declarar e ingresar, en algún eslabón de la cadena de entregas, una cuota de IVA y, por otra parte, que el destinatario de la misma hubiera razonablemente presumido que el impuesto no iba a ser objeto de ingreso. Respecto al primer condicionante, de corte objetivo, resulta lógico que para activar el mecanismo de la responsabilidad se deba acreditar con carácter previo, la falta de recaudación de una cuota tributaria. Al fin y al cabo, esta es una exigencia innata a este instituto jurídico. Más en concreto, debemos indicar que esta cuota dejada de ingresar será precisamente aquella que hubiera recaudado el apodado como trucha u operador desaparecido. Ahora bien, lo que resultará más complejo de determinar es si dicha cuota de IVA a derivar deberá además coincidir con la abonada por el declarado responsable a su proveedor o si, por el contrario, puede incluso tratarse de la cuota de IVA ingresada por un sujeto anterior de la cadena. Lo que se plantea es si, a efectos de la normativa, la responsabilidad tributaria puede aplicarse tanto a la sociedad pantalla –que es la que dentro del fraude carrusel abona la cuota de IVA defraudada- como a la sociedad agente o *broker* –que abona una cuota de IVA que no es directamente defraudada- o incluso a un *contra trader* -que ni siquiera interviene en la cadena contaminada-.

Conclusiones

Pues bien, a este respecto, podemos concluir que del tenor de la normativa no se desprende que se exija dicha correspondencia de cuotas, entre la que se abona y la que se deja de ingresar. Aplicar ese criterio, supondría restringir los efectos de este mecanismo sobre un simple sujeto, dejándolo, en cambio, estéril de funcionamiento en los supuestos de fraude carrusel. Por ello mismo, se admite la aplicación de este instrumento aun cuando la respectiva cuota de IVA abonado por un sujeto sea perfectamente declarado e ingresado por su proveedor, siempre y cuando con anterioridad, dentro del círculo defraudador, otra cuota de IVA no haya sido objeto de su correspondiente ingreso.

Por el contrario, lo que sí que se establece como condición subjetiva para la activación de esta medida es la acreditación mediante datos objetivos del conocimiento o al menos sospecha por parte del destinatario de la mercancía de que, o bien su cuota de IVA, o bien la abonada por un sujeto anterior de la cadena, no iba a ser objeto de declaración e ingreso. Siendo que, a estos efectos, el legislador ha considerado como un dato objetivo capaz de confirmar esta presunción la obtención de mercancías por un precio notoriamente anómalo. Una anomalía que para más precisión se considera que concurre cuando: a) el precio es sensiblemente inferior al correspondiente a dichos bienes en las condiciones en que se ha realizado la operación o al satisfecho en adquisiciones anteriores de bienes idénticos; y/o, b) el precio es sensiblemente inferior al precio de adquisición de dichos bienes por parte de quien ha efectuado su entrega.

Se trata, por tanto, de una doble posibilidad que no tiene porqué ser acumulativa y que irremediablemente coloca bajo sospecha a todas aquellas operaciones en las que pueda concurrir una ventaja económica. En efecto, la falta de ingreso del IVA repercutido habilita a su vendedor a ofrecer precios más competitivos que le ofrecen la posibilidad de desprenderse de los mismos con una mayor facilidad. Ahora bien, resulta evidente que un precio competitivo no siempre estará motivado por un factor impositivo o más precisamente por la carencia de éste, sino que son varios los componentes y distintas las razones que pueden propiciarlo. Quizás responda a esta circunstancia, la posterior precisión del precepto en virtud de la cual “no se considerará como precio notoriamente anómalo aquel que se justifique por la existencia de factores económicos distintos a la aplicación del Impuesto”. Si bien, en nuestra opinión, el margen de aplicación de esta excepcionalidad resultará del todo exigua por dos razones fundamentales, en primer

Conclusiones

lugar, porque acreditada la falta de ingreso de una cuota de IVA, automáticamente se vinculará la misma a la posible decadencia en su precio; y, en segundo lugar, porque de acuerdo con el precepto, resultará suficiente con que la anomalía sea “sensiblemente” visible, con las enormes dificultades de interpretación que ello conlleva.

De esta forma, se observa el alto nivel de exigencia que se impone sobre los adquirentes de mercancías, máxime si pensamos en aquellos que ni siquiera son habituales en un sector concreto. Y es que, conforme a la literalidad de la redacción, toda aquella adquisición que se efectúe por un empresario por un importe sensiblemente inferior al valor de mercado, alterará el peso de la carga de la prueba. Por ello mismo, consideramos como poco afortunada la equiparación que el precepto efectúa del nivel de diligencia exigible a quien, por una parte, actúa habitualmente en el tráfico comercial de una específica mercancía y a quien, por el contrario, solamente la adquiere de una forma ocasional.

A fortiori, tampoco ayuda en exceso la segunda definición que el precepto ofrece de precio notoriamente anómalo. En efecto, desde un punto de vista comercial, puede resultar irregular que un proveedor venda un producto por un importe inferior al de su previa adquisición. En estos casos, puede ser que quien actúa de esta forma, lo haga porque posteriormente conoce que va a obtener un beneficio por la falta de ingreso del correspondiente IVA recaudado. Ahora bien, ello nuevamente vuelve a implicar, por una parte, que deba acreditarse que el comprador conocía que el suministrador le estaba vendiendo efectivamente por debajo de su precio de adquisición y, por otra parte, que además ello resultaba motivado por el potencial fraude a cometer o que iba a ser cometido. Y ambos extremos no resultan fáciles de identificar, pues en la gran mayoría de las ocasiones, su previa acreditación requerirá de un fiable trasvase de información entre las empresas involucradas, que le permita a esta última conocer aspectos tan delicados de la primera, como pueden ser su política comercial o la estructura de costes de sus proveedores.

Se trata, en definitiva, de un presupuesto de hecho declarativo de responsabilidad tributaria basado en una presunción jurídica sustentada en una suerte de culpa *in vigilando* o *in eligendo*, que recae sobre el adquirente de unas mercancías

Conclusiones

en ligazón con el empresario del que las obtiene, del cual debe presuponer su condición de defraudador ante la presencia de un precio ostensiblemente inferior a la media. Ahora bien, resulta evidente que una cosa es conocer o, en su defecto, sospechar que se está participando en un artificio y otra bien distinta, la mera compra por parte de este operador de unas mercancías por un precio sensiblemente inferior. Un *quid pro quo* en el que ha incurrido el legislador y que resultará del todo necesario ponderar conforme al principio de proporcionalidad y seguridad jurídica.

DECIMOTERCERA.

De la jurisprudencia del TJUE y, en especial, de la aplicación del denominado “Test de kittel” (STJUE de 6 de julio de 2006, Asuntos acumulados C-439/04 y C-440/04, *Axel Kittel y Recolta Recycling SPRL*), se deduce que de la presencia de un único indicio como es precisamente la irregularidad en un precio, no se puede sonsacar el raciocinio de una persona acerca de su implicación en una trama defraudatoria. La Administración, por tanto, junto a la anomalía en el precio deberá acreditar, mediante otros datos objetivos, la consciencia del sujeto acerca de su implicación en la trama. Solo de esta forma, podría admitirse una justa inversión de la carga de la prueba que permitiría, asimismo, al sujeto disponer de los suficientes medios para desacreditarla. Un conjunto de problemas de índole probatorio que, si por si solos no fueran suficientes, se deberían de aunar, en detrimento de la efectividad de esta medida antidefraudatoria, a la necesidad de declarar como fallidos tanto al deudor principal como al resto de responsables solidarios de la cuota defraudada, al tratarse precisamente de un supuesto de responsabilidad tributaria de índole subsidiaria. Unos factores que, precisamente en esta casuística, no harían más que favorecer la propagación y consumación del fraude fiscal ante su inevitable dilatación procedimental.

Ante esta situación, la solución parece sencilla: optar por limitar el derecho a la deducción o devolución del IVA soportado por el último adquirente de la cadena. Así, a diferencia del supuesto anterior, para la detonación de este mecanismo combativo meramente se exigiría, con total independencia de la existencia en la operación de un precio anormal e incluso de la declaración de falencia del deudor principal, de la prueba de la consciencia del sujeto de su participación en el fraude fiscal. Una prueba que, al

Conclusiones

fin y al cabo, se exige por igual para activar la responsabilidad subsidiaria del 87.Cinco LIVA.

Sin embargo, en nuestra opinión, esta es una técnica que solo puede aplicarse incondicionalmente en los supuestos de operaciones ficticias o inexistentes. Así, por ejemplo, en los supuestos de fraude carrusel documental, donde no existe una transmisión real de las mercancías o una prestación efectiva de los servicios, resulta evidente que el impuesto no se devenga y, en consecuencia, no se puede generar un derecho de deducción o de devolución correlativo. En tales casos, la limitación del derecho a la deducción no es una opción, sino directamente la forma correcta de regularizar la situación. Además, en tales circunstancias, la Administración ni siquiera podría recurrir al instituto de la responsabilidad tributaria, pues ello indirectamente implicaría asumir que la operación efectuada por el operador desaparecido era completamente real. En cambio, en aquellos supuestos en los cuales la mercancía efectivamente circulara y se tratara de operaciones reales, la medida debería aplicarse de manera condicionada. En efecto, en tales supuestos, las medidas reaccionarias deberían destinarse, en primer lugar, a intentar recuperar la cuota originaria de IVA defraudado por el operador desaparecido y solo en su defecto, centrarse en el segundo efecto colateral de este fraude, como es la solicitud de deducción o devolución del IVA soportado.

El razonamiento parte de la consideración de que si esa cuota originaria no se hubiera defraudado, ninguna duda habría acerca del derecho a la deducción del IVA soportado por el último adquirente de la cadena. El binomio repercusión/deducción implica, por tanto, que recuperado el importe defraudado por la trucha se deba permitir correlativamente la deducción del importe soportado por el agente o *broker*. Rige, en esencia, el principio de la “íntegra regularización” al cual ha hecho alusión el Tribunal Supremo en su Sentencia de 24 de junio de 2015 y cuyo pronunciamiento consideramos igualmente extrapolable a la presente situación. En definitiva, consideramos que acreditados todos los requisitos objetivos, subjetivos y formales exigidos por la normativa del tributo y regularizado, además, el fraude fiscal realizado en el seno de una operación real, no cabe pues denegar el derecho a la deducción del IVA soportado, piedra basilar de este impuesto y garantía del principio de neutralidad impositiva.

DECIMOCUARTA.

Para evitar situaciones de impunidad por mera ubicación territorial de los proveedores, la “Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido en lo que respecta a la evasión fiscal vinculada a la importación y otras operaciones transfronterizas” (COM(2008) 805 final – 2008/0228 (CNS)), incluyó entre sus objetivos, la posibilidad de añadir un nuevo presupuesto de hecho declarativo de responsabilidad tributaria solidaria sobre el sujeto pasivo de una entrega intracomunitaria de bienes, por el IVA adeudado en concepto de la adquisición intracomunitaria de dichos bienes en otro Estado miembro, en el que no estuviera establecido, precisamente cuando este sujeto no hubiera presentado un estado recapitulativo, o no lo hubiera presentado a tiempo, o cuando este estado recapitulativo no contuviera la información pertinente. Se apostó, aunque finalmente no se llegó a aprobar, por la introducción con carácter imperativo en todos los ordenamientos tributarios de los Estados miembros de un nuevo presupuesto de hecho de responsabilidad tributaria basado en una conducta omisiva del sujeto que efectúa una entrega intracomunitaria de bienes, cuando mediante su actitud y de una manera implícita, provocase una pérdida de IVA en el Estado receptor de la mercancía.

Sin embargo, ante la falta de aprobación esta medida, cabría preguntarse acto seguido si con los actuales instrumentos internos -especialmente, el art. 42.1.a) LGT y el art. 87. Cinco LIVA- sería igualmente posible derivar una responsabilidad tributaria a un sujeto no establecido dentro del territorio español. Si bien, interesa precisar que, para su respuesta deberemos remitirnos, no tanto a la configuración jurídica que de estas medidas efectúa el ordenamiento tributario español, sino más bien al conjunto de instrumentos jurídicos reguladores de la asistencia mutua y del empleo que de los mismos efectúen los diversos Estados miembros.

En concreto, será necesario referirse a dos instrumentos jurídicos de sello europeo como son, por una parte, el Reglamento (UE) 904/2010 del Consejo, de 7 de

Conclusiones

octubre de 2010, encargado de definir las normas y procedimientos que permiten a las autoridades competentes de los Estados miembros cooperar e intercambiar toda la información que pueda ser útil para calcular correctamente el IVA, controlar su correcta aplicación y luchar contra el fraude fiscal y, por otra parte, la Directiva 2010/24/UE, del Consejo de 16 de marzo de 2010, encargada de establecer las normas con arreglo a las cuales los Estados miembros deben prestar asistencia recaudatoria para el cobro de un crédito tributario que se hubiera originado en otro Estado miembro y que, asimismo, debe completarse con las especificaciones establecidas en el Reglamento de ejecución nº 1189/2011 de la Comisión, de 18 de noviembre de 2011.

A la luz de su normativa, podemos concluir que el marco jurídico para la asistencia en materia recaudatoria entre Estados miembros de la Unión Europea se encuentra claramente definido y que, asimismo, mediante esos instrumentos jurídicos sería posible activar los presupuestos de hecho declarativos de responsabilidad tributaria de los artículos 42.1.a) LGT y 87.Cinco LIVA para exigir responsabilidades a sujetos no establecidos en territorio español. No obstante, pese a ello, su aplicación práctica todavía se encuentra limitada por toda una serie de obstáculos, como el desarrollo de las competencias lingüísticas, la falta de recursos humanos o los diferentes procedimientos internos. El reforzamiento de este mecanismo se convierte, por tanto, en uno de los grandes retos pendientes a los cuales deberá hacer frente la Unión Europea en los próximos años. Y es que, mientras que la CEE consiguió instaurar un único sistema de IVA que hizo posible la creación del mercado interior, por lo que respecta a su control, el mismo sigue siendo de ámbito puramente nacional, sin que exista una verdadera perspectiva intracomunitaria. La cooperación administrativa y la asistencia mutua constituyen, por tanto, el eje central de los mecanismos de control del comercio intracomunitario y, asimismo, una condición imprescindible para asegurar tanto su correcto funcionamiento como su resistencia frente a la amenaza que representa el fraude fiscal.

CONCLUSIONS

FIRST.

General Tax Law 58/2003, of December 17, defines the liable person in a very precise way as any person or entity that, alongside the main debtor is held jointly and severally liable for the payment of the tax. We infer a double specification, to wit: that the individualisation of the concept of “liable person” should derive from the previous classification of the taxable subjects of the tax relationship, insofar as debtor of a monetary payment, and the said initial approach cannot delude us from the innate aim of this institute. Indeed, we find ourselves in that stage of the evolution experimented by the general tax theory which has finally been able to dislodge the doctrinal debate as to why it is a necessary a generic obligation to contribute to the payment of public expenses instead of putting into effect the said constitutional mandate. In such a way that the specific and safeguarded legal interest of tax contribution as a necessary link in order to obtain the rest of the constitutional values, constitutes the meta-juridic reason that fundamentals why tax debts require certain guarantees to ensure its fulfillment.

Within this framework, tax liability stands out as a legal recourse that scientific doctrine has basically framed within the bundle of precautionary benefits established by the legal framework to guarantee the fulfilment of the main tax debt, specifically within the personal guarantees of the tax credit. If we understand under guarantee any instrument that tends to increase the security in the accomplishment of an obligation or the enjoyment of a right, it so seems that this is the intention harboured by the legislator, when, alongside the assets of the main debtor of the tax debt he legally situates the assets of the one liable as well. We can, thus, deduce that the liable person is, legally, a collateral provider and, hence, taxable subject by law; albeit in second degree, insofar as debtor of a tax credit which will previously have been demanded to one of the main debtors expressly mentioned in Article. 35.2 GTL.

We would thus leave behind the doctrinal constructs that qualified the liable subject, either as a debtor without a debt (PUGLIESE, TESORO), or else as a genuine taxpayer (BERLIRI). On the contrary, the prevalent doctrine would be the one that prefers

Conclusions

to use, as sole valid criterion of distinction between the positions of the liable person and the rest of the main debtors, the fact of not being alien to the chargeable event (GIANNINI). Indeed, the present split between the concept of taxpayer –as main debtor *par excellence*- and that of the liable subject, relies upon the lack of participation of the second one in the chargeable event that the first one has undertaken and whose benefit constitutes the seed of a tax credit which, in principle, cannot only be demanded from one single legal subject, namely the one that manifests with acts the economic capacity subject to taxation. The presence, hence of the liable subject is always conditioned by the previous existence of another subject or main debtor who needs to have undertaken the chargeable event; an *ex necesse* premise for the originating of the tax debt he will eventually have to satisfy.

A logical *præ* that, in addition, allows us to configure the payment obligations that fall upon the taxable subject as subsidiary. In such a way that the obligation of the one liable will always be subsidiary, in first or second rank, but supplementary to that of the main debtor. We can, thus, conclude that, resulting from totally different factual circumstances, the obligation of the main debtor and the obligation of the secondary debtor will also be different in reason of the cause, by virtue of which the Law will affect both of them severally. In sum, we need to distinguish between those with an obligation to pay as a consequence of the manifestation of an economic capacity and those other subjects who will respond with their assets due to other reasons, especially in such cases as these, since this guarantees the tax credit within the revenue service.

SECOND.

If we then analyse the set of declarative tax liability factual circumstances that occur within the Spanish tax system, we can deduce that the only element in common that appears in all of them is, precisely, the guarantee function they all have as regards the payment of the tax debt. And yet, this aim, which is clearly identifiable in those factual circumstances based upon conducts that lack an illicit component, becomes increasingly unclear in those other factual circumstances in which liability is sustained by a willful or negligent misconduct by a subject.

Conclusions

In this sense, it is worth emphasizing that, according to the Spanish tax system, when a subject different from the tax offender collaborates or participates alongside him in the commission of a tax penalty, the only possible legal consequence applicable is to be held jointly and severally liable for tax losses. Contrary to what happens in other areas of Law, there is no recognition of the different degrees of participation in a tax penalty beyond that of the perpetrator. In such a way that, ruling out the possibility of punishing the subject collaborator different from the author with an autonomous penalty proportional to the degree of participation in the infraction; the only sanction applicable precisely is his declaration as guarantor or responsible of a double tax concept, the debt and the annex fine, which should both be demanded in the first place and in equal measure to the main debtor and offender, due to the accessory and subsidiary character of the liability. The tax legislator then, far from qualifying a collaborator in a tax infringement as an autonomous offender of the penalty, together with the main infringer, has preferred to adscribe to this participant subject the quality of guarantor of a debt and the annex sanction as a specific sanction of his anti-juristic conduct.

In this way, two institutions of positive law are interlinked, on the one hand participation in tax penalties and, on the other, tax liability due to illicit acts. The second one complements the first one and the first one is premise for the second one. In this sense, different doctrinal approaches have attempted to offer an adequate justification for this instrumentalization of liability by the institute at the service of tax infringements. Among these approaches, we can underline, in the first place, the one that attempts to restrict the responsibility framework to the mere derivation of tax debt, excluding *contrario sensu* of its juristic regime the tax fines; in the second place those which have pretended to explain this reality solely from the point of view of the postulates of liability theory within Criminal Law; and, thirdly, the one that attempts to label the responsibility for illicit acts as a genuine sanctioning technique. An agglomerate of doctrinal theories which, nevertheless, would not satisfy a fourth group of authors, who, from a much more critical perspective, will vindicate the need to melt down the interplay of these two institutes within a large legal reform that would allow to correctly conjugate the rights-guarantor aims of tax liability and the respect for the most basic principles that govern sanctioning within Administrative Law.

Conclusions

Now, among these options the tax legislator has preferred the third of the theories mentioned above, since, far from qualifying a collaborator of a tax infringement as an autonomous offender or as a co-author of the penalty alongside the main infractor, the legislator has preferred to attribute this participant subject the quality of a debt guarantor and its annexed penalty as a sanction specific to his anti-legal conduct. And yet, although this doctrinal point of view has been the one chosen both by the legislator and by the main national courts in order to strengthen the legal regime of liability for illicit deeds, this does not provide an adequate solution in face of its main weakness: its lack of effectiveness in the cases, in which the main debtor would satisfy the entire sum of his tax obligations. In such cases, there would be no sanction whatsoever against the one who, alongside the perpetrator, collaborated in the commitment of the tax infringement; moreover, even in those cases in which this subject would pay the said tax concepts, the sanction could turn out to be ineffective in the case of a fruitful exercise of the corresponding reimbursement. This is a debatable impunity which has succeeded in shaking the pillars of this institute in face of a constant critique by an authorised doctrinal sector which demands that in face of an anti-legal and guilty behaviour, the same be typified and that thus, following the classificatory, categorial system of the sequential nature of the crime it be also declared as subject to penalty.

THIRD.

Using tax liability as a sanctioning technique to punish the behaviours of those participants taking part in a tax penalty different from the main offender, generates, within the administrative, scientific and legal doctrine, serious doubts as to the true judicial nature of this tax concept. In such a way that, while some would grant it a merely rights-guarantor character, be there sanctions or not (e.g. the Resolution of the Spanish Administrative and Financial Court of September 6, 2012); some would advocate granting these actual circumstances an additional punitive character (e.g. Constitutional Court Sentence 85/2006). What is at stake is the entire system of principles and rules that govern criminal law.

In this sense and in order to provide a new focus for the subject matter, we have relied upon the case law of the ECHR which, especially from Sentence *Engel et al. vs.*

Conclusions

The Netherlands, of June 8 1976 onwards, began to develop triple criterion capable of determining, among other aspects, which tax measures could be equivalent to the penalties as to the effects of ECHR and, consequently, applicable to the entire set of the material and processual guarantees of that selfsame Article 6.1 of the Convention. The three specific criteria were the following: 1) the legal value that the measure holds in National Law, 2) the real legal nature of the same and 3) the degree of seriousness entailed in the penalty. A parameter of applicability which should be delimited, since it does not only hold for the more obvious tax infringements insofar as direct manifestations of the *ius puniendi* of the State, but, as shown by the later Sentence *Bendenoun vs. France*, of February 24 1994, it can also be used to determine if any other tax concept of apparent non-sanctionary character could be contained within the framework of the said concept.

A case law which adequately applied to the Spanish tax system would let us defend the punitive character of the factual circumstances constitutives of tax liability through participation or collaboration of a subject different from the main offender in a tax infringement. In the first place, because even if the factual circumstances through participation in tax infringements be in full accordance with tax laws, that can never be an obstacle to the consideration of this tax figure as punitive as contained in the Convention (*first Engel criterion*); in the second place, because it is worth point out that in the great majority of the tax matter cases analysed by the ECHR, this punitive character has been recognised in the lawsuits in which the taxable subjects had carried out conducts constitutive of tax infringement and, moreover, discovered by the Administration without there having been any previous voluntary tax regularizations. The simile, then, seems evident from the very moment in which the derivation of tax liability is made dependent on the participation or collaboration of a subject in a tax infringement, becoming, hence, responsible not only for the defrauded tax debt but also for the corresponding sanction. Thus, even if the Spanish legislator has decided to not directly punish these collaborating conducts by means of the interposition of an autonomous and proper sanction in addition to the one foreseen for the main perpetrator and, thus, setting up this tax measure as a guarantee of payment of the different tax credits, it is necessary to realise that both legal consequences –tax sanction for the main offender and tax liability for the collaborating subject- derive from a selfsame fact, namely the commission of a tax fraud.

Conclusions

Even more so, in the shaping of this measure the following decisive and complementary measures would converge in determining its criminal qualification: *firstly*, its global scope. In the sense that any taxpayer can be qualified as a liable person, with the only requisite of proving a collaboration or active participation in a tax penalty; *secondly*, its finality, since, as we have already pointed, it acquires a new preventive and repressive connotation in the cases of liability due to acts against the law; *thirdly*, as a corollary of the previous one, due to the need to subordinate this tax concept to the presence of a subjective element in the conduct of the one declared liable, proscribing, then, as in Criminal Law, the cases of liability which may be objective or lack any degree of guilt.

Moreover, and as relates to the seriousness of the sanction, we should also call the attention to the fact that in the cases of liability due to illicit deeds, the selfsame will be identified with the amount derived to the presumed liable person and which, *a fortiori*, will coincide with the amount of the defrauded tax debt and its legal sanction, both of which are demandable *ex ante*, to the main taxpayer. In this sense, it is worth pointing out that, while the tax debt of the liable person is accessory and subsidiary to the main debtor, both the tax debt and its linked sanction will be calculated according to the personal circumstances of the latter. Indeed, the liable person is only subjected to certain, previously determined tax concepts, in accordance with the financial capacity and the misdemeanour of the main debtor, without allowing them to undergo any sort of modification during the process of derivation that allows them to be adapted to the specific circumstances of the one liable. All of which only proves the amplitude and seriousness of the penalty under the third *Engel* criterion.

FOURTH.

The determination of the extent of tax liability constitutes one of the main aspects in order to know the true content of the liability of the one responsible, i.e., to clearly determine the exact amount of his tax debt in particular. At this point, the key concept is provided by Article 41.3 GTL which, generically, states that the liability of these subjects will be made extensive to “the total amount of the tax debt...”. In this sense, let us observe a series of things; on the one hand, that the tax debt referred to by Law is really

Conclusions

the one that corresponds to the main debtor as a guaranteed subject, and in this sense it would be preferable to point out that to the liable person corresponds the entire tax debt demanded from the *main debtor* as expressed, later on, in Article 58 GTL; and, on the other hand, that the liability of the one responsible will always be of exclusive monetary character, since the liability will not be expanded to the rest of the formal obligations already demanded from the main debtor.

Moreover, a joint and methodical interpretation of these articles would lead us to deduce that the extent of liability of these subjects should at least comprehend the entirety of the tax elements that conform the term “tax debt”. And yet, a more detailed examination of the statutory provisions will eventually show us that neither all those concepts can be made derivable to those liable, since the legal regulation demand that the tax debt derivable has to be the one due during the period of voluntary payment granted to the main debtor, and even less so that they might all include the translatable elements. Thus and apart from them, the GTL foresees that, in specific circumstances, the penalties corresponding to the main offender be part of the obligations of the one liable, a component that, on the other hand, is expressly excluded by Article 58 GTL from the term “tax debt”.

Indeed and as regards the *tax quota* that results from the main tax debt, we can undoubtedly conclude that it will be part of the liabilities of the one responsible, alongside with all the legally established surcharges upon the quotas or the bases of tributary nature. On the contrary, we do not hold the derivation of the tax quota that results from the obligation of prepayment of taxes admissible, in the situations in which the main taxpayer may have paid the entire tax quota demanded. In such cases, liability can only be used as a technique to guarantee the tax credit when it has not been satisfied by the main debtor or when it has been only insufficiently satisfied. It results, thus, in a clear limitation of the set of main debtors, alongside which the liable subject can be annexed, insofar as from the joint participation of some of them a double taxing could result on behalf of the Administration.

As regards the *accrued interests*, we could understand that the liable subject will never be held responsible for the ones that could be made payable after the beginning

Conclusions

of the executive payment period; on the contrary, we consider translatable all those that can be generated before the beginning of the said period and even more so, the others that can result as a consequence of his exclusive retarded or defective conduct. Within this framework, the most atypical situation we would like to refer to is to those tax settlements of the tax administration to the main debtor as a result of a checking and research procedure that might also include the accrued interests that result from retarded or defective conduct fulfilment of the tax obligation. In our opinion and in these cases, since the GTL does not make a difference among the different voluntary payment periods that might concur in the payment of a debt, to wit: the original one that results from the legal standard of each taxation and the eventual one that might arise as a consequence of the notification of a tax settlement that result after a checking and research procedure, we would necessarily have to admit the inclusion in the liability of the one responsible for the possible accrued interests that could be demanded to the main debtor together with a tax debt. The fact is, that, from our point of view, as is the case with the *20% belatedness surcharge*, the focus of our criticism of these derivations should not be centered upon determining whether or not the same are the result or not of malicious conduct adscribable to the liable subject, but rather to highlight that, thanks to this method, what is beginning to be guaranteed are tax components which no longer imply a direct manifestation of the constitutional obligation of contributing to the sustenance of public duties. In essence, what is being guaranteed by their means is the payment of a tax concept of non-tributary nature and whose aim is merely to reimburse a late or incomplete compliance of a specific monetary payment.

As to the *penalties*, we can point out that after a whole series of legal waverings and of tense doctrinal disputes, the amplification of the obligation object of the one held liable for the same seems, at present, to have reached a certain balance by means of the proclamation foreseen in the GTL by virtue of which “liability will not include penalties apart from those exceptions established by this or any other law”. It thus proclaims the sole valid criterion to habilitate this expansion: the malicious or culpable behaviour of a subject in the commission of a tax infringement. According to these parameters, it is evident that no constitutional principle is violated if this subject is being held liable of a specific penalty that results from his anti-legal conduct. And yet, what we do not hold likewise admissible, from the point of view of the constitutional principles, is the derivation of the sanction that does not consider the degree of participation of the said subject in

Conclusions

the tax infringement, even more so, that it be merely graded according to the participation of the material author. In a nutshell, what is being questioned is whether this regulation shows equal respect for the principle of proportional penalty.

Yes, it seems worthwhile emphasizing that it remains the option of the legislator to give shape to a sole sanction derived from a sole offender, despite the fact that, in the commission of the tax breach other subjects might participate in different degrees. To sum up, it is the legislator who fails to take profit from the opportunity so that, in the face of several offending conducts, not the same amount of penalties as the number of concurring sanctions be demanded. Now then, this being his option, he cannot, out of comfort, strip it of any idea of proportionality. In our opinion, indeed, the tax legislator should make the Administration reduce in an estimated percentage the amount of the sanction foreseen in such cases in which the participation of a collaborator in the commission of the infraction in a lesser degree than that of the main offender. Some author will consider that this requisite is not necessary insofar as the one liable always has at his disposal a return action that includes the penalties, but it is precisely because of the high probability of the inefficiency of the said *actio*, that we consider even more perenterious to adjust the sanction to the guilt. The opposite supposes the application of a disproportionate penalty; a penalty that does not take into consideration the singularity and the degree of injustice of each and every one of those responsible.

FIFTH.

If we concentrate on the passive aspect of the legal tax relationship, we can observe how, in one way or the other, all constitutional ordering has preferred to uphold the generic obligation to contribute to the public expenses whenever a previously certified economic capacity is given. In practice, this implies the setting up by the legislator of a whole set of taxable transactions revealing welfare which, once the so-called taxpayer has accessed them, result in the birth of a legal relationship whose main tax liability consists in the payment of the quota that results from the payable tax. And yet, the presence of certain tax debtors who lack any degree of economic capacity that can either substitute (substitutes), or else accompany (liables) the taxpayer or main debtor in the debt part of the legal tax relationship will make us ask ourselves once more

Conclusions

the hitherto harmonious setup of tax subjectivity. We find ourselves in a crossroads in which we have perforce to carry out a minute analysis of the relationship that exists among the four essential elements of the tax, to wit: the taxed economic capacity; the chargeable event which typifies that revealed welfare; the subject that carries out the chargeable event and the payer or the person that will eventually pay the tax charge. When all these factors fall together in the selfsame person we will encounter few problems; it is when these elements appear severally and non-associated, carried out by different persons when they will be manifested.

As a result of this and being the legislator conscious of the thin line that sets these tax mechanisms and the constitutional principles apart, he then immediately sets out to regulate a series of legal techniques that may guarantee, to a larger or lesser degree, the tax neutrality of these subjects in the second degree. It is, thus, necessary for the legal framework to foresee legal procedures by means of which the payments satisfied by these taxable subjects be, at the end, adscribed to the genuine responsible of the taxable economic capacity since only thus will this agglomerate of legal instruments, specifically designed to facilitate the application of the tax and to ensure its revenue fit in a constitutional state.

And yet, while some of these mechanisms allow granting full protection, since, either by means of the previous holding back or by means of charging, the tax debt will never be satisfied with the economic assets that belong to these taxable subjects but with those of the selfsame taxpayer held taxable; on the contrary, in the rest of the situations, exercising the right as a sort of "*solve et repete*", the taxable subjects will have to support the payment of the tax debt with their own assets both present and future, since only when they have paid the said tax credit will they be able to take the corresponding civil actions versus the taxpayer of recourse or return of the amount paid.

Specifically speaking, the liable subject finds himself in this second situation, since the internal legal framework only granted him, as a mechanism to recover the amount paid, the possibility of taking *a posteriori* a legal action of return or recourse, outside any procedure of administrative character. A legal option that we nonetheless do not consider to be the most adequate one, since by means of this return action, not only

Conclusions

an exclusively personal interest is being protected but public interest is likewise defended.

Moreover and from its mere regulation we can deduce that despite its express legal recognition, there is, on the contrary, no certainty as to the adequate procedural channel that may substantiate this claim. Doctrine and tax legislator, then, only agree insofar as they grant the taxable subject a power in virtue of which he can obtain the return of the payment, but they lack decision or else remain silent as to the specific way to carry it out in Civil Law. Hence, from our point of view, ruling out the actions foreseen in Articles 1.145 Civil Code –due to lack of structural identity- and 1.838 Civil Code – since it is impossible for the one liable to subrogate to the rights of the main debtor-; the only measure the liable subject could rely upon to recover what he has paid would be that of unjust enrichment. In the first place because of the evident patrimonial benefit that the main debtor experiments, liberated at the expense of the liable subject and, in the second place, because since there is a general rule that recognises the right of the one liable to obtain the return of the amount paid, we can more strongly deduce the absence of a reason that might justify this enrichment. On the contrary and to finish, it would imply the absolute rebuttal of the guiding principle in tax matters, namely the principle that guarantees that taxes can only be demanded from those that manifest economic capacity.

SIXTH.

Due to the significant difficulty that it will be the return of a tax paid as guarantee for a debtor who normally would have been declared as impecunious by the Tax Administration; it is necessary to determine which would be the other legal resource to be used by the liable subject, if the action of recourse should fail, in order to redress the constitutional balance. In this way and for this subject, a new way to recover is opened through the act of qualifying this bad credit as a patrimonial loss to be included in the Personal Income Tax or as a deductible expense in the Corporate Tax.

Conclusions

Indeed, based upon Article 33 of the Personal Income Tax Law, one can deduce that since in these cases there is a variation in patrimonial value (which lessens) and an alteration in its internal composition, (because even if the taxable subject holds as counterpart the titularity of a credit vs. the main debtor, his claim against him will have already failed), the sum of the credit not recovered should be declared as a patrimonial loss. In addition, if the liable subject is an entity, according to Resolutions of the TEAC of March 15 2011 and February 4 2016, the same should count, in the first place, a credit claim versus the main debtor and, eventually and, should the case be, make a provision due to insolvency, which following the parameters of Article 14 of Law 27/2014, of November 27, of the Corporation Tax Law (CTL), could be understood as deductible. At this point, it would be up to the entity to prove that it *had* attempted to recover the paid credit and indicate what steps it undertook to that effect and also specify at which point and wherefore they had proven to be unfruitful. On the contrary, if the entity chose not to exercise its recourse versus the main debtor, this would unavoidably constitute a liberality that according to Article 15. e) of CTL, could not be accepted as a deductible expense. We can, thus, conclude that there are two options offered by Tax Law to restore the fractured constitutional balance; on the one hand the action of unjust enrichment, and on the other hand, collaterally, the credit expense declared as bad in the different Income Taxes.

SEVENTH.

Among the various factual circumstances of tax liability, it is precisely the one in accordance with Article 42.1.a) GTL the one that represents, *par excellence*, the so-called tax liability due to illicit deeds. Its analysis underlines three main elements: the preliminary chargeable event, the causal link and the factual circumstance of liability *stricto sensu*- that have to concur for its application. Hence and in the first place, basing ourselves upon the maxim that if and only if there is a main debtor, can a liable person be situated alongside him, as a premise the existence of a chargeable event shall be demanded from a main debtor. Now then if this case were to rely upon the factual circumstance of tax liability upon a tax infringement, this previous and necessary deed will have to be identified with the commission of a tax breach. In such a way that under these parameters it is not enough with the existence of the chargeable event, additionally the materialization of a tax infringement related to that taxable event shall be demanded.

Conclusions

The lack of a tax infringement contributed to a main debtor, will imply a double consequence for the presumed liable, on the one hand the impossibility of demanding the payment of a sanction, since at this point his position will not differ from that of the main debtor; moreover and this is the differential fact, he could not be held liable for the rest of the pending tax obligations of the primary debtor. In a nutshell, nor shall there be any criminal responsibility nor any tax liability. What is even more important, since the regulation does not tell among different types of tax infractions -minor, serious or very serious-, it is to be understood that the participation in any kind of tax misdemeanour will be susceptible of being sanctioned by the Institute of tax liability.

Now, as regards the causes that exclude liability, as foreseen in Article 179 GTL, insofar as the same do not constitute a *numerus clausus*, we should then immediately ask ourselves if it is possible to transfer to the administrative criminal law the novel exemption of criminal liability of legal entities established in Article 31 bis 4th and 5th of Criminal Law, that is the co-called *compliance programs*. Specifically what is being challenged is the possibility of applying an administrative penalty against an entity that previously in Criminal Law had been declared not guilty of a tax fraud by a judge and, in addition, its compliance program had been qualified by the court as optimal. In these cases, even if we could scarcely object to the restarting of the previously suspended tax procedure -if any of the reasons contained in Article 251 GTL were to be applicable-, it so seems that the same conclusion could not be attained in all cases, as regards the possible derivable infraction. The reason seems clear: if the criminal judge has not only ruled criminal intent out, but also the guilt of the legal entity, it will be extremely difficult to accuse the same in an ulterior administrative sanction procedure if it is due to an identical cause.

And yet, in our opinion, even if the *corporate compliance* may constitute a cause of liability exclusion of the legal entities in Criminal Law, as regards the tax field its efficiency seems much more limited. In the first place, because in this sphere the burden of proof as respects its idoneity will always have to be proven by the taxable subject. The inversion of the said would only be foreseen according to the Supreme Court Sentence of February 29th 2016 (Appeal Number. 10011/2015), provided that the Tax Administration would detect an evidence of a tax fraud, since, in these cases in particular, it would be an objective element of the alleged crime. In the second place, because

Conclusions

admitting this extenuating circumstance, would result (and this is different from criminal law), a double liberality: not only would the legal entity go scot-free of the infraction, but also the mechanism of tax liability due to collaboration in tax misdemeanour could not be triggered off. And, in the third place, because even if a criminal court would make such a detection, if we admit the possibility of a different qualification of the same deed by different spheres, it would likewise be admissible that the Tax Administration may consider the *compliance programs*, as regards the corresponding tax infringement, totally insufficient to assure a minimal degree of guilt.

EIGHTH.

Between the preliminary deed, based upon the commission of a tax infringement conducted by means of a sanctioning procedure versus the main offender and the accessory or subsidiary deed based upon the active collaboration of another subject in the unfolding of that tax penalty, there should also be another common or instrumental requisite that links both factual circumstances together and allows to elicit the payment of the monetary obligation from the one supposed liable. We, then, start off from the premise that the liable subject can only be compelled to pay not from the very moment in which he himself commits his own factual circumstance nor even from the moment in which the Tax Administration gives him notification of the act of responsibility derivation, but specifically from the moment in which both factual circumstances proven, the period of voluntary payment granted to the main debtor expires without him having fulfilled his obligation.

To be precise and as concerns the specific factual circumstance of Article 42.1.a) GTL, since it demands that the obligation should be at least compound by a tax penalty, we ought to conclude that the period of voluntary payment we have to bear in mind is the one granted to the main offender for the payment of the tax penalty. Indeed, if the preliminary deed is constituted by the tax misdemeanour and being the presence of this component a *sine qua non* premise to be able to derive responsibility in these cases, it is evident that this period of voluntary payment has to expire in order to eventually demand responsibility from the secondary debtor.

Conclusions

Were this not the case, we would be demanding a monetary obligation from the liable subject even before the Tax Administration has proclaimed a punitive resolution that would confirm both the commission of the penalty and the monetary amount due. Let us not forget that, in these cases, the debt will only be derived if there is a previous tax penalty from which it is dependent. In sum, derivation of debts not linked with penalties shall not be admitted. By the same token, the tax infringement as a preliminary deed will have to be solved by means of a punitive procedure in the course of which the notification of the agreement of tax liability derivation be admitted; but, beyond that statement, payment cannot be demanded from the liable subject, before the voluntary payment period granted to the main offender does not run out, be it that of the corresponding penalty or else of the possible linked debt.

In sum, once the total or partial default by the main taxpayer has been credited, we can admit the causal link between the preliminary deed and the factual circumstance of the liability. And yet, in all those circumstances in which, on the contrary, the aforesaid payment may have been deferred, fractioned or suspended, and when main tax debt is not even demandable from the main debtor, let alone will it be demandable from the secondary debtor, in our opinion. Thus, the same way that the statement of flaw of the main debtor —and, should the case be, the rest of the liable subjects— constitutes a *conditio iuris* in order to ensure subsidiary liability, when the latter, on the contrary, is a joint and several liability, that *conditio* will have to be identified with the need that the debt or the tax penalty demanded from the main debtor be fixed, due and payable, that is: it has to be free from any conditions, terms or circumstances that might prevent its demand.

NINTH.

Together with the preliminary deed, which consists in the commission by a taxpayer of a conduct typified as an infraction and the causal link based upon the payment default of this obligatory tax debt and the correlative penalty, the third pillar we need so as to be able to firmly erect the structure of tax liability due to participation in a tax misdemeanour, is precisely the conduct of another subject who is different from the

Conclusions

main taxpayer, and who, together with the same, participates in the machination of the tax infringement.

In this sense and based upon the special nature of fraud crime as recognised by the Supreme Court Sentence of September 25th 1990 (Appeal number 5265/1988), where we have implicit that only perpetrator of a tax crime is the main debtor of the defrauded tax, we can likewise conclude that, in the sphere of tax infringements, as contemplated by Article 181 GTL, the authorship of the tax penalty must also be exclusively attributed to the one that is considered the main taxpayer. The reasoning is based upon the consideration that these misdemeanours reflect, as one of its essential characteristics, the infraction of a duty which, in this particular case, is the contribution to the maintenance of public expenses. Consequently, since the only one that can directly breach this duty is the main taxpayer or "*intraner*", independently of his degree of guilt, he will always be considered the direct and material author -the perpetrator- of the tax infringement. This, then, definitely implies, that the forms of co-authorship in this sort of penalties cannot be admitted via tax liability, since the personal element of the type "main tax debtor" cannot possibly be transmitted to the rest of the participants. Thus, despite the literal wording of Article 42.1.a) GTL, we have to consider that all those conducts that are held to be a "commission" of a tax infringement –direct authorship, indirect authorship, co-authorship-, cannot produce a joint and several liability, but mere cases of solidarity in the payment of tax obligations in accordance with Articles 35.7 and 181.3 GTL.

Now then the fact of non-admittance, within the specialty of tax misdemeanour liable subjects as direct authors, indirect authors or co-authors, does not imply that the participants may not be held as such if they take part in the execution of the penalty by means of other forms of accessory participation such as induction, necessary cooperation or being a simple accessory. We can infer from this that the collaborators in a tax infringement in order to be declared as liable persons *ex art. 42.1.a) GFL*, must necessarily take part, independently from their subjective condition in the carrying out of an active conduct, understood as a deed which consists, independently from the degree of necessity that be deemed necessary for the success of the defrauding. On the contrary, whoever participates in a penalty by means of an omissive conduct which is not contained within any typical conduct must be held scot-free, except some

Conclusions

administrators of infringing entities that would have committed a sort of offence *in vigilando* or *in eligendo*, and may also be considered as liable, albeit in a secondary degree in accordance with Article. 43.1.a) GTL.

Let us finally point out that, in order for the previous forms of participation in a tax penalty to be punished by the Institute of tax liability, it is further necessary that the selfsame be committed with criminal intent, since, in these cases, a reckless collaboration is not possible. Consequently, the participant must be aware of and desire to participate in the commission of the typical anti-legal deed carried out by another person, the author and must, in consequence, have the awareness and the intention that, with his conduct, he is helping to commit an infraction (Supreme Court Sentence of July 11 1997, Appeal number 2897/1995). In essence, what is demanded is a double criminal intent: the knowledge of one's own action and that of the essential circumstances of the main deed carried out by the author. In such a way that the participant must always have a mental representation of the essential content of the direction that will be undertaken by the perpetrator in his attack. Nonetheless, it has been admitted by case law that this misdemeanour can appear in any of its three modalities, to wit: the direct and first degree, the indirect or second degree and even the eventual degree.

TENTH.

Law 34/2015, of September 21, partly modifying GTL 58/2003 of December 17th added a new Title VI named "Tax application actions and enforcement in crimes against Public Finances" in which a new-fangled Article 258 was included and whose aim it was to give shape to a new case of joint and several liability in relation to tax payments linked to tax crimes. Specifically, the need to establish this additional factual circumstance seems to be Article 250.2 GTL pursuant to which, once issued a tax settlement linked to a tax fraud, the Administration must also, avoid the initiation or continuation of the punitive procedure that corresponds to these deeds. As one can observe, what is prevented is the emergence of the preliminary deed of Article 42.1.a) GTL. By the same token, Article 258 GTL regulates a new preliminary deed in order to activate this institute, to wit: the findings of clues of fiscal fraud. A preliminary deed that, nevertheless and due

Conclusions

to its configuration, presents a marked conditional character insofar as its virtuality is dependent on the ulterior issue of a condemnatory criminal sentence where the participation of this collaborator in the fraud is substantiated.

In this way, since it is enough for the collaborator to figure in the criminal suit as defendant in order to declare this modality of tax liability, it is evident that, in the course of the judicial process we can find ourselves before a double possibility: on the one hand that the defendant be eventually declared guilty in which case his active participation in the fiscal crime and his qualification as a liable subject *ex art. 258 GTL* will be fully confirmed; or, on the other hand, that the defendant be declared not guilty in which case the statement of liability must be annulled and all those payments made by the presumed liable be returned (Article 258.4 GTL). True is that, in these cases, since nothing will prevent the tax administration from initiating a punitive administrative procedure versus the main offender according to the facts proven by the criminal court, the said administration can equally held liable the participant subject, pursuant to factual circumstance in Article 42.1.a) GTL.

To sum up, we can conclude that, with the introduction of this new basic premise, the Tax Administration has turned the civil liability derived from a tax crime in a tax settlement demandable both from the main debtor and from the secondary debtor, even before a criminal condemnatory sentence of tax fraud is proclaimed. Nevertheless and as we have pointed out, the virtuality of this factual circumstance will be totally conditioned to the ulterior proclamation of a condemnatory criminal sentence which, should this be the case, will motivate the corresponding positive or negative adjustment of the tax settlement both that of the main debtor and that derived from the secondary debtor. In the contrary case, i.e. in absence of the aforementioned sentence, there will be an automatic annulment of the statement of tax liability, the fact notwithstanding, that in these latter cases a joint and several liability can now be demanded from this subject due to active collaboration, albeit not in fraud crime in a tax infringement.

ELEVENTH.

Even though the Spanish tax legislation already contains a general provision on tax liability through commission or participation in tax misdemeanours in art. 42.1.a) GTL which, as we have analysed, refuses to restrict its application to any sort of infringement classification, nevertheless and due to the magnitude that fraud has attained in certain sectors, it has been deemed absolutely necessary to establish new factual circumstances which, beyond the sphere of the GTL, might be construed in order to obtain a greater efficiency versus the peculiar idiosyncrasy of a particular tax fraud. Within this framework, let us underline Article. 87.5 of Law 37/1992, of the Value Added Tax, according to which tax authorities can declare subsidiary liable for a defrauded VAT those business people and professionals who, due to the fact that they have acquired a product at a notoriously anomalous price, should have reasonably suspected that the said product resulted from a chain fraud.

Its wording allows us to underline the following order of conclusions: *firstly*, that in this sense, only those who hold the corresponding qualification according to Article 5 VAT of entrepreneurs or professionals can be declared liable for a defrauded VAT, thus excluding that this measure might in any way affect all final consumers; *secondly*, that these liable persons will, additionally, have to be the recipient of a supply of goods, thus also excluding from its legal framework the intra-Community fraud that might take place in the services sector; and, *thirdly*, a third restriction, since the liability of the one held responsible is limited to one sole component *sci.* the “tax quota”. Now then, its wording does not even make clear what indeed should be understood under “tax quota”, since one can reasonably refer both to the “appropriate amount of VAT due on the supply”, or to the “net tax”, meaning, the VAT charged on “those goods” less any input tax incurred on the purchase of those goods by the person who has not paid the VAT.

Even though, in our opinion, due to the fact that in the framework of the carousel fraud and generally speaking, the main debtor always disappears with the output VAT, infringing, in addition, all formal obligations; it is consequently impossible for the tax authorities to have a minimum of other necessary data to be able to deduct the input VAT from their previous purchases. This is indeed the very reason why the Spanish

Conclusions

legislator would have silenced any reference to a potential derivation of the “tax debt”, referring, exclusively, on the other hand, to that tax quota which “has not been nor will be the object of a tax settlement”.

Let us finally point out that, in correspondence to Article 41.4 GTL and in the face of the manifest silence of Art. 87. 5 VAT Law, the liability of this subject will not comprehend the amount of the penalties that might be laid upon the main debtor. A nuance worth notice, above all if the tax authorities are considering the possibility of lodging other anti-fraud measures such as the activation of Article 42.1.a) GTL or the denegation of the right to deduct the input VAT, while admitting, on the other hand, the derivation of the penalty laid upon the main debtor or else the consideration as main offender of whoever might ask for or unduly obtain tax refunds (Articles 193 and 194 GTL).

TWELFTH.

In addition to the requisites mentioned above, Article 87.5 of VAT Law also demands, on the one hand, in order to set off the mechanism of tax liability, that a VAT amount be either not declared or not paid in any of the links of a chain and, on the other hand, that the recipient of the same may have reasonably supposed that the tax would not have to be paid. As regards the first and objective condition it is logical that, in order to activate the mechanism of liability, the lack of revenue of the tax quota should previously have been attested. After all, this is an innate demand of this legal institute. To be more specific, we should like to point out that this unpaid quota is precisely the one that would have been obtained by the one labelled as a “missing trader”. Now then, what will be more difficult to determine is whether the said VAT quota should also coincide with the one paid by the one declared liable to his supplier or, on the other hand, it can even be the VAT quota paid by a previous subject in the chain. The problem is whether, as respects the regulation, tax liability can be applied to a buffer company— which is the one that pay the defrauded VAT in the carousel fraud- and to a *broker* – which pays a VAT quota that has not been directly defrauded- and even to a *counter trader* –who does not even participate in the contaminated chain.

Conclusions

Well, in this sense we can conclude that, according to the regulation, there is no clue that a quota correspondence between what is paid and what is left unpaid be demanded. The application of this criterion would imply the restriction of this mechanism to a sole subject, leaving it, instead, pointless in the cases of carousel fraud. By the same token, the application of this instrument is allowed even if the respective VAT quota paid by a subject is perfectly well declared and paid by his supplier, if and only if, previously and within the defrauding ring, another VAT quota has not been duly paid.

On the other hand, what this measure does establish as a subjective condition is the certification of the knowledge or at least the suspicion on behalf of the recipient of the goods that either his VAT quota or the quota paid by a previous chain subject was not going to be declared or paid. To these effects, the lawmaker considers as an objective fact capable of confirming this presumption the receipt of goods at a notoriously anomalous price. An anomaly that, to be more precise, is considered given when: a) the price is sensibly lower to the one that corresponds to the said goods in the conditions in which the transaction has taken place or the one paid for in previous acquisitions of identical goods; and/or b) the price is sensibly lower than the price of acquisition of the said goods on behalf of the one who has supplied them.

It is, hence, a double possibility which is not necessarily accumulative and that unavoidably places under suspicion all those transactions in which a financial benefit might ensue. Indeed, the lack of the VAT payment charged enables the seller to offer more competitive prices and allow him to deliver them at a greater ease. Now then, it is evident that a competitive price will not always be motivated by a taxation factor or precisely due to the lack of the same: there are various components and different reasons that might favour it. It is perhaps due to this circumstance that we find this ulterior precision in the regulation: "it shall not have the consideration of notoriously anomalous price the one that is justified by the presence of economic factors different from those of the tax application". Even though, in our opinion the application window of this exception will be perfectly meagre due to two fundamental reasons, first because once the lack of VAT payment has been certified it will automatically be linked to the possible price

Conclusions

decadence; and, secondly because according to the legal precept, it will suffice for the anomaly to be “sensibly” visible, with the huge interpretation difficulties that this entails.

In this way we observe the high demand level that the goods acquirers have to bear, above all if we stop to think about those who are not even current in a given sector. Certainly and according to the literate wording, any acquisition undertaken by an entrepreneur at a price sensibly inferior to its market value will alter the burden of proof. We, thus, consider scarcely fortunate the levelling that the legal precept establishes of the diligence level of who, on the one hand, habitually acts in the trade traffic of a specific good and who, on the contrary, only acts occasionally therein.

A fortiori, the second definition of notoriously anomalous price that the legal concept offers is not too helpful either. Indeed, from a commercial point of view it might be irregular that a supplier sell a product below the price of its previous acquisition. In these cases it might be that whoever acts in this way does so in the understanding that he is going to obtain an ulterior benefit due to the lack of payment of the corresponding collected VAT. Now then, this again implies, once again, the need to certify that the buyer knew that the seller was really selling something below its acquisition price and, on the other hand, that this resulted from the potentiality of committing or the desire to commit a tax fraud. And both points are not easy to identify, since, in most cases, the previous certification will require a trustworthy transmission of information among the companies that will allow the latter to know aspects as delicate about the first one as e.g its trade policy or the costs structures of its suppliers.

Ultimately, indeed, we are dealing with a factual circumstance of tax liability based upon a legal presumption substantiated in a sort of “fault in supervising” which is laid upon the acquirer of goods linked to the entrepreneur who obtains them and of whom we have to presuppose that he is fraudster because of the fact that his prices are notably inferior to the average. Now then, it is evident that it is not the same thing to know or, by default, to suspect, a participation in a tax crime, and a mere acquisition by this operator of goods at a sensibly lower price. *A quid pro quo* that the lawmaker has effected and which will result absolutely necessary to ponder according to the principle of proportionality and legal certainty.

THIRTEENTH.

From CJEU case law and the application of the so-called “Kittel Test”, we can deduce that the presence of a sole indication such as the irregularity of a price cannot result in the degree of rationality of a person and his implication in a tax crime. Thus, the Tax Administration, together with the price anomaly, has to prove, by means of other specific data, the awareness of the subject as relates to his implication in the racket. Only in this way could a rightful inversion of the burden of proof be allowed: one that would allow the subject to have the necessary means to discredit it. A set of problems of probatory nature that, in isolation would no be sufficient and should be joined, in detriment of the effectivity of this anti-fraud measure, to the need to declare as faulty both the main debtor and the rest of the liable subjects of the defrauded quota, since we are dealing with a specie of subsidiary tax liability. Factors that, specifically in these situations, would only favour the spread and consummation of the fiscal fraud due to its inevitable procedural delay.

Faced with this situation, the solution seem to be simple: to limit the right to deduct input VAT by the last acquirer of the chain. This and differently from the previous scenario, to set off this aggressive mechanism the only requisite needed would be the proof of awareness of the subject of his participation in the tax fraud in total independence of an abnormal price transaction or even the declaration of flaw of the main debtor. A proof that, after all, is likewise demanded in order to activate the subsidiary liability of Article 87. 5 VAT Law.

And yet, in our opinion, this is a technique that can only be unconditionally applied in the circumstances of fictitious or non-existent transactions. Thus, for example, in the case of documentary carousel fraud, where there is no real transaction of goods or a real service delivery. So it is evident that the tax is not perceived and, consequently, cannot generate a right to deduction or a correlative refund. In such cases, the limitation of a right to deduction is not an option but, directly, the correct form to balance the situation. Moreover, in these circumstances the Tax Administration would not even be able to fall back upon the institute of tax liability, since that would indirectly imply the assumption that the transaction undertaken by the missing trader was entirely real. On the contrary,

Conclusions

in those cases in which the goods really are set in circulation and the transactions are real, the measure should be applied in a conditioned way. Indeed, in such cases, the anti-fraud measures should be destined to the attempt to recover the original VAT quota defrauded by the missing trader and only by default to concentrate on the second collateral effect of this fraud, i.e. the application of the deduction or the refund of the input VAT.

The reasoning is based upon the consideration that, if this original quota had not been defrauded, there would be no doubt as to the right to deduct the input VAT by the last acquirer of the chain. The binomial link to charge/to deduct, thus, implies that, once the amount defrauded by the missing trader has been recovered, the correlative deduction of the input VAT by the *broker* should be permitted. The governing principle here is that of the “entire tax adjustment” to which the Supreme Court has referred to in its Sentence of June 24th 1015 and whose ruling we consider likewise transferrable to the present situation. To sum up, we consider that once the objective, subjective and formal requisites demanded by the tax regulation have been certified, and once the fiscal fraud committed within a real transaction has been regularised, the right to a VAT deduction cannot be denied, since this is the cornerstone of this tax and the guarantee of the principle of fiscal neutrality.

FOURTEENTH.

To avoid impunity through the mere territorial location of the suppliers, the “Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards tax evasion linked to import and other cross-border transactions” (COM(2008) 805 final — 2008/0228 (CNS), included, among its objectives, the possibility of adding a new factual circumstance of joint and several liability on the taxable person making an intra-Community supply, for the VAT due on the intra-Community acquisition of these goods in another Member State, in which he is not established, when he did not or not timely submit a recapitulative statement or when this recapitulative statement did not contain the relevant information. The initial aim, albeit not realised, was the imperative introduction in all the tax legislations of the member States of a new tax liability based upon an omissive conduct of the subject that carries

Conclusions

out an intra-Community supply of goods, whenever, either by his attitude or implicitly, a VAT loss results in the goods recipient State.

And yet, since this has not been passed, one could wonder whether, with the present anti-fraud measures –especially Article 42.1.a) GTL and Article 87.5 VAT Law- it might be likewise feasible to declare liable for the tax defrauded a subject who does not reside upon Spanish soil. To that aim, we would necessarily have to fall back not so much upon the legal makeup of this measure within the Spanish tax system, but upon the whole set of legal instruments that regulate mutual assistance and the use that the different member states make of them.

To be precise it will be necessary to refer to two European legal instruments, such as, on the one hand the Regulation (UE) 904/2010 of the Council, of October 7th 2010, in charge of defining the rules and procedures that allow the competent authorities of the member States to cooperate and exchange all sort of information that might be useful for the correct calculation of the VAT, control its correct application and fight tax fraud and on the other, to the Directive 2010/24/UE of the Council of March 16th 2010, in charge of establishing the regulation that governs how the member States have to lend tax assistance to obtain payment of a tax credit originated in another member State and which should likewise be complemented with the specifications established in the Commission Implementing Regulation Number 1189/2011, of November 18th 2011.

In the light of this, we can conclude that the legal framework for assistance in questions of tax revenue issues among member states of the European Union is clearly defined and that by means of these legal instruments it is possible to activate the factual circumstances of tax liability of Articles 42.1.a) GTL and 87.5 VAT Law to demand liability from individuals not resident upon Spanish soil. And yet, despite this fact, its practical application is still constrained by a whole series of obstacles like the development of linguistic competences, the lack of human assets or the different internal procedures. The reinforcement of this mechanism becomes, thus, one of the great future challenges that the European Union will have to cope with in the years to come. The fact is that, while the ECC succeeded in establishing a single VAT system that allowed the formation of a single interior market, its control is still a merely national affair, without any real intra-

Conclusions

Community perspective. Administrative cooperation and mutual assistance are, thus, the central axis of the control of the intra-Community commerce and also the indispensable condition to secure both its correct functioning and its resilience in face of the menace represented by tax fraud.

BIBLIOGRAFÍA

ACOSTA ESPAÑA, R.: “Comentarios a los artículos 30 a 40 de la LGT” en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo I: Ley General Tributaria, artículos 1 a 89, Edersa, Madrid, 1982.

ADAME MARTÍNEZ, F.D.: *Autoría y otras formas de participación el delito fiscal. La responsabilidad penal de administradores y asesores fiscales*, Comares, Granada, 2009.

ADAME MARTÍNEZ, F.D y ADAME MARTÍNEZ M.A: “Estudio crítico de la jurisprudencia comunitaria y nacional sobre los requisitos exigidos para la aplicación de la exención en entregas intracomunitarias”, en *Operaciones intracomunitarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido, prueba del transporte y carta de porte CMR*, Comares, Granada, 2008.

AGUADO CORREA, T.: *El principio de proporcionalidad en materia penal*, Edersa, 1999.

AINSWORTH, R.T.: “CO2 MTIC Fraud — Technologically Exploiting the EU VAT (Again)”, 57, *Tax Notes International* 357 (Jan 25, 2010).

“VAT fraud: MTIC & MTEC - The tradable services problem”, *Boston University School of Law*, Working Paper N° 10-39 (November 12, 2010).

ALBALADEJO GARCÍA, M.: *La simulación*, Edisofer, Madrid, 2005.

ALESSI, R: *Istituzioni di Diritto Tributario*, Utet, Torino, 1965.

ALEXY, R.: *Teoría de los derechos fundamentales*, (traducción de Carlos Bernal Pulido), Madrid, Centro de Estudios Político Constitucionales, 2008.

ALFANO, R.: “La tutela del principio de confianza legítima en el derecho tributario italiano”, *Quincena Fiscal*, N° 19, 2012.

ALLDRIDGE, P.: *Criminal Justice and Taxation*, Oxford University Press, 2017.

ALLORIO, E.: *Diritto Procesuale Tributario*, 4ª ed., UTET, 1962.

ALM, J.: “Measuring, Explaining, and Controlling Tax Evasion: Lessons from Theory, Experiments, and Field Studies”, *International Tax and Public Finance*, 2012, n° 19.

ALONSO FERNÁNDEZ, F.: “La interpretación del derecho sancionador a la luz de la doctrina del TC”, *Tribuna Fiscal*, suplemento especial, N° 3, 1991.

ALONSO GARCÍA, R.: *Derecho comunitario. Sistema Constitucional y Administrativo de la Comunidad Europea*, Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1994

“Un análisis crítico del veto judicial de la UE al CEDH en el Dictamen 2/13, de 18 de diciembre de 2014”, Working Papers, *IDEIR*, n° 26, 2015.

ALONSO GONZÁLEZ, A.B: “Coparticipación en el delito y «actos neutrales»: ¿dónde fijar la línea divisoria en la actuación profesional del abogado?”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, N° 843, 2012.

ALONSO GONZÁLEZ, L.M: *Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras tramadas*, Marcial Pons, 2008.

“Nuevas formas de defraudación internacional del IVA: el fraude carrusel en los servicios”, *Revista de derecho y proceso penal*, Nº 26, 2011.

ALONSO ORTEGA, J.M: “El onus probandi en los procedimientos tributarios”, *Quincena Fiscal*, Nº 18, 2016.

ÁLVAREZ BARBEITO, P.: “Un nuevo supuesto de responsabilidad tributaria para combatir el fraude del IVA”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 293-294, 2007.

ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: “El alcance de la responsabilidad tributaria en la nueva Ley General Tributaria: análisis jurídico y examen comparativo respecto de la Ley General Tributaria de 1963”, *Revista de contabilidad y tributación*, CEF, Nº 263, 2005.

ANEIROS PEREIRA, J.: “El elemento subjetivo de las infracciones tributarias y sus consecuencias en la aplicación del Derecho Sancionador”, *Quincena Fiscal*, Nº 21, 2011.

APARICIO PÉREZ, J: *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*, Aranzadi, 1997.

APARICIO PÉREZ, M.A.: “La cláusula interpretativa del artículo 10.2 de la Constitución Española, como cláusula de integración y apertura constitucional a los derechos fundamentales” en *Jueces para la Democracia*, nº 6, Madrid.

ARANGÜENA FANEGO, C: “Article 6.1 ECHR and the right to a fair trial”, en García Roca, F. J., y Santolaya Machetti, P., (Coord.), *Europe of rights: a compendium on the European convention of Human Rights*, Martinus Nijhoff, 2012.

ARIAS ABELLÁN, M.D: “El estatuto jurídico del responsable en el Derecho español”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 42, 1984.

“Artículo 37” en VVAA: *La reforma de la Ley General Tributaria (Análisis de la Ley 25/1995, de 20 de julio)*, Cedecs, Barcelona, 1995.

“El régimen jurídico del responsable en la nueva Ley General Tributaria”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 123, 2004.

ARONOWITZ, A.A; LAAGLAND, D.C.G; PAULIDES, G.: “Value Added tax fraud in the European Union”, Kugler publication, 1996.

AYALA GÓMEZ. I: *El delito de defraudación tributaria. Artículo 349 del Código Penal*, Civitas, Madrid, 1988.

BACIGALUPO BOIX REIG, J.: *La Constitución Española de 1978 y el Derecho Penal*, Universidad de Alicante, Biblioteca Virtual Miguel de Cervantes, 2000.

BAJO FERNÁNDEZ, M; BACIGALUPO SILVINA, S.: *Derecho penal económico*, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, 2001

BAKER P.: “Taxation and the European Convention on Human Rights”, *European Taxation*, IBFD, 40, Nº 8, 2000.

“Should Article 6 ECHR (Civil) Apply to Tax Proceedings?”, *International Tax Review*, Wolters Kluwer, Volume 29, Issue 6-7, 2001.

BALDÓ LAVILLA, F: *Estado de necesidad y legítima defensa*, Barcelona, 1994, Bosch.

- BARNES, J.: “Introducción al principio de proporcionalidad en el Derecho comparado y comunitario”, *Revista de Administración Pública*, Nº 135, 1994.
- “El principio de proporcionalidad. Estudio preliminar”, *Cuadernos de Derecho Público*, Nº 5, 1998.
- BAS SORIA, J.: “El fraude organizado en el IVA: problemática actual y alternativas de actuación frente al mismo”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, Nº 60, 2009.
- “Novedades en asistencia mutua: la Directiva 2010/24/UE y el Real Decreto-Ley 20/2011”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, Nº 350, 2012.
- BAYONA DE PEROGORDO, J.J; SOLER ROCH, M.T.: *Compendio de Derecho Financiero*, Compás, Alicante, 1991.
- BERLIRI, A.: *Principios de Derecho Tributario*, trad. N. Amorós Rica y E. González García, Vol. II, Editorial de Derecho Financiero, 1971, Madrid.
- BILBAO ESTRADA, I.; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: “IVA y derechos de emisión: especial referencia a su utilización como mecanismo de fraude”, *Crónica Tributaria*, Nº 136, 2010.
- BLANCO CORDERO, I.: *Límites a la participación delictiva. Las acciones neutrales y la cooperación en el delito*, Editorial Comares, 2001.
- BLASCO GASCÓ, F.: “El enriquecimiento sin causa: concepto” en AA. VV: *Derecho Civil. Obligaciones y Contratos*, Tirant lo Blanch, 3º edición, 2015.
- BLUMENSTEIN, E.: *Schweizerisches Steuerrecht*, I, Tübingen, 1926.
- Sistema di Diritto delle Imposte*, trad. ital. de Francesco Forte, Giuffrè, Milano, 1954.
- BOJCZUK, W., *Evidence textbook*, 5ª ed., HLT Publications, London, 1993.
- BOOTH, W. C.; COLOMB, G. G; WILLIAMS, J. M.; BIZUP, J.; FITZGERALD, W.T: *The craft of research*. University of Chicago press, 4th edition, 2016.
- CALDERÓN CARRERO, J.M.: “Hacia una nueva era de cooperación fiscal europea: las directivas 2010/24/UE y 2011/16/UE de asistencia en la recaudación y de cooperación administrativa en materia fiscal”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, Nº 343.
- CALVO ORTEGA, R.: “Consideraciones sobre la delegación legislativa en materia de impuestos directos”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Nº 80, 1969.
- “La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos”, *Hacienda Pública Española*, Nº 5, 1970, Madrid.
- “Obligados tributarios” en TEJERIZO LÓPEZ J.M (dir.): *La nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Civitas, Madrid, 2004.
- CALVO VÉRGEZ, J.: “El procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria solidaria”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, Nº 310, 2009.
- CASADO HERRERO, D: “El delito fiscal: Breve análisis jurídico-penal”, *Hacienda Pública Española*, Nº 54, 1978.

CASADO OLLERO, G.: “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, N° 34, 1982.

“Los esquemas conceptuales y dogmáticos del Derecho tributario. Evolución y estado actual”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, N° 59, 1988.

CASADO OLLERO, G *et. al.*: *Cuestiones tributarias prácticas*, La Ley, Madrid, 1989.

CASANA MERINO, F.: “La expedición de facturas falsas y la derivación de sanciones al responsable solidario”, *Quincena Fiscal*, N° 21, 2015.

CASAS AGUDO, D.: “A vueltas con el derecho a no autoinculparse y su dialéctica con los deberes de colaboración tributaria”, *Quincena Fiscal*, N° 10, 2017.

CAYÓN GALIARDO, A.: “La responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades”, *Revista Técnica Tributaria*, N° 57, 2002.

“Estudio de jurisprudencia: la simple negligencia en la jurisprudencia tributaria”, *Revista técnica tributaria*, N° 62, 2003.

“La responsabilidad tributaria en las contratas y subcontratas”, *Revista Técnica Tributaria*, n.º 70, 2005.

CERDEIRA BRAVO DE MANSILLA, G.: “Analogía e interpretación extensiva: una reflexión (empírica) sobre sus confines”, *Anuario de Derecho Civil*, Vol. 65, N° 3, 2012.

CEREZO MIR, J.: *Problemas fundamentales del derecho penal*, Tecnos, Madrid, 1982.
Curso de Derecho Penal Español. Parte General. II. Teoría jurídica del delito, 6ª edición, Madrid, 1998.

CHECA GONZÁLEZ, C.: “La legitimación en el nuevo Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas”, *Anuario de la Facultad de Derecho*, N° 12-13, 1994-1995.

“Los responsables tributarios”, en la obra colectiva de AA.VV: *La Reforma de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1996.

“Notas sobre la nueva regulación de los responsables tributarios en el anteproyecto de la LGT”, *Aranzadi Jurisprudencia tributaria*, N° 5, 2003.

Ley de Medidas para la Prevención del fraude fiscal, Dykinson, 2006.

CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.F.: *El proyecto de Ley de Represión del Fraude Fiscal*, Instituto de Estudios Económicos, 1984.

COMBARROS VILLANUEVA, V.E: “Responsabilidad tributaria en el procedimiento de recaudación”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, N° 23, 1979.

COOPER, S., MURPHY, P. y BEAUMONT, J., *Case and materials on evidence*, 2ª ed., Blackstone Press Limited, London, 1994.

CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: “Los sujetos de la obligación tributaria”, *Revista de Administración Pública*, N° 48, 1965.

“El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica”, *Revista Derecho Financiero y Hacienda Pública*, N° 60, 1965.

Ordenamiento tributario español, Tecnos, Madrid, 1968.

CORTÉS DOMÍNGUEZ, M y MARTÍN DELGADO, J.M.: *Ordenamiento Tributario Español*, Editorial Civitas, 3ª Edición, 1977.

- COSSON J.: *Les industriels de la fraude fiscale*, Barcelona, Dopesa, 1975.
- CRISTÓBAL MONTES, A.: “El derecho de regreso en la solidaridad de deudores”, *Anuario de derecho civil*, Vol. 44, Nº 4, 1991.
- CUADRADO RUIZ, M.A.: “La comisión por omisión como problema dogmático”, *Anuario de derecho penal y ciencias penales*, Tomo 50, Fasc/Mes 1-3, 1997.
- CUELLO CALÓN, E.: *Derecho Penal. Parte General*, Bosch, 1971.
- CUERDA RIEZU, A.: “El principio constitucional de responsabilidad personal por el hecho propio. Manifestaciones cualitativas”, *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Tomo 62, 2009.
- DE CASTRO, F.: *Derecho Civil de España*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1955.
- DE LA HUCHA CELADOR, F.: “Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en el Reglamento General de Recaudación de 1990: I. La responsabilidad solidaria”, *Crónica Tributaria*, Nº 61, 1992.
- “Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho Tributario (I y II)”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 95, 1997.
- DE LA OLIVA SANTOS, A.: “Comentarios al art. 518 LEC” en AA.VV: *Comentarios a la Ley de Enjuiciamiento Civil*, Civitas, Madrid.
- DE MIGUEL CANUTO, E.: “Los tributos ante la limitación a la materia civil y la materia penal en el Convenio Europeo de Derechos Humanos: el recurso nacional efectivo”, *Crónica Tributaria*, 2012.
- “Actuaciones en supuestos de delitos contra la hacienda pública”, *Quincena Fiscal*, Nº 10, 2016.
- DE LA PEÑA VELASCO, G.: “Algunas consideraciones sobre el delito fiscal”, *Cuadernos de Estudios de la Consejería de Economía, Hacienda y Empleo*, Murcia, 1985.
- DE LUIS DÍAZ-MONASTERIO, F.: “La armonización del Impuesto sobre el Valor Añadido en la C.E.E”, XV semana de Estudios de Derecho Financiero, *Instituto de Estudios Fiscales*, Madrid, 1967.
- DELGADO GARCÍA, A.M.: “El alcance de la responsabilidad tributaria: una cuestión abierta”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 106, 2000.
- DENNIS, I.H., *The law of evidence*, Sweet & Maxwell, London, 2ª ed., 2002.
- DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, G: *La mora y la responsabilidad contractual*, Madrid, 1996.
- DÍEZ-PICAZO GIMÉNEZ, L.M: *Sistema de Derechos Fundamentales*, 4ª ed., Civitas, 2013.
- DÍEZ-PICAZO Y PONCE DE LEÓN, L.: *Experiencias jurídicas y teoría del Derecho*, 3.ª ed., Barcelona, 1993
- Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial*, V. I. Introducción Teoría del Contrato, 6º edición, Thomson Civitas, 2007.
- Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial*, V.II. Las relaciones obligatorias, 6º edición, Thomson Civitas, 2008.

- DÍEZ-PICAZO Y PONCE DE LEÓN, L; DE LA CÁMARA ÁLVAREZ, M.: *Dos estudios sobre el enriquecimiento sin causa*, Civitas, Madrid, 1988, pág. 14 y ss.
- DÍEZ PICAZO Y PONCE DE LEÓN, L; GULLÓN BALLESTEROS, A.: *Sistema de Derecho Civil*, Vol. II, Tecnos, 9ª edición.
- DOMÍNGUEZ LUELMO, A.: “La caducidad de la acción ejecutiva fundada en títulos procesales asimilados”, en AA.VV.: *La prescripción extintiva: XVII Jornadas de la Asociación de Profesores de Derecho Civil*, 2014.
- EMILIOU, N: *The principle of proportionality in European law: a comparative study*, (Vol. 10), Kluwer Law IntL, 1996.
- EMMERSON, B., ASHWORTH, A., MACDONALD, A.: *Human Rights and Criminal Justice*, Sweet & Maxwell, London, 2012.
- ESCOBAR HERNÁNDEZ, C.: “Ejecución en España de las sentencias del TEDH” *Revista Española de Derecho Internacional*, Vol. 62, nº 2, 1990.
- ESCRIBANO LÓPEZ, F.: “Notas sobre la futura regulación de la responsabilidad tributaria”, *Quincena Fiscal*, Nº 13, 1995.
- “Notas sobre la regulación de la responsabilidad”, en la obra colectiva *Sujetos pasivos y responsables tributarios: XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1997.
- “Notas para un análisis de la evolución del concepto de Derecho tributario”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 14, 1977.
- ESCUADERO ALDAY, R. y GARCÍA AÑÓN, J., *Cómo se hace un trabajo de investigación en Derecho*, ed. Catarata, Madrid, 2013.
- ESPÍN CÁNOVAS, D.: *Manual de Derecho Civil Español*, V. III, Obligaciones y Contratos, Editorial Revista de Derecho Privado, 6ª edición, 1983.
- FALCÓN Y TELLA, R.: “Un principio fundamental del Derecho tributario: la reserva de ley”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 104, 1999.
- “La prescripción de la obligación tributaria en relación con el responsable: un problema mal planteado”, *Quincena Fiscal*, Nº 12, 2001.
- “La regulación sustantiva de los responsables en el Anteproyecto de la Ley general Tributaria” *Quincena Fiscal*, Nº 10, 2003.
- “Los responsables en la nueva Ley General Tributaria”, *Impuestos*, núms. 15-16, 2003.
- “La responsabilidad subsidiaria en los supuestos de contratación o subcontratación en el Anteproyecto de LGT (I): su inaplicabilidad al IVA”, *Quincena Fiscal*, Nº 8, 2003.
- “Las cadenas de fraude en el IVA y la STJCE 12 enero 2006: la incompatibilidad con la Sexta Directiva de los supuestos de responsabilidad previstos en la Ley General Tributaria y en el anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude”, *Quincena Fiscal*, Nº 2, 2006.
- FEIJOO SÁNCHEZ, B.: *Límites de la participación criminal ¿Existe una “prohibición de regreso” como límite general del tipo en Derecho Penal?*, Comares, Granada, 1999.

FERNÁNDEZ NAVARRETE, D.: *Fundamentos Económicos de la Unión Europea*, Thomson, Madrid, 2007.

FERNÁNDEZ ROZAS, J.C.: “La compleja adhesión de la Unión Europea al Convenio Europeo de Derechos Humanos y las secuelas del Dictamen 2/2013 del Tribunal de Justicia”, *La Ley Unión Europea*, Nº 23, 2015.

FERRARA, F.: *La simulación de los negocios jurídicos*, Librería de Victoriano Suarez, Madrid, 1926.

FERREIRO LAPATZA, J.J.: “Sujetos pasivos y capacidad económica”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 71, 1991.

Curso de Derecho Financiero Español, Marcial Pons, 17º edición, Madrid, 1995.

“Impuesto al tonto, castigo al listo, premio al delincuente”, *Quincena Fiscal*, Nº 1, 2003.

Curso de Derecho Financiero Español: Instituciones, Marcial Pons, Madrid, 2006.

FONROUGE, G.: *Derecho Financiero*, Vol. I, Depalma, Buenos Aires, 1962.

FRITZ, F.: *Institutionen des deutschen Verwaltungsrechts*, Tübingen, Verlag von JCB Mohr, 1913.

FROMMEL, S. N.: “El Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el derecho del acusado a no declarar: ¿puede ser invocado por los contribuyentes?”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Nº 236, 1995.

FUSTER GÓMEZ, M.: *El IVA en las operaciones intracomunitarias: entregas de bienes y prestaciones de servicios*, Marcial Pons, 2000.

GALETTA, D.: “General principles of EU Law as evidence of the development of a Common European Legal Thinking: the example of the proportionality principle” en BLANKE, H. J; VILLALÓON, P. C; KLEIN, T., & ZILLER, J. (Eds.): *Common European Legal Thinking: Essays in Honour of Albrecht Weber*, Springer, 2015.

GARCÍA ARÁN, M. en CÓRDOBA RODA, J y GARCÍA ARÁN, M (Coord.): *Comentarios al Código Penal. Parte General*, Marcial Pons, 2011.

GARCÍA CARACUEL, M: “La influencia del Convenio Europeo de Derechos Humanos en el Derecho Tributario”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero y Tributario*, Nº 133, 2007.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: “La incidencia de la Constitución sobre la potestad sancionadora de la Administración: dos importantes sentencias del Tribunal Constitucional”, *Civitas. Revista Española de Derecho Administrativo*, Nº 29, 1982.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E ; LINDE, E.; ORTEGA, L. I.; SÁNCHEZ MORÓN, M.: *El sistema europeo de protección de los derechos humanos*, Madrid, Civitas, 1979.

GARCÍA FRÍAS, A.: “Balance de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Alemán sobre el impuesto sobre la renta”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 122, 2004.

GARCÍA FRÍAS, A; OLAY DE LA PAZ, M: “Jurisprudencia constitucional tributaria”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 94, 1997.

GARCÍA NOVOA, C.: “La crisis del sustituto en el ordenamiento tributario” en *Sujetos pasivos y responsables tributarios: XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1997.

“Modificaciones en la regulación del IVA introducidas por la Ley de Prevención del Fraude”, *Quincena Fiscal*, N 13, 2007.

“La deducción en el IVA”, *Noticias de la Union Europea*, N° 331, 2012.

GIANNINI, A.D.: *I concetti fondamentali del Diritto tributario*, Torino, Utet, 1956.

Instituciones de Derecho Tributario, trad. F. Sainz de Bujanda, Editorial de Derecho Financiero, 1957.

GIARDINA, E.: *La basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Giuffrè, Milán, 1961.

GIMBERNAT ORDEIG, E.: “La omisión impropia en la dogmática penal alemana. Una exposición”, *Anuario de derecho penal y ciencias penales*, Tomo 50, Fasc/Mes 1-3, 1997.

GÓMEZ TOMILLO, M: *Comentarios al Código Penal*, Lex nova, 2010.

GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “Los esquemas fundamentales del Derecho Tributario”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, N° 114, 1974.

“El principio de legalidad tributaria en la Constitución española de 1978” en AA.VV: *La Constitución española y las fuentes del Derecho*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979.

“Sujeción pasiva y responsables tributarios” en *Sujetos pasivos y responsables tributarios: XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1997.

GONZÁLEZ ORTIZ, D.: “La figura del responsable tributario en el Derecho Español: concepto, naturaleza jurídica y fundamento”, *Crónica Tributaria*, N° 98, 2001.

La responsabilidad tributaria en el ordenamiento jurídico español, Dykinson, 2002.

GOSS, R.: *Criminal Fair Trial Rights: article 6 of the European Convention on Human Rights*, Hart, 2014.

GOTA LOSADA, A: *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, Volumen V, Edersa, Madrid, 1973.

GRIZIOTTI, B.: “En torno al concepto de causa en el Derecho Financiero”, *Hacienda Pública Española*, N° 64, 1980.

GUERRA REGUERA, M.: “Consideraciones en torno al artículo 38 de la Ley General Tributaria”, *Tribuna Fiscal*, N° 195, 1999.

HARRIS, D., O’BOYLE, M., WARBRICK: *Law of the European Convention on Human Rights*, Oxford University Press, 2009.

HERRERO MADARIAGA, J.: “El responsable tributario”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, N° 26, 1980.

HERRERA MOLINA, P.M.: “Coautoría y participación en las infracciones tributarias y responsabilidad tributaria por actos ilícitos”, *Revista de contabilidad y tributación*, CEF, N° 152, 1995.

- “Metodología del Derecho Financiero y Tributario”, *Instituto de Estudios Fiscales*, Documento N°26/03, Madrid, 2003.
- HERRERA MOLINA, P.M y SERRANO ANTÓN, F.: “El estatuto del contribuyente en el Reglamento de la Inspección”, *Civitas. Revista española de derecho financiero*, N° 80, 1993.
- HILL R.: “HMRC v Livewire Telecom Ltd; HMRC v Olympia Technology Ltd [EWHC] 15 (Ch)”, *De Voil Indirect Tax Intelligence*, Issue 153, February 2009.
- KOTLER, P.; ARMSTRONG G.: *Fundamentos de Marketing*, Pearson Educación, 6º ed., 2003.
- LA CASA GARCÍA, R.: “Devengo de intereses moratorios”, en *La protección del cliente en el mercado asegurador*, Estudios y Comentarios Legislativos, Civitas, 2014.
- LACRUZ BERDEJO, J.L.: *Elementos de Derecho Civil*, Tomo II, Vol. I, Dykinson, 5º ed., 2013.
- LAMOCA PÉREZ, C.: *Infracciones y sanciones tributarias. Análisis crítico del nuevo sistema de infracciones y sanciones en la Ley General Tributaria*, CEF, Madrid, 2005.
- LARENZ, K.: *Derecho de Obligaciones*, Tomo I. trad. J. Santos Briz, Editorial Revista de Derecho Privado, 1958.
- LASARTE ÁLVAREZ, J.: “Régimen de la exención del IVA de las entregas de bienes a operadores intracomunitarios según la normativa española”, *Revista Técnica Tributaria*, N° 63, 2003.
- Régimen de la exención del IVA en las entregas de bienes a operadores intracomunitarios según la normativa española”, *Revista Técnica Tributaria*, N 63, 2003.
- “El IVA y las operaciones intracomunitarias”, *Crónica Tributaria*, N° 111, 2004.
- LAURÉ, M.: “Fundamentos Económicos del IVA”, en XVII semana de Estudios de Derecho Financiero, *Instituto de Estudios Fiscales*, Madrid, 1969.
- “*Science fiscale*”, Paris, PUF, 1993.
- LEVI, M.; SHENTOV, O.; TODOROV, B: *Financing of Organised Crime*, Center for the Study of Democracy, 2015.
- LIÑÁN NOGUERAS, D.: “Efectos de las sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el Derecho Español”, *Revista Española de Derecho Internacional*, Vol. 37, nº 2, 1985.
- LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, J.: *Autoría y participación*, Akal, Madrid, 1996.
- LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: “Los responsables de las deudas tributarias y el procedimiento de gestión”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, N° 74, 1992.
- “La necesidad de un auténtico procedimiento separado como garantía de la existencia del procedimiento sancionador tributario”, *Revista Técnica Tributaria*, N° 82, 2008.
- LÓPEZ ORTEGA, J.J: “Elementos esenciales de la noción de proceso equitativo en el orden penal”, en *Estudios jurídicos del Ministerio Fiscal*, V, Ministerio de Justicia, Madrid, 2000.

- LÓPEZ PEREGRÍN, M.C: *La complicidad en el delito*, Tirant lo blanch, Valencia, 1997.
- LOUCAIDES, L.G: “Questions of fair trial under the European Convention on Human Rights”, *Human Rights Law Review*, Volume 3, Nº 1, 2003.
- LOZANO SERRANO. C.: “La prescripción de la responsabilidad tributaria”, *Quincena Fiscal*, Nº 17, 2012.
- “El deber de colaboración tributaria sin autoincriminación”, *Quincena Fiscal*, Nº 8, 2015.
- LUQUE CORTELLA, A.: “Los riesgos de incurrir en responsabilidad tributaria por parte de los administradores concursales y los auxiliares delegados”, *Quincena Fiscal*, nº 15-16/2013.
- MAFFEZZONI: *Profili per una teoría giurídica generale dell'imposta*, Giuffrè, Milano, 1969.
- MAGRANER MORENO, F.J.: “Sanciones tributarias: clases, órgano competente y procedimiento para imponerlas” en *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su reforma: Libro-homenaje al Profesor Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda*, V. II, IEF, Madrid, 1991.
- MAGRANER MORENO, F.J; QUILES BODI, F.J: “La aplicación del principio de culpabilidad en el derecho tributario sancionador. Análisis jurisprudencial”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Tomo I, Parte Estudio, 1995.
- MALVÁREZ PASCUAL, L.A.: “La función tributaria en el marco del Estado social y democrático de Derecho”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 109-110, 2001.
- MANZONI, I.: *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Giappichelli, Torino, 1965.
- MARCO PEÑAS, E.: “La naturaleza de los recargos por declaración extemporánea voluntaria a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y del Tribunal Constitucional”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, Nº 320.
- MARTÍN DELGADO, J.M.: “Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución de 1978”, *Hacienda Pública Española*, Nº 60, 1979.
- MARTÍN DEGANO, I: “La responsabilidad del asesor fiscal derivada de su participación en el delito de defraudación y en la infracción tributaria”, *Carta Tributaria*, Nº 1, 2001.
- MARTÍN QUERALT, J.,: “Estudio preliminar” en VANONI, E.: *Naturaleza e interpretación de las normas tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1973.
- Jurisprudencia financiera y tributaria del Tribunal Constitucional*. T. I, Civitas, 1983.
- MARÍN CASTÁN, M.L: “Constitucionalismo, justicia constitucional y crisis del positivismo jurídico” en RAMOS PASCUA J.A (ed.lit.) y RODILLA GONZÁLEZ, M.A (ed.lit.): *El positivismo jurídico a examen: Estudios en homenaje a José Delgado Pinto*, Ediciones Universidad Salamanca, 2006.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: “La sentencia del tribunal de justicia de las Comunidades Europeas de 11 de mayo de 2006: su relevancia para el caso español”, *Jurisprudencia Tributaria*, Nº 11, 2006.

MARTÍN JIMÉNEZ, A.: “La responsabilidad subsidiaria en los supuestos de contratación o subcontratación del Art. 43.1.f) LGT: algunas cuestiones controvertidas”, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 124, 2004.

“La responsabilidad tributaria en la LGT y el Derecho Comunitario”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 132, 2006.

Los supuestos de responsabilidad en la LGT: (hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria, 1ª ed., Thomson Aranzadi, Navarra, 2007.

MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J.M.: *El asesor fiscal como sujeto infractor y responsable*, Edersa, 2002.

MARTÍNEZ LAGO, M.A.: “Algunas cuestiones problemáticas en el nuevo régimen sancionador tributario”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, 2006.

La extensión de la responsabilidad a las sanciones tributarias, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2008.

“Participación en infracciones y extensión de la responsabilidad a las sanciones tributarias”, *Quincena Fiscal*, Nº 15, 2008.

“La extensión de la responsabilidad a las sanciones tributarias” en GUERRA MARTÍN, G. (dir.): *La responsabilidad de los administradores de sociedades de capital*, 1º ed., La Ley, Madrid, 2011.

MARTÍNEZ LAGO, M. A. y GARCÍA DE LA MORA, L.: *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, Iustel, Madrid, 2009.

MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *La aplicación del Convenio Europeo de Derechos Humanos en Materia Tributaria: un análisis jurisprudencial*, Aranzadi, 2002.

MAYER, O.: *Derecho Administrativo Alemán*, Tomo II, Parte especial. trad. H. Heretia y E. Krotoschin, 2ª ed., Editorial Depalma, Buenos Aires, 1982.

MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: “La obligación de los responsables tributarios en el Reglamento General de Recaudación: Nacimiento y exigibilidad”, *Crónica Tributaria*, Nº 62, 1992.

Los responsables tributarios, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1994.

“La responsabilidad tributaria por actos ilícitos”, en *Estudios jurídicos en memoria de D. César Albiñana García-Quintana*, Vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008.

MENÉNDEZ MORENO, A.: “El Título VII de la Ley General Tributaria: un fallido “paso a dos”, *Quincena Fiscal*, Nº 10, 2017.

MENÉNDEZ MORENO, A y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: “Los obligados tributarios en el ordenamiento español: aspectos generales de su configuración”, en *Sujetos pasivos y responsables tributarios: XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario* Marcial Pons, Madrid, 1997.

MERINO JARA, I.: “Acerca de la responsabilidad tributaria”, *Anuario de la Facultad de Derecho*, Nº 25, 2006.

MICHELI, G.A: *Corso de Diritto tributario*, 1º Ed., Torino, Utet, 1970.

MILLÁN-PUELLES, A.: *Fundamentos de Filosofía*, 14ª edición, RIALP, Madrid, 2001.

MIR PUIG, S.: “Principio de proporcionalidad y fines del Derecho Penal” en *Estudios jurídicos en Memoria de José María Lidón*, Universidad de Deusto, 2002.

MORALES PRATS, F.: “Comentario al art. 11 CP: la comisión por omisión” en *Grandes Tratados. Comentarios al Código Penal (Tomo I)*, 2008.

“La responsabilidad penal de las personas jurídicas” en *La reforma penal de 2010: análisis y comentarios*, Aranzadi, 2010.

MORANT VIDAL, J: “La autoría mediata”, *Boletín Aranzadi Penal*, N°10, 2003.

MORENO-TORRES HERRERA, M.R: “Los delitos de omisión” en MORENO-TORRES HERRERA, M.R; ZUGLADÍA ESPINAR, J.M (dir.): *Lecciones de Derecho Penal. Parte General*, Tirant, 3ª ed.

MORENO TRAPIELLA, P.: “El control judicial de las sanciones administrativas en el convenio europeo de derechos humanos”, *Documentación Administrativa*, N° 280-281.

MORENO VALERO, P.A: *La armonización del IVA comunitario: un proceso inacabado*, Consejo Económico y Social, 2001.

MORTE GÓMEZ, C.: “El Convenio Europeo de Derechos Humanos: primeros pasos para una nueva reforma”, *Anuario de Derechos Humanos. Nueva Época*. Vol. 5, 2004.

“La eficacia de las sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos”, en SOROETA LICETAS, J (ed.), *La eficacia del Derecho Internacional de los Derechos Humanos*, Cursos de Derechos Humanos de Donostia-San Sebastián, Vol. XI, Universidad del País Vasco -Servicio Editorial, 2011.

MORILLO MÉNDEZ, A.: “Responsabilidades solidarias y subsidiarias después de la Ley 10/1985, de modificación parcial de la Ley General Tributaria”, *Crónica Tributaria*, N° 43.

MUÑOZ CONDE, F. y GARCÍA ARANA, M.: *Derecho Penal. Parte General*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2015.

MURPHY, P., *A practical approach to evidence*, 4ª ed., Blackstone Press Limited, London, 1992.

NAVARRO EGEA, M.: *El responsable tributario*, lustel, 2006, Madrid.

NAVARRO FAURE, A.: “Los supuesto de responsabilidad tributaria solidaria en el ordenamiento tributario español (I)”, *Revista Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, N° 225-226, 1993.

NAVARRO MASSIP, J: “La doctrina de la ignorancia deliberada: ¿Presunción de dolo?”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, N° 3, 2012.

NAWIASKY, H.: *Cuestiones Fundamentales de Derecho Tributario*. trad. Ramallo Massanet, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1982.

NIETO GARCÍA, A.: *Derecho administrativo sancionador*, Madrid, Tecnos, 2005.

ORDÁS ALONSO, M: “La mora del deudor: concepto, presupuestos, efectos, cesación”, *Revista Doctrinal Aranzadi Civil-Mercantil*, N° 7, 2014.

ORTELLS RAMOS, M.: “La terminación de la ejecución forzosa con la completa satisfacción del ejecutante”, *Guías jurídicas Wolters Kluwer*, recurso electrónico, disponible www.guiasjuridicas.wolterskluwer.es.

PALAO TABOADA, C.: *Ordenanza Tributaria Alemana - traducción y notas -*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980.

- “Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva” en AA.VV: *Estudios de homenaje al profesor Federico de Castro*, Tecnos, Madrid, V. II, 1976.
- “Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (III)”, *Revista de contabilidad y tributación*, CEF, Nº 158, 1996.
- “El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario: una revisión”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 159, 2013.
- PANIAGUA AMO, J.: “El art. 38.1 de la Ley General Tributaria”, *Impuestos*, 95-I, 1995.
- PARLATO, A.: *Il responsabile d'imposta*, Giuffrè, Milano, 1963.
- PERELLÓ DOMENECH, I.: “El principio de proporcionalidad y la jurisprudencia constitucional”, *Jueces para la democracia*, 1997, Nº 28.
- PÉREZ DE AYALA, J.L.: “Potestad administrativa y relación jurídica (I). La concepción de la relación tributaria como relación de poder”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Nº 79, 1969.
- PÉREZ ROYO, F.: *Infracciones y sanciones tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, 1972, Madrid.
- La sucesión en la deuda por el Impuesto de Sociedades ante el artículo 72 de la Ley General Tributaria”, *Crónica Tributaria*, Nº 3, 1972.
- “El pago de la deuda tributaria por un tercero”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 2, 1974.
- Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986.
- Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 26º ed., Madrid, Civitas, 2016.
- PÉREZ ROYO, F; AGUALLO AVILÉS, A.: *Comentarios a la Reforma de la LGT*, Aranzadi, 1996.
- PÉREZ RUIZ, E.: “Contribuyente y sustituto en el Reglamento de Recaudación”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 6, 1975.
- PFEIFFER, S.; URSPRUNG-STEINDL, M. (ed.): *Global Trends in VAT/GST and Direct Taxation: Schriftenreihe IStR Band 93*, Vol. 93. Linde Verlag GmbH, 2015.
- PONT CLEMENT, J.F.: *La economía de opción*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2006.
- PONT MESTRES, M.: “Acerca del quebrantamiento del principio de confianza legítima por la Administración Tributaria”, *Impuestos*, Nº 2, 2004.
- PUEBLA AGRAMUNT, N.: “La solución española a los fraudes carrusel: responsabilidad subsidiaria del adquirente por el IVA no ingresado en la cadena”, *Crónica Tributaria*, N 123, 2007.
- PUEBLA AGRAMUNT, N; GALIANO ESTEVAN, J.: “La doble sanción al responsable en los casos de facturas falsas”, *Quincena Fiscal*, Nº 18, 2012.
- PUGLIESE, M.: *Istituzioni di Diritto tributario*, Cedam, Padua, 1937.
- QUEROL GARCÍA, Mº.T: *Régimen de infracciones y sanciones tributarias*, Editorial Deusto, Bilbao, 1991.

QUINTERO OLIVARES, G.: “El nuevo delito fiscal”, *Revista Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 1978

“Acto, resultado y proporcionalidad”, *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, T. XXXV, Fase. II, 1982.

“La autotutela. Los límites al poder sancionador de la Administración pública y los principios inspiradores del Derecho Penal”, *Revista de Administración Pública*, N° 126, 1991.

“El delito fiscal y el ámbito material del delito de blanqueo”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, N° 698, 2006.

RAGUÉS VALLÉS, R.: *La ignorancia deliberada en Derecho Penal*, Atelier, Barcelona, 2007.

RAMÓN RIBAS, E: “Interpretación extensiva y analogía en el Derecho Penal”, *Revista de Derecho Penal y Criminología*, N° 12, 2014.

RAMOS TAPIA, M.I; WOISCHNIK J.: “Principios constitucionales en la determinación legal de los marcos penales. Especial consideración del principio de proporcionalidad”, *Anuario de Derecho Constitucional Latino Americano*, Buenos Aires, 2001

REDMAR A. WOLF: “The sad history of Carbon Carousel”, *International VAT Monitor*, n° 6, 2010.

RIBES RIBES, A.: “Ámbito subjetivo de la asistencia mutua recaudatoria a la luz de la Directiva 2010/24/UE y los diversos instrumentos convencionales”, en *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Barcelona, Atelier, 2012.

ROBLES PLANAS, R. *La participación en el delito: fundamento y límites*, Marcial Pons, 2003.

RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, X.: “El principio general del Derecho de confianza legítima”, *Ciencia Jurídica*, Vol. 2, N° 2, 2013.

RODRÍGUEZ BEREIJO, A: *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976.

“Las garantías del crédito tributario”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, N° 30, 1981.

“Artículo 72 de la Ley General Tributaria”, en la obra colectiva AA.VV: *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*. Tomo I. Ley General Tributaria, Edersa, Madrid, 1982.

“El sistema tributario en la Constitución (los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, N° 36, 1992.

“Derecho Penal Tributario y Derecho Sancionador en España”, *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*, núm. 13, 1996.

La Constitución fiscal de España, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2015.

RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J: “La participación del asesor fiscal en la comisión de infracciones tributarias”, en la obra *El ejercicio de las funciones del asesor fiscal en el ordenamiento tributario español*, AEF, núm. 13, 1998.

RODRÍGUEZ MESA, M.J “Los delitos de omisión impropia como delitos especiales y de dominio positivo del hecho. Repercusiones en materia de autoría y participación”, *REDUR 11*, diciembre 2013.

ROMERO PLAZA, C. y SERRANTES PEÑA, F.: *Responsables y responsabilidad tributaria*, Edición Fiscal Ciss, Valencia, 2009.

ROSSY, H.: *Instituciones de Derecho Financiero*, Bosch, Barcelona, 1959.

ROXIN, C.: “Sobre la autoría y participación en el Derecho penal” en *Problemas actuales de las ciencias penales y la filosofía del derecho, en homenaje al profesor Luis Jiménez de Assua*, Buenos Aires, 1970.

“Las formas de intervención en el delito: estado de la cuestión”, en Roxin, Jakobs, Schünemann, Frisch y Köhler, *Sobre el estado de la teoría del delito*, Civitas, Madrid, 2000.

RUEDA MARTÍN, M^a.Á.: “Consideraciones acerca de la relevancia penal de las acciones cotidianas en la comisión de un hecho doloso”, *Revista Penal*, núm. 9, 2002.

RUIZ HIDALGO, C.: “La Ley 7/2012 de lucha y prevención contra el fraude fiscal en relación con los supuestos de responsabilidad del artículo 42.2 de la LGT”, *Quincena Fiscal*, Nº 1-2, 2013.

“El fraude fiscal en las adquisiciones comunitarias. Propuestas de reforma del IVA”, *Instituto de Estudios Fiscales*, 2014, Nº 11.

SABATER MARTÍN, A., en AA.VV., *Comentarios a la nueva Ley de Enjuiciamiento Civil*, I, Barcelona, Iurium-Atelier, 2000.

SAINZ DE BUJANDA, F.: *Hacienda y Derecho*, Vol. I, III y VI, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1975.

Notas de Derecho Financiero, Tomo I, Introducción y Parte General, Volumen 2º, Universidad de Madrid, Madrid, 1976.

Sistema de Derecho Financiero, I: Introducción. Vol. 1: Actividad financiera, Ciencia Financiera y Derecho financiero, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1977.

Sistema de Derecho Financiero, I: Introducción. Vol. 2: Análisis estructural del Derecho financiero, Ramas del Derecho público con sectores proyectados sobre la materia financiera, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985.

Lecciones de Derecho Financiero, 2º edición, Madrid, 1982.

SÁNCHEZ GALIANA, J. A., “El responsable” en AA.VV: *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Libro homenaje al profesor Sainz de Bujanda*, Vol. I, IEF, Madrid, 1991.

SÁNCHEZ LEGIDO, A.: *La reforma del mecanismo de protección del Convenio Europeo de Derechos Humanos*, Madrid, Colex, 1995.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.: “La culpabilidad en el procedimiento sancionador tributario”, *Tributos Locales*, Nº 8, 2001.

Responsabilidad penal, civil y administrativa del asesor fiscal, Ediciones CEF, 2007.

“Modificaciones operadas en la LGT por la Ley 7/2012, de Prevención y Lucha contra el fraude”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, N° 359, 2013.

SÁNCHEZ HUETE, M.A: *Las infracciones en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2007.

“Elementos para un análisis del sistema de infracciones de la ley general tributaria”, *Crónica Tributaria*, N° 132, 2009.

SÁNCHEZ SÁNCHEZ, A.: *El IVA en las operaciones intracomunitaria*, Deusto, Bilbao, 2002.

SÁNCHEZ SERRANO, L.: “Los españoles ¿súbditos fiscales?”, *Impuestos*, N° 8, 1992.

SANTAOLALLA LÓPEZ, F.: “Los tratados como fuente del Derecho en la Constitución”, *Revista de Administración Pública*, N° 90, 1979.

SANZ CLAVIJO, A.: “La responsabilidad tributaria en la contratación y subcontratación: cuestiones problemáticas y aspectos prácticos”, *Gaceta Fiscal*, N° 248, 2005.

“La obligación de revelar mecanismos de planificación fiscal agresiva: su posible configuración atendiendo al plan BEPS y a la experiencia de otros estados”, *Quincena Fiscal*, N° 20, 2015.

SARMIENTO RAMÍREZ-ESCUADERO, D.: *El control de proporcionalidad de la actividad administrativa*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2004.

SCHENK, A; THURONYI, V; CUI, W: *Value Added Tax: A comparative approach*, Cambridge University, 2º ed.

SIMÓN ACOSTA, E.: *El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica*, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1985.

“Responsabilidad tributaria de administradores tras su cese en el cargo”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, num. 887/2014.

SIMÓN ACOSTA, E.; VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A; SIMÓN YARZA, M.E: *Derecho financiero y tributario. Parte General*, Aranzadi, 2017.

SMITH, P.: “Lessons from the British Poll Tax Disaster”, *National Tax Journal*, Vol. 44, N° 4, December, 1991.

SOLER ROCH, M.T.: “Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, N° 25, 1980.

STAFFORD, G; JACKSON, V: “The Privilege Against Self-Incrimination in Federal Tax Investigations”, *Lousiana Law Review*, N° 4, 1974.

TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: “La causa de los tributos”, *Hacienda Pública Española*, N° 64, 1980.

TIPKE, K.: *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Traducción, presentación y notas a cargo de Pedro M. Herrera Molina, Marcial Pons, Madrid, 2002.

TRABUCCHI, A.: *Instituciones de Derecho Civil*. T. I. Traducción de la 15ª edición, Revista de Derecho privado, Madrid.

Bibliografía

- TRIDIMAS, T.: "Proportionality in European Community Law: Searching for the appropriate standard of scrutiny" in ELLIS, E (ed.) *The Principle of Proportionality in the Laws of Europe*, Hart Publishing, 1999.
- VALLS GOMBAU, J. F., en AA.VV., *Comentarios a la nueva Ley de Enjuiciamiento Civil*, I, Barcelona, Iurgium-Atelier, 2000.
- VEGA TORRES, J.: *Presunción de inocencia y prueba en el proceso penal*, Wolters Kluwer, Madrid, 1993.
- VICENTE-ARCHE DOMINGO, F.: "Apuntes sobre el instituto del tributo, con especial referencia al Derecho español", *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, N° 7, 1975.
- VON LISZT, F: *Tratado de Derecho penal*, trad. Luis Jiménez de Asúa, Madrid, Reus, 1999.
- VON THUR, A.: *Tratado de las Obligaciones*, trad. W. Roces, Comares, Granada, 2007.
- WELZEL, H.: *Derecho Penal alemán. Parte General*, 12ª edición, 3ª edición castellana, trad. por Juan Bustos Ramírez y Sergio Yáñez Pérez, Santiago, 1987.
- ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: "Comentarios al art. 43 de la Ley General Tributaria: los responsables subsidiarios" en *Comentarios a la Ley General Tributaria (Vol. I y II)*, Aranzadi, 2008.
- ZORNOZA PÉREZ, J.J, *El sistema de infracciones y sanciones (los principios constitucionales del Derecho sancionador)*, Civitas, Madrid, 1992.
- ZWEIGERT, K.; KÖTZ, H.: *Introduction to comparative law*, 3º edition, translated from the German by Tony Weir, Oxford University Press, 1998.