

LA FIGURA DEL RESPONSABLE TRIBUTARIO EN EL DERECHO ESPAÑOL: CONCEPTO, NATURALEZA JURIDICA Y FUNDAMENTO

Diego González Ortiz

Profesor Ayudante de Derecho Financiero y Tributario
Universitat Jaume I

SUMARIO

1. EL CONCEPTO DE RESPONSABLE DEL TRIBUTO EN LA LGT.
 - 1.1 El responsable tributario como obligado al pago de una deuda tributaria ajena.
 - 1.2 Consecuencias jurídicas de la configuración del responsable tributario como obligado al pago de una deuda tributaria ajena.
 - a) La subsidiariedad.
 - b) La prohibición de extensión de la responsabilidad tributaria a deudas de naturaleza sancionadora.
2. NATURALEZA JURÍDICA DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA.
 - 2.1 La responsabilidad tributaria como garantía personal del crédito tributario.
 - 2.2 La responsabilidad tributaria por actos ilícitos como sanción de garantía.
6. FUNDAMENTO DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA.

- 3.1 El aseguramiento del crédito tributario.
- 3.2 La sanción de un ilícito.
- 3.3 El resarcimiento del daño causado a la Hacienda Pública por un tercero extraño a la relación jurídico-tributaria.

1. EL CONCEPTO DE RESPONSABLE DEL TRIBUTO EN LA LGT

El art. 37.1 de la LGT establece que «La ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria, junto a los sujetos pasivos o deudores principales, a otras personas, solidaria o subsidiariamente». Teniendo en cuenta que el art. 37 LGT es el primero de los que componen una Sección que lleva por título «Responsables del tributo», se puede deducir, pues, que dicho precepto califica como *responsables del tributo* a quienes responden por declaración de la Ley de la deuda tributaria, ya sea de forma solidaria o subsidiaria. Así pues,

mientras que el sujeto pasivo aparece definido en el art. 30 LGT como una persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, aclarando el art. 35 LGT que la obligación principal de todo sujeto pasivo consiste en el pago de la deuda tributaria; el responsable tributario, que constituye una categoría jurídica distinta y contrapuesta al concepto de sujeto pasivo designado en el art. 30 LGT, es una persona que responde de la deuda tributaria. De esta manera, la LGT, posiblemente influida por la clasificación del elemento subjetivo del tributo realizada por la Ordenanza tributaria alemana en el momento de su aprobación, introduce la contraposición entre deuda y responsabilidad, entre deudores y responsables: el sujeto pasivo está obligado al pago —debe— y el responsable del tributo responde de la deuda tributaria (1).

La definición de los responsables del tributo como las personas que responden de la deuda tributaria, así como su contraposición a los sujetos pasivos, a su vez definidos como las personas que deben pagar la deuda tributaria, es uno de los mejores ejemplos de la influencia de la dogmática *iusprivatista* y, en particular, de los conceptos jurídicos y esquemas teóricos elaborados por la teoría general de las obligaciones, sobre la explicación sistemática de la realidad tributaria (2). Deuda y respon-

(1) La Ordenanza Tributaria alemana de 1919, en el parágrafo 79, distinguía al *obligado tributario* (*Steuerpflichtiger*), definido como la persona obligada al pago del impuesto en condición de deudor del mismo, de las demás personas que, por disposición de la Ley, deben responder personalmente del impuesto junto o en lugar del obligado tributario. En el momento de aparición de la LGT, la Ordenanza Tributaria alemana de 1931 realizaba la distinción mencionada en el parágrafo 97.

(2) En Alemania, durante la segunda década del S. XX, una vez reinterpretados los principios del Estado de Derecho desde una concepción democrática del poder del Estado, lo que a su vez condujo a una concepción intersubjetiva del Derecho público, se intentó una asimilación dogmática entre las relaciones del Estado y contribuyente a las relaciones jurídico-obligatorias del Derecho civil. Se produce, entonces, el fenómeno que el profesor Casado Ollero a denominado como *prejuicio dogmático* (Vid. CASADO OLLERO, G., «Los esquemas conceptuales y dogmáticos del Derecho tributario. Evolución y estado actual», *R.E.D.F.*, n.º 59,

sabilidad eran dos conceptos fundamentales de la teoría general de las obligaciones que sirvieron a *Enno Becker*, en el momento de redactar la Ordenanza Tributaria alemana de 1919, para clasificar a las personas frente a quienes las leyes particulares reguladoras de los diferentes tributos permitían realizar la pretensión de un ente público a percibir un tributo (3). De la misma manera, deuda y responsabilidad, posiblemente por influencia directa de la Ordenanza Tributaria alemana o, en cualquier caso, de la teoría general de las obligaciones, fueron introducidos como conceptos fundamentales de la sistemática tributaria empleada por la LGT, presidida por el concepto de obligación tributaria (4). Los conceptos y esquemas jurídicos del Derecho privado permitieron explicar sistemáticamente el tributo, pero, junto a ellos, también se trasladaron al Derecho tributario las polémicas jurídicas que han separado tradicio-

1988, p. 358). Dicho fenómeno consistía en que todo concepto jurídico-tributario debía ser proporcionado por la teoría general de las obligaciones, es decir, la realidad jurídico-tributaria debía necesariamente ser reconducida a alguno de los conceptos definidos y analizados por la dogmática *iusprivatista* en el marco del Derecho de obligaciones, sin perjuicio de ser destacadas las diferencias o particularidades que el carácter público del vínculo obligatorio imprimía sobre la institución de Derecho tributario.

(3) Vid. TIPKE, K., LANG, J., *Steuerrecht*, 15.ª ed., Dr. Otto Schmidt, Köln, 1996, pp. 25 ss; PAULICK, H., «La Ordenanza Tributaria de la República Federal Alemana. Su función y significado para el Derecho tributario», estudio preliminar de la obra *Ordenanza Tributaria Alemana*, traducción y notas por CARLOS PALAO TABOADA, I.E.F., Madrid, 1980, pp. 33 ss.

(4) Según el profesor García Añoveros, «la LGT fue el resultado de un proceso de racionalización jurídica de la realidad tributaria, efecto de la acción de unas pocas personas, del campo universitario y funcionarios, que se sintieron atraídos por modelos italianos, no legales (en Italia no existe todavía un equivalente a nuestra LGT), sino doctrinales, especialmente Giannini, inspirados a su vez en antecedentes alemanes, doctrinales (Blumenschein, Hensel, p. ej.) y legales (la RAO de 1919)». A continuación, añade este profesor que «la LGT de 1963 tenía (y tiene) algunos defectos notables: la utilización de una terminología importada que reflejaba elaboraciones doctrinales no muy bien entendidas (responsable de impuesto, en vez del desarrollo de la institución y denominación española de los primeros y segundos contribuyentes...).» Vid. GARCÍA AÑOVEROS, J., «Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales», en: *Garantías Constitucionales del Contribuyente*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1998, pp. 94 s.

nalmente a los civilistas; en particular, la distinción entre deuda y responsabilidad (5).

El término *Haftung* (responsabilidad) sirvió a *Enno Becker* para designar a las personas frente a quienes la Administración podía hacer efectiva su pretensión a la percepción del tributo, no como deudores principales del mismo, sino de una manera accesoria, para asegurar la efectiva realización del interés del ente público —considerado como acreedor, como sujeto activo de una relación obligatoria— a la percepción del tributo (6). El mismo término, traducido al español, fue más tarde utilizado por los redactores de la LGT para designar a las personas a las que, sin ser deudores principales del tributo, la Administración tributaria podía exigir el pago de la deuda tributaria correspondiente a estos últimos. Ahora bien, a pesar de que la LGT se sirve de la dicotomía «deuda» y «responsabilidad» para designar conceptualmente las diferentes posiciones subjetivas que se presentan como consecuencia de la aplicación del ordenamiento tributario, ambos conceptos deben ser interpretados conforme a las soluciones aportadas por la moderna dogmática *iusprivatista*. Actualmente no es posible defender que el responsable tributario únicamente responde patrimonialmente, pero no debe (7). El responsable tributario debe y res-

(5) Vid. SCHICK, W., *Haftung für Steuerschulden auf Grund Privatrechts?*, Dr. Otto Schmidt, Köln, 1993, p. 15.

(6) Vid. SCHICK, W., *Haftung für Steuerschulden...*, ob. cit., p. 15. Entre los primeros autores que se sirvieron en el ámbito del Derecho tributario de la distinción *iusprivatista* entre deuda y responsabilidad se encuentran: Vid. SCHRANIL, R., «Schuld und Haftung bei direkten Steuern», *Archiv für öffentliches Recht*, n.º 39, 1920, pp. 174 ss; MERK, W., *Steuerschuldrecht*, J.C.B. Mohr, Tübingen, 1926, pp. 74 ss.

(7) En el ámbito del Derecho civil: Vid. ENNECCERUS; H. LEHMAN, L., *Derecho de obligaciones*, Vol. 1.º, traducción española de la 35.ª edición alemana a cargo de B. PEREZ GONZALEZ y J. ALGUER, Bosch, Barcelona, 1933, p. 10; LARENZ, K., *Lehrbuch des Schuldrechts*, vol. 2.º, 13.ª ed., Beck, München, 1982, p. 23; CASTAN TOBEÑAS, J., *Derecho Civil español, común y foral*, III, Derecho de obligaciones, 15.ª ed., Editorial Reus, Madrid, 1988, pp. 55 ss.; PUIG BRUTAU, J., *Fun-*

ponde patrimonialmente, sólo que debe y responde de una deuda tributaria ajena, frente al sujeto pasivo, que debe y responde de una deuda tributaria propia (8).

1.1. El responsable tributario como obligado al pago de una deuda tributaria ajena.

Nadie pone en duda que, una vez satisfecha la deuda tributaria por el responsable tributario, la Administración tributaria no podrá continuar exigiendo la misma al sujeto pasivo o deudor principal, y que la obligación de éstos se habrá extinguido porque un tercero —el responsable tributario— ha satisfecho en su lugar el interés del acreedor tributario a recibir la prestación tributaria nacida de la realización del hecho imponible (9). Así se

damentos de Derecho civil, I, Vol. 2.º, Bosch, Barcelona, 1959, pp. 42 ss.; DIEZ-PICAZO, L., *Fundamentos de Derecho civil patrimonial*, Vol. 2.º, Cívitas, Madrid, 1996, p. 82. En el ámbito del Derecho tributario: Vid. GIANNINI, A.D., *Instituciones de Derecho tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, p. 124; PARLATO, A., «Il responsabile ed il sostituto dimposta», en *Trattato di Diritto Tributario*, Vol. II, Cedam, Padova, 1994, p. 411; HERRERO MADARIAGA, «El responsable tributario», *R.E.D.F.*, n.º 26, 1980, pp. 190 ss.; MAZORRA MARIQUE DE LARA, S., *Los responsables tributarios*, I.E.F.-Marcial Pons, Madrid, 1994, pp. 79 s.; HESS, R., *Schuld und Haftung in Abgabenrecht*, Inaugural-Dissertation, 1972, pp. 134 ss.; PIPER, H., *Steuerchuld und Steuerhaftung*, Inaugural-Dissertation, 1964, pp. 46 ss.

(8) Vid. ARENS, K., «Zum Begriff der Haftung im geltenden Steuerrecht», *VJSchrfStuFR*, 1927, p. 575; PIPER, H., *Steuerchuld und Steuerhaftung*, ob. cit., p. 49; PARLATO, A., «Il responsabile ed il sostituto dimposta», ob. cit., p. 411.

(9) Vid. CALVO ORTEGA, R., «La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos», *H.P.E.*, n.º 5, 1970, p. 51; CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., *Ordenamiento tributario español*, 4.ª ed., Cívitas, Madrid, 1985, p. 393; SÁNCHEZ GALIANA, J.A., «El responsable», en: *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma*, I.E.F., Madrid, 1991, pp. 654 ss.; ARIAS ABELLÁN, M.ª D., «El estatuto jurídico del responsable del tributo en el Derecho español», *R.E.D.F.*, n.º 42, 1984, p. 195.

desprende, en primer lugar, del art. 37.1 LGT, que obliga a pagar la deuda tributaria configurada a partir del hecho imponible —definido en el art. 28.1 LGT como el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria—, junto a los sujetos pasivos o deudores principales, a otras personas distintas. Pero, sobre todo, del art. 12.6 RGR, establece que «Las acciones dirigidas contra un deudor principal o un responsable solidario no serán obstáculo para las que posteriormente se dirijan contra los demás obligados al pago, mientras no resulte cobrada la deuda por completo». Y, por otro lado, que duda cabe que el responsable tributario que ha hecho el ingreso de la deuda tributaria, de la misma manera que el tercero que paga la deuda tributaria ajena, tiene una acción de regreso frente a los sujetos pasivos o deudores principales (10). El responsable tributario que paga la deuda tributaria, aunque no venga establecido por la LGT ni por el RGR, debe de estar legitimado por el ordenamiento jurídico para resarcirse de la disminución que habrá sufrido su patrimonio a costa del enriquecimiento injustificado del sujeto pasivo o deudor principal. Por tanto, resulta necesario aceptar que el responsable tributario que ingresa la deuda tributaria satisface la deuda tributaria ajena, exigible a los sujetos pasivos o deudores principales (11).

Ahora bien, el responsable tributario no paga la deuda tributaria ajena de manera espontánea, sino que está obligado por la ley a pagar la deuda tributaria ajena. El responsable tributario tiene el deber jurídico (propio), nacido de la realización de un presupuesto de hecho contemplado en la ley, de pagar con recursos propios la deuda tributaria configurada a partir del hecho imponible (12). La Adminis-

(10) Vid. CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., *Ordenamiento tributario español*, ob. cit., p. 393; HERREIRO MADARIAGA, J., «El responsable tributario», ob. cit., pp. 222 s.; SÁNCHEZ GALIANA, J.A., «El responsable», ob. cit., pp. 654 ss.

(11) Vid. CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., *Ordenamiento tributario español*, ob. cit., p. 393; HERREIRO MADARIAGA, J., «El responsable tributario», ob. cit., pp. 222 s.

(12) Karl Arens equiparó el concepto de responsabilidad en sentido técnico-tributario al de

tracción puede exigir al responsable tributario que pague la deuda tributaria ajena y, si no lo hace, puede realizar forzosamente el crédito tributario sobre el patrimonio de aquél, le puede exigir intereses de demora por el retraso en el pago, un recargo por inicio del período ejecutivo e, incluso, cabría pensar en la posibilidad de imponerle una sanción por dejar de realizar el ingreso (13). Es decir, el ob-

responsabilidad por una deuda ajena, consistente en un vínculo obligatorio cuyo establecimiento depende de circunstancias que, o no son imputables a los obligados, o no lo son exclusivamente, o solamente lo son de forma mediata, obligando a pagar una deuda a quienes no han realizado el presupuesto de hecho que le sirve de fundamento. Vid. ARENS, K., «Zum Begriff der Haftung...», ob. cit., p. 574. Por su parte, Piper define la responsabilidad tributaria como la obligación de Derecho público nacida de la realización de un determinado presupuesto de hecho para el aseguramiento de la pretensión tributaria, que concede a la Administración tributaria el derecho a exigir el pago con recursos económicos propios de la deuda tributaria de un tercero. Vid. PIPER, H., *Steuerschuld und Steuerhaftung*, ob. cit., p. 49.

(13) El responsable tributario debe y responde patrimonialmente frente al acreedor tributario. Como ya se ha indicado, no se puede considerar al responsable tributario como un sujeto obligado exclusivamente a soportar la ejecución patrimonial de su patrimonio, en caso de que el sujeto pasivo no realice la prestación que le es exigible. En cambio, la doctrina científica alemana, en su gran mayoría, continúa considerando al responsable tributario como un sujeto que responde patrimonialmente de la deuda tributaria ajena, pero que no es deudor. Vid. TIPKE, K., «Zur Reform der Reichsabgabeneordnung», *FR.*, n.º 19, 1970, p. 479; TIPKE, K., LANG, J., *Steuerrecht*, ob. cit., p. 184.; KRUSE, H.W., *Lehrbuch des Steuerrechts*, Band I, Allgemeiner Teil, C.H. Beck, München, 1991, p. 157; GOUTIER, K., *Die Haftung im Steuerrecht*, NWB Verlag, Herne-Berlin, 1978, p. 17; WEBER-FAS, R., *Allgemeines Steuerrecht*, J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), Tübingen, 1979, pp. 123 ss.; MÖSBAUER, H., *Die Haftung für die Steuerschuld*, Carl Hymanns Verlag, Köln-Berlin-Bonn-München, 1990, pp. 8 s.; BAX, E., *Die Haftung nach allgemeinem Abgabenrecht aus steuer- und verfassungsrechtlicher Sicht*, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden, 1992, pp. 24 ss.; BIRK, D., *Steuerrecht (I. Allgemeines Steuerrecht)*, 2.ª ed., Verlag C.H. Beck, München, 1994, pp. 137 s.

jeto de su obligación no es sencillamente la prestación tributaria. Más bien consiste en la satisfacción del interés material del acreedor tributario a recibir la prestación tributaria que tiene derecho a exigir al deudor principal. Si la prestación exigible al responsable tributario coincide con el contenido de la deuda tributaria es porque aquél debe satisfacer el interés material del acreedor tributario a recibir la prestación tributaria, que es de naturaleza fungible. Así pues, la extinción de la acción contra el sujeto pasivo extingue, al mismo tiempo, la acción del acreedor tributario contra el responsable; y si el deudor principal satisface parcialmente la deuda tributaria, deja de ser exigible al responsable la parte de aquélla ya ingresada. Por eso, también, la extinción de la acción contra el responsable tributario, por cualquier motivo distinto del pago, no impide continuar exigiendo la deuda tributaria al sujeto pasivo.

El concepto de responsable tributario aparece así contrapuesto al concepto de sujeto pasivo. Ambos están obligados frente a la Hacienda pública, por tanto, ambos términos designan conceptos jurídicos (14). Con este segundo término la LGT designa a un obligado a pagar una deuda tributaria propia. Al sujeto pasivo no se le impone la obligación de satisfacer el interés material del acreedor tributario a recibir la prestación tributaria que un tercero está obligado a realizar y, lógicamente, el contenido de la obligación del sujeto pasivo no viene determinado en virtud del objeto de la obligación tributaria de un sujeto distinto. Tampoco el sujeto pasivo que paga la deuda tributaria tiene una acción de regreso contra un tercero enriquecido injustamente con motivo del pago de aquélla (15). Por el

(14) La distinción entre obligado al pago de una deuda tributaria propia y obligado al pago de una deuda tributaria ajena no guarda relación con la distinción entre obligado en sentido jurídico y obligado en sentido económico defendida en Italia por Pugliese y Tesoro. Vid. PUGLIESE, M., *Istituzioni di diritto finanziario*, Cedam, Padova, 1937, pp. 37 ss.; TESORO, G., *Principi di diritto tributario*, Macri, Bari, 1938, pp. 98 ss.

(15) Si junto al sujeto pasivo existe un responsable tributario, el pago de la deuda tributaria realizado por el primero no supone el pago de la deuda tributaria del responsable. Si el acreedor tri-

butario, el sujeto pasivo, sea o no destinatario jurídico de la carga tributaria, es decir, tenga o no el deber de trasladar el gravamen a quien la ley a configurado como *destinatario jurídico* del mismo, al realizar la prestación que le exige el ordenamiento jurídico no satisface al mismo tiempo una deuda tributaria ajena (16). Ni siquiera el sustituto del contribuyente es un obligado a pagar una deuda tributaria ajena. En los casos en los que la ley contempla la existencia de un sustituto del contribuyente, con independencia de que al sustituto se le considere o no como realizador de un segundo presupuesto de hecho distinto del hecho imponible, y sin discutir en este momento si el retenedor a cuenta es un sustituto del contribuyente, éste aparece como deudor principal frente a la Hacienda Pública (art. 10 RGR); en principio, como único obligado a pagar la deuda tributaria, salvo que junto a él exista un responsable tributario obligado a pagar la deuda tributaria ajena (la deuda del sustituto). El sustituto, pues, si bien no es el destinatario jurídico de la carga tributaria, puesto que la ley le encomienda su traslación al titular de la capacidad económica, no está obligado a satisfacer el interés del acreedor tributario a percibir el importe que

butario, a partir del momento del pago realizado por el sujeto pasivo, carece de acción contra el responsable tributario no es porque el primero a pagado la deuda tributaria ajena, sino porque la obligación del responsable tributario ha quedado sin objeto.

(16) Con el término *destinatario jurídico* del tributo se está designando a la persona a quien, sin estar en ningún momento obligado directamente frente a la Hacienda Pública al pago de la deuda tributaria, una norma jurídica obliga a soportar la traslación de la carga tributaria por parte de quien ostenta la condición de deudor frente al acreedor tributario. En la actualidad, superados los excesos de la teoría de la obligación tributaria, que consideraba extrajurídico cualquier concepto que no expresase algún elemento de la relación jurídica obligatoria entre la Hacienda Pública y el obligado al pago de la deuda tributaria, no se puede continuar afirmando que la persona obligada *por disposición de la ley* a soportar la traslación de la carga tributaria, bien mediante la retención o la repercusión tributaria, es un sujeto pasivo en sentido económico.

un tercero, como deudor principal, está obligado a proporcionarle (17).

Así pues, la LGT establece una clasificación bipartita de los obligados al pago de la deuda tributaria, muy similar a la recogida en el art. 10 RGR. Los obligados al pago de la deuda tributaria pueden ser sujetos pasivos o responsables tributarios, de la misma manera que, según el art. 10 RGR, aquéllos pueden ser deudores principales o responsables tributarios. Se denomina sujeto pasivo a quien se encuentra obligado al pago de una deuda tributaria propia, es decir, a quien es deudor principal de la deuda tributaria. Dicho deudor principal en términos del RGR, o sujeto pasivo en la terminología de la LGT, puede ser o no ser destinatario jurídico de la carga tributaria, lo que significa que puede tener o no tener el deber jurídico de trasladar el gravamen a un tercero. El sujeto pasivo es a la vez contribuyente cuando aparece configurado por la ley como destinatario jurídico de la carga tributaria, es decir, cuando el ordenamiento jurídico no le imputa el deber jurídico de trasladar el gravamen a un tercero, obligando a éste a soportar la

(17) El profesor Ferreiro Lapatz ha calificado al sustituto como un «responsable por deuda ajena», en un sentido distinto. Según este autor, los supuestos de sustitución configuran supuestos de responsabilidad por deuda ajena, pues «la obligación tributaria nace de la realización por el contribuyente sustituido del hecho imponible, aunque se traslade inmediatamente y por obra de la ley al sustituto, como sujeto pasivo». Vid. FERREIRO LAPATZA, J.J., «Reflexiones sobre Derecho tributario y técnica jurídica», *R.E.D.F.*, n.º 85, 1993, p. 35. Por su parte, el profesor Cortés Domínguez considera al sustituto como un «obligado a pagar una deuda ajena», tal y como ha quedado aquí definido; es decir, «el legislador obliga al pago del tributo a quien no ha realizado un hecho imponible, estableciendo las cosas de tal modo que el pago realizado por este tercero libera al realizador del hecho imponible de la deuda tributaria». Para este autor, en nuestro ordenamiento jurídico el sustituto conforma una figura muy cercana al responsable, del que se diferenciaría en que el sustituto se encuentra obligado a pagar la deuda tributaria ajena como deudor principal y no como deudor subsidiario. Vid. CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., *Ordenamiento tributario español*, ob. cit., pp. 405 s., 416 s.

traslación (18). En cambio, el sujeto pasivo será un sustituto del contribuyente, cuando la ley le impute el deber de trasladar jurídicamente la carga tributaria a un tercero, a quien la ley obligue a soportar el gravamen (19). Por otra parte, el art. 37 LGT denomina

(18) La LGT denomina contribuyente al destinatario jurídico de la carga tributaria, esto es, a la persona obligada jurídicamente a soportar la carga tributaria derivada de la realización del hecho imponible, bien como sujeto pasivo o como tercero obligado a soportar la traslación jurídica del gravamen. Actualmente no se encuentra justificado realizar «una traducción jurídica» de la definición de contribuyente contenida en el art. 31 LGT, de modo que donde dice «contribuyente es la persona natural o jurídica a quien la ley impone la carga tributaria derivada del hecho imponible», deba leerse «es contribuyente la persona natural o jurídica a quien la ley le impone la obligación tributaria del hecho imponible por ella realizado» (FERREIRO LAPATZA, J.J., *Curso de Derecho Financiero español*, 21.ª ed., Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1999, p. 383). El destinatario jurídico, como se ha señalado anteriormente, es un auténtico concepto jurídico, que interesa al Derecho tributario, y que no necesita ser traducido a términos jurídicos.

(19) Por tanto, también el sujeto pasivo con deber de repercutir tendría la consideración de sustituto del contribuyente. A ello se podría oponer que el sujeto pasivo con deber de repercutir no desplaza al contribuyente de la relación jurídico-tributaria. Ahora bien, nuestro ordenamiento jurídico nos enseña que el hecho imponible puede ser realizado por quien no es titular de la capacidad económica. Una vez superada la idea de que el hecho imponible debe ser realizado por el titular de la capacidad económica, deja de tener sentido la construcción teórica tradicional sobre el sustituto, según la cual, éste realiza un segundo presupuesto de hecho al mismo tiempo que el contribuyente realiza el hecho imponible. Si, por una parte, no es necesario traducir jurídicamente la definición de contribuyente establecida en el art. 31 LGT, pudiendo aceptar que contribuyente es la persona configurada como destinataria jurídica de la carga tributaria y, por otra parte, aceptamos que el hecho imponible no tiene por qué ser realizado por el titular de la capacidad económica y destinatario jurídico del tributo, deja de ser necesario definir al sustituto como la persona que desplaza al contribuyente de la relación jurídico-tributaria en virtud de un segundo presupuesto de hecho. El sustituto del contribuyente está obligado a cumplir las prestaciones ma-

responsable del tributo a la persona obligada en nombre propio por la ley a pagar con recursos propios la deuda tributaria ajena, como titular pasivo de una relación jurídica accesoria de la obligación principal a cargo del sujeto pasivo (20). El responsable tributario asume como obligación propia el cumplimiento de la obligación ajena, realizando el pago con recursos propios de la deuda tributaria en lugar del sujeto pasivo.

1.2. Consecuencias jurídicas de la configuración del responsable tributario como obligado al pago de una deuda tributaria ajena.

a) La subsidiariedad

Siendo el responsable tributario un obligado a pagar una deuda tributaria ajena, resul-

teriales y formales de la obligación tributaria en lugar del contribuyente, porque la ley, en lugar de configurar como elemento subjetivo del hecho imponible al titular de la capacidad económica, ha configurado como tal a una persona distinta, imputándole al mismo tiempo el deber jurídico de trasladar la carga tributaria.

(20) El responsable tributario es titular pasivo de una relación jurídica accesoria, es decir, no se incorpora a la relación jurídica nacida de la realización del hecho imponible; el sujeto pasivo o deudor principal y el responsable tributario no se confunden, ni si quiera desde el punto de vista del acreedor tributario, en la parte pasiva de una misma relación jurídico-obligatoria. El responsable tributario no asume la deuda tributaria ajena como propia y, por tanto, no se transforma en codeudor solidario y principal de la relación jurídica preexistente. Incluso en los supuestos de responsabilidad tributaria solidaria, en los que las diferencias entre adhesión a la obligación principal y la existencia de una obligación de refuerzo resultan más matizadas, el régimen jurídico de la solidaridad cederá siempre ante el régimen jurídico propio de la responsabilidad tributaria, tal y como sucede con la fianza solidaria en el Derecho civil (Vid. PÉREZ ÁLVAREZ, M.A., *Solidaridad en la fianza*, Aranzadi, Pamplona, 1985, pp. 113 ss.).

ta más lógico y proporcionado exigirle el pago de forma subsidiaria (21). Efectivamente, la responsabilidad tributaria supone una excepción a la lógica del tributo, al obligar al responsable tributario a pagar una deuda tributaria (ajena) configurada a partir de circunstancias incorporadas a un presupuesto de hecho distinto del realizado por éste, por tanto, por una razón distinta a la que determinó la sujeción del sujeto pasivo. Si este último está obligado a pagar la deuda tributaria por haber puesto de manifiesto la titularidad de una capacidad económica susceptible de gravamen, o por su proximidad a la capacidad económica ajena, no es lógico exigir primero el pago a una persona de quien se desconoce, por lo general, si posee recursos económicos (22). Pero, además, resulta más justo que el responsable tributario pague después de que se

(21) Vid. COMBARROS VILLANUEVA, V.E., «Responsabilidad tributaria, solidaria y subsidiaria, en el procedimiento de recaudación», *R.E.D.F.*, n.º 23, 1979, p. 381; LAGO MONTERO, J.M.ª, «El procedimiento de declaración de la responsabilidad tributaria: una crítica», *Impuestos*, 1995, Vol. 2º, pp. 667 ss. Mucho antes, Karl Arens ya había defendido que el responsable tributario no era el deudor natural del tributo, sino que solamente debía quedar obligado con el fin de asegurar la realización del crédito contra el deudor principal, por lo que debía realizar su prestación en lugar del sujeto pasivo cuando éste no cumpliera con su obligación o cuando no se esperara el cumplimiento por parte de éste. Vid. K. ARENS, «Zum Begriff der Haftung...», ob. cit., pp. 576 ss.

(22) Si observamos los diferentes supuestos de responsabilidad tributaria, comprobaremos que solamente en el supuesto regulado en el art. 72.1 LGT el responsable tributario demuestra tener recursos económicos con los que pagar la deuda tributaria ajena. Ni la causación o colaboración en relación de una infracción tributaria (art. 38.1 LGT), ni el incumplimiento de los deberes como administrador de una sociedad, por poner algún ejemplo, permiten imaginar que alguien tiene recursos económicos suficientes para pagar la deuda tributaria ajena. En cambio, el adquirente de una explotación empresarial, en la medida en que puede solicitar una certificación de las deudas tributarias del transmitente, tiene la oportunidad de conocer el alcance de la responsabilidad derivada de la transmisión de la empresa en el momento de acordar el precio de la adquisición.

haya producido el incumplimiento de la obligación principal, porque, constituyendo la responsabilidad tributaria una consecuencia jurídica de naturaleza gravosa, generadora de deberes y de obligaciones, y teniendo como función exclusiva proporcionar al acreedor tributario lo que otra persona —por razones de justicia o de técnica tributaria— se encuentra obligada a pagar, resulta injusto —por desproporcionado— obligar a un tercero ajeno al hecho imponible a ingresar la deuda tributaria sin haber, ni siquiera, pretendido obtener el pago del sujeto pasivo (23). La subsidiariedad en el llamamiento al pago del responsable tributario, por tanto, tiene su fundamento jurídico en el principio de proporcionalidad, que exige una adecuada relación de adecuación y necesidad entre la carga impuesta a los particulares y la finalidad perseguida a través de la misma (24).

En nuestro ordenamiento jurídico la responsabilidad tributaria constituye una obligación subsidiaria, salvo que, en un caso particular, la ley permita exigir la deuda tributaria al responsable tributario sin esperar a que se produzca el incumplimiento por el sujeto pasivo. Efectivamente, según se desprende de los art. 10, 12 y 14 RGR, tanto la denominada «responsabilidad solidaria», como la llamada «res-

(23) El profesor Ferreiro Lapatzta considera la subsidiariedad como una exigencia del principio de capacidad económica, puesto que solamente la subsidiariedad máxima, en su opinión, es compatible con dicho principio. FERREIRO LAPATZTA, J.J., «Reflexiones sobre Derecho tributario y técnica jurídica», *ob. cit.*, p. 42.

(24) Las STC 62/1982, de 15 de octubre, y 209/1988, de 10 de noviembre, han considerado el principio de proporcionalidad como un principio general del Derecho, que exige la necesaria adecuación de las medidas adoptadas o aplicadas con el fin perseguido a través de las mismas. El principio de proporcionalidad, según ha reconocido el propio TC, deriva de otros principios y valores constitucionales. Así, por ejemplo, en algunas Sentencias se ha considerado como un principio derivado del *valor justicia* (SSTC 160/1987, 50/1995, 173/1995), en otras, se hace derivar del propio Estado de Derecho (STC 160/1987), del principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (SSTC 6/1998; 50/1995; 66/1985), o de la dignidad de la persona (STC 160/1987).

ponsabilidad subsidiaria», son obligaciones subsidiarias. Así, mientras que al «responsable solidario» no se le puede reclamar el pago de la deuda tributaria hasta que no se produzca la falta de pago por el deudor principal; por el contrario, la Administración solamente podrá exigir el pago al «responsable subsidiario» una vez declarados fallidos el deudor principal y los posibles responsables solidarios. Se trata de dos grados de subsidiariedad; de una subsidiariedad mínima, en el caso del responsable solidario, y de una subsidiariedad máxima, con respecto al responsable subsidiario (25). Esta última es, además, preferida por el legislador (art. 37.2 LGT), de modo que, salvo precepto legal expreso en contrario, la subsidiariedad será siempre de grado máximo (26). Sola-

(25) El deudor principal y el responsable solidario responden solidariamente de la deuda tributaria, pues, para hablar de solidaridad, basta con la existencia de varios sujetos obligados frente a un acreedor dotado de la facultad de hacer valer su crédito tributario reclamando la deuda en su integridad de cualquier obligado. Ahora bien, la solidaridad entre el deudor principal y el responsable solidario no debe confundirse con la solidaridad entre deudores principales o entre responsables tributarios. La primera, a la que podríamos denominar solidaridad impropia, dependiente o accesoria, se caracteriza porque cada uno de los deudores solidarios está sujeto a un régimen jurídico particular, de modo que la regulación de la solidaridad cede cuando resulta incompatible con este último. *Vid.* COMBARROS VILLANUEVA, V.E., «Responsabilidad tributaria, solidaria y subsidiaria...», *ob. cit.*, pp. 382 ss.; LAGO MONTERO, J.M., «El procedimiento de declaración de la responsabilidad tributaria: una crítica», *ob. cit.*, p. 668; GÜTH, J., LING, R., *Steuerrechtliche Haftung*, C.E. Poeschel, Stuttgart, 1982, p. 60.

(26) El art. 72.1 LGT dispone la obligación *ex lege* de pago de la deuda tributaria ajena de quien realiza el presupuesto de hecho descrito en dicho precepto, concretamente, la sucesión en la titularidad de una explotación empresarial. Se trata, por tanto, de un supuesto de responsabilidad tributaria. El art. 72 LGT no indica el grado de subsidiariedad de la obligación del *sucesor de empresa*; sin embargo, el art. 13.3 RGR establece que el obligado principal y el adquirente de la explotación empresarial «responden solidariamente» del pago. El Tribunal Supremo ha considerado ilegal este segundo inciso del apartado 13.3 del RGR, declarándolo su nulidad de pleno Derecho (S.T.S. de 15 de julio de 2000).

mente en un caso permite nuestro ordenamiento jurídico exigir directamente la deuda tributaria al responsable tributario, sin esperar al incumplimiento por el sujeto pasivo. Este es el caso de la responsabilidad tributaria del pagador de rendimientos a sujetos pasivos no residentes, previsto en el art. 8 de la Ley 41/1998, del Impuesto sobre la renta de no residentes y normas tributarias.

Paradójicamente, aunque la responsabilidad tributaria subsidiaria reduce las posibilidades de que el responsable tributario resulte finalmente obligado al pago de la deuda tributaria, lo que parece más lógico y más justo teniendo en cuenta que es un tercero obligado al pago de una deuda tributaria ajena, al mismo tiempo reduce las posibilidades de reembolso del responsable tributario. Por tanto, aunque resulta más difícil perseguir al responsable subsidiario para obtener el pago de la deuda tributaria, si finalmente el responsable subsidiario realiza el pago después de que el sujeto pasivo y los posibles responsables solidarios hayan sido declarados fallidos, al responsable tributario le resultará imposible obtener inmediatamente el reembolso del importe satisfecho por el sujeto pasivo o deudor principal, pues, si le ha sido exigida la deuda tributaria es porque aquél carece de recursos económicos para hacer frente al pago de su deuda. Sin embargo, en la medida en que se obliga a un tercero al pago con medios propios de la deuda tributaria ajena, la imposibilidad de obtener el reembolso del importe satisfecho es un riesgo inherente al propio mecanismo de la responsabilidad tributaria, siendo el reembolso en cualquier caso un acontecimiento futuro e incierto. Considerar la responsabilidad tributaria subsidiaria, ante las dificultades que se plantean para el ejercicio de la acción de reembolso, en alguna medida enfrentada con los principios constitucionales de justicia, tal y como ha planteado el profesor Calvo Ortega (27), es tanto como dudar de la

(27) En opinión del profesor Calvo Ortega, el principio de capacidad económica «exige que el tributo sea exigido, jurídicamente, al sujeto que exterioriza la capacidad contributiva. Ciertamente que esta exigencia puede ser cumplida a través del mecanismo de regreso. El ejercicio de esta acción permite que en un segundo momento, el sujeto incidido jurídicamente sea precisamente el titular

constitucionalidad de la responsabilidad tributaria, pues, en la misma esencia de esta institución jurídica se encuentra el riesgo de que sea el responsable tributario quien acabe soportando el gravamen.

b) *La prohibición de extensión de la responsabilidad tributaria a deudas de naturaleza sancionadora*

Los elementos que integran la deuda tributaria, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 58 LGT, son: en primer lugar, la cuota tributaria definida en el art. 55 LGT, los pagos a cuenta (retenciones a cuenta, ingresos a cuenta o pagos fraccionados) que el propio contribuyente o un tercero están obligados a realizar y, excepcionalmente, las retenciones que no constituyen pagos a cuenta; en segundo lugar, los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, ya sean a favor del Tesoro o de otros entes públicos; en tercer lugar, los recargos previstos en el apartado 3 del artículo 61 LGT; en cuarto lugar, el interés de demora; en quinto lugar, el recargo de apremio, regulado actualmente en el art. 127 RGR; y, por último, las sanciones pecuniarias. Ahora bien, el responsable tributario, por estar obligado al pago de una deuda tributaria ajena, no deberá ser obligado a responder de aquellos elementos integrantes de la deuda tributaria ajena que constituyan obligaciones de naturaleza sancionadora, siempre que ello suponga una vulneración de los principios informadores del Derecho administrativo sancionador (28). Precisamente, el

de la capacidad contributiva en cuestión. Esto es cierto en un plano formal y abstracto. En la práctica, hay que tener en cuenta que la declaración de fallido del contribuyente hace imposible el ejercicio de tal acción con carácter inmediato y, no parece improbable, que presente determinadas dificultades en el futuro». *Vid.* CALVO ORTEGA, R., «La responsabilidad tributaria subsidiaria», *H.P.E.*, n.º 10, 1971, p. 136.

(28) En contra de esta opinión, desde la doctrina administrativista, el profesor Nieto a defendido la distinción entre autor de la infracción y responsable no autor de la sanción. El autor de la infrac-

art. 37.3 LGT, desde la reforma parcial de la LGT llevada a cabo por la Ley 25/1995, de 20 de julio, prohíbe que la responsabilidad tributaria alcance a las sanciones. Dicho precepto debemos interpretarlo como una recepción de los principios penales garantistas y su proyección sobre el régimen jurídico de la responsabilidad tributaria, vedando la extensión de la responsabilidad tributaria a las sanciones únicamente cuando suponga una vulneración de aquéllos. Cualquier precepto legal, que estuviera vigente en el momento de entrar en vigor la Ley 25/1995, o reglamentario, que resulte contrario a lo dispuesto en el art. 37.3 LGT, carecerá de vigencia en nuestro ordenamiento jurídico y será, en cualquier caso, inconstitucional (29).

En la línea apuntada, un amplio sector de la doctrina científica viene defendiendo la extensión de la responsabilidad tributaria a las sanciones tributarias impuestas al sujeto infractor, definido en el art. 77.3 LGT, siempre que el responsable tributario hubiera participado de manera culpable en

ción, según Nieto, es a quien se le aplica la regla de la culpabilidad, mientras que el responsable de la sanción es quien debe soportar las consecuencias jurídicas de la infracción, sin necesidad de una conducta culpable. El responsable, cuando no es autor de la infracción, puede serlo principal o solidario, mancomunado o subsidiario, con derecho de regreso o reparto contra el infractor. Vid. NIETO GARCÍA, A., *Derecho administrativo sancionador*, 2.ª ed., Tecnos, Madrid, 1994, pp. 390 ss.

(29) La limitación del alcance de la responsabilidad tributaria a la totalidad de la deuda tributaria, excluidas las sanciones y el recargo de apremio, fue introducida por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT. Con anterioridad a dicha reforma, no existía ninguna limitación legal a la extensión de la responsabilidad tributaria a las sanciones tributarias. Claramente, la reforma del art. 37.3 LGT supuso la modificación tácita del art. 12.2 RGR, en el que se establece: «La responsabilidad solidaria alcanza a la totalidad del importe exigible al deudor principal por todos los componentes de la deuda tributaria mencionada en el artículo 58 de la Ley General Tributaria y, en su caso, por las costas del procedimiento de apremio». Así lo entendió el TS en la Sentencia de 30 de enero de 1999.

la comisión de la infracción tributaria (30). Cuando el responsable tributario no fuera ajeno al hecho subsumible en el tipo de la infracción, a pesar de no ser la persona natural o jurídica que realiza la acción u omisión tipificada como infracción, respondería también de la sanción tributaria exigible al deudor principal, puesto que dicha responsabilidad no vulneraría el principio de culpabilidad ni el de personalidad de la pena o sanción. Recordemos que este último principio, también denominado principio de responsabilidad por hechos propios, prohíbe castigar a una persona por un hecho ajeno, es decir, impide sancionar a una persona que es extraña a los hechos constitutivos de infracción (31). Se trata de un principio penal, consecuencia dogmática del principio de culpabilidad, derivado por el Tribunal Constitucional del art. 25.1 de la Constitución, y que debe informar el Derecho administrativo sancionador (32).

(30) Vid. PALAO TABOADA, C., «Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (III)», *R.C.T.*, n.º 158, 1996, pp. 9 ss.; ÁLVAREZ MARTÍNEZ, «La exigibilidad de las sanciones tributarias, en vía de responsabilidad, a los administradores de personas jurídicas», *R.T.T.*, n.º 47, 1999, pp. 21 ss.; DELGADO GARCÍA, A.M.ª, «El alcance de la responsabilidad tributaria: una cuestión abierta», *R.E.D.F.*, n.º 106, 2000, pp. 228 ss. Según este sector doctrinal, el art. 37.3 LGT no impediría extender la responsabilidad tributaria del partícipe en la infracción, por entender que la voluntad del legislador habría sido, exclusivamente, prohibir la extensión de la responsabilidad a las sanciones cuando el responsable no hubiera participado en la infracción. Asimismo, la reforma del art. 37.3 LGT no habría supuesto la derogación tácita del art. 14.3 RGR.

(31) Vid. BORJA JIMÉNEZ, E., «Algunas reflexiones a raíz de la nueva formulación del principio de culpabilidad en el Anteproyecto de Código penal de 1992», *A.P.*, n.º 34, 1992, p. 341; DE PALMA DEL TESO, A., *El principio de culpabilidad en el Derecho administrativo sancionador*, Tecnos, Madrid, 1996, p. 89.

(32) El principio de personalidad de la pena o sanción, o de responsabilidad por hechos propios, como uno de los principios informadores del orden penal protegidos por el art. 25.1 CE, fue reconocido por las Sentencias 254/1988 y 219/1988, ambas del TC. Por su parte, en la Sentencia 146/1994, con base en el principio de personalidad de la pena, el

Pues bien, realmente la extensión de la responsabilidad tributaria a las sanciones, cuando el responsable hubiera participado en la comisión de las infracciones tributarias, no vulnera el principio de personalidad (33). Sin embargo, la responsabilidad tributaria sobre la sanción —esto es, la obligación accesoria de pago de la sanción impuesta al infractor, junto a éste último, y con acción de regreso frente a éste por el importe íntegro de aquélla—, como forma de sancionar la participación en la infracción, podría llegar a ocasionar consecuencias jurídicas opuestas al principio de culpabilidad. El principio de culpabilidad exige que la pena no sobrepase la medida de la culpabilidad y esto es, precisamente, lo que sucederá cuando el responsable tributario que pagó la sanción fracase en el ejercicio de la acción de regreso contra el sujeto infractor.

Algo distinta es la posición mantenida por quienes, si bien aceptan que la responsabilidad tributaria no puede alcanzar a las sanciones tributarias, consideran que, de los mismos preceptos que establecen supuestos de responsabilidad tributaria por la participación material en la comisión de una infracción tributaria, deriva al mismo tiempo una titularidad solidaria sobre la sanción

Tribunal Constitucional declaró inconstitucional el inciso final del apartado 4 del art. 31 de la Ley 44/1978, en el que se establecía la obligación solidaria, incluyendo las sanciones, de todos los miembros de la unidad familiar frente a la Hacienda. Según el Tribunal, «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».

(33) En contra, Varona Alabern, considera que el principio de personalidad impide trasladar la sanción impuesta al infractor a otro sujeto distinto, incluso al colaborador en la infracción. Vid. VARONA ALABERN, J.E., «La responsabilidad tributaria de los síndicos», *Impuestos*, n.º 22, 2000, pp. 13 s.

para el partícipe (34). Quien participa en la comisión de una infracción tributaria, obligado por ello a responder de la deuda tributaria, sería responsable tributario de la deuda tributaria *strictu sensu* y cotitular solidario de la sanción. El obligado a responder de la deuda tributaria como consecuencia de su participación en la infracción, al no quedar obligado al pago de la sanción tributaria a título de responsable tributario sino de deudor principal, no respondería accesoriamente de aquélla, ni tendría un derecho de regreso por el importe íntegro de la misma. Consiguientemente, si el partícipe en la infracción se convirtiese en un auténtico titular principal de la sanción, en el caso de fallecimiento del autor de la infracción sin haber realizado el pago de la sanción, el partícipe, como titular principal de la misma, continuaría obligado a pagarla, mientras que su obligación de pago de la deuda tributaria *strictu sensu* quedaría extinguida. Así pues, la prohibición de extensión de la responsabilidad tributaria a las sanciones, contenida en el art. 37.3 LGT, no impediría que el partícipe en la infracción quedase obligado solidariamente al pago de la sanción tributaria junto al infractor, porque el partícipe no respondería de la sanción a título de responsable tributario, sino como titular de la infracción (35). Lógicamente, tampoco esa

(34) Vid. PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, I.E.F., Madrid, 1986, pp. 291 ss.; HERRERO MADARIAGA, J., «El responsable tributario», *ob. cit.*, pp. 197 s.; MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S., *Los responsables tributarios*, *ob. cit.*, p. 118. De alguna manera, la tesis parece ser compartida por el Tribunal Constitucional, en la Sentencia 76/1990, que declaró constitucional el art. 38.1 LGT por entender admisible la solidaridad en el pago de la sanción, siempre que se respetase el principio de culpabilidad, puesto que el importe de la sanción era siempre prorrateable *a posteriori*.

(35) Vid. PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario. Parte General*, Cívitas, Madrid, 2000, p. 151; HUCHA CELADOR, F., «Reflexiones para redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho tributario (y II)», *R.E.D.F.*, n.º 95, 1997, pp. 333 ss. Asimismo lo entendió la Administración tributaria en la Instrucción del Departamento de Recaudación de la A.E.A.T., relativa a los responsables en el pago de las deudas tributarias, de 2 de noviembre de 1995.

prohibición, introducida en el art. 37.3 LGT por la Ley 25/1995, habría derogado el art. 14.3, segundo párrafo, del RGR.

Sin entrar ahora en la cuestión sobre la aceptación de la solidaridad sobre las sanciones administrativas, lo cierto es que nuestro ordenamiento tributario tampoco permite obligar principalmente al partícipe en la comisión de una infracción tributaria, fuera de los casos en los que dicha participación se encuentre sancionada autónomamente (36). Nuestro Derecho positivo no permite considerar titular principal y solidario de la sanción a quien únicamente participa en la comisión de la infracción, porque el art. 77.3 LGT solamente considera sujeto infractor a la persona que realiza las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes, esto es, a quien efectúa la conducta que puede considerarse directamente realización del tipo (37). No será sujeto infractor —o si se quiere, titular de la sanción— quien, a pesar de realizar una aportación material a la infracción, no efectúe directamente la conducta tipificada como tal. La única base legal para extender la consecuencia jurídica de la infracción a quien ha participado materialmente en la comisión de la misma, sin ser sujeto infractor,

(36) Vid. HERRERA MOLINA, P.M., «Coautoría y participación en las infracciones tributarias y responsabilidad tributaria por actos ilícitos», en: *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, I.E.F.-Marcial Pons, Madrid, 1997, pp. 704 ss.; VARONA ALABERN, J.E., «La responsabilidad tributaria de los síndicos», *ob. cit.*, pp. 12 ss.

(37) Como ha señalado Herrera Molina, «la Ley General Tributaria parece optar por un concepto restrictivo de autor, semejante al que sostiene la teoría objetivo-formal de la doctrina penalista». Vid. HERRERA MOLINA, P.M., «Coautoría y participación...», *ob. cit.*, p. 697. El colaborador en una infracción tributaria, por no ser subsumible en el concepto de infractor utilizado en el art. 77.3 LGT, tampoco puede ser calificado como coautor; por ello, no puede aceptarse que, en la hipótesis prevista en el art. 38.1 LGT, «el colaborador en las infracciones será responsable de la cuota tributaria, pero, en cambio, será obligado principal de la sanción, si puede considerarse coautor de la misma». Vid. MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 11.ª ed., Tecnos, Madrid, 2000, p. 285.

serían los diversos preceptos —siendo el art. 38.1 LGT el supuesto paradigmático— que obligan a responder de la deuda tributaria ajena, unidos a la conveniencia político-criminal de no dejar impune la participación en la infracción tributaria. Pero, para sancionar la participación en una infracción tributaria, hace falta algo más que un precepto que obligue a responder de la obligación tributaria a quien sería sancionado si, en lugar de haber participado en una infracción tributaria, lo hubiera hecho en un delito, o la conveniencia político-criminal de no dejar sin sanción al partícipe. Para sancionar la participación en una infracción tributaria, fuera de los casos en los que la participación esté tipificada como infracción instrumental, sería necesario una modificación del concepto de infractor previsto en el art. 77.3 LGT y, además, si se pretende que éstos respondan solidariamente, resultaría necesario establecer una regla con la que proceder al prorrateo interno de la sanción.

Las mismas conclusiones podrían extenderse al recargo o, mejor, a los recargos —del 10 y del 20 por 100— regulados en el art. 127 LGT, tras ser reformado por la Ley 25/1995, si se llegara a la conclusión de que los mismos tienen naturaleza sancionadora. En este sentido, un sector de la doctrina científica viene atribuyendo a dicho recargo naturaleza materialmente sancionadora, al menos, en la cuantía que excedan de los intereses de demora (38). Las razones son, principalmente, la desvinculación de dicho recargo respecto de actividad alguna de la Administración y la indiferencia frente a la dilación del retraso, que impiden atribuirle finalidad indemnizatoria. Por ello, para un buen número de autores, los recargos previstos en el art. 127 LGT no pueden ser exigidos a los sucesores tributarios y, de la misma manera, tampoco al responsable tributario (39). No obstante, con independencia de su posible naturaleza san-

(38) Vid. PÉREZ ROYO, F., AGUALLO AVILÉS, A., *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1996, pp. 503 ss.; PONT MESTRES, M., «Del recargo de apremio a un recargo innominado», *R.T.T.*, n.º 50, 2000, pp. 49 ss.

(39) Vid. RUIBAL PEREIRA, L., *La sucesión en Derecho tributario. Especial referencia a la sucesión de empresa*, Lex Nova, Valladolid, 1997, pp. 174 ss.

cionadora, sobre la que debería pronunciarse el Tribunal Constitucional, y de la vulneración del principio de personalidad de la pena que pudiese generar la extensión de la responsabilidad tributaria a dicho recargo, el art. 37.3 LGT condiciona la exigibilidad del mismo al responsable tributario al transcurso del período voluntario que se conceda a éste para realizar el ingreso (40). El recargo de apremio exigible al responsable tributario será exclusivamente el provocado por su propio incumplimiento; es decir, el responsable tributario no responde del recargo ajeno, pero puede convertirse en deudor principal de su propio recargo.

En cambio, no existe ningún obstáculo para exigir al responsable tributario los intereses de demora devengados como consecuencia del retraso del deudor principal. El interés de demora carece de naturaleza sancionadora, por lo que la obligación de pago de el interés de demora ajeno no vulnera el principio de personalidad de la pena (41). Es cierto que el interés de demora es una consecuencia jurídica del incumplimiento exclusivamente imputable al deudor principal, sin embargo, no debe olvidarse que el responsable tributario es un obligado al pago de una deuda tributaria ajena, y que de la misma manera que se le exige la cuota tributaria, aun sin haber realizado el hecho imponible, y que se le exige por-

(40) *En opinión del profesor Palao, lo que parece haber inducido al legislador a no exigir al responsable el recargo de apremio nacido a cargo del deudor principal sería su matiz sancionador. Vid. PALAO TABOADA, C., «Notas a la Ley 25/1995... (III)», ob. cit., pp. 8 s.*

(41) La STC 76/1990, de 26 de abril, afirmó que «el interés de demora no tiene naturaleza sancionadora, sino exclusivamente compensatoria o reparadora del perjuicio causado por el retraso en el pago». Sin embargo, Lago Montero ha defendido un principio de «personalidad del daño» que impediría extender la responsabilidad tributaria a las prestaciones accesorias de naturaleza resarcitoria. Vid. LAGO MONTERO, J.M.ª, «Los sujetos pasivos de las prestaciones tributarias e inherentes a la aplicación de los tributos», en: *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, I.E.F.-Marcial Pons, Madrid, 1997, pp. 95 s. En el mismo sentido: CASADO OLLERO, G., FALCÓN Y TELLÁ, R., LOZANO SERRANO, C., SIMÓN ACOSTA, E., *Cuestiones tributarias prácticas*, 2.ª ed., La Ley, 1990, p. 226.

que el deudor principal no ha cumplido su obligación, se le pueden exigir las demás prestaciones accesorias (ajenas) que no tengan naturaleza sancionadora (42). Ni siquiera el argumento de la dualidad de procedimientos es definitivo. Efectivamente, algunos autores niegan la extensión de la responsabilidad tributaria a los intereses de demora en tanto que se inicia un nuevo procedimiento de recaudación frente al responsable (43). Sin embargo, por la misma razón, también debería negarse la responsabilidad sobre la cuota tributaria, liquidada en un procedimiento administrativo distinto del seguido para declarar la responsabilidad. En suma, el interés de demora imputable al incumplimiento del deudor principal es exigible al responsable tributario, porque, ni lo impiden los principios del Derecho administrativo sancionador, ni la lógica inherente a la estructura de la responsabilidad tributaria, ni tampoco la ley, en cuyo art. 37.3 LGT se establece que la responsabilidad tributaria se extenderá a la totalidad de la deuda tributaria, sin excluir el interés de demora (44).

Lo mismo sucedería con los recargos por declaración o ingreso extemporáneo, tal y como se encuentran regulados actualmente en el art. 61.3 LGT. Es evidente que, en aquellos casos en los que la cuantía del recargo mencionado supere el importe de los intereses de demora, aquél carece de finalidad meramente resarcitoria. Tampoco el *nomen iuris* asignado por el legislador es decisivo para determinar la naturaleza de una determinada figura (STC 239/1988; 164/1995; 276/2000), por lo que, en la medida que dicho recargo superase el interés de demora podría

(42) *Algunos autores han apuntado que, de la misma manera que el fiador —por aplicación del art. 1.827 del C.C.— se hace responsable de los accesorios, incluso de los gastos del juicio, que acompañan a la obligación principal, también el responsable tributario responderá de los intereses de demora. Vid. HERRERO MADARIAGA, J., «El responsable tributario», ob. cit., pp. 118 s.; SÁNCHEZ GALIANA, J.A., «El responsable», ob. cit. p. 653.*

(43) Vid. DELGADO GARCÍA, A.M.ª, «El alcance de la responsabilidad tributaria...», *ob. cit.*, p. 234.

(44) Vid. PALAO TABOADA, C., «Notas a la Ley 25/1995... (III)», *ob. cit.*, pp. 8 s.

ser visto como una multa atenuada por la circunstancia de la espontaneidad del pago (STC 164/1995). Hay que tener en cuenta que, como ha señalado el T.C., la exclusión de la naturaleza resarcitoria no conduce necesariamente a su calificación como sanción, pues, entre la indemnización y la sanción propiamente dicha puede haber otro tipo de figuras con finalidades características, que, aunque en parte coincidentes, no lo sean por entero con las propias de aquellos dos tipos. Siguiendo la argumentación utilizada por el TC en diversas ocasiones, en los recargos del art. 61.3 LGT se apreciaría una finalidad represiva o punitiva si, «pese al *nomen iuris* utilizado por el legislador la cuantía del recargo alcanzase o se aproximase la importe de las sanciones», o sea, que «cabe pensar 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» (STC 164/1995). Por tanto, en los recargos del art. 61.3 LGT —ya sean del 20, 15, 10 o 5 por 100— habría que descartar la finalidad represiva o punitiva, dada la diferencia de su importe con el de las sanciones por dejar de ingresar, dentro de los plazos reglamentariamente señalados, la totalidad o parte de la deuda tributaria, que se encuentran sancionadas con multa pecuniaria proporcional del 50 al 150 por 100 (45). En cualquier caso, los recargos por ingreso extemporáneo solamente podrían ser exigidos al responsable tributario cuando el sujeto pasivo no hubiera realizado el ingreso de la deuda tributaria al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea.

(45) Recientemente, la STC 276/2000, de 16 de diciembre, ha declarado que la previsión de un recargo del 50 por 100, con exclusión del interés de demora, establecida por el art. 61.2 LGT, según la redacción que le dio la Disposición adicional 14.2 de la Ley 18/1991, antes de ser modificada profundamente por la Ley 25/1995, de 20 de julio, en aquellos casos en los que los contribuyentes ingresen la deuda tributaria fuera de plazo, tiene consecuencias punitivas que, al aplicarse sin respeto de las garantías procesales constitucionalizadas en el art. 24.2 CE, que la imposición de toda sanción exige, conduce derechamente a la declaración de su inconstitucionalidad.

2. NATURALEZA JURÍDICA DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA

2.1. La responsabilidad tributaria como garantía personal del crédito tributario

La responsabilidad tributaria, como obligación de pagar una deuda ajena, proporciona al acreedor tributario mayor seguridad en el cobro de la deuda tributaria. Objetivamente, la existencia de una responsabilidad tributaria refuerza las expectativas de conseguir el cobro de la deuda tributaria. Con independencia de cual sea la finalidad que se considere que el legislador ha pretendido alcanzar con el establecimiento de un supuesto de responsabilidad tributaria o, lo que es lo mismo, de cuál sea el criterio de imputación de la responsabilidad tributaria a una determinada persona, la existencia de un responsable tributario, por la misma estructura jurídica de este instituto jurídico, aumenta las posibilidades reales de hacer efectivo el crédito tributario. Así lo ha entendido siempre la doctrina científica, española y extranjera, que ha visto en el instituto jurídico de la responsabilidad tributaria un medio de aseguramiento del crédito tributario frente a las dificultades que pueden presentarse al acreedor tributario para realizar el crédito tributario (46). Pero no se trata solamente de una garantía en sentido amplio del crédito tributario, entendida como cualquier forma o modo especial de asegurar la efectividad de un crédito (47). La responsabilidad tributaria

(46) Vid. HERRERO MADARIAGA, J., «El responsable tributario», *ob. cit.*, p. 185; COMBARROS VILLANUEVA, V.E. «La responsabilidad tributaria, solidaria y subsidiaria...», *ob. cit.*, p. 380; ARIAS ABELLAN, M^a.D., «El estatuto jurídico del responsable...», *ob. cit.*, p. 180; HENSEL, A., *Steuerrecht*, Reimpresión de la 3.ª ed. (1933), (NWB), Herne-Berlin, 1986, p. 69; KRUSE, H.W., *Lehrbuch des Steuerrechts, Band I*, *ob. cit.*, p. 151.

(47) Sobre las garantías tributarias, en sentido amplio: Vid. RODRIGUEZ BEREIJO, A., «Las garantías del crédito tributario», *R.E.D.F.*, n.º 30, 1981, pp. 183 ss.; CORTES DOMINGUEZ, M., Or-

constituye una garantía del crédito tributario en sentido técnico, entendiendo como tal un nuevo derecho subjetivo o una nueva facultad que se yuxtapone al derecho de crédito que se pretende asegurar, añadiendo a este último algo que el crédito por sí mismo no tiene (48).

Según Diez-Picazo «las garantías son de carácter personal en todos aquellos casos en que 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» (49). Pues bien, la responsabilidad tributaria proporciona al acreedor tributario un nuevo derecho de naturaleza personal frente a una persona que no estaba obligada a pagar la deuda tributaria mientras no se realizó el presupuesto de hecho específico de la responsabilidad tributaria, por eso, atendiendo exclusivamente a su estructura jurídica, podemos afirmar que nos encontramos ante una garantía personal del crédito tributario (50). En cualquier supuesto de responsabilidad tributaria existe un tercero obligado junto al sujeto pasivo a pagar la deuda tributaria, por una razón dis-

denamiento tributario español, *ob. cit.*, págs. 460-462; PABON DE ACUÑA, J.M^a., «Las responsabilidades tributarias del sucesor en la titularidad de la empresa», en *Estudios de Derecho Tributario*, Vol. 2º, I.E.F., Madrid, 1979, p. 947; GUERRA REGUERA, M., *Garantías personales del crédito tributario*, Comares, Granada, 1997, pp. 10 ss.

(48) Vid. DIEZ-PICAZO, L., *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial*, II, *ob. cit.*, pp. 395 ss.; RODRIGUEZ BEREIJO, A., «Las garantías del crédito tributario», *ob. cit.*, pp. 183 ss.; GUERRA REGUERA, M., *Garantías personales del crédito tributario*, *ob. cit.*, pp. 36 ss.

(49) Vid. DIEZ-PICAZO, L., *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial*, II, *ob. cit.*, pp. 395 ss.

(50) Vid. CALVO ORTEGA, R., «La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos», *ob. cit.*, p. 38; HERRERO MADARIAGA, J., «El responsable tributario», *ob. cit.*, p. 201; RODRIGUEZ BEREIJO, A., «Las garantías del crédito tributario», *ob. cit.*, p. 188; ARIAS ABELLAN, M^a.D., «El estatuto jurídico del responsable tributario en el Derecho español», *ob. cit.*, p. 182; MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S., *Los responsables tributarios*, *ob. cit.*, p. 90; GUERRA REGUERA, M., *Garantías personales del crédito tributario*, *ob. cit.*, pp. 255 ss.

tinta a la realización del presupuesto de hecho realizado por este último, por tanto, añadiendo un nuevo derecho al que ya tenía el acreedor tributario contra el sujeto pasivo. En virtud de este nuevo derecho, la Hacienda Pública podrá exigir el pago de la deuda tributaria a una persona distinta de la obligada inicialmente, sin perder su derecho contra el deudor principal; pudiendo también realizar forzosamente el crédito tributario sobre el patrimonio del responsable, en caso de que éste no proceda al pago en el período voluntario que se le conceda a tal efecto.

Siendo la responsabilidad tributaria una garantía personal del crédito tributario, igual que lo es la fianza, se puede decir que ambas son dos especies de un mismo genero. Ambas se articulan jurídicamente como un derecho subjetivo adicional que se yuxtapone al derecho de crédito, y que no se dirige hacia una cosa concreta y determinada, sino hacia la persona de un tercero. Es decir, tanto el responsable tributario como el fiador quedan obligados en nombre propio al pago de una deuda ajena (51). Esta semejanza estructural ha llevado a un sector doctrinal a defender que la responsabilidad tributaria constituye un supuesto de fianza, con la particularidad de que su nacimiento se produciría como consecuencia de la realización de un presupuesto de hecho previsto por la ley (52). Ahora bien, el

(51) La similitud entre la responsabilidad tributaria y la fianza mercantil ya fue percibida en 1927 por Karl Arens, quien afirmó que la responsabilidad, al constituir una relación jurídica accesoria, ocupaba dentro de la sistematización del Derecho tributario un lugar similar al que ocupa la fianza en el Derecho civil. Vid. ARENS, K., «Zum Begriff der Haftung...», *ob. cit.*, p. 589. En la doctrina española, la similitud entre responsabilidad tributaria y fianza ha sido destacada por CALVO ORTEGA, R., «La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos», *ob. cit.*, p. 38; HERRERO MADARIAGA, J., «El responsable tributario», *ob. cit.*, pp. 201 ss.; MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S., *Los responsables tributarios*, *ob. cit.*, pp. 90 ss.

(52) En palabras del profesor Calvo Ortega, la responsabilidad tributaria constituiría una «fianza legal pura», es decir, «una obligación de fianza que no sólo tiene su fuente en la ley, sino que además surge exclusivamente de la realización de un presupuesto de hecho previsto en la misma ley». Vid. CALVO ORTEGA, R., «La responsabilidad tributa-

genero no debe confundirse con una de sus especies. No es posible calificar la responsabilidad tributaria como una fianza, porque a diferencia de esta última, la primera obliga al responsable tributario a realizar una prestación patrimonial pública en favor de un ente público, consistente en la obligación de pago de una deuda tributaria ajena; razón suficiente para sostener la *autonomía conceptual* de la responsabilidad tributaria frente a la fianza (53). Pero tampoco es posible negar que aquélla constituye una garantía personal del crédito tributario, con el fin de evitar que sea confundida con la fianza y, de esa manera, le pueda resultar aplicable el régimen jurídico de esta última (54). La garantía personal del crédito constituye un supraconcepto, correspondiente a la teoría general del Derecho, que aglutina tanto a la fianza mercantil como a la responsabilidad tributaria (55). A la obligación de pago de una

ria solidaria por actos ilícitos», *ob. cit.*, p. 38; HERRERO MADARIAGA, J., «El responsable tributario», *ob. cit.*, pp. 201 ss.

(53) Según los profesores Bayona de Perogordo y Soler Roch, «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». *Vid.* BAYONA DE PEROGORDO, J.J., SOLER ROCH, M^a.T., *Compendio de Derecho Financiero*, Compás, Alicante, 1991, p. 295.

(54) En 1972, el profesor Pérez Royo negó la calificación de la obligación del responsable como obligación de garantía en sentido técnico, porque, según este autor, la utilidad de dicha calificación era únicamente la de aplicar al responsable las normas propias de las obligaciones de garantía. *Vid.* PÉREZ ROYO, F., «La sucesión en la deuda por el Impuesto de Sociedades ante el artículo 72 de la Ley General Tributaria», *Cr.T.*, n.º 3, 1972, p. 159.

(55) En este sentido, afirma Rodríguez Bereijo que «el mundo del Derecho es algo unitario y que el sentido de las categorías y conceptos de la dogmática —como es el caso ahora de los derechos personales de garantía— deben gozar de un sentido

deuda tributaria ajena nacida del contrato la denominaremos «fianza», regulada en el Código civil; mientras que a la obligación de pago de una deuda tributaria ajena, nacida directamente de un presupuesto de hecho previsto por la ley la denominaremos «responsabilidad tributaria». El régimen jurídico de esta última será el previsto en la LGT y en el RGR (*autonomía jurídica* de la responsabilidad tributaria frente a la fianza), sin perjuicio de una la aplicación supletoria no indiscriminada de las normas de la fianza, sobre la base de lo previsto en el art. 9.2 LGT (56).

2.2. La responsabilidad por actos ilícitos como sanción de garantía

Desde un sector de la doctrina científica española, se ha considerado que la responsabilidad tributaria impuesta por la realización de un hecho de carácter ilícito constituye la sanción por la infracción del ordenamiento jurídico. Es decir, se entiende que la infracción del ordenamiento jurídico da lugar a la obligación de garantizar la deuda tributaria, como sanción por el ilícito cometido. La responsabilidad tributaria por actos ilícitos, según este sector de la doctrina, constituye una «sanción de garantía», que persigue, no solamente sancionar al infractor, sino garantizar al mismo tiempo el pago de la deuda tributaria (57). Lógicamente, la consideración de la responsabilidad tributaria por actos ilícitos como una técnica sancionadora, determina

unívoco, sin que quepa aludir a una especialidad o tipicidad de las distintas ramas del Derecho para forzar una construcción de conceptos o definiciones que pertenecen al acervo común de la Ciencia jurídica». *Vid.* RODRIGUEZ BEREIJO, A., «Las garantías del crédito tributario», *ob. cit.*, p. 188.

(56) *Vid.* HERRERO MADARIAGA, J., «El responsable tributario», *ob. cit.*, pp. 204 ss.

(57) *Vid.* CALVO ORTEGA, R., «La responsabilidad solidaria por actos ilícitos», *ob. cit.*, pp. 38 s; FERREIRO LAPATZA, J.J., *Curso de Derecho Financiero Español*, *ob. cit.*, p. 393; RUFIAN LIZANA, D.M^a., «La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades en las infracciones cometidas por éstas», *Impuestos*, Vol. 1, 1987, pp. 640 s.

ría necesariamente la necesidad de proyectar los principios penales garantistas, tanto materiales como procedimentales, que deben inspirar el Derecho administrativo sancionador, sobre el régimen jurídico de la responsabilidad tributaria (58). Incluso, se llegó a defender la prohibición de ejercitar la acción de regreso frente al sujeto pasivo, cuando el responsable tributario por actos ilícitos hubiese realizado el pago de la deuda tributaria, al considerar que el empobrecimiento padecido por el responsable tributario como consecuencia del pago de la deuda tributaria tendría su causa en la sanción del ilícito cometido (59). Más aun, partiendo de la naturaleza sancionadora de la responsabilidad tributaria, algunos autores se han manifestado a favor de la inconstitucionalidad de la responsabilidad tributaria nacida de actos lícitos, al considerar que ésta supondría una sanción impuesta por actos conforme a Derecho (60).

Ahora bien, la responsabilidad tributaria por hechos ilícitos solamente tiene en común con las sanciones el que ambas se traducen en una restricción de derechos y en que se aplica a quienes han realizado una conducta contraria al ordenamiento jurídico. Sin embargo, ni siempre la responsabilidad tributaria se traduce en una restricción de derechos, ni siempre se aplica a quienes han realizado una conducta contraria al ordenamiento jurídico, lo que impide atribuirle una función represiva. Efectivamente, por una parte, no se puede olvidar que el pago de la deuda tribu-

(58) *Vid.* RUFIAN LIZANA, D.M^a., «La responsabilidad tributaria de los administradores...», *ob. cit.*, pp. 641 ss.; GOMEZ GONZALVO, J.F., «Derivación de responsabilidad a los administradores de sociedades mercantiles», en *Adaptación del Sistema Tributario al Estado de Derecho*, Aranzadi, Pamplona, 1994, p. 557. Recientemente, alguna sentencia se ha mostrado favorable a la aplicación al procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria de las garantías propias de los procedimientos sancionadores (Sentencia A.N. de 21 de septiembre de 1999).

(59) *Vid.* CALVO ORTEGA, R., «La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos», *ob. cit.*, pp. 51 ss.

(60) *Vid.* RUFIAN LIZANA, D.M^a., «La responsabilidad tributaria de los administradores...», *ob. cit.*, p. 643.

taria por el sujeto pasivo dejaría sin sanción la conducta del responsable tributario, puesto que la Administración no podría exigirle el pago de la misma. Y, de la misma manera, si fuera el responsable tributario quien realizase el pago, su comportamiento quedaría sin sanción en caso de que ejercitase con éxito la acción de regreso contra el sujeto pasivo. Pero, por otra parte, también hay que recordar que existen supuestos de responsabilidad tributaria que aparecen como consecuencia de la realización de hechos conformes al ordenamiento jurídico. Es evidente, pues, que el legislador tan sólo pretende conseguir el aseguramiento del crédito tributario, porque si quisiera sancionar al responsable tributario no le imputaría una obligación accesoria de garantía. El legislador se conforma con percibir el importe de la deuda tributaria; en cambio, le resulta indiferente si el responsable tributario soporta definitivamente una disminución patrimonial. Por tanto, más que ante una sanción de garantía, nos encontramos ante una obligación personal de garantía impuesta legalmente a quien podría ser sancionado y no lo es, o bien lo es con independencia del nacimiento de la responsabilidad tributaria. Si la ley suele obligar a responder de la deuda tributaria, por lo general, a quien ha realizado un comportamiento contrario a Derecho, quizá sea porque la responsabilidad tributaria persigue proteger a la Hacienda Pública ante situaciones de riesgo del crédito tributario, considerando razonable obligar a garantizar la deuda tributaria a quien ha provocado o colaborado en la creación de dicha situación de peligro para la deuda tributaria.

3. FUNDAMENTO DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA

La responsabilidad tributaria produce una restricción de los derechos del responsable tributario, de su esfera jurídica. En particular, la responsabilidad tributaria conduce a una limitación del derecho a la propiedad privada protegido en el art. 33 C.E. Naturalmente, las limitaciones al derecho a la propiedad privada establecidas por el legislador no pueden ser caprichosas o arbitrarias,

porque el mandato de interdicción de la arbitrariedad recogido en el art. 9.2 C.E. vincula a todos los poderes públicos, incluidos el legislativo (61). Consiguientemente, el legislador necesita de un fundamento objetivo, de una justificación, para limitar el derecho de propiedad del responsable tributario, obligándole a pagar la deuda tributaria ajena. El fundamento o justificación de la obligación de pago de la deuda tributaria impuesta al responsable no es el deber de contribuir al sostenimiento del gasto público (62). A sostener el gasto público debe contribuir el titular de capacidad económica, tal y como dispone el art. 31.1 C.E., y la causación o colaboración en una infracción tributaria, o la condición de administrador de una sociedad que ha cesado en sus actividades, por ejemplo, no pone de manifiesto, precisamente, la posesión de dicha capacidad. Incluso cabe la posibilidad de que el responsable tributario carezca de recursos económicos suficientes con los que realizar el pago, o que tenga que sacrificar una parte de su renta indisponible (63). Más

(61) Vid. FERNÁNDEZ, T.R., *De la arbitrariedad del legislador*, Cívitas, Madrid, 1998, pp. 25 ss.

(62) Sin embargo, en opinión de Eseberri, el fundamento jurídico del responsable tributario «hay que buscarlo en el deber del ciudadano de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos; pues, si este deber constitucional se convierte en la razón de ser de cualquier tributo, también ha de servir para fundamentar cualquier supuesto de responsabilidad tributaria» (Vid. ESEVERRI MARTINEZ, E., «Los responsables del tributo y la reforma de la Ley General Tributaria», ponencia presentada al curso organizado por la Universidad Internacional Menéndez y Pelayo sobre «La necesaria reforma de la Ley General Tributaria», Sevilla, 1990. La cita corresponde a LOPEZ MARTINEZ, J., «Los responsables de las deudas tributarias y el procedimiento de gestión», *R.E.D.F.*, núm. 74, 1992, p. 255). Ahora bien, parece entenderse que todos están obligados a asegurar el nivel recaudatorio de la Hacienda Pública, contribuyendo unos según su capacidad económica, pero, pudiendo ser también obligado a contribuir según la capacidad económica ajena, sin garantía alguna de resarcimiento, cuando el mantenimiento de dicho nivel recaudatorio lo exija.

(63) La responsabilidad tributaria no respeta el principio de capacidad económica, como sustrato de la imposición. Efectivamente, aunque habitualmente se piense en el contribuyente al exponer el contenido del principio de capacidad económica, en

bien, el responsable tributario está obligado a contribuir al sostenimiento del gasto público, pagando una deuda tributaria, sólo que en función de la capacidad económica ajena (64). Pero, a diferencia de otros sujetos interpuestos por la ley entre la Hacienda Pública y el titular de la capacidad económica, el responsable tributario que realiza el pago con recursos propios carece de garantía alguna de ver reintegrado su patrimonio (65). Por ello, pa-

cuanto fuente o sustrato de la imposición, condicionando la imposición a la titularidad de una riqueza, dicha exigencia deberá hacerse extensible a los responsables tributarios. La idea expresada por algunos autores, aunque con distintas palabras, según la cual, «si el tributo es por definición una detracción coactiva de riqueza, mal puede devengarse un tributo allí donde riqueza no hay» (Vid. CASADO OLLERO, G., «El principio de capacidad y el control de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica», *R.E.D.F.*, n.º 34, 1982, p. 191), lógicamente, también resulta aplicable al responsable tributario. Así, si el legislador impone al responsable tributario la obligación de pagar la deuda tributaria ajena con la finalidad de poder hacer frente al gasto público, aunque dicho responsable tenga derecho a exigir al deudor principal el reembolso del importe satisfecho, en la medida en que tiene que realizar el pago de la deuda tributaria con recursos propios, en cuanto se le está detrayendo coactivamente una riqueza, *mal puede devengarse una responsabilidad tributaria allí donde no hay riqueza*. Y esto es así, no sólo por razones de lógica, sino también de justicia. El pago de la deuda tributaria por el responsable, igual que el pago de la deuda tributaria por el sujeto pasivo-contribuyente, debe de hacerse con la renta disponible, una vez cubiertas las necesidades vitales del obligado, ya sea como una exigencia del principio de capacidad económica o, como se afirma en Alemania, como una exigencia del derecho a una vida digna de todos los ciudadanos. (Sobre la protección constitucional del mínimo existencial, vid. MARIN-BARNUEVO FABO, D., *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF*, Colex, Madrid, 1996).

(64) Vid. MOSCHETTI, F., *El principio de capacidad contributiva*, Estudio y notas de Juan M. Calero Gallego y Rafael Navas Vázquez, I.E.F., Madrid, 1980, pp. 249 ss.

(65) Las «técnicas de intermediación» no plantean, por lo general, demasiados problemas desde el punto de vista del principio de capacidad económica, lo que permite al profesor Ferreiro afirmar

rece necesario encontrar un fundamento objetivo que justifique la reducción del patrimonio que eventualmente sufrirá el responsable tributario, en caso de fracasar la acción de regreso contra el deudor principal.

3.1. El aseguramiento del crédito tributario

Gran parte de la doctrina científica parece encontrar la justificación de la obligación de pago de una deuda tributaria ajena por el responsable tributario en la misma función de garantía de la responsabilidad tributaria (66). Para un importante sector doctrinal, la responsabilidad tributaria se encuentra justificada en cuanto que garantiza la realización del crédito tributario, protegiendo a la Ha-

que «el sustituto y las demás técnicas de intermediación sirven, así, y encuentran su justificación constitucional en el derecho del Estado a aplicar eficaz y efectivamente los tributos de acuerdo con los criterios de reparto consagrados en la Constitución, de acuerdo, esencialmente, con el principio de capacidad». En cambio, la responsabilidad tributaria no asegura el gravamen sobre el titular de la capacidad económica, sino, tan sólo, la recaudación del tributo. La responsabilidad tributaria no se crea para asegurar que el titular de la capacidad económica contribuirá al sostenimiento del gasto público, sino para ofrecer a la Hacienda Pública la oportunidad de cobrar la deuda tributaria cuando el sujeto pasivo no quiera o no pueda realizar el pago. De ahí que, el profesor Ferreiro haya concluido, siguiendo con el razonamiento anterior, que «el responsable no puede entenderse como una figura o institución directa e inmediatamente colocada al servicio de la general y eficaz aplicación de este principio», refiriéndose al principio de capacidad económica. Vid. FERREIRO LAPATZA, J.J., «Reflexiones sobre Derecho tributario...», ob. cit., pp. 35 s. y 41.

(66) Vid. CALVO ORTEGA, R., «La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos», ob. cit., pp. 38 s.; HERRERO MADARIAGA, J., «El responsable tributario», ob. cit., p. 185; SACHEZ GALIANA, J.A., «El responsable», ob. cit., p. 636; MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S., *Los responsables tributarios*, ob. cit., pp. 42 s. HENSEL, A., *Steuernrecht*, ob. cit., p. 69. KRUSE, H.W., *Lehrbuch des Steuerrechts*, Band I, ob. cit., p. 151.

cienda Pública frente a la posible insolvencia o mala voluntad de los deudores principales. Así pues, se parte de la idea de que la misión básica del ordenamiento tributario es la obtención del cobro de los tributos —la recaudación—, de modo que la norma tributaria deberá prever los mecanismos adecuados para lograr la efectividad del crédito tributario, incluso, cuando el deudor principal, como consecuencia de su insolvencia o de su mala voluntad, incumple con su obligación (67). Por tanto, se entiende que el Estado debe recaudar para obtener recursos suficientes con los que hacer frente a los diversos gastos que la Constitución y la sociedad le exigen, obligando a contribuir al sostenimiento del gasto público a quienes manifiesten capacidad económica, pero, también, asegurando el crédito tributario frente a un eventual incumplimiento por el deudor principal. Se parte, en definitiva, de que la recaudación se encuentra por encima de la justicia, y que, aunque obligar a contribuir de acuerdo con la capacidad económica ajena no responde a ningún principio de justicia, pudiendo, incluso, entrar en conflicto con los principios de justicia tributaria, ello viene exigido por un principio de prudencia política y social (68). Los principios de justicia tributaria, de esa manera, limitarían su eficacia directa a la configuración de la obligación principal, careciendo de significado a la hora de definir los presupuestos de hecho de la responsabilidad tributaria (69). En cuanto al presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria bastaría que tuviera algún tipo de relación con el hecho imponible (70).

(67) Vid. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S., *Los responsables tributarios*, ob. cit., p. 42.

(68) Vid. CALVO ORTEGA, R., «La responsabilidad tributaria solidaria...», ob. cit., p. 39.

(69) Vid. NAVARRO FAURE, A., «Los presupuestos de responsabilidad tributaria solidaria en el ordenamiento tributario español (II)», *R.D.F.H.P.*, n.º 227, 1993, p. 868.

(70) Vid. GUERRA REGUERA, M., *Garantías personales...*, ob. cit., pp. 48 s., nota n.º 2. La idea del vínculo razonable entre el responsable tributario y el hecho imponible expresivo de capacidad económica fue recogida, como apunta Moschetti, por la Sentencia de la Corte Constitucional italiana de 6 de julio de 1972, en la cuál se consideró que el vínculo necesario con la capacidad económica no excluye que la Ley establezca prestaciones tributarias a

Recientemente se ha intentado legitimar la responsabilidad tributaria poniéndola en relación indirecta, en unos casos, o directa, en otros, con el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Por una parte, algunos autores han defendido que lo que legitima la existencia de la relación jurídica de responsabilidad tributaria es que, a través de la misma, se procura el cumplimiento del deber de contribuir mediante la constitución de una garantía personal sobre aquellos importes en los que se concretan las relaciones jurídicas que consiguen la materialización del deber de contribuir (71). Parece encontrarse, de esta manera, el motivo de legitimación de la responsabilidad tributaria en la existencia de una relación indirecta con el deber de contribuir. Lo que estos autores parecen querer decir es que la legitimidad de la responsabilidad tributaria se encuentra en la garantía de una obligación contributiva, formulada de conformidad con el principio de capacidad económica, es decir, que la obligación de pago de la deuda tributaria ajena es una obligación legítima porque garantiza al Estado la obtención de una prestación fundamentada, a su vez, en el deber de contribuir al sostenimiento del gasto público de acuerdo con la capacidad económica (72). Pero la responsabilidad tributaria no procura el cumplimiento del deber de contribuir de acuerdo con la capacidad económica, sino que obliga a contribuir al sostenimiento del gasto público de acuerdo con la capacidad económica ajena, sin garantía alguna de recuperar el importe satisfecho. En realidad, esta tesis continua justificando la responsabilidad tributaria en la función de ga-

cargo, solidariamente, de otras personas distintas al deudor principal, aunque estos otros sujetos no participen en el hecho asumido como índice de capacidad contributiva. En este caso, según la tribunal italiano, semejante imposición resulta legitimada cuando exista una relación jurídico-económica entre los dos hechos y los sujetos mencionados. Vid. MOSCHETTI, F., *El principio de capacidad contributiva*, ob. cit., p. 250, nota nº 74.

(71) Vid. ARIAS ABELLAN, M^a.D., «Artículo 37», en: *La reforma de la Ley General Tributaria (Análisis de la Ley 25/1995, de 20 de julio)*, Cedecs, Barcelona, 1995, p. 60; NAVARRO FAURE, A., «Los supuestos... (II)», ob. cit., p. 868.

(72) Vid. FERREIRO LAPATZA, J.J., «Reflexiones sobre Derecho tributario...», ob. cit., p. 42.

rantía de la obligación tributaria, consiguiendo, en la tutela del interés recaudatorio.

Ahora bien, la garantía del crédito tributario o, mejor, la tutela del interés recaudatorio, como motivo de legitimidad de la obligación de pago de una deuda tributaria ajena, solamente resulta aceptable en la medida en que se conciba el interés recaudatorio como interés jurídico constitucionalmente protegido y finalidad esencial del ordenamiento tributario. En cualquier caso, dicho interés recaudatorio desaparece en los denominados tributos con finalidad extrafiscal, de modo que, si el fundamento de la responsabilidad tributaria fuera la protección del interés recaudatorio, en esta clase de tributos debería excluirse la posibilidad de establecer supuestos de responsabilidad tributaria (73). Sin embargo, tampoco en los tributos que persiguen un fin *fiscal* es posible concluir que la imposición de la obligación tributaria se encuentre justificada en la tutela del interés en la recaudación, pues, el fin fiscal, en un Estado social de Derecho, no puede identificarse con la recaudación (74). La finalidad fiscal que justifica la imposición de un tributo, dentro de nuestro actual marco constitucional, y en armonía con la función redistributiva asignada constitucionalmente a la Hacienda Pública, aparece constituida por la contribución al sostenimiento del gasto público de acuerdo con la capacidad económica de cada ciudadano, esto es, solidariamente, aportando más quienes más tienen (75). Por todo ello, porque en la actualidad no puede

(73) Así, cuando una norma jurídica imponga la realización de una prestación patrimonial pública con una finalidad extrafiscal, y no fundamentalmente para recaudar, dicha finalidad solamente podrá realizarse en la medida en que se grave impositivamente a quien realiza la conducta que se pretende desincentivar, pero nunca obligando a un tercero al pago de la deuda ajena. Vid. BAX, E., *Die Haftung nach allgemeinem Abgabenrecht...*, ob. cit., p. 84 s.

(74) Vid. AGUALLO AVILES, A., «Interés fiscal y Estatuto del contribuyente», *R.E.D.F.*, n.º. 80, 1993, pp. 593 ss.

(75) Vid. RODRÍGUEZ BEREJO, A., «El sistema tributario en la Constitución (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)», *R.E.D.C.*, n.º 36, 1992, pp. 13 ss.

decirse que la misión básica del ordenamiento tributario sea la recaudación, sino la recaudación orientada a la redistribución de la riqueza mediante una asignación equitativa del gasto, no es posible justificar la responsabilidad tributaria únicamente en la garantía del nivel recaudatorio de la Hacienda Pública. La necesidad de recaudar no puede legitimar, por sí sola, la imposición de una obligación que obligue a contribuir al sostenimiento del gasto público de acuerdo con la capacidad económica ajena, debiendo considerarse arbitrarios —contrarios al art. 9.2 C.E.— aquellos supuestos de responsabilidad tributaria que únicamente se justifiquen en la tutela del interés recaudatorio (76).

3.2. La sanción de un ilícito

Una parte de la doctrina científica encuentra justificada la responsabilidad tributaria cuando suponga la sanción por la realización de un comportamiento contrario al Derecho, siempre que se respeten los principios informadores del Derecho administrativo sancionador (77). Ya se ha señalado la falta de idoneidad de la responsabilidad tributaria para cumplir una función represiva, pues no siempre el responsable tributario soportará una reducción patrimonial. Como ya se ha indicado, la responsabilidad tributaria por actos ilícitos no persigue sancionar el comportamiento del responsable tributario, sino garantizar la deuda tributaria, sólo que la obligación personal de garantía se impone coactivamente a quien podría ser sancionado y no lo es, o bien lo es con independencia del nacimiento de la responsabilidad tributaria. Pero, por otra parte, el efecto sancionador nunca permitiría justificar la situación del responsable tributario que acabase soportando la carga tributaria, al haber fracasado su acción de regreso contra el infractor, pues se trataría de una sanción injusta. Por un lado, se estaría sancionando el ilícito cometido por el responsable tributario a costa del enriquecimiento injustificado del sujeto pasivo y del

(76) Vid. BAX, E. *Die Haftung nach allgemeinem Abgabenrecht...*, ob. cit., p. 85.

(77) Vid. RUFIAN LIZANA, D.M^a., «La responsabilidad tributaria de los administradores...», ob. cit., p. 641.

principio de contribución al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica proclamado en el art. 31.1 de la Constitución. Por otro lado, se estaría sancionando de forma contraria a los principios sustantivos del Derecho administrativo sancionador, ya que la sanción recibida por el infractor no sería acorde con la medida de la aportación al ilícito y de la culpabilidad del responsable (78). Es más, éste podría ser sancionado como realizador de la infracción tributaria y, además, ser obligado a pagar la deuda tributaria a título de responsable tributario. De esta forma, si la responsabilidad tributaria constituyera una sanción, se estaría vulnerando claramente el principio *non bis in idem*.

3.3. El resarcimiento del daño causado a la Hacienda pública por un tercero extraño a la relación jurídico-tributaria

Un sector de la doctrina ha intentado explicar la responsabilidad tributaria sobre la deuda tributaria, en los supuestos de responsabilidad tributaria que toman como presupuesto de hecho la participación del responsable tributario en la infracción tributaria realizada por el sujeto pasivo o deudor principal, como una responsabilidad civil derivada del daño patrimonial causado a la Hacienda Pública (79). El responsable tributario, de esta manera, estaría obligado a pagar la deuda tributaria ajena porque ha causado un daño patrimonial al acreedor tributario que debe resarcir. La responsabilidad tributaria sería el instrumento formal utilizado por el legislador tributario para obtener el resarcimiento de los

(78) Vid. DE LA HUCHA CELADOR, F., *Reflexiones para redefinición... (y II)*, ob. cit., pp. 338 s.

(79) Vid. FERREIRO LAPATZA, J.J., «Reflexiones sobre Derecho tributario y técnica jurídica», ob. cit., pp. 42 s.; ZABALA RODRIGUEZ-FORNOS, A., DAGO ELORZA, I., LLOPIS GINER, F., *Aspectos sustantivos y procedimentales de la recaudación. Comentarios al Real Decreto 1.684/1990*, 2.ª ed., Ciss, Valencia, 1991, pp. 122 s.; DE LA HUCHA CELADOR, F., «Reflexiones para una redefinición dogmática... (y II)», ob. cit., pp. 343 ss.

daños y perjuicios ocasionados, como consecuencia de la participación en la comisión de una infracción grave, por quien no es deudor principal, ni tampoco sujeto infractor en los términos del artículo 77.3 LGT. Por tanto, la responsabilidad tributaria no sería la consecuencia impuesta por el ordenamiento jurídico con la finalidad de sancionar la realización de un ilícito, sino la obligación impuesta a quien ha lesionado un derecho subjetivo de contenido patrimonial correspondiente a la Hacienda Pública. Esta remisión del legislador tributario a la figura de la responsabilidad tributaria, con el fin de resarcir los daños causados por la participación en la comisión de una infracción grave, sería una remisión instrumental y no sustantiva, es decir, que la responsabilidad no se establecería para garantizar el crédito tributario, sino para reparar los daños producidos por la comisión de determinadas infracciones graves, por lo que sería necesario que dicha responsabilidad tributaria reuniera todos los requisitos, y respetara los límites dentro de los cuales el ordenamiento jurídico considera admisible la obligación de reparar el perjuicio patrimonial causado a un tercero con el que no existe una previa relación jurídica (80).

El que por acción u omisión causa daño a otro, interviniendo culpa o negligencia, está obligado a reparar el daño causado, según dispone el artículo 1902 del C.C., y más concretamente, el tercero, extraño a la relación jurídica obligatoria que vincula a un acreedor y a un deudor cualquiera, que lesiona el derecho de crédito del primero, debe indemnizar los daños y perjuicios que como consecuencia de su conducta se produzcan al titular de aquél (81). Naturalmente, la indemnización

(80) Vid. FERREIRO LAPATZA, J.J., «Reflexiones sobre Derecho tributario y técnica jurídica», *ob. cit.*, p. 43; DE LA HUCHA CELADOR, F., «Reflexiones para una redefinición dogmática... (y II)», *ob. cit.*, p. 345.

(81) Según Díez-Picazo, «La tesis dogmática de la absoluta irrelevancia de la relación obligatoria para los terceros y de la total separación entre la relación obligatoria y la esfera jurídica de los terceros, se encuentra hoy en gran medida superada en la doctrina. En general, se propende a admitir la existencia de un deber de respeto del derecho de crédito por parte de los terceros que no es nada

se concretará en la satisfacción del interés jurídico del acreedor en la obtención de la prestación que ha dejado de recibir del deudor principal por causa imputable únicamente al tercero o conjuntamente a éste y al deudor principal. Tenemos, pues, que cuando una persona lesiona el derecho de crédito de un tercero, con el que no se encontraba anteriormente obligado, resulta justificado obligarle al pago de la deuda ajena. Partiendo de esta premisa, se puede decir que la responsabilidad tributaria, al consistir en una obligación de pago de la deuda tributaria ajena, podría estar objetivamente justificada cuando sirviese como medio de resarcimiento a la Hacienda Pública por la lesión del crédito tributario por el responsable. La responsabilidad tributaria puede servir perfectamente como instrumento formal al servicio del deber de indemnizar los daños y perjuicios causados al acreedor tributario por quien no es parte de la relación jurídica tributaria. Tan sólo hace falta reinterpretar los preceptos de la responsabilidad tributaria de acuerdo con los principios jurídicos propios de la responsabilidad aquiliana, reconduciendo, así, el régimen jurídico de aquélla a los esquemas de esta última (82).

que una consecuencia del deber general de respeto de todos los derechos subjetivos y de todas las situaciones jurídicas que forman la esfera jurídica ajena. Por ello, se ha pensado que el tercero que viola, dolosa o negligentemente, un derecho ajeno, asume por este solo hecho una determinada responsabilidad y debe resarcir al titular del derecho los daños que como consecuencia de ello se le siguen. Ahora bien, la responsabilidad del tercero tendrá que ser una responsabilidad extracontractual, encontrando su fundamento en las normas del daño aquiliano del art. 1.902 y rigiéndose en consecuencia por los principios generales del Derecho de Daños». Vid. DIEZ-PICAZO, L., *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial II, Las relaciones obligatorias*, *ob. cit.*, pp. 604 s.

(82) Vid. FERREIRO LAPATZA, J.J., «Reflexiones sobre Derecho tributario...», *ob. cit.*, p. 43; ZABALA RODRIGUEZ-FORNOS, A., DAGO ELORZA, I., LLOPIS GINER, F., *Aspectos sustantivos y procedimentales de la recaudación*, *ob. cit.*, pp. 122 s. Sin embargo, la responsabilidad civil del tercero que lesiona el crédito tributario no debe reconducirse al marco de la responsabilidad civil derivada del delito, tal y como defiende de la Hucha Celador (Vid. DE LA HUCHA CELADOR, F., «Re-

Como en cualquier supuesto de responsabilidad civil extracontractual, el nacimiento del deber de indemnizar los daños y perjuicios exigirá la existencia de determinados presupuestos. Será necesario un comportamiento de un tercero, ya sea activo u omisivo; la existencia de un daño patrimonial; y, lógicamente, un nexo causal entre el comportamiento y el daño, sin olvidar el criterio subjetivo de imputación, que no es otro que la culpabilidad. Por tanto, en principio, la obligación de pago de la deuda tributaria ajena se encuentra jurídicamente justificada cuando la responsabilidad tributaria aparezca unida a la realización de un comportamiento, activo u omisivo, por una persona extraña a la relación tributaria obligacional, que lesione el derecho de crédito del acreedor tributario, siempre que en la conducta del responsable tributario se aprecie la existencia de dolo o negligencia. Esto sucederá, normalmente, cuando el responsable tributario incumpla un deber de prevención, es decir, cuando se coloque a un tercero en la posición de garante del cumplimiento de la deuda tributaria ajena atendiendo a su relación con el deudor principal o con el objeto gravado (83).

flexiones para una redefinición... (y II)», *ob. cit.* pp. 342 ss.). La responsabilidad tributaria no constituye una consecuencia accesoria a la imposición de una sanción tributaria a la persona que participe en la realización de una infracción tributaria grave, precisamente, porque en nuestro Derecho tributario no se encuentra sancionada la participación en la infracción tributaria. La tesis de Fernando de la Hucha parte de la premisa de que la participación en la infracción se encuentra sancionada, en nuestro ordenamiento tributario, mediante la extensión de la responsabilidad tributaria sobre la sanción tributaria. Sin embargo, no parece posible extender una responsabilidad sobre la sanción como sanción del partícipe, puesto que, como ya se dijo, una cosa es que la participación en la comisión de una infracción merezca ser sancionada, y otra es que se obligue a responder de la sanción ajena.

(83) La relación entre el comportamiento contemplado para dar lugar al nacimiento de la responsabilidad tributaria y la capacidad de ese mismo responsable para evitar el incumplimiento de la obligación tributaria por el deudor principal, fue advertida tempranamente por Karl Arens. Según Arens, junto a una primera finalidad de garantía de la deuda tributaria, la responsabilidad tributaria se exige, en la mayor parte de los casos, a determinadas personas que tienen alguna influencia sobre el deudor

Así, quien pudiendo evitar el incumplimiento de la deuda tributaria por parte del sujeto pasivo o deudor principal, no lo evita, deberá resarcir a la Hacienda Pública del daño patrimonial que podía haber evitado (84). Pero también sucederá cuando, sin estar particularmente obligado a evitar el perjuicio a la Hacienda Pública, colabore activamente con el deudor principal en la lesión del crédito tributario (85).

principal en orden al cumplimiento de la deuda tributaria. Frecuentemente, según este autor, la responsabilidad nace cuando el responsable causa o agrava de manera culpable un peligro o una lesión del crédito tributario, o bien no lo impide. Por eso, según Arens, la responsabilidad tributaria no sirve inmediatamente, tan sólo, al aseguramiento del crédito tributario, sino que sobre todo lo hace de forma mediata: la responsabilidad tributaria no sólo debe compensar al acreedor tributario por una lesión ya producida, sino que también previene, en la mayor parte de las ocasiones, de que se produzca dicha lesión. De ahí que Arens pusiera de manifiesto la paradoja de que la responsabilidad tributaria es tanto más eficaz cuanto menos necesario resulta exigir el pago de la deuda tributaria al responsable. Vid. ARENS, K., «Zum Begriff der Haftung im geltenden Steuerrecht», *ob. cit.*, pp. 582 s.

(84) El artículo 130.3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las Administraciones públicas y del procedimiento administrativo común, en su segundo párrafo establece: «Serán responsables subsidiarios o solidarios por el incumplimiento de las obligaciones impuestas por la Ley que conlleven el deber de prevenir la infracción administrativa cometida por otros, las personas físicas y jurídicas sobre las que tal deber recaiga, cuando así lo determinen las leyes reguladoras de los distintos regímenes sancionadores».

(85) Refiriéndose a la extensión del daño en los supuestos de lesión del crédito por un tercero, el profesor Díez-Picazo distingue según éste haya obrado con dolo o con simple negligencia. En el primer supuesto, el tercero deberá responder de todas las consecuencias dañosas de su acción, mientras que el que obra por pura negligencia sólo responde de las consecuencias previstas o imprevisibles. Combinando ambas ideas, el autor concluye que «puede sostenerse que hay una responsabilidad del tercero causante del daño cuando aquél ha actuado dolosamente, pero que en cambio tal responsabilidad no aparece cuando el daño es causado por el tercero al acreedor en forma indirecta y por simple negligencia». Vid. L. DIEZ-PICAZO, *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial II*, *ob. cit.*, pág. 605.