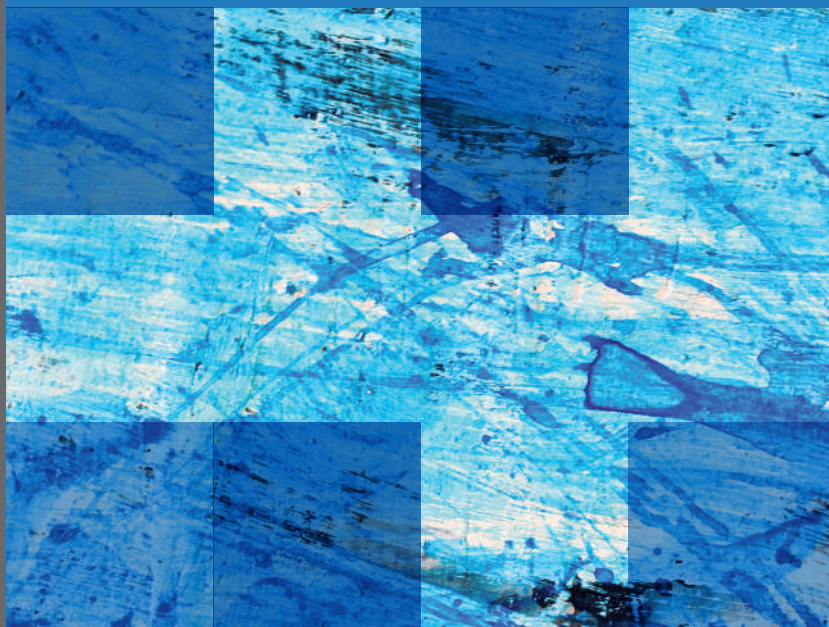


Responsables y responsabilidad tributaria

3.^a Edición



Carlos Romero Plaza
Francisco Serantes Peña

Responsables y responsabilidad tributaria

3.^a Edición

**Carlos Romero Plaza
Francisco Serantes Peña**

© Carlos Romero Plaza y Francisco Serantes Peña, 2024
© LA LEY Soluciones Legales, S.A.

LA LEY Soluciones Legales, S.A.
C/ Collado Mediano, 9
28231 Las Rozas (Madrid)
Tel: 91 602 01 82
e-mail: clienteslaley@aranzadilaley.es
<https://www.laley.es>

Tercera edición: enero 2024

Depósito Legal: M-30777-2023
ISBN versión impresa: 978-84-9954-831-9
ISBN versión electrónica: 978-84-9954-832-6

Diseño, Preimpresión e Impresión: LA LEY Soluciones Legales, S.A.
Printed in Spain

© **LA LEY Soluciones Legales, S.A.** Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, LA LEY Soluciones Legales, S.A., se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. Diríjase a **Cedro** (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

El editor y los autores no asumirán ningún tipo de responsabilidad que pueda derivarse frente a terceros como consecuencia de la utilización total o parcial de cualquier modo y en cualquier medio o formato de esta publicación (reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación pública, transformación, publicación, reutilización, etc.) que no haya sido expresa y previamente autorizada.

El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

LA LEY SOLUCIONES LEGALES no será responsable de las opiniones vertidas por los autores de los contenidos, así como en foros, chats, u cualesquiera otras herramientas de participación. Igualmente, LA LEY SOLUCIONES LEGALES se exime de las posibles vulneraciones de derechos de propiedad intelectual y que sean imputables a dichos autores.

LA LEY SOLUCIONES LEGALES queda eximida de cualquier responsabilidad por los daños y perjuicios de toda naturaleza que puedan deberse a la falta de veracidad, exactitud, exhaustividad y/o actualidad de los contenidos transmitidos, difundidos, almacenados, puestos a disposición o recibidos, obtenidos o a los que se haya accedido a través de sus PRODUCTOS. Ni tampoco por los Contenidos prestados u ofertados por terceras personas o entidades.

LA LEY SOLUCIONES LEGALES se reserva el derecho de eliminación de aquellos contenidos que resulten inveraces, inexactos y contrarios a la ley, la moral, el orden público y las buenas costumbres.

Nota de la Editorial: El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de **LA LEY Soluciones Legales, S.A.**, es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendoj), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cendoj es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

1. INTRODUCCIÓN

Como hemos estudiado en el apartado «Clases de responsabilidad», dentro del tema que estamos tratando, la Ley General Tributaria reacciona de dos formas distintas: la derivación subsidiaria y la derivación solidaria, recogidas en el art. 41 LGT:

«Responsabilidad tributaria.»

1. La Ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades. A estos efectos, se considerarán deudores principales los obligados tributarios del apartado 2 del art. 35 de esta Ley.

2. Salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria».

Regula en los siguientes artículos, sin agotarlos —sin perjuicio de los supuestos contemplados en las leyes reguladoras de los tributos— los diferentes escenarios de una y otra clase: en el art. 42, los de responsabilidad solidaria y en el art. 43, los de responsabilidad subsidiaria.

Con anterioridad a la actual LGT, la regulación de uno y otro tipo de responsabilidad no estaba tan equilibrada, ya que el art. 37 de la LGT de 1963, antes de la reforma efectuada por Ley 25/1995, no hacía prácticamente referencia a la responsabilidad solidaria, que se dejaba a la regulación reglamentaria, regulando la subsidiaria en sus apartados 3 y 4. La citada Ley reformó el artículo, que dedicaba uno de sus seis apartados a la responsabilidad subsidiaria, siendo el resto comunes a ambas, lo que hacía necesario el tener que acudir al Reglamento General de Recaudación para completar aspectos de la responsabilidad solidaria.

Recordando resumidamente lo dicho con anterioridad, como sabemos la responsabilidad subsidiaria constituye la regla general, tal y como se deriva del art. 41.2

LGT, configurándose la solidaria como la regla especial que requiere ley expresa que la establezca. Quizá si nos atuviéramos a las estadísticas de los últimos años no estaría tan claro cuál es la «regla general». Para que se declare la responsabilidad subsidiaria es necesario que previamente se haga excusión de los bienes del deudor principal y de los responsables solidarios, es decir, que se agoten las vías para cobrar la deuda con el patrimonio de estos sujetos —artículo 41.5 segundo párrafo LGT: «*La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios*»— mientras que, en el caso de la responsabilidad solidaria, el responsable lo es junto al deudor principal desde que éste deja de pagar en el período voluntario y, por tanto, sin necesidad de previa declaración de fallido del mismo.

Hay que resaltar la especialidad que supone el art. 42.2. primer párrafo en cuanto al alcance de la responsabilidad solidaria, ya que la extiende, en esos supuestos, a las sanciones y al recargo e interés de demora en período ejecutivo, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración Tributaria. En palabras llanas la extensión penaliza la maldad, la malicia puesta en marcha para que Hacienda no pueda cobrar... Normalmente cuanto más alcance tiene, más grave es la conducta del responsable o le era exigible en mayor grado otra conducta.

Pasamos, pues, a estudiar la regulación genérica de los supuestos de responsabilidad contenida en la actual Ley General Tributaria, aunque haremos referencia también a la regulación anterior.

Lo primero que hacemos es leer qué dice la ley.

Indica el art. 42 LGT:

«Responsables solidarios.

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

a) Las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción.

b) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) anterior, los partícipes o cotitulares de las entidades a que se refiere el apartado 4 del art. 35 de esta Ley, en proporción a sus respectivas participaciones respecto a las obligaciones tributarias materiales de dichas entidades.

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

Cuando resulte de aplicación lo previsto en el apartado 2 del art. 175 de esta Ley, la responsabilidad establecida en este párrafo se limitará de acuerdo con lo dispuesto

en dicho artículo. Cuando no se haya solicitado dicho certificado, la responsabilidad alcanzará también a las sanciones impuestas o que puedan imponerse.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable a los adquirentes de elementos aislados, salvo que dichas adquisiciones, realizadas por una o varias personas o entidades, permitan la continuación de la explotación o actividad.

La responsabilidad a que se refiere el primer párrafo de esta letra no será aplicable a los supuestos de sucesión por causa de muerte, que se regirán por lo establecido en el art. 39 de esta Ley.

Lo dispuesto en el primer párrafo de esta letra no será aplicable a los adquirentes de explotaciones o actividades económicas pertenecientes a un deudor concursado cuando la adquisición tenga lugar en un procedimiento concursal.

2. También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades:

a) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.

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

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

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

3. Las Leyes podrán establecer otros supuestos de responsabilidad solidaria distintos de los previstos en los apartados anteriores.

4. El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad solidaria será el previsto en el art. 175 de esta Ley».

De él se desprende que son cuatro los supuestos de responsabilidad solidaria aquí contemplados, sin perjuicio de que por ley se puedan establecer otros:

- La que se deriva de la participación en infracciones tributarias, la responsabilidad de los malos.

- La de los partícipes o miembros de las entidades sin personalidad a que se refiere el art. 35.4 LGT (comunidades de bienes, herencias yacentes,...).

- La que se deriva por sucesión de empresas, siempre que sea una efectiva sucesión, Sea jurídica o de facto.

– Y por actuaciones que dificulten la actividad recaudatoria, la de los que entorpecen al Fisco cuando se pone el traje de cobrador, pero con voluntad consciente de estar haciendo algo mal.

Los estudiamos a continuación.

2. RESPONSABILIDAD POR CAUSAR O COLABORAR EN LA REALIZACIÓN DE INFRACCIONES TRIBUTARIAS

Aunque en algún caso anticipemos algún contenido a lo largo de la exposición, diferenciaremos el presupuesto de hecho y el alcance de la responsabilidad del art. 42.1.a) LGT, por considerarlo interesante para su mejor comprensión.

2.1. Supuesto de hecho

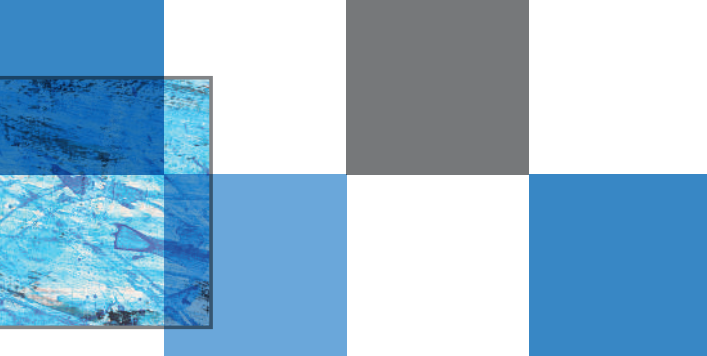
Dice el art. citado que: *«Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades: a) Las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción»*.

El presupuesto de este supuesto de responsabilidad parte de la realización por el deudor principal del hecho imponible o de alguno de los supuestos de hecho realizados por los obligados tributarios del art. 35.2 LGT más la realización por el mismo deudor principal de una infracción tributaria —lo que sería propiamente el supuesto de hecho de la deuda tributaria principal— y por la participación por parte de un tercero, causando o colaborando en forma activa, es decir ayudando, haciendo algo, en la realización de esa infracción tributaria así como la existencia de una deuda y sanción tributarias pendientes de cobro por no haberlas satisfecho el deudor principal.

Hemos de definir, pues, en primer lugar qué se entiende por causar o colaborar activamente en la realización de una infracción tributaria.

A este respecto, traeremos a colación las diferencias del actual 42.1.a) LGT y el art. 38.1 de la Ley 230/1963 (que decía *«Responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria»*), respecto del cual se planteó en su momento su posible inconstitucionalidad, resolviéndose en sentido favorable a su constitucionalidad, en la famosísima STC 76/1990, de 26 de abril, a la que luego nos referiremos más ampliamente. Bien, una vez leído este trocito del artículo, observamos básicamente dos diferencias: por un lado, exige el actual precepto que la participación en la realización de la infracción sea activa y, por otro, indica expresamente que la responsabilidad alcanza a la sanción, como veremos en la extensión.

Pues bien, dado que en la normativa tributaria no se da una definición de qué se entiende por «causar o colaborar activamente», la doctrina viene acudiendo, por similitud de conceptos, a la regulación penal y, en concreto, a los artículos 27, 28 y 29 del Código Penal, que definen las formas de participación punible en las infrac-



La presente monografía comenta y analiza las diferentes vertientes de la figura de la responsabilidad en el ámbito tributario (régimen jurídico, clases de responsabilidad, procedimiento, extinción, etc.), centrándose en los supuestos de responsabilidad solidaria y subsidiaria y dentro de esta última categoría, en la responsabilidad de los administradores de empresas, realizando asimismo un estudio específico de la responsabilidad tributaria del asesor fiscal.

La Ley General Tributaria recoge, en los artículos 42 y 43, una variedad de supuestos de responsabilidad solidaria y subsidiaria, respectivamente, que permiten a los órganos actuantes, incluso, dirigirse contra una pluralidad de responsables que se obligarán, a su vez, solidariamente entre sí. En esta edición se estudia las reformas operadas en la Ley General Tributaria, sobre la materia, haciendo especial referencia a la reciente aprobación de la Ley de medidas para la prevención y lucha contra el fraude fiscal, Ley 11/2021.

La monografía recoge toda la casuística que ha venido abordando el Tribunal Supremo en los últimos años. Así, se observa que la Administración Tributaria podrá orientar la acción a un responsable solidario por las deudas de otro obligado tributario cuyo deber de pago proviene, a su vez, de haber sido declarado responsable subsidiario (responsabilidad *en cadena* o en cascada, reconocida como válida por el Tribunal Supremo).

Asimismo, entre otras muchas novedades, los autores abordan la STS de 28-4-2023 sobre el carácter sancionador del artículo 42.2.a) LGT y la aplicación del principio «non bis in idem». Del mismo modo, se comentan otros destacados pronunciamientos del alto tribunal como el del 19 de enero de 2023, acerca de la limitación en las posibilidades de impugnación del responsable, del 42.2.a) LGT o la STS 989/2023, de 13 de julio de 2023, en materia de responsabilidad tributaria de los menores de edad o la STS de 14 de octubre de 2022, importantísima en relación con la prescripción.

ISBN: 978-84-9954-831-9



ER-0280/2005



GA-200501/00