

**NOTAS SOBRE EL RESPONSABLE TRIBUTARIO TRAS LA
REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA**

Sonia Mauricio Subirana

*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Facultad de Ciencias Jurídicas. Universidad de Las Palmas de Gran Canaria.*

SUMARIO:	I. INTRODUCCIÓN
	II. CONCEPTO DE RESPONSABLE TRIBUTARIO
	III. NATURALEZA DE RESPONSABLE TRIBUTARIO
	IV. CONCLUSIONES

I. INTRODUCCIÓN

En un momento en que la doctrina¹ se refiere al “anquilosamiento de las categorías subjetivas tributarias existentes”, o a la “evidente insuficiencia del legado Hensel-Giannini” en materia de sujeción pasiva tributaria, me ha parecido novedoso abordar la responsabilidad tributaria tras las modificaciones que se producen en la Ley General Tributaria (en adelante, LGT), por la Ley 25/95, de 20 de julio. Así, a partir de una relectura del responsable, este trabajo se adentra en su concepto tratando de disipar dudas anteriores a la reforma, entre las que se cuestionaba, por ejemplo, la eficacia del principio de reserva de ley para regular dicha figura.

Se profundiza también en la naturaleza del responsable haciendo un recorrido desde las tesis clásicas (Bühler, Hensel, Tesoro y Pugliese) hasta las tesis más actuales. En concreto, todas estas formulaciones han ido contribuyendo de forma progresiva y decisiva a dar luz a una institución que en la legislación no siempre presenta perfiles bien delimitados.

Así, como premisa fundamental para comprender la fundamentación de esta figura, se hace imprescindible determinar cuál es la relación entre el presupuesto de hecho conexo de la responsabilidad y el hecho imponible. Como apunta Lago Montero², “la ley no puede atribuir la condición de responsable a cualquiera, arbitrariamente. Los supuestos de responsabilidad establecidos o por establecer en el derecho positivo deben no contradecir elementales principios constitucionales de justicia. El Estado no puede exigir prestaciones patrimoniales a sus súbditos sin fundamento, ni aún a título de garantía o responsabilidad. El principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos veda cualquier atribución de responsabilidad tributaria sin fundamento constitucional”.

De acuerdo con los mencionados presupuestos, se está en condiciones de precisar algunas de sus notas características, con el fin de poder realizar una elaboración metodológica que contribuya a una reformulación del responsable a nivel doctrinal y legal.

1 Vid. González García, E. “Sujeción pasiva y responsables tributarios”, en *Sujetos Pasivos y Responsables Tributarios*, IEF-Marcial Pons, 1997, pág. 20; López Martínez, J. “Nuevo marco intersubjetivo. Análisis desde una perspectiva jurídico-dogmática”, en *Sujetos Pasivos y Responsables Tributarios*, IEF-Marcial Pons, 1997, pág. 147 y ss; De la Hucha Celador, F. “Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho tributario (I)”, REDF, núm. 94, 1997, pág. 165 y ss.

2 Vid. Lago Montero, J.M. “Los sujetos pasivos de las prestaciones tributarias e inherentes a la aplicación de los tributos”, XVII jornadas ILADT, 1995, pág. 129.

II. CONCEPTO DE RESPONSABLE TRIBUTARIO.

En una primera aproximación, para abordar un concepto como el de “responsabilidad” parece preciso, siguiendo al profesor Sainz de Bujanda³, partir de las premisas legales para a continuación tratar de dar solución a aquellos aspectos que resultan más contradictorios en la regulación de esta figura jurídica.

El responsable tributario se regula en la LGT en la Sección Segunda del Capítulo III del Título II, que comprende los artículos 37 a 41, además de otros preceptos de dicha ley no recogidos en la misma sección, que se abordan con posterioridad. Por lo que se refiere al Reglamento General de Recaudación (en adelante, RGR), el capítulo III de su título preliminar dedica los artículos 12 a 14 a la regulación de dicho obligado tributario.

En primer lugar, la LGT no da una definición del responsable, como sí se contiene en el artículo 30 respecto de los llamados sujetos pasivos. En este sentido, el artículo 37.1 señala:

“La Ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria, junto a los sujetos pasivos, a otras personas, solidaria o subsidiariamente”.

Este apartado primero del artículo 37, en relación con los siguientes, establece cuatro características básicas del responsable:

1. **Carácter legal.** La doctrina⁴ y la jurisprudencia⁵ han sido unánimes en la necesidad de que el responsable viniese fijado legalmente, así como que esta fuente fijara el tipo

3 Vid. Sainz de Bujanda, F. *Notas de Derecho Financiero*, Tomo I, Volumen II, Universidad de Madrid-Facultad de Derecho, Madrid, 1976, pág. 742 y ss; *Lecciones de Derecho Financiero*, Universidad de Madrid-Facultad de Derecho, 10ª edición, Madrid, 1993, pág. 244 y ss.

4 Vid. Calvo Ortega, R. “La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos”, en HPE, núm. 5, pág. 37; Sainz de Bujanda, F. *Notas de Derecho Financiero*, Tomo I, Vol. II, cit., pág. 742-743 y -*Lecciones de Derecho Financiero*, cit., pág. 244 y ss; Albiñana, C. *Sistema tributario español y comparado*, Tecnos, Madrid, 1992, pág. 30; Cortés Domínguez, M. *Ordenamiento tributario español*, Civitas, Madrid, 1985; Casado Ollero, G. y otros, *Cuestiones tributarias prácticas*, La Ley, Madrid, 1990, pág. 220; Mazonera Manrique de Lara, S. *Los responsables tributarios*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1994.

En relación a las últimas obras, Vid. Palao Taboada, C. “Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria”, *Revista de Estudios Financieros*, núm. 158, 1996; Galiano Estevan, J. e Izquierdo Rivas, J. *La responsabilidad tributaria*, Monografías fiscales CISS, Valencia, 1997, pág. 16; González García, E. “Sujeción Pasiva y Responsables tributarios”, en *Sujetos Pasivos y Responsables Tributarios*, IEF-Marcial Pons, 1997, pág. 17 y ss; Menéndez Moreno, A. y Tejerizo López, J.M. “Los obligados tributarios en el ordenamiento español: aspectos generales de su configuración”, en *Sujetos Pasivos y Responsables Tributarios*, IEF-Marcial Pons, 1997, pág. 123 y ss; Lago Montero, J.M. “El procedimiento de declaración de la responsabilidad tributaria: una crítica”, *Impuestos*, núm. 22, 1995; “Los sujetos pasivos de las prestaciones tributarias e inherentes a la aplicación de los tributos”, en *Sujetos Pasivos y Responsables Tributarios*, IEF-Marcial Pons, 1997, pág. 55 y ss; Escribano, F. “Notas sobre la futura regulación de la responsabilidad tributaria”, en *Sujetos Pasivos y Responsables tributarios*, Marcial Pons-IEF, Madrid, 1997, pág. 587 y ss; De la Hucha Celador, F. “Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en el Derecho tributario (I)”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 94, 1997, pág. 165 y ss.

de responsabilidad ante la que nos encontramos. En cambio, todas las opiniones no han sido coincidentes en que dicha figura estuviese cubierta por el principio de reserva de ley⁶.

El principio recogido por el artículo 2 de la LGT, corroborado y elevado a exigencia constitucional por los artículos 31.3 y 133.1 de la Constitución, en palabras de Pérez Royo⁷, “puede servir de vehículo a diversas exigencias de índole sustancial...asegurar un tratamiento uniforme a los diversos grupos de ciudadanos”. El ámbito material sobre el que despliega su eficacia el principio de reserva de ley en relación al artículo 31.3 del texto constitucional se refiere a “las prestaciones personales o patrimoniales de carácter público”⁸. De la propia literalidad de la mencionada norma se deriva, según la doctrina del Tribunal Constitucional⁹, que “este precepto por sí solo no determina una legalidad tributaria de carácter absoluto, pues exige que exista conformidad con la ley de las prestaciones personales o patrimoniales que se establezcan, pero no impone, de manera rígida, que el establecimiento haya de hacerse necesariamente por medio de ley”.

A nuestro juicio, dada la inclusión de los responsables dentro de los obligados puede afirmarse su encuadre dentro de las posiciones subjetivas tributarias, que señala el artículo 10 de la LGT al enumerar los elementos del tributo cubiertos por la reserva de ley¹⁰.

5 El fundamento legal de la obligación del responsable tributario ha sido reconocido por el Tribunal Supremo mediante una abundante jurisprudencia. Entre las que cabe mencionar: STS de 30 de noviembre de 1987 (Ar. 839), de 23 de mayo de 1988 (Ar. 3937). Con posterioridad a estas fechas, Vid. STS de 6 de abril de 1983 (Ar. 2463), y STS de 22 de noviembre de 1993 (Impuestos, tomo I/94, p. 760) que anuló determinados supuestos de responsabilidad solidaria contemplados en el Real Decreto 1081/1991, que desarrollaba el Arbitrio sobre Producción e Importación en las Islas Canarias, y que no lo estaban por la Ley 20/91, de 21 de junio. Vid. Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo de 22 de febrero de 1995 (Ar. 463) y de 1 de marzo de 1995 (Ar. 546).

6 Vid. Casado Ollero, Falcón y Tella, Lozano Serrano, Simón Acosta (cit., pág. 220 y ss.) que señalaban antes de la reforma que la figura del responsable no estaba cubierta por el principio de reserva de ley. “El propio artículo 37 de la LGT establece el principio de que salvo precepto expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria”. Puede afirmarse, por tanto, que existe también una preferencia de ley por la subsidiariedad de la responsabilidad, que sólo otra norma con rango de ley puede contradecir. Es verdad que el art. 37 LGT no dice expresamente que haya de ser ley el precepto que establece que la responsabilidad es subsidiaria, pero no es lógico pensar que se haya querido deslegalizar la materia”.

Vid. Mazorra Manrique de Lara, S. (Los responsables tributarios, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, 1994, pág. 26) que también se inclina por una congelación de rango, es decir, “hay que respetar el rango de la norma legal, que queda congelado al nivel de la ley mientras no se produzca una deslegalización”.

7 Vid. Pérez Royo, F. “Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria”, en Hacienda Pública Española, núm. 14, 1972, pág. 217.

8 Vid. Martín Queralt, J. “El artículo 2 de la Ley General Tributaria”, Comentario a las Leyes Tributarias y Financieras, Tomo I, Edersa, Madrid, 1985, pág. 17 y ss.

9 Vid. STC 6/1983, de 4 de febrero (BJC núm. 23), FJ 4^ª.

10 Vid. Martín Queralt, J. y Lozano Serrano, C. Curso de Derecho Financiero y Tributario, Madrid, tecnos, 1996; Casado Ollero, G., Falcón y Tella, R. (Cuestiones tributarias prácticas, op. cit., pág. 136 y ss.) cuando señalan en relación a los obligados tributarios, “las situaciones jurídicas subjetivas contempladas en la Ley General Tributaria se refieren a la obligación tributaria en sentido estricto o definitiva. Estos sujetos son el contribuyente, el sustituto del contribuyente y los responsables”.

Es decir, los responsables tributarios están sujetos al principio de reserva de ley, y no sólo al de preferencia de ley, como se ha dicho, de forma que no cabría deslegalizar la materia mediante ley ordinaria¹¹. El principio de reserva de ley constituye una garantía al servicio de la propiedad de los ciudadanos, y, evidentemente, el establecimiento de supuestos de responsabilidad afecta a esta garantía fundamental, puesto que la introducción de un responsable al lado del deudor principal supone una ampliación del lado pasivo de la relación jurídica tributaria que influye, naturalmente, en la identidad de la misma¹². En este sentido, existe una relación muy estrecha, de conexión, entre el presupuesto de la responsabilidad y el elemento subjetivo del hecho imponible, que se considera unánimemente sujeto al principio de reserva de ley¹³.

Menéndez Moreno y Tejerizo López¹⁴, antes de la reforma señalaban de forma premonitoria “debería ser una norma con rango de ley la que procediera a la deslegalización de esta materia; pero incluso, dada la relevancia de la condición de obligado tributario de los responsables no es aventurado considerar que están sujetos al principio de reserva de ley”. De acuerdo con estos presupuestos, ya apuntaban estos autores que el responsable debería estar previsto en la ley que regulase un determinado tributo y no cabía que se determinase por un acto reglamentario.

No obstante, como señala la Sentencia del Tribunal Constitucional 99/1987, de 11 de junio¹⁵ la reserva de ley no se opone a la colaboración reglamentaria, siempre que se produzca en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad y, de modo particular, siempre que “sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia ley”, de tal modo que no se llegue a “una total abdicación por parte del legislador de su facultad para establecer reglas limitativas, transferida esta facultad al titular de la potestad reglamentaria”.

11 Vid. Sainz de Bujanda, F. Lecciones de Derecho Financiero, Décima edición, pág. 247.

12 Vid. Pérez Royo, F. “Fundamento y ámbito de la reserva de la ley en materia tributaria”, cit., pág. 236 y 237.

13 Vid. Cors Meya, X. “El elemento subjetivo del hecho imponible”, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, octubre-diciembre, 1995, pág. 911,

“el elemento subjetivo, no es sólo un concepto aplicable al hecho imponible, sino también a los demás presupuestos de hecho relativos a la subjetividad tributaria, como, por ejemplo, la sustitución o la responsabilidad. Pues en cualquiera de estas tres figuras el elemento subjetivo siempre quedará constituido por la relación que predica el hecho realizable de su realizador. En cambio, lo que les proporciona una identidad diferencial a cada una de esas distintas figuras es la configuración de su respectivo presupuesto objetivo, y sobre todo, el diferente vínculo obligacional que corresponderá a sus distintos realizadores”.

14 Vid. Menéndez Moreno, A. y Tejerizo López, J.M. “Los obligados tributarios en el ordenamiento español: aspectos generales de su configuración”, XVII Jornadas ILADT, Tomo I, 1995, pág. 169.

15 Vid. también en relación a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia de reserva de ley, la STC 37/1981, STC 83/1984, STC 19/1987, STC 185/1995.

Estas argumentaciones ya se recogen en el artículo 37 de la LGT, tras la reforma, cuando indica que “la Ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria...”, y, como novedad, introduce el modo en que esa responsabilidad ha de exigirse, “salvo precepto **legal** expreso en contrario...”. En concreto, con la nueva formulación del párrafo segundo del artículo 37 se disipan todas las dudas respecto a que la responsabilidad quede cubierta por el principio de reserva de ley, ya que estamos ante un obligado tributario junto al sujeto pasivo, que va a garantizar el cobro del tributo pero además que al serle notificado el acto administrativo de declaración de responsabilidad va a tener, como señala la última modificación de la LGT, “todos los derechos del deudor principal”. En este sentido, cabe mencionar también la Sentencia del Tribunal constitucional 185/1995, de 14 de diciembre que afirma:

“La imposición coactiva de la prestación patrimonial o, lo que es lo mismo, el establecimiento unilateral de la obligación de pago por parte del poder público sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla es, pues, en última instancia, el elemento determinante de la exigencia de reserva de ley; por ello, bien puede concluirse que la coactividad es la nota distintiva fundamental del concepto de prestación patrimonial de carácter público”.

En conclusión, no sería posible que una ley habilitase al reglamento para establecer supuestos de responsabilidad. El principio de reserva de ley ampara y garantiza al tiempo tanto la configuración del responsable tributario cuanto el modo en que esa responsabilidad ha de exigirse¹⁶.

2. El responsable es un sujeto que se coloca -como dice la ley- “**junto al sujeto pasivo del tributo**”. A diferencia del sustituto no lo desplaza de la relación tributaria ocupando su lugar, sino que se coloca junto a él, de manera que habrá dos obligados tributarios, aunque por motivos distintos y con régimen jurídico diferenciado¹⁷. Así, se señala en la nueva redacción del artículo 37.1 donde junto a los sujetos pasivos o “deudores principales” se coloca, “a otras personas, solidaria o subsidiariamente”. Nos encontramos ante sujetos pasivos de dos obligaciones tributarias diferentes, ya que existen dos presupuestos diferentes: hecho imponible y presupuesto de hecho de la responsabilidad, del primero nace la obligación tributaria principal a cargo del sujeto pasivo -contribuyente o sustituto- y del segundo surge la obligación

16 Vid. Escribano, F. “Notas sobre la regulación de la responsabilidad”, en sujetos pasivos y responsables tributarios, Marcial Pons, 1997, pág. 588;

De la Hucha Celador, F. “Reflexiones para una redefinición dogmática...”, cit., pág. 180 y ss.

17 Vid. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia La Rioja 31-VII-1992 cuando señala:

“Los terceros responsables -conforme al art. 37 LGT- sólo pueden quedar involucrados en la obligación tributaria «junto a los sujetos pasivos», es decir sin excluir la responsabilidad de éstos, sean contribuyentes o sean sustitutos”.

a cargo del responsable¹⁸. Se parte de la existencia de dos obligaciones distintas, con contenidos propios, la obligación principal y la obligación yuxtapuesta de responsabilidad, que por su misma naturaleza aparece siempre conectada con la principal, dado que en ésta aquélla encuentra su razón de ser.

En relación al derecho comparado, Cañal y Pistone¹⁹ señalan que la accesoriedad que justifica la obligación de responsabilidad aparece matizada de forma más clara en los ordenamientos español e italiano, que en el alemán, donde dicho papel ha sido desarrollado por la jurisprudencia del “Tribunal Federal de Hacienda”²⁰. En este sentido, afirman que la ley alemana no concede un papel central al presupuesto de hecho del que nace la obligación, aunque sin embargo, “parece digna de aprecio la consideración de la responsabilidad como derivada de un hecho diverso (el presupuesto de responsabilidad), aunque conexo con el imponible, siguiendo el esquema de la “Abgabernordnung”²¹.

3. El responsable resulta **obligado a las prestaciones materiales** del tributo pero no a las formales. Como dicen Martín Queralt y Lozano Serrano²², sólo queda obligado a la prestación material del pago, pero sin quedar vinculado -como lo están los sujetos pasivos- a las prestaciones formales que integran el instituto tributario. En este sentido, la LGT en su artículo 35 establece deberes formales, de los que el sujeto pasivo es el único llamado a cumplirlos²³. Como señala la doctrina²⁴, el responsa-

18 Giannini, A.D. (Il rapporto giuridico d'imposta, Giuffrè, Milán, 1937, pág. 94 y ss; -Instituciones de derecho tributario, traducción de F. Sainz de Bujanda, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, pág. 124) formula estos presupuestos con gran maestría, y con posterioridad es seguido por la doctrina italiana y española.

En relación a la primera, Vid. Parlato, A. Il responsabile di imposta, Milán, 1962, pág. 79; “Il responsabile ed il sostituto d'imposta”, Trattato di Diritto tributario, diretto da Andrea Amatucci, volumen segundo, Cedam, Padova, 1994, pág. 394 y ss. Vid. De Mita, E. “La quantificazione della responsabilità d'imposta”, en Corr. trib., 1984, pág. 1973; “Sulla legittimità del responsabile d'imposta”, en Corr. trib., 1983, pág. 987.

En relación a la doctrina española, Vid. Sainz de Bujanda, F. “La responsabilidad...”, cit., pág. 293; Notas de Derecho financiero, cit., pág. 742; Martín Queralt, J. y Lozano Serrano, C., Curso..., cit. pág. 311; Clavijo Hernández, F. “Proyecto de Ley de Represión del Fraude fiscal”, Informes, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1984, pág. 15; Mazorra Manrique de Lara, S. Los responsables, cit., pág. 31 y ss; González García, E. “Sujeción pasiva y responsables tributarios”, cit., 1995, pág. 13 y ss.

19 Vid. Cañal, F. y Pistone, P. “La figura del responsable tributario en los sistemas jurídicos tributarios”, en Sujeción Pasiva y responsables tributarios, XVII Jornadas ILADT, 1995, pág. 419 y ss; “La figura del responsable tributario en los sistemas jurídico-tributarios alemán, español e italiano”, en Sujetos Pasivos y Responsables Tributarios, IEF-Marcial Pons, 1997, pág. 599 y ss.

20 Vid. Bundesfinanzhof, en Bundessteuerblatt II 1986, pág. 874; ibidem, II, 1989, pág. 315.

21 En el ordenamiento jurídico alemán la figura del responsable tributario (Haftungsschuldner) aparece regulado en la Ordenanza tributaria alemana (“Abgabenordnung”).

22 Martín Queralt, J. y Lozano Serrano, C., Casado Ollero, G. y Tejerizo López, J.M. Curso de Derecho Financiero y Tributario, sexta ed., Tecnos, cit., pág. 320-321.

23 Vid. Ley General Tributaria. Artículo 35.1. La obligación principal de todo sujeto pasivo consiste en el pago de la deuda tributaria (art. 18 CE; art. 59 a 63 LGT). Asimismo queda obligado a formular cuantas declaraciones y comunicaciones se exijan para cada tributo (arts. 102 y 104 LGT, Vid. el RD 2529/1986, de 5 de diciembre, por el que se regula la declaración anual que deben presentar los empresarios o profesionales acerca de sus operaciones con terceras personas; RD 1041/1990, de 27 de julio, que regula las declaraciones censales de empresarios, profesionales y otros obligados tributarios, modificado por el RIVA).

ble lo es de la deuda tributaria, y ello permite diferenciarlo de los sujetos pasivos. Es decir, queda desvinculado de la situación que ha originado el nacimiento de la obligación tributaria, en concreto, cuando éste debe cumplir su obligación ya debe existir una deuda tributaria liquidada.

Un sector de la doctrina²⁵, matiza que en determinados supuestos el deber de declarar y la obligación tributaria material no siempre van acompañados el uno de la otra, ni se establecen siempre a cargo del mismo sujeto, lo cual es lógico si se tiene en cuenta que el presupuesto de hecho del deber de declarar puede no coincidir con el de la obligación de pagar el tributo²⁶. En este sentido, Bayona de Perogordo y Soler Roch²⁷ consideran que a diferencia del sustituto, el responsable no asume “todas las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria”, pero ello no quiere decir que sea un sujeto ajeno al procedimiento tributario. A partir de estos presupuestos, algunos autores²⁸ extienden al responsable aquellos deberes formales que no están realmente vinculados a la cualidad de sujeto pasivo, es decir, aquéllos exigibles en virtud del deber de colaboración.

4. El responsable responde **solidaria o subsidiariamente**.

El artículo 37 de la LGT establece las dos clases de responsabilidad, disponiendo su apartado segundo que será subsidiario si no se dispone expresamente lo contrario. Ello va a determinar una posición jurídica, unas relaciones y un régimen jurídico diferente para cada tipo, que aun manteniendo en común las notas generales defini-

24 Vid. En la doctrina italiana, Fedele, A. “Diritto Tributario e Diritto Civile nella disciplina dei rapporti interni tra i soggetti passivi del tributo”, Riv. Dir. Fin., sc. fin., 1969, I, pág. 25; Gaffuri, F. Lezioni di Diritto tributario, Cedam, Padua, 1989, pág. 59; Fantozzi, A. Diritto tributario, Utet, Turín, 1991, pág. 25 y ss. En la doctrina española, vid. Solver, M.T. “Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios, con especial referencia al IRPF”, Rev. Esp. Der. Fin., 1980, pág. 9; Pérez de Ayala, “la soggettività tributaria”, Trattato di Diritto tributario, vol. II, Cedam, Padua, pág. 373; González García, E. “Sujeción pasiva y responsables tributarios”, cit., pág. 39; Menéndez Moreno y Tejerizo López, J.M. “Los obligados tributarios en el ordenamiento español: aspectos generales de su configuración”, cit., pág. 161.

25 Vid. Giannini, A.D., Istituzioni di diritto tributario, 9ª ed., Giuffrè, Milán, 1965, pág. 194; Cortés Domínguez, M. “La declaración tributaria”, Civitas, REDFHP, núm. 13, 1963, pág. 1025 y ss; Sánchez Serrano, L. La declaración tributaria, IEF, Madrid, 1977, pág. 46 y ss.

26 Vid. Sánchez Serrano, L. (La declaración tributaria, cit., pág. 45 y ss.) afirma: “es obvio, sin embargo, que el deber de declarar y la obligación tributaria material no siempre van acompañados el uno de la otra, ni se establecen siempre a cargo del mismo sujeto, lo cual es lógico si se tiene en cuenta que el presupuesto de hecho del deber de declarar puede no coincidir con el de la obligación de pagar el tributo”. De acuerdo con estos presupuestos, este autor concluye con que el sujeto obligado a declarar no puede ser otro que un titular de un interés legítimo en el procedimiento de liquidación del tributo.

27 Vid. Bayona de Perogordo, J.J. y Soler Roch, M.T. Compendio de Derecho Financiero, cit., pág. 296.

28 Vid. Pabón de Acuña, J.M. “Las responsabilidades tributarias del sucesor en la titularidad de la empresa”, Estudios de Derecho tributario, Instituto de Estudios fiscales, Volumen II, 1979, pág. 981. En relación al artículo 72 de la Ley General Tributaria se pregunta si el adquirente de la empresa, como responsable, debe dar cumplimiento a los preceptos que como los artículos 35 y 104 estatuyen deberes formales, y soluciona dicho dilema admitiendo la exigibilidad de aquellos deberes formales que como los de facilitar inspecciones, proporcionar datos o antecedentes, que no están realmente vinculados a la cualidad de sujeto pasivo, ya que son idénticos a los genéricamente exigibles en virtud de un deber de colaboración; y rechaza la exigibilidad de aquellos otros que en la ley se proyectan sobre el sujeto pasivo, como ocurre en el caso de las declaraciones tributarias.

torias expuestas y que ambos responden, en su caso, de toda la deuda, y lo hacen además con todo su patrimonio, comportan distintas consecuencias para unos y otros supuestos.

En relación a la responsabilidad solidaria, es necesario escindirla de otras situaciones de solidaridad que nada tienen que ver con ella. En concreto, nos referimos a los cotitulares de una deuda tributaria que a causa de haber realizado conjuntamente el hecho imponible quedan vinculados por una relación de solidaridad. Es el supuesto contemplado en el artículo 34 de la LGT que hace referencia a la concurrencia de varias personas en el hecho imponible, es decir, a los supuestos de pluralidad de contribuyentes -realizadores del hecho imponible²⁹. Presupuesto caracterizado por la concurrencia de varios sujetos en el lado pasivo de la obligación tributaria.

La regla general en el Derecho privado es la mancomunidad simple que establece el artículo 1.137 del Código Civil: “la concurrencia de dos o más acreedores o de dos o más deudores en una sola obligación no implica que cada uno de aquéllos tenga derecho a pedir, ni cada uno de éstos deba prestar íntegramente, las cosas objeto de la misma. Sólo habrá lugar a esto cuando la obligación expresamente lo determine, constituyéndose con el carácter de solidaria”. En el Derecho tributario no se siguen los criterios generales del derecho privado, ya que en el ordenamiento financiero son cotitulares de una deuda tributaria los que a causa de haber realizado conjuntamente el hecho imponible quedan vinculados por una relación de solidaridad. Por tanto, se establece la posibilidad de que la Administración tributaria proceda al llamamiento de cualquiera de los titulares del hecho imponible. En cambio, en el segundo sentido, que corresponde estrictamente a la responsabilidad solidaria, existen dos sujetos distintos. El que realiza el hecho imponible y el responsable solidario que realiza un presupuesto de hecho conexo al anterior, caracterizado por la nota de accesoriedad. En este sentido se entiende que el presupuesto de hecho que origina la obligación del responsable es dependiente del presupuesto de hecho que origina la obligación tributaria principal, es decir, depende del hecho imponible³⁰.

En concreto, la transcendencia de la modificación por la Ley 25/95, de 20 de julio, del artículo 37.4 va a suponer que se matice la diferencia entre ambos tipos de responsabilidad en función del orden que ha de seguirse por parte de la Administración

29 Vid. Arche Domingo, V.F. “Efectos sustanciales y procesales de la solidaridad en la deuda impositiva”, en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 1960, pág. 9 y ss; Mazorra Manrique de Lara, S. Los responsables..., cit., pág. 50 y ss; Cañal, F. y Pistone, P. La figura del responsable..., cit., pág. 420 y ss; Falcón y Tella, R. “La solidaridad tributaria”, *Crónica Tributaria*, núm. 50, 1984; Navarro Faure, A. “Los supuestos de responsabilidad tributaria solidaria en el ordenamiento tributario español (I) y (II)”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 225-226 y 227, pág. 613 y ss; Fernández Junquera, M. “Reflexiones en torno al responsable solidario y a la solidaridad en Derecho tributario”, cit., pág. 421 y ss.

30 Vid. Cortés Domínguez, M. Ordenamiento..., cit, pág. 386 a 389; Combarros, Villanueva, V. “La responsabilidad tributaria en el procedimiento de recaudación”, *Civitas, REDF*, núm. 23, pág. 378; Herrero Madariaga, J. “El responsable tributario”, *Civitas, REDF*, núm. 26, pág. 187; Mazorra Manrique de Lara, S. cit., pág. 29.

para exigir el pago de la obligación tributaria. Se exige en ambos supuestos un acto administrativo en el que, previa audiencia del interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance. Por tanto, la diferencia entre ambas clases se reduce al momento en que empieza la actuación del responsable. Así, para que actúe el responsable subsidiario se exige que el sujeto pasivo haya sido declarado fallido, y en consecuencia que haya transcurrido tanto el período voluntario de pago como el período de apremio. Para que actúe el responsable solidario, únicamente se necesita que haya pasado el período voluntario y que durante el mismo el sujeto pasivo no haya satisfecho la deuda tributaria³¹. Así, el artículo 37.5 establece:

“la derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los demás responsables solidarios sin perjuicio de las medidas cautelares que antes de esta declaración puedan reglamentariamente adoptarse dentro del marco legalmente previsto”.

En relación a las medidas cautelares que se pueden adoptar frente al responsable subsidiario, el artículo 14.4 del RGR dispone que procederán cuando “existan indicios racionales para presumir actuaciones que puedan impedir la satisfacción de la deuda”. Dichas medidas pueden adoptarse en momento anterior a la declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios por lo que deben venir presididas por el principio de proporcionalidad (artículo 128 de la Ley). En cambio, en el supuesto de responsabilidad solidaria, no existe el beneficio de excusión y la acción derivativa de responsabilidad surte efectos desde que finaliza el período de pago voluntario del deudor principal, sin que éste lo haya hecho efectivo.

III. NATURALEZA DEL RESPONSABLE TRIBUTARIO.

Se han formulado distintas tesis respecto a la naturaleza del responsable. A continuación vamos a realizar un breve recorrido desde las tesis clásicas, que establecen la responsabilidad separada de la deuda, sin obviar las decisivas construcciones de Berliri y Giannini, hasta las más actuales donde la doctrina española mayoritaria configura al responsable como un garante del crédito tributario. En este sentido, cabe señalar que los posicionamientos más recientes no pueden entenderse de forma aislada ya que son el resultado de la evolución de dicho concepto desde los años treinta hasta nuestros días.

1. Tesis clásica. Distinción entre deuda y responsabilidad.

La tesis clásica, inspirada en el derecho romano y en el antiguo derecho germánico, configura la responsabilidad separada de la deuda. La doctrina alemana renue-

31 Vid. Fernández Junquera, M. “Reflexiones en torno al responsable solidario y a la solidaridad en derecho tributario”, XVII Jornadas ILADT, Tomo I, 1995, pág. 383 y ss.

va estos conceptos y los traslada al Derecho tributario en los años treinta³². En este sentido, el sujeto pasivo es propiamente el deudor, mientras que el responsable responde de una deuda ajena.

En concreto, Bühler³³ y con posterioridad Hensel³⁴ señalan que en cada relación obligatoria existe un lado subjetivo y un lado objetivo. La obligación se considera como un vínculo jurídico dirigido a obtener una determinada prestación del deudor, “Debitum” según la terminología germánica, que se establece de forma paralela al derecho a la prestación del acreedor (“Schuld”). Por tanto, el acreedor al ser titular de un derecho protegido por la ley tiene la facultad de dirigirse al patrimonio del deudor, el cual está constreñido a la coacción ejecutiva: éste es el obligado, según la terminología germánica, “Haftung”. Dicho término en el Derecho Tributario alemán, no tiene ninguna afinidad con el concepto del antiguo derecho germánico, y en general se usa sólo para hacer referencia al poder coercitivo de la Administración en el ámbito tributario³⁵.

Se entiende que dicho concepto de Derecho Tributario es más amplio que el del derecho privado, y comprende, varios institutos jurídicos entre los que existe indudablemente una fuerte afinidad, y con características particulares y diferentes que no pueden ser reducidos a una sola categoría. Hensel considera que entre los casos más importantes de “Haftung”, en los que no existe perfecta coincidencia entre responsabilidad y deuda se pueden citar aquellos supuestos de pluralidad de deudores, sucesión de la deuda por un tercero y los de responsabilidad accesorio³⁶.

La doctrina alemana realiza también otras distinciones y subdistinciones en la clasificación de los sujetos pasivos de la obligación tributaria³⁷. En concreto, considera

32 Vid. Tesoro (Principi di Diritto tributario, Macri, Bari, 1938, pág. 94) cuando señala que el “debitum” y “schuld” son dos conceptos que clarifican el concepto complejo de la obligación tributaria, inspirándose en el antiguo derecho germánico en el que la responsabilidad se separa de la deuda.

Tales tesis, muy discutidas y no aceptadas por los civilistas italianos, han tenido, sin embargo, una gran importancia en la doctrina alemana, y a través de los estudiosos germánicos han sido introducidas en la doctrina tributarista italiana.

33 Vid. Bühler, O. Lehrbuch des Steuerrechts, I, Allgemeines Steuerrecht, 1927, pág. 14-15.

34 Vid. Hensel, A. Steuerrecht, III ed., Berlín, 1933, pág. 71.

35 Vid. Bühler, cit., pág. 204.

36 Vid. Hensel (op. cit., pág. 71 y ss.) los supuestos de pluralidad de deudores se verifican cuando varias personas contemporáneamente son responsables por la deuda del impuesto, porque intervienen igualmente en un acto jurídico. En estos casos se está ante un único presupuesto de hecho, con un único caso de imposición en el cual devienen deudores del impuesto todos los partícipes en el acto. Haftung significa que responden por una deuda propia, y que son responsables con todo su patrimonio.

Finalmente, la responsabilidad accesorio supone que junto a la obligación principal surge una responsabilidad accesorio, como consecuencia de una particular relación del obligado, con el deudor principal y con el objeto del impuesto. “Así el representante de una sociedad, que haya violado por culpa o dolo sus deberes tributarios, responde con el patrimonio de la sociedad que representa”.

que existe la categoría de sujeto obligado al cumplimiento de los deberes tributarios, tanto materiales como formales (Steuerpflichtiger). Por otro lado, se sitúa al deudor del impuesto (Steuerschuldner). Se distingue entre aquellos que están obligados a pagar una deuda del impuesto no propia (Steuerentrichtungspflichtiger) y los que están efectivamente afectados por el impuesto, el sujeto pasivo en sentido material o sustancial (Steuerträger). Palao³⁸ señala que no puede traducirse “Steuerschuldner” por “contribuyente” en el sentido del artículo 31 de la LGT, ya que, a pesar de la oscuridad de la definición legal, no cabe duda de que por tal hay que entender el “realizador del hecho imponible” como figura contrapuesta al “sujeto pasivo-sustituto”. De acuerdo con el mencionado autor, podría traducirse el término “Steuerschuldner”, por “sujeto pasivo” en el estricto sentido de la LGT (comprensivo, como es bien sabido, del “contribuyente” y el “sustituto”) y, en cambio, el responsable se incluiría entre los “Steuerpflichtiger”.

La tesis clásica que propone la separación entre deuda y responsabilidad fue muy criticada por la doctrina civil italiana³⁹. Sin embargo, ha tenido una gran aceptación en la doctrina tributaria italiana. En concreto, fue aceptada por Vanoni y Bompani⁴⁰ y se consagra en la obra de dos de sus más importantes representantes como son Pugliese y Tesoro.

Pugliese⁴¹ considera que tiene una importancia fundamental determinar quién es el deudor del tributo, y para ello es necesario partir de dos puntos de vista: el ético-jurídico y el estrictamente legal. Tomando en consideración sólo el segundo punto de vista, incluye al responsable entre los sujetos pasivos de la obligación tributaria. Según este orden de ideas se verificaría una distinción entre deuda y responsabilidad, en el sentido que la deuda tributaria recaería sobre un sujeto mientras que la res-

37 Vid. La Ordenanza de los impuestos del Reich, Capítulo primero, Obligado tributario, art. 33 y ss. (Ordenanza tributaria alemana, traducción y notas por Palao Taboada, IEF, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1980, pág. 73 y ss.).

El concepto de obligado tributario se menciona en varios párrafos de la AO, 18.11, 19, 20 y 23.2, no obstante, es en el párrafo 33 donde aparece la definición:

“Es obligado tributario quien debe un impuesto o responde del mismo, quien está obligado a retener e ingresar un impuesto por cuenta de un tercero y quien está obligado a presentar una declaración tributaria, prestar garantía, llevar libros y registros o cumplir otros deberes que las leyes tributarias les impongan”.

Vid. Bühler, O., op. cit., pág. 202-203;

Sánchez Serrano, L. La declaración tributaria, Estudios de Hacienda Pública, IEF, Madrid, 1977, pág. 47;

Sánchez Blázquez, V.M. “una aproximación a la inadecuada recepción del concepto de obligado tributario en el derecho español”, Revista de Ciencias Jurídicas, núm. 1, Universidad de Las Palmas de Gran Canaria, pág. 260 y ss.

38 Vid. Palao Taboada, C. op. cit., pág. 73 y ss.

39 Vid. Polacco, V., Le obbligazioni nel diritto civile italiano, Roma, 1915; Carnelutti, F. Appunti sulle obbligazioni, in Riv. dir. comm., I, 1915, pág. 525 ss. y 617 ss.; La Lumia, I. “Il cosiddetto problema della causa della cambiale”, en Riv. dir. comm., 1914, I, 741 ss.; Betti, E. Teoria generale delle obbligazioni, vol. II, Giuffrè, Milano, 1953.

40 Vid. Vanoni, E. I soggetti passivi del rapporto giuridico tributario, en Foro it., 1935, IV, col. 325, e ss.; Bompani, Contrib. alla teor. dell’obl. trib., en Dir. prat. trib., 1935, pág. 317 ss.

41 Vid. Pugliese, Istituzioni di diritto finanziario, Cedam, Padua, 1937, pág. 58 y ss.

ponsabilidad se referiría a otra persona. El deudor es el que, en definitiva, debe asumir una disminución patrimonial para satisfacer el crédito del Estado, y en cambio, el responsable es el designado por ley como sujeto pasivo de la obligación en relación a sus fines, sin que tal obligación corresponda a una relación real de deuda. Sobre tales bases vienen fijadas las líneas de clasificación de los sujetos pasivos de la obligación tributaria⁴², fines prácticos de garantía y especialmente fines disciplinarios y represivos han inspirado al legislador a establecer el mismo y rígido sistema de responsabilidad legal.

En la misma línea, Tesoro⁴³ entiende por responsables a todos aquéllos que, no siendo ni deudores ni contribuyentes, por precisa disposición de la ley tributaria, pueden estar expuestos a la ejecución fiscal por deudas de terceras personas. En consecuencia, existen unas particulares relaciones por las cuales el sujeto activo puede justificar sus exigencias contra éstos en base a una posible negligencia, a una comunidad de intereses, o a un vínculo familiar y objetivo.

El profesor Tesoro afirma que no puede dudarse, desde luego, que la persona que se declara responsable de la norma tributaria por la deuda de un tercero, está considerada por la ley como obligada, o a satisfacer la obligación tributaria, o cuanto menos a soportar la ejecución fiscal en lugar del deudor originario. No obstante, aunque el responsable parece que pueda o deba comprenderse entre los sujetos pasivos de la obligación tributaria, se advierte que se trata de una cuestión puramente formal, es decir, una clasificación sistemática y teórica, que no tiene ningún reflejo práctico.

En conclusión, la teoría clásica se basa sobre la distinción entre deudor, contribuyente y responsable: el primero viene definido como sujeto pasivo principal de la obligación tributaria, o sea como sujeto al que incumbe directamente la obligación de pagar el tributo; el segundo sería el sujeto pasivo en sentido material, al que incumbe en definitiva la carga del pago; el tercero se identifica con el que es titular de una obligación tributaria en vía subsidiaria, al que incumbe la obligación de pago y el

42 Tomando en consideración la distinción entre deuda y responsabilidad Pugliese realiza una clasificación en la que se distingue: en primer lugar, a los sujetos pasivos por deuda propia con responsabilidad directa. En segundo lugar, a los sujetos pasivos por deuda de carácter mixto con responsabilidad directa. Se trata de una hipótesis intermedia, cuyos trazos característicos se refieren a obligaciones tributarias que gravan directamente a una persona, considerada por la ley como deudora del impuesto, mientras en la realidad, la deuda no tiene un carácter estrictamente personal, siendo justificado por la disponibilidad de un cierto núcleo económico de bienes pertenecientes a diversas personas físicas.

En tercer lugar, a sujetos pasivos en parte por deuda propia y en parte por deuda de otros con responsabilidad en parte directa y en parte solidaria. Esta categoría se diferencia de las precedentes por algunas características esenciales. El Estado es titular de un crédito único frente a distintos deudores. En tales hipótesis, cada deudor debería responder pro cuota. Si las cuotas no fuesen establecidas por norma deberían presumirse iguales.

En cuarto lugar, a sujetos pasivos por deuda de otros con responsabilidad conjuntiva. Los sujetos que pertenecen a esta clase responden por completo de una deuda tributaria de otros, de acuerdo con un vínculo legal que los considera responsables solidarios junto con el deudor efectivo del tributo. Se trata de solidaridad derivada de la Ley.

43 Vid. Tesoro, *Principi di diritto tributario*, Macri, Bari, 1938, pág. 93.

deber de soportar la coacción en caso de incumplimiento del deudor o del contribuyente.

En nuestros días, la teoría clásica se ha reformulado y viene sustancialmente compartida por distintos autores. En este sentido, Maffezzoni⁴⁴ se basa en la coexistencia de dos obligaciones tributarias una instrumental y otra final, a cargo, respectivamente, del responsable y del verdadero sujeto pasivo. En la misma línea, se sitúan Jarach⁴⁵ y Amorós⁴⁶ para los que el responsable no puede ser considerado deudor porque responde de deuda ajena.

A nuestro juicio, distintas son las críticas que se le pueden realizar a la mencionada elaboración. En primer lugar, se establece por dicha tesis una contraposición entre términos económicos y jurídicos poco clara, es decir, la teoría distintiva entre “Schuld” y “Haftung” presenta con una etiqueta jurídica, aparentemente uniforme, principios y nociones de carácter heterogéneo. Para Berliri⁴⁷, al que siguen Parlato⁴⁸ y Bafile⁴⁹, esta idea originaria de responsabilidad se confunde con el fenómeno económico de repercusión e incidencia del tributo. Dicha tendencia a separar deuda y responsabilidad no resuelve el auténtico problema ya que el fenómeno estrictamente jurídico de la responsabilidad del impuesto se distingue del hecho puramente económico de la traslación de la carga del contribuyente. Es decir, esta construcción dogmática atiende exclusivamente a la posición de los distintos sujetos frente a la Hacienda pública, no a la diversa naturaleza de los hechos que dan origen a esta posición ni, por tanto, a la distinta relación que aquéllos guardan con el hecho imponible, lo que produce confusiones entre la figura del responsable y sustituto⁵⁰.

Dicha escisión ha sido superada en distintos ámbitos del derecho y, en concreto, Díez Picazo⁵¹ afirma: “puede sentarse la idea de que si bien en períodos históricos anteriores la deuda y la responsabilidad, como fenómenos jurídicos, han podido apa-

44 Vid. Maffezzoni, F. “Contributo alla teoria giuridica del presupposto di fatto dell'imposta generale sull'entrata prelevata col sistema una tantum”, in Riv. dir. fin. sc. fin., vol. I, 1957, pág. 274 y ss.

45 Vid. Jarach, D. Curso superior de Derecho Tributario, I, ed. Cima, 2ª ed, Buenos Aires, 1969; Hector Damarco, J. (“Sujeción pasiva y responsables tributarios”, XVII Jornadas ILADT, tomo I, 1995, pág. 52.) cuando señala en relación al derecho argentino: “la ley 11.683 se ocupa en el capítulo III “sujetos de los deberes impositivos” del Título I, de los “responsables por deuda propia” (art. 15) y de los “responsables del cumplimiento de la deuda ajena” (art. 16 y 18). La lectura de ambos preceptos permite afirmar, sin duda, que los sujetos pasivos de la obligación jurídico tributaria, son los obligados al pago del tributo, bien que en un caso por la deuda propia y, en otro, por la deuda ajena. Lo relevante en ambas normas de la ley es que ésta pone a cargo de dichos sujetos el cumplimiento de la obligación”.

46 Vid. Amorós Rica, N. Responsabilidades tributarias, “RDFHP”, núm. 86, 1970, pág. 11.

47 Berliri, A. principios de Derecho Tributario, Vol. II, traducción, estudio preliminar y notas por Narciso Amorós Rica y Eusebio González García, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1971, pág. 20 y ss.

48 Vid. Parlato, A. Il responsabile d'imposta, Giuffrè, Milán, 1963; “Il responsabile ed il sostituto d'imposta”, Trattato di diritto tributario, II volumen, Cedam, Padua, 1994, pág. 394 y ss.

49 Vid. Bafile, C. voce “Responsabile di imposta”, en Nov. Digesto Italiano, Vol VI, Utet, Turín, 1987, pág. 472 y ss.

50 Vid. Palao Taboada, C. op. cit., pág. 73.

51 Vid. Díez Picazo, L. Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial, vol. I, tecnos, Madrid, 1979, pág. 345.

recer y funcionar con independencia, en el derecho moderno no ocurre así... deuda y responsabilidad son dos ingredientes institucionales del fenómeno de la obligación, pero no constituyen dos relaciones o dos situaciones jurídicamente autónomas y distintas". Por tanto, el responsable, como tal titular pasivo de una obligación, no solamente responde sino que también debe. Siguiendo a Mazorra Manrique de Lara⁵², en este ámbito podemos señalar que se aplica como derecho supletorio, el artículo contenido en el 1.911 del Código Civil, de acuerdo con el que responde del cumplimiento de sus obligaciones con todos sus bienes presentes y futuros.

Finalmente, no se puede hacer uso de esta distinción porque el responsable del impuesto tiene su relevancia jurídica sólo en cuanto se une a la obligación plena del obligado principal (que ya contiene deuda y responsabilidad) un posterior deber de cumplimiento. Por tanto, si otro sujeto con fuerza de ley viene llamado a responder junto al que está directamente obligado, también a aquél sujeto irán a parar la deuda y la responsabilidad, porque se trata de una forma de "extensión" de la obligación personal del impuesto. Es decir, el concepto de deuda ajena, primeramente delineado, no justifica de otra parte el que exista escisión entre deuda y responsabilidad. El responsable no es extraño a la deuda que se le impone como propia, es extraño al hecho imponible. Ahora bien, el responsable se diferencia del sustituto en que no es en ningún momento sujeto pasivo o deudor de la obligación tributaria principal, es deudor o sujeto pasivo de otra obligación, su propia obligación, que, como examinamos en este trabajo, es accesoria a la principal, y tiene una finalidad de garantía.

2. Tesis que niega la condición de sujeto pasivo al responsable.

La teoría clásica, aparte de distinguir entre deuda y responsabilidad, confiere al responsable subjetividad tributaria. El primer disenso respecto a dicha elaboración corresponde a Giannini⁵³ al que se debe también la creación de la expresión "responsabile d'imposta", luego plenamente aceptada por la doctrina y la legislación.

El responsable del impuesto se identifica, según este autor, con una persona, distinta del sujeto pasivo, que no encontrándose en la relación preestablecida con el presupuesto del tributo está llamada por ley a cumplir la obligación tributaria. Es decir, para Giannini el responsable no es sujeto pasivo porque no interviene en la realización del hecho imponible. La diferencia reside en que un sujeto realiza el hecho imponible y el otro es totalmente ajeno a este presupuesto.

La obligación del responsable puede existir en confrontación con la Administración financiera y poseer carácter accesorio, aunque cabe también que el sujeto activo y el responsable estén obligados según las normas comunes de la solidaridad. En definitiva, Giannini conduce el análisis de dicho obligado sobre el plano de su naturaleza, y realiza el análisis de la naturaleza en relación a sus efectos. La construcción del citado autor se inspira fundamentalmente en el párrafo 69 de la

52 Vid. Mazorra Manrique de Lara, S. op. cit., pág. 80.

53 Vid. Giannini, A.D. Il rapporto giuridico d'imposta, Giuffrè, Milano, 1937, p. 94 ss.

Ordenanza tributaria de la República Federal Alemana de 1919 (Reichsabgabenordnung) que concreta aquellos que son personalmente responsables junto o en lugar de los obligados⁵⁴.

La influencia de Giannini en la normativa italiana es evidente, en concreto, en la configuración de las relaciones de dicho obligado por las normas tributarias sucesivas⁵⁵. De estos presupuestos también se hace eco la doctrina española, Sainz de Bujanda⁵⁶ y Cortés Domínguez⁵⁷ se adhieren a esta tesis a partir del estudio del responsable en el Derecho español. En este sentido consideran que la redacción del artículo 37 de la LGT no presenta dudas en cuanto que los responsables son personas obligadas, pero que no tienen la condición legal de sujetos pasivos, sino que se sitúan junto a éstos. De esta forma, el responsable no es deudor principal de la obligación tributaria y, por tanto, siempre concurre en la deuda con otro deudor que es el principal. La primera característica diferenciadora de esta figura subjetiva es ésta: el responsable nunca responde solo; siempre tiene al lado a un sujeto pasivo en sentido estricto que también responde de la deuda.

Una parte mayoritaria de la doctrina⁵⁸ se incardina en dicha formulación ya que advierte que junto con los sujetos pasivos de las obligaciones pueden existir otros responsables de la respectiva prestación siempre que así lo haya establecido la ley. Dicho obligado no es en ningún caso sujeto del tributo, y dicha clasificación no es puramente metodológica en el sentido que el responsable sólo viene obligado a las

54 Vid. Parágrafo 69 de la AO. Responsabilidad de los representantes. Las personas indicadas en los párrafos 34 y 35 serán responsables cuando los créditos derivados de la obligación tributaria (37) no sean liquidados o satisfechos, o no lo sean a su debido tiempo, como consecuencia de una transgresión dolosa o gravemente culpable de sus deberes. La responsabilidad comprenderá también los recargos por demora que hayan de satisfacerse como consecuencia de dicha infracción.

55 De hecho la primera vez que se cita al responsable del impuesto en la normativa italiana se realiza con la emanación del texto único de la ley sobre los impuestos directos, aprobada por D.P.R. n. 645 de 29 de enero de 1958. El artículo 15 del denominado texto único, titulado "responsable del impuesto" textualmente señala: "Quien por fuerza de ley está obligado al pago de impuestos junto con otros por hechos o situaciones exclusivamente referidas a ellos, tiene derecho de reembolso". Dicha disposición, reproducida en el último punto del artículo 64 del D.P.R. 29-IX-1973, n. 600- define la figura jurídica del responsable del impuesto, para establecer las consecuencias jurídicas del derecho de reembolso. Y así responsable tributario es aquel sujeto que garantiza frente a la Administración el cumplimiento de la obligación tributaria principal y que es claramente distinto del supuesto de responsable por hecho propio.

56 Vid. Sainz de Bujanda, F. "La responsabilidad de las personas jurídicas y de sus órganos por los ilícitos tributarios", en Hacienda y Derecho, Vol. V, IEF, 1967; "La responsabilidad tributaria en régimen de solidaridad", en Hacienda y Derecho, Vol. VI, 1973; Notas de Derecho Financiero, Tomo I, Volumen 2º, Madrid, 1976, pág. 742 y ss; Lecciones de Derecho Financiero, sexta edición, pág. 192 y ss.

57 Vid. Cortés Domínguez, M. "Los sujetos de la obligación tributaria", RAP, nº 48/1968, pág. 35 y ss; Ordenamiento tributario español, I, Madrid, 1985, pág. 314 y ss.

58 Vid. Albiñana, C. Sistema tributario español y comparado, Tecnos, 1986, pág. 70; Casado Ollero, G., Falcón y Tella, R., Lozano Serrano, C. y Simón Acosta, E. Cuestiones tributarias prácticas, 2ª edición ampliada y actualizada, La Ley, 1990, pág. 218 y ss; Martín Queralt, J. y Lozano Serrano, C. Curso de Derecho Financiero y Tributario, Tecnos, 1993, pág. 310; Pérez Royo, F. Curso de Derecho Financiero y Tributario, cit., pág. Mazorra Manrique de Lara, S. "La obligación de los responsables tributarios en el Reglamento General de Recaudación: nacimiento y exigibilidad", en CT, núm. 62, 1992, pág. 65.

prestaciones materiales del tributo, a su pago, pero sin quedar vinculado, como lo están los sujetos pasivos, al resto de las prestaciones formales que integran el instituto tributario.

Dentro de las críticas a esta tesis que se mantienen por la doctrina italiana, podemos citar a Allorio⁵⁹ que disiente de la idea de distinguir distintas posiciones subjetivas pasivas porque entiende que suponen un residuo de la separación entre débito y responsabilidad. Ahora bien, no puede dejar de admitir la necesidad de separar la obligación “prejudicial” del contribuyente, término acuñado por este autor, de la dependiente de otro sujeto que se considera responsable del impuesto.

A nuestro juicio, desde el plano de la lógica jurídica, la postura de Giannini significa un gran avance en la construcción científica de esta figura, ya que distingue de forma precisa la obligación del responsable de la del sujeto pasivo, utilizando por primera vez el único criterio válido, el de ser o no extraño al hecho imponible. Este autor penetra así en la naturaleza del presupuesto de hecho que genera la responsabilidad, que aparece conexo pero diferenciado del presupuesto que realiza el sujeto pasivo de la obligación principal.

3. Tesis que considera al responsable como sujeto pasivo.

Esta tesis vuelve a entroncar con la teoría clásica en la medida en que ésta indicaba que el responsable es sujeto pasivo pero, al propio tiempo, superando la distinción ya señalada entre débito y responsabilidad. En concreto, la recupera el profesor Berliri⁶⁰ que considera en relación a los sujetos pasivos, que en los impuestos existe una relación jurídica mediante la cual el titular de una situación que el legislador considera reveladora de capacidad contributiva concurre a los gastos del ente impositor, es evidente que el sujeto pasivo de tal relación debe ser necesariamente el titular de aquella situación.

Tal exigencia racional entra en conflicto con una necesidad práctica que se presenta, en algunos casos, como insuperable: consiste en obligar al pago del impuesto no al titular de la situación reveladora de capacidad contributiva, sino a un tercero que pueda de acuerdo con sus particulares relaciones que lo unen al primero, resarcirse de forma que la carga del impuesto no sea soportada por él. En concreto Berliri precisa que tras el análisis de todos los autores que han estudiado el lado pasivo de la relación tributaria, “se debe puntualizar que junto a los que tienen una deuda sin posibilidad de reembolso están aquéllos que deben el tributo en lugar de un tercero que tiene acción de regreso (el sustituto) y existe una tercera figura de sujeto pasivo que debe el impuesto con otros de los que puede resarcirse”.

59 Vid. Allorio. *Diritto processuale tributario*, Turín, 1969, pág. 142.

60 Vid. Berliri, A. *Principi di diritto tributario*, vol. II, Giuffrè, Milán, 1957, pág. 107 y ss (traducido por Amorós Rica, N. y González García, E. *Principios de Derecho Tributario*, Vol. II, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1971, pág. 240-248); *Corso Istituzionale di Diritto Tributario*, volumen primero, Giuffrè, Milán, 1985, pág. 150 y ss.

Berliri sostiene que si el responsable está obligado en vía subsidiaria, éste es el sujeto pasivo de la obligación subsidiaria, es decir, de una obligación distinta de la tributaria, aunque tenga el mismo objeto y dependa de ella. En cambio, si el denominado responsable está obligado solidariamente con el contribuyente, entonces es un verdadero sujeto pasivo de la obligación tributaria y en nada se distingue del contribuyente, puesto que ambos están obligados al pago del tributo, y puesto que en el seno de la obligación sólo se dan el acreedor y el deudor, no existiendo otra posible situación distinta de las ya mencionadas. De esta manera, responsable y contribuyente están en idéntica posición; esto es, en la del deudor.

La elaboración doctrinal de Parlato⁶¹ en la actualidad se incardina en esta tesis, aunque cabe matizar que su postura ha evolucionado desde sus escritos iniciales de los años sesenta⁶² donde consideraba al responsable deudor junto al sujeto pasivo, hasta hoy en la que incluye a la responsabilidad dentro de las situaciones de subjetividad tributaria.

Para este autor, es evidente que el mecanismo normativo que motiva la creación del responsable deriva de exigencias fiscales de tutela de la Administración financiera. Es decir, concurren al pago del tributo sujetos que de acuerdo a un “normal” criterio de imputación del presupuesto del tributo deberían estar excluidos. De acuerdo con dicha premisa, se realiza una extensión de la obligación de pago del tributo a sujetos extraños al hecho. En concreto, acudiendo a la definición de Tremonti⁶³ se considera al legislador tributario como un legislador “fenoménico porque opera en un campo en el que sus sujetos representan puntos de llegada, más que de partida”.

Así, partiendo de una consideración teleológica, el mecanismo normativo persigue el intento de dar una mayor tutela al fisco en relación con los ingresos, con la concurrencia de sujetos, distintos al obligado principal de los que se verifican los presupuestos específicos para la extensión de dicha obligación. En la consideración técnico-jurídica, el fin que se persigue se consigue a través de la introducción de dos normas: una norma primaria que establece la naturaleza típica del tributo y la imputación de un efecto jurídico en relación al obligado principal; y una segunda norma secundaria, que asume como presupuesto el efecto de la primera norma y configura un presupuesto específico por el que extiende la obligación al responsable. De esta forma existe una relación obligatoria principal o condicionante, sobre cuya naturaleza estriban los componentes típicos de un determinado instituto fiscal. Y una relación secundaria o condicionada cuya naturaleza causativa comprende como elemento de hecho la relación precedentemente señalada⁶⁴. El nexo entre dicha relación puede ser reconducido al de relación objeto de garantía y relación de garantía, donde podría

61 Vid. Parlato, A. “Il responsabile ed il sostituto d’imposta”, Trattato di diritto tributario, II volumen, Cedam, Padua, 1994, pág. 394 y ss.

62 Vid. Parlato, A. Il responsabile d’imposta, Giuffrè, Milán, 1963, pág. 23 y ss.

63 Vid. Tremonti, G. Scienza e tecnica nella legislazione, in Riv. dir. fin. sc. fin., I, 1992, pág. 53.

64 Vid. Parlato, A. “Il responsabile ed il sostituto d’imposta”, cit., pág. 395.

decirse que la relación objeto de garantía más que a la naturaleza se refiere a la estructura (a la constitución) de la relación. Por tanto, la figura de la responsabilidad se incardina en un tercer supuesto de sujeto pasivo, que debe el impuesto junto con otros a los que luego puede dirigirse para reembolsarse.

Para lograr la complicada distinción entre los sujetos obligados directamente y los responsables, se basa en la posibilidad que tiene el responsable de reembolso. De ahí, que se considera a dicho derecho de reembolso como elemento revelador de la “alienità” de la deuda. Es decir, el responsable está obligado por hechos y situaciones que se refieren a otros sujetos.

Micheli⁶⁵ mantiene la misma tesis en relación a que la ley no es clara en cuanto a la disciplina de la figura del responsable, ya que su naturaleza de sujeto parece relevante con fines eminentemente clasificatorios. “No faltan sin embargo consecuencias de la adopción de ésta, ya que al estar obligado por una situación base a la cual el sujeto pasivo es extraño por lo que asume relevancia jurídica la relación que une al obligado principal o contribuyente con el responsable. Con las consecuencias de que este último tendrá derecho a valerse en la confrontación con el primero, aunque la ley no diga nada al respecto”.

Un sector de la doctrina española, también ha mantenido la subjetividad del responsable. En concreto, Ferreiro Lapatza⁶⁶ afirma que de la realización del hecho imponible o, en su caso, del presupuesto de hecho de la sustitución, nace la obligación tributaria del contribuyente o, en su caso, claro está, del sustituto, junto a ellos, cuando se realizó el presupuesto de hecho que origina la responsabilidad, se sitúa también, como sujeto pasivo de la obligación tributaria, el responsable. Para este autor, el artículo 30 de la Ley General Tributaria al definir al sujeto pasivo como “persona natural o jurídica que según la ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias” está incluyendo al responsable. El artículo 30 no se refiere sólo a la prestación objeto de la obligación tributaria principal, sino también a las prestaciones que constituyen el objeto de las otras obligaciones tributarias.

Finalmente, Cañal⁶⁷ añade que no se puede dudar que el responsable sea un sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, por una obligación de responsabilidad, que es, por otra parte, distinta y accesoria de la obligación tributaria principal.

A nuestro juicio, la consideración del responsable como sujeto pasivo de la obligación tributaria metodológicamente no encuentra tantos obstáculos en la legislación tributaria italiana⁶⁸ como en la LGT cuyo artículo 37.1 después de la reforma sigue

65 Vid. Micheli, G. A. *Corso di Diritto Tributario*, 1981, UTET, Torino.

66 Vid. Ferreiro Lapatza, J.J. *Curso de Derecho Financiero Español*, cit., pág. 385-388 y 508 y ss.

67 Vid. Cañal, F. y Pistone, P. “La figura del responsable tributario en los sistemas jurídicos tributarios”, op. cit., pág. 417.

68 Vid. Testo unico delle leggi sulle imposte dirette, approvato con D.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645, art. 15, titulado “responsable del impuesto” y señala expresamente: “Quien por disposiciones de ley está obligado al pago del impuesto junto con otros por hechos o situaciones que se refieren exclusivamente a ellos, tiene derecho de reembolso”.

manteniendo a los responsables de la deuda tributaria “junto a los sujetos pasivos o deudores principales”. Por tanto, estimo que de acuerdo con el tenor de la ley el término “sujeto pasivo” no corresponde a dicho sujeto responsable obligado a satisfacer la deuda tributaria a la Administración.

No obstante, la gran aportación de Berliri estriba en señalar la “alienitá” de la deuda del responsable, y por tanto, la necesidad de que se reconozca el derecho de reembolso del responsable. Ahora bien, disintimos con este autor en que creemos que dicho derecho puede mantenerse frente al titular de la capacidad contributiva sin necesidad de sostener la subjetividad tributaria del responsable. Precisamente, porque es necesario que se ejercite el mecanismo de la acción de regreso por el responsable para que el sujeto incidido económica y jurídicamente sea el que ha realizado el hecho imponible y titular de la obligación tributaria principal.

4. Tesis que considera al responsable como garante de la obligación tributaria principal.

La finalidad última o el fundamento de la responsabilidad se conecta con la necesidad de garantizar, de dotar de una mayor seguridad el cobro del crédito tributario por parte de la Hacienda Pública acreedora. A partir de estos presupuestos, se establecen dos direcciones doctrinales. La de aquellos autores que consideran la responsabilidad como una medida indirecta de aseguramiento del crédito tributario o como medida de garantía, en un sentido amplio, y los que la consideran como una auténtica garantía personal, en el sentido técnico del término.

En el primer grupo, podemos incluir a Cortés Domínguez y a Martín Delgado⁶⁹ que han visto en la responsabilidad tributaria una medida de aseguramiento del crédito en sentido amplio. En la misma línea, Sánchez Galiana⁷⁰ y Herrero Madariaga⁷¹ distinguen también al responsable de la figura jurídico-privada del fiador, cuya obligación nace de un acuerdo de voluntades, aunque a veces pueda tener también, de forma mediata, un origen legal.

Dentro de los que defienden a la responsabilidad como una auténtica garantía personal, el primer exponente es Calvo Ortega⁷² que considera al responsable tributario como garante, diferenciándolo del responsable civil, administrativo y penal. En concreto, señala que la responsabilidad tributaria tiene su propio fundamento meta-jurídico y no es otro que la garantía del pago de la deuda tributaria. Entendida la garantía como cualquier figura jurídica que tienda a aumentar la seguridad del cumplimiento de una obligación o el disfrute de un derecho. Es claro, a juicio de Calvo

69 Vid. Cortés Domínguez, M. y Martín Delgado, J. Ordenamiento tributario español, I, 3ª ed., Civitas, Madrid, 1977, pág. 439.

70 Vid. Sánchez Galiana, J.A. “El responsable”, cit., pág. 630.

71 Vid. Herrero Madariaga, J. “El responsable tributario”, Civitas, núm. 26, 1980, pág. 22 y ss.

72 Calvo Ortega, R. “La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos”, Hacienda Pública Española, núm. 5, 1970, pág. 38 y ss. , “La responsabilidad tributaria subsidiaria”, Hacienda Pública Española, núm. 10, 1971, pág. 133 y ss.

Ortega, que el legislador tributario ha pretendido con el establecimiento de la responsabilidad aumentar la seguridad del pago de la deuda tributaria. Para ello ha buscado un efecto jurídico concreto: junto a la sujeción del patrimonio del contribuyente se declara por una norma jurídica, no importa ahora en qué plano, la sujeción del patrimonio del responsable. En este sentido, las dos figuras jurídicas que el legislador ha utilizado para conseguir este efecto han sido la fianza legal y el establecimiento de una sanción peculiar, que consiste en imputar la deuda tributaria del contribuyente al responsable.

Para Calvo Ortega es en los casos de responsabilidad tributaria por acto lícito cuando se daría el efecto de la fianza: colocar, junto al patrimonio del deudor, el patrimonio de otra persona⁷³. Este autor distingue otros supuestos en los que no se puede definir al responsable como garante. Son aquellos casos en que el presupuesto de hecho de la responsabilidad está constituido por un ilícito, en los que aquélla adopta la figura de una sanción. En la mayor parte de los casos, de una sanción de garantía en el sentido de sanción potencial, que queda sin efecto en el supuesto de que el deudor cumpla la obligación. En este sentido añade Calvo, que “quizá la prueba más evidente de esta afirmación, independientemente de la verificación caso por caso, está en que, constituyendo el presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria, en muchos casos, una infracción tributaria, el único efecto de esta infracción es la extensión al responsable de la deuda tributaria imputable al contribuyente. No hay otra sanción para estas infracciones. De manera que, en general, si el contribuyente paga la deuda tributaria, el responsable que ha cometido la infracción no se ve incido por sanción alguna”.

Mazorra Manrique de Lara⁷⁴ sigue la tesis del responsable como garante, pero matizando aún más en el sentido que la obligación del responsable se configura como una garantía en sentido estricto que ha de encuadrarse en las garantías personales y, en concreto, se trata de un supuesto de fianza legal, ya que el acreedor goza de un derecho de crédito contra un tercero que asume la deuda junto con el deudor principal. En primer lugar, porque fiador y responsable son siempre un tercero respecto de la obligación principal, y además un obligado, el primero frente al acreedor y el segundo frente a la Hacienda. En segundo lugar, la obligación de ambos tiene un contenido propio, en este sentido, al igual que la fianza, los supuestos de responsabilidad tributaria suponen un reforzamiento de la seguridad del acreedor de que su crédito será cumplido. Por tanto, existen dos vínculos obligatorios, ya que la obligación tributaria principal garantizada no desaparece. En tercer lugar, la obligación del responsable tributario se caracteriza por su accesoriedad respecto de la obligación tributaria principal, ya que se trata de la responsabilidad subsidiaria o solidaria.

73 Vid. Azzariti, G. La solidarietà nelle obbligazioni tributarie, “Riv. trim. Dir. Proc. civ.”, 1961, I, pág. 614 y ss.

74 Vid. Mazorra Manrique de Lara, S. op. cit., pág.

Arias Abellán⁷⁵ también considera a la responsabilidad tributaria como una garantía personal en sentido estricto. Por ello la compara con la fianza regulada en el Código Civil, entendida como una forma de garantía que se produce cuando un tercero asume la obligación contraída por el deudor. “Es cierto que en la estructura de la fianza existen dos obligaciones: una principal y otra accesoria; tanto el fiador como el responsable son obligados frente al acreedor y lo son en nombre propio, es decir, son verdaderos deudores. En ambas figuras debe distinguirse entre la obligación principal que compete al deudor en sentido estricto y la obligación accesoria que compete ya al fiador ya al responsable”. Ahora bien, esta autora previene de que hay que actuar con mucha cautela en el momento de invocar un precepto regulador de la fianza susceptible de aplicación a la figura del responsable. Toda norma de derecho civil sobre la fianza vulneradora de alguno de aquellos principios debe ser totalmente descartada.

Lago Montero⁷⁶ incluye a los responsables entre los sujetos pasivos de prestaciones cautelares, y más concretamente entre las garantías de carácter personal. Este autor verifica, con carácter general, la semejanza estructural y funcional de la responsabilidad con la fianza, aunque no identifica al responsable con el fiador. A su vez, entiende que la doctrina debe reconsiderar la tradicional distinción que nuestro ordenamiento jurídico traza entre responsabilidad solidaria y responsabilidad subsidiaria. “El responsable nunca puede ser solidario porque ni realiza el hecho imponible, ni su prestación es la misma que la del deudor principal, ni su obligación descansa en el mismo fundamento que la de éste. La posición jurídica del responsable es siempre subsidiaria, subordinada a la del deudor principal. El responsable no es nunca sujeto pasivo de la obligación tributaria material o principal, es sujeto pasivo de una obligación de garantía. Por ello, su responsabilidad es siempre subsidiaria, de primero o de segundo grado, disfrutando o no del beneficio de excusión, pero subsidiaria”.

Finalmente, De la Hucha Celador⁷⁷ menciona la radical incompatibilidad entre la condición de responsable y la de sujeto pasivo. Para este autor, el responsable se sitúa junto al sujeto pasivo o junto al deudor principal, de manera que necesariamente presupone la existencia de éstos; de ello, cabe deducir la imposibilidad de una inexistencia autónoma del responsable tributario y la inviabilidad de reconducir el responsable a la categoría de los deudores principales, siendo, en consecuencia preferible subsumirle dentro del concepto de los obligados al pago de las deudas tributarias.

IV. CONCLUSIONES

El responsable tributario se configura como un garante personal aunque la LGT no incluya dicha figura en la sección V del Capítulo V del Título II, relativa a las garantías

75 Vid. Arias Abellán, M.D. “El estatuto jurídico del responsable del tributo”, *Civitas, Revista española de Derecho Financiero*, n.42, Abril, 1984.

76 Vid. Lago Montero, J.M. “Sujeción pasiva y responsables tributarios”, cit, pág. 94 y ss.

77 Vid. De la Hucha Celador, F. “Reflexiones para una redefinición dogmática..”, cit., pág. 169.

as, sino en el Capítulo III de este Título, relativo a los sujetos pasivos. A mi juicio, la mencionada finalidad de garantía cabe entenderla en sentido amplio, porque aunque la responsabilidad tributaria indudablemente guarda muchísimas semejanzas con la fianza, el responsable no es equivalente al fiador ya que existen matices que los separan. En concreto, porque los supuestos regulados en el artículo 1854 y ss. del Código Civil (fianza legal) están pensados en el supuesto de que la obligación de prestar fianza o de presentar fiador incumbe al deudor, no al fiador que asume la fianza con carácter general de forma voluntaria. En cambio, en los supuestos de responsabilidad establecidos por la LGT existe una obligación legal respecto a un sujeto que no ha realizado el hecho imponible. En esta línea, el principio de reserva de ley ampara y garantiza al tiempo tanto la configuración del responsable tributario, cuanto el modo en que esa responsabilidad ha de exigirse.

Así, los autores que mantienen el carácter de fiador del responsable, en sentido estricto, o no hacen referencia al presupuesto de hecho por acto ilícito, apartándose metodológicamente de los presupuestos establecidos por la LGT, o si hacen mención a ellos, como es el caso de Calvo Ortega⁷⁸, reconocen la imposibilidad para identificar a dicho responsable con el fiador. A nuestro juicio, la finalidad de garantía implícita al responsable continúa presente también en aquellos supuestos en los que el presupuesto de hecho de la responsabilidad es un acto ilícito.

Por tanto, siguiendo a Rodríguez Bereijo⁷⁹, no puede aplicarse a la responsabilidad tributaria el régimen jurídico de la fianza en todos los casos⁸⁰ ya que “la ratio legis” de las respectivas normas es diversa. De todas maneras, no se puede negar el carácter supletorio que el artículo 9.2 de la LGT otorga al Derecho civil, e indudablemente cabe inspirarse en la fianza para articular distintas situaciones en que se puede ver inmerso el responsable y que ya tienen solución en el derecho privado. En concreto, podemos citar, la llamada acción de regreso que ejercita dicho obligado tributario contra el sujeto pasivo de la obligación tributaria principal.

El responsable tributario es un auténtico deudor, obligado al pago, que se sitúa junto al sujeto pasivo, y que, al serle notificado el acto administrativo de declaración

78 Vid. Calvo Ortega, R. “La responsabilidad tributaria subsidiaria”, op. cit., pág. 133 y ss.

79 Vid. Rodríguez Bereijo, A. “Las garantías del crédito tributario”, Civitas, REDF, núm. 30, pág. 187-188.

80 Vid. Díez-Picazo, L. y Gullón, A. (Sistema de Derecho civil, tecnos, pág. 573.) cuando indican que la fianza es una institución propia del derecho privado que puede ser convencional, legal o judicial. El fiador puede obligarse frente al acreedor como consecuencia de un convenio que haya celebrado con el deudor, del que resulte la obligación de afianzarle. Esta premisa de negocio abstracto no puede deslindarse de su naturaleza y claramente inspira todas las relaciones entre dichos sujetos, presupuestos que indiscutiblemente no pueden trasladarse al derecho tributario en su totalidad. “La obligación del fiador es para un sector de la doctrina un negocio abstracto, en base a una tendencia jurisprudencial (STS de 14 de enero de 1935 y 27 de junio de 1947). No se percibe a primera vista ni es posible decidir a priori por qué razón el fiador garantiza al deudor, de suerte que la relación accesoria contraída por aquél a favor de acreedor es válida, aunque careciera de causa jurídica, sin que éste se vea precisado a inquirir si el fiador estaba o no jurídica, sin que éste se vea precisado a inquirir si el fiador estaba o no constreñido por una relación jurídica preexistente o por motivos poderosos a prestar la garantía o lo hacía espontánea y libremente”.

de responsabilidad, va a tener los mismos derechos del deudor principal. De ello se deriva una posición de accesoriidad respecto a la obligación tributaria principal, ya que el responsable no realiza el hecho imponible, sino otro presupuesto conexo que, como he señalado, puede ser tanto lícito como ilícito. En este último caso, se está utilizando una técnica sancionatoria en sentido amplio, nunca en sentido estricto, ya que la responsabilidad no se extiende a las sanciones (37.3). La realización de un ilícito genera una sanción tributaria por el propio hecho realizado no por el presupuesto de hecho anterior que genera la responsabilidad. En concreto, en estos supuestos a partir de la realización de un ilícito tributario surge el presupuesto de la responsabilidad conexo a la realización del hecho imponible por el sujeto pasivo. Así, el responsable lo es de la deuda tributaria que conlleva el presupuesto de hecho realizado por el contribuyente pero no por la infracción que ha realizado otro. La LGT, tras la última reforma, conserva una redacción confusa en estos supuestos. Por tanto, de lege ferenda se hace necesario introducir criterios lógicos y sistemáticos, en los que se trate de manera independiente y separada la responsabilidad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias “*stricto sensu*” y la responsabilidad en las sanciones derivada de la participación en ilícitos fiscales.

Por otro lado, con la Ley 25/95, de 20 de julio, se diluyen las diferencias entre la responsabilidad subsidiaria y solidaria, y quedan prácticamente reducidas a la existencia del beneficio de excusión en la responsabilidad subsidiaria. La obligación que asume el responsable en todos los casos es por la cuantía inicial de la deuda, puesto que su obligación sólo es efectiva desde que se le notifica la liquidación. La cuantía de la cuota a satisfacer en ningún caso puede incluir aquellos recargos derivados de la actitud del sujeto pasivo sin que el responsable haya tenido posibilidad de evitarlo. El criterio que de una forma muy acertada se introduce en la LGT respecto a la exclusión del recargo de apremio de la obligación del responsable debe extenderse también a los otros recargos que se incluyen en la deuda en los supuestos mencionados.

Para finalizar, podemos señalar que es contrario al principio de justicia tributaria que el responsable deba soportar la carga económica del tributo, ya que no realiza el hecho imponible, índice de capacidad contributiva. Esta exigencia constitucional impide que la responsabilidad tributaria pueda considerarse como responsabilidad objetiva, en el sentido que se utiliza en el derecho privado. El problema radica en que no existe precepto alguno ni en la LGT ni en el RGR en el que se regule esta facultad que debe atribuirse al responsable. El RGR, en el artículo 17.3, sí ha establecido la citada acción de regreso a favor del tercero que paga la deuda, categoría en la que no queda incluido el responsable. En conclusión, de lege ferenda debe regularse una acción de regreso, mediante un procedimiento tasado, que se haga efectiva frente al titular de la capacidad contributiva en todos los casos. El ejercicio de esta acción permitirá que el sujeto incidido jurídicamente sea precisamente el que ha realizado el hecho imponible y titular de la obligación tributaria principal y no el responsable. De esta forma, se logrará una mayor armonía entre esta figura y los postulados constitucionales.

BIBLIOGRAFÍA

- BERLIRI, A. *Principios de Derecho Tributario*, vol. II, traducción, estudio preliminar y notas por Narciso Amorós Rica y Eusebio González García, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1971.
 Corso Istituzionale di Diritto Tributario, vol. I, Giuffrè, Milán. 1985.
- BÜHLER, O. *Lehrbuch des Steuerrechts*, I, Allgemeines Steuerrecht, Berlín, 1927.
- CALVO ORTEGA, R. "La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos", Hacienda Pública Española, núm. 5, 1970.
 "La responsabilidad tributaria subsidiaria", Hacienda Pública Española, núm. 10, 1971.
- DE LA HUCHA CELADOR, F. "Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho tributario (I)", REDF, núm. 94, 1997, pág. 165 y ss.
- GIANNINI, A.D. "Il Rapporto Giuridico d'imposta." Giuffrè, Milán, 1937.
- HENSEL, A. *Steuerrecht*, III ed., Berlín, 1933.
- LAGO MONTERO, J.M. "El procedimiento de declaración de la responsabilidad tributaria: una crítica", Impuestos, núm. 22, 1995.
- MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S. *Los responsables tributarios*, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1994.
 "Régimen jurídico de la responsabilidad tributaria", Crónica Tributaria, núm. 64, 1992.
- MENÉNDEZ MORENO y TEJERIZO LÓPEZ, J.M. "Los obligados tributarios en el ordenamiento español: Aspectos generales de su configuración." XVII Jornadas ILADT, Tomo I, 1995.
- PALAO TABOADA, C. "Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria." Revista de Estudios Financieros, núm. 158, 1996.
- PARLATO, A. *Il responsabile d'imposta*, Giuffrè, Milano, 1962.
 "Il responsabile ed il sostituto d'imposta", Trattato di diritto tributario, II volumen, Cedam, Padua, 1994.
- PUGLIESE, M. *Istituzioni di diritto finanziario-Diritto tributario*, Cedam, Padua, 1937.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A. "Las garantías del crédito tributario", REDF, núm. 30.
- SAINZ DE BUJANDA, F. *Notas de Derecho Financiero*, Tomo I, Volumen II, Universidad de Madrid-Facultad de Derecho, Madrid, 1976.
Lecciones de Derecho Financiero, Universidad de Madrid-Facultad de Derecho, 10ª edición, Madrid, 1993.
- TESORO, G. *Principi di diritto tributario*, Machì, Bari, 1938.
- VVAA. *Sujetos Pasivos y Responsables Tributarios*, IEF-Marcial Pons, 1997.