

CARMEN RUIZ HIDALGO

LA RESPONSABILIDAD
TRIBUTARIA
EN EL ALZAMIENTO
DE BIENES
EN LA NUEVA LGT

Prólogo de
Ana María Pita Grandal

Marcial Pons

MADRID | BARCELONA | BUENOS AIRES

2009

ÍNDICE

	<u>Pág.</u>
NOTA PREVIA	9
PRÓLOGO	11
ABREVIATURAS.....	19

CAPÍTULO PRIMERO

EL RESPONSABLE EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO

I. INTRODUCCIÓN	21
II. LA FIGURA DEL RESPONSABLE EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA	22
III. LA NATURALEZ JURÍDICA DEL RESPONSABLE EN LOS SUPUESTOS DEL ART. 42.2 DE LA LGT.....	27
IV. ANÁLISIS DE LAS COMPETENCIAS DE LOS ÓRGANOS DE RECAUDACIÓN EN LA INVESTIGACIÓN Y LOCALIZACIÓN DE LOS BIENES DEL DEUDOR PRINCIPAL	30
1. La obtención de información.....	33
2. La adopción de medidas cautelares	41
3. La entrada en fincas, locales de negocio y demás establecimientos.....	46
3.1. Concepto constitucional de domicilio	47
3.2. Límites a la entrada en el domicilio del obligado tributario.	49

CAPÍTULO SEGUNDO

ASPECTOS SUSTANCIALES DE LA RESPONSABILIDAD
TRIBUTARIA REGULADA EN EL ART. 42.2 DE LA LGT

I.	SECUENCIA TEMPORAL DE LOS SUPUESTOS DE RESPONSABILIDAD REGULADOS EN EL ART. 42.2 DE LA LGT.....	53
II.	ANÁLISIS DE LOS SUPUESTOS DE RESPONSABILIDAD DEL ART. 42.2.a) DE LA LGT.....	56
1.	La ocultación de los bienes y derechos con la finalidad de impedir la actuación de la Administración Tributaria	56
1.1.	Momento temporal del presupuesto de hecho del responsable.....	57
1.2.	La actuación del obligado principal y del responsable.....	60
1.3.	La finalidad de dichos actos	64
1.4.	Supuestos específicos	67
	A) La modificación de régimen de la sociedad de gananciales	67
	B) La interposición de sociedades.....	72
2.	El incumplimiento de las órdenes de embargo. Presupuesto de hecho del art. 42.2.b) de la LGT.....	74
2.1.	El embargo administrativo ejecutivo contra los bienes del contribuyente	75
2.2.	El incumplimiento de la orden de embargo por tercero ...	78
2.3.	Supuestos de responsables por incumplimiento de las órdenes de embargo	80
	A) Las entidades de crédito y entidades de depósito.....	80
	a) El embargo de dinero en efectivo o en cuentas abiertas en entidades de crédito	80
	b) El embargo de valores realizables en el acto o a corto plazo y a largo plazo	83
	c) El incumplimiento de dichas entidades.....	84
	B) Los deudores del sujeto pasivo o deudor principal...	88
	a) Procedimiento de embargo de otros créditos y derechos	88
	b) El incumplimiento del deudor.....	90
	C) Los registradores.....	93
	a) El mandamiento de embargo.....	93
	b) Incumplimiento de los registradores.....	97
3.	El levantamiento de los bienes trabados por la Hacienda Pública. Presupuesto de hecho del art. 42.2.c) y 42.2.d) de la LGT ...	99

	Pág.
3.1. El embargo preventivo. Algunas consideraciones.....	100
3.2. El depósito de los bienes y derechos del sujeto pasivo por parte de los órganos de recaudación. Nombramiento de depositario.....	101
3.3. Conocimiento del embargo por el tercero, poseedor y depositario.....	105
3.4. El levantamiento de los bienes: actuación dolosa o negligente.....	108
III. EL ALCANCE DE LA DEUDA TRIBUTARIA DEL ART. 42.2 DE LA LGT.....	111
1. Inclusión de los recargos y el interés de demora del sujeto pasivo o deudor principal.....	113
2. Inclusión de las sanciones.....	116
IV. LA ACCIÓN DE REGRESO DEL RESPONSABLE SOLIDARIO FRENTE AL DEUDOR PRINCIPAL.....	120
V. DELIMITACIÓN CON OTROS SUPUESTOS DE RESPONSABILIDAD.....	122
1. La responsabilidad solidaria por sucesión de empresa.....	123
2. La responsabilidad subsidiaria por la adquisición de bienes afectos por Ley al pago de la deuda tributaria.....	127
3. La responsabilidad subsidiaria por levantamiento del velo.....	127
4. Aplicación de la responsabilidad solidaria del art. 42.2 de la LGT.	131
4.1. Diferencias con la responsabilidad en la sucesión de la actividad económica.....	131
4.2. Diferencias con la responsabilidad subsidiaria regulada en el art. 43.1.d) de la LGT.....	135

CAPÍTULO TERCERO

EL PROCEDIMIENTO DE DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD SOLIDARIA

I. INTRODUCCIÓN.....	137
II. EL PROCEDIMIENTO PARA DECLARAR LA RESPONSABILIDAD POR LA ADMINISTRACIÓN.....	138
1. La acción declarativa de la responsabilidad.....	138
2. Iniciación del procedimiento de derivación de la responsabilidad.	140
2.1. Órganos competentes.....	141
2.2. Duración del procedimiento.....	143
3. La instrucción del procedimiento.....	144
3.1. Actividades de comprobación e investigación. Los medios de prueba.....	145

	<u>Pág.</u>
3.2. Participación de los interesados.....	147
4. Resolución de la declaración de responsabilidad	149
5. Impugnación del acto administrativo de derivación de responsabilidad.....	152
III. EL REQUERIMIENTO DEL PAGO AL RESPONSABLE	155
IV. LA PRESCRIPCIÓN DE LA OBLIGACIÓN DEL RESPONSABLE.	157
1. La existencia de dos plazos de prescripción	158
2. La prescripción del plazo para declarar la responsabilidad tributaria	159
3. La prescripción del derecho a exigir el pago al responsable	162
4. La interrupción de la prescripción del derecho a declarar la responsabilidad	163

CAPÍTULO CUARTO

LAS CONDUCTAS DEL ART. 42.2 DE LA LGT Y EL DERECHO SANCIONADOR

I. INTRODUCCIÓN	165
II. LA INFRACCIÓN DEL ART. 203 DE LA LGT	167
III. LOS SUJETOS INFRACTORES.....	171
IV. EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR DIRIGIDO AL RESPONSABLE	175
1. Órganos competentes para sancionar en el procedimiento de recaudación.....	177
2. Aspectos formales y materiales del procedimiento sancionador dirigido al responsable como sujeto infractor.....	179
2.1. Iniciación	179
2.2. Instrucción	181
2.3. Período de prueba en la fase instructora	183
2.4. Propuesta de resolución y trámite de audiencia.....	188
2.5. Resolución	189
V. LA CALIFICACIÓN DE DELITO PARA CIERTAS CONDUCTAS DE OCULTACIÓN	191
1. Procedimiento administrativo para iniciar la vía penal	194
2. La formación del expediente por los órganos de recaudación....	196
2.1. Requisitos exigidos para cuando los hechos puedan ser constitutivos de delito.....	197
2.2. Requisitos exigidos para el ejercicio de acciones civiles....	200
VI. LA INTERRELACIÓN ENTRE EL PROCEDIMIENTO DE DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD Y LA COMISIÓN DEL DELITO DE INSOLVENCIAS PUNIBLES.....	201

	<u>Pág.</u>
1. Introducción.....	201
2. El principio <i>ne bis in idem</i> y la responsabilidad tributaria del art. 42.2 de la LGT.....	203
3. La resolución judicial y la responsabilidad tributaria.....	205
 BIBLIOGRAFÍA	 207

NOTA PREVIA

Quisiera dejar constancia de mi más sincera gratitud a todos mis compañeros del Área de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Vigo por la colaboración que me han ofrecido para poder culminar este trabajo. De modo especial, al profesor Dr. Jesús RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, que me ha prestado su tiempo y conocimiento para discutir diferentes cuestiones relacionadas con el contenido de la obra. También, quiero dejar constancia, de forma particular, de mi afecto a la profesora Dra. PITA GRANDAL por la cátedra que amablemente ejerce conmigo, así como la gentileza que ha demostrado a la hora de prologar la monografía, y al profesor Dr. FERREIRO LAPATZA por el interés mostrado en su publicación. Por último, y no por ello menos importante, a mi familia, que me ha enseñado, dando ejemplo cada día, a mirar la vida con optimismo y de frente al desaliento. Gracias a todos mis amigos por el tiempo que pacientemente me dedicáis y a Gonzalo, Alejandro, Álvaro y Carmen.

Vigo, octubre de 2008.

Carmen RUIZ HIDALGO

PRÓLOGO

La lectura de esta obra, cuyo prólogo con gran amabilidad me ha propuesto la Dra. Carmen RUIZ HIDALGO, me ha permitido retomar algunas de las reflexiones que me suscita la figura del responsable en materia tributaria. Es por ello que voy a iniciar estas páginas exponiendo la perspectiva que, desde mi punto de vista, debe adoptarse para abordar el estudio de esta figura.

Podríamos, en general, estar de acuerdo en que dos son los aspectos o vertientes del Derecho tributario en los que confluyen los problemas, según su naturaleza. En este sentido los problemas o preocupaciones en nuestra materia se refieren a la conformación del sistema tributario o a su aplicación. No es necesario enumerar las razones por las que, en los últimos lustros, y después de un período en el que ocurrió lo contrario, hemos asistido a un notable incremento en la preocupación por la aplicación del sistema tributario. Y esta preocupación se evidencia en su reciente evolución, sobre todo por la aparición de numerosos procedimientos y medidas dirigidos a evitar el fraude. Se trata de normas dirigidas a que la generalidad en la aplicación de los tributos sea efectiva.

En ese sentido, entiendo que tanto desde los poderes públicos como desde la academia, se ha de adoptar la perspectiva de que existe un interés general referente a la materia tributaria que se puede expresar en el axioma de que quien más tiene ha de aportar más al sostenimiento de las cargas públicas. Y debe combatirse la elusión del pago de los tributos instrumentalizando el sistema tributario a tal fin. Cuando un grupo de ciudadanos elude el pago de tributos hace recaer en otros la carga económica de sus propias obligaciones.

Sin duda, la preocupación por la aplicación de los tributos es legítima y debe defenderse desde las diversas posiciones del desempeño del Derecho. Sin olvidar que esa preocupación debe conjugarse con los derechos y garantías de los contribuyentes de modo que ambos intereses, el general y el particular, dispongan de su propia y proporcionada esfera de desarrollo, en un equilibrio necesario para que resulten efectivamente aplicados los tributos sin que para ello se menoscaben derechos de los particulares.

En ese sentido, nuestro ordenamiento jurídico arbitra instrumentos dirigidos a facilitar la aplicación del sistema tributario, de carácter sustancial y formal. Diferentes técnicas jurídicas por las que se producen normas cuya finalidad directa es facilitar el cumplimiento de la obligación tributaria o asegurar ese cumplimiento.

Coincido con quienes abordan la figura del responsable como una fórmula para asegurar la efectividad del crédito tributario. Nos encontramos ante un sujeto al que la ley coloca como deudor junto a los deudores principales en atención al interés especial que reviste la satisfacción del crédito tributario. La ley utiliza a este sujeto como un instrumento más al servicio del interés del fisco, en diferentes situaciones y con un grado de sujeción diferente según la responsabilidad sea subsidiaria o solidaria. La figura del responsable se incardina así en una suerte de engranaje que tiene como finalidad última la búsqueda de la máxima garantía para la satisfacción de la deuda, y con un régimen jurídico que impide caracterizar esta figura entre las propias del Derecho sancionador, como muy bien ha explicado la Dra. Ruiz en relación con los supuestos del art. 42.2 LGT.

Prescindiendo a estos efectos de imperativos dogmáticos, entiendo que existen, además del responsable, otra serie de instituciones que forman parte de un sistema dirigido a salvaguardar el crédito tributario y que integrarían esa suerte de engranaje al que he hecho referencia. Me refiero, entre otras, a la retención, la repercusión, la sustitución, incluso la representación; institutos jurídicos que facilitan o aseguran el gravamen de la capacidad contributiva manifestada de formas diversas. En todas estas situaciones existe un sujeto cuya capacidad económica se quiere gravar y se grava efectivamente y otro sujeto sometido a múltiples exigencias legales por el mero hecho de ocupar una determinada situación en el entramado de relaciones que se establecen entre la Administración y los contribuyentes.

Es verdad también que en ocasiones algunos sujetos que se colocan en alguna de las posiciones reseñadas responden también por actos propios. Sin embargo, estos actos carecen en general de autonomía y son actos entrelazados con actos de terceros relacionados con la Hacienda Pública.

En todas esas situaciones prevalece el interés del fisco, por el que la ley atribuye a una serie de sujetos una carga que no se vincula a una capacidad contributiva sino a la posición que ocupa el sujeto o a la conducta que pueda desarrollar en un momento determinado.

En ese sentido, de la caracterización del responsable en la LGT me parecen importantes dos aspectos: el primero, relacionado con la posición que el responsable ocupa respecto a la obligación tributaria y, el segundo, como consecuencia de lo anterior, si realmente es posible una caracterización genérica del responsable a pesar de los diferentes regímenes jurídicos a los que se le somete.

En relación con la primera de las cuestiones creo que la posición que ocupa el responsable respecto de la obligación tributaria principal está perfectamente clara: se trata de un sujeto al que la ley coloca al lado del deudor principal, sea como contribuyente o como sustituto del mismo, con la finalidad de afianzar el crédito tributario y cuya capacidad económica no es realmente gravada aunque, en el supuesto de ser quien satisfaga el crédito, pueda ver materialmente afectada su situación patrimonial.

El responsable es un instrumento del que se sirve el ordenamiento, entre otros, para asegurar el cumplimiento de la obligación. En este sentido se inscribe en el contexto de las técnicas que permiten afirmar que el Derecho tributario es cada vez más un Derecho de protección de la recaudación. El interés prioritario de nuestro ordenamiento está dirigido a ese fin con un claro desequilibrio para los postulados de justicia, si se tiene en cuenta que al obligado al pago se le exige una actitud vigilante respecto al cumplimiento de las normas que involucran actuaciones de terceros. En los supuestos enumerados en la ley, en particular en el art. 43, responsables subsidiarios, la persona a la que la ley atribuye la condición de responsable debe ser muy cuidadosa para no incurrir en alguno de los supuestos allí descritos. Lo que en sí mismo no es injusto, salvo que se exija del sujeto una diligencia desproporcionada.

Así entendida la responsabilidad, parece innecesario ahondar en la vieja cuestión dogmática relativa a la naturaleza del responsable, si es sujeto pasivo o no. La Ley General Tributaria lo incluye entre los obligados tributarios, con una mención en el apartado 5 del art. 35, ostensiblemente separado de otros supuestos, en particular los del apartado 2, en el que se incluyen obligados tributarios directamente relacionados con la obligación tributaria principal, entre los que destaca el contribuyente, como es natural. En este apartado no tuvo cabida el obligado tributario que nos ocupa, a pesar de que con mucha frecuencia puede resultar el sujeto que efectivamente tenga que satisfacer la deuda tributaria e incluso soportar, finalmente, la carga económica derivada de la misma por no ser posible el resarcimiento.

Que el responsable es sujeto pasivo de una obligación tributaria cuyo presupuesto supone el de la obligación del contribuyente o del sustituto, parece una afirmación que se puede suscribir porque se extrae del régimen jurídico de la responsabilidad. El responsable es sujeto pasivo de una obligación que, en caso de realizarse el presupuesto de la responsabilidad, tiene como contenido la satisfacción de la deuda tributaria, con el alcance que para cada supuesto de responsabilidad se establezca.

Y así lo entendió la LGT de 1963, que con gran claridad y sencillez expresó en su Exposición de Motivos, bajo el rótulo «el sujeto pasivo tributario», algunas cuestiones de gran interés: en primer lugar, que el objeto del tributo se encuentra vinculado a una persona que viene determinada «por la simple relación que el supuesto de hecho establece sin alteración de ninguna clase». En su virtud se trata del contribuyente, ya que es el llamado a soportar el tributo por ser titular de la respectiva capacidad económica; en segundo lugar, que siendo posible que la norma coloque a otro sujeto distinto del contribuyente en la relación jurídica que se establece el producirse el hecho imponible, hay que tener en cuenta que «en esta aceptación o mutación del contribuyente como elemento personal de la relaciones tributarias ya disciplinadas por la norma, interviene de modo decisivo la llamada técnica tributaria, puesta al servicio de los principios de comodidad de pago y de economía de percepción y especialmente de la generalidad». Y lo que es aún más importante, el legislador de 1963 explica que llama contribuyente «a quien según la norma jurídica debe soportar el tributo por ser titular de la respectiva capacidad tributaria y sujeto pasivo a quien según la norma jurídica debe cumplir las obligaciones legales dimanante de las exacciones de los tributos». Perfectamente coherente con lo señalado, la LGT en el capítulo relativo a «el sujeto pasivo» regulaba en una sección del mismo a los «responsables del tributo».

La Ley General Tributaria de 2003, seguramente con la intención de remarcar la circunstancia de que contribuyente y otros sujetos, entre ellos el responsable, son sujetos pasivos de obligaciones distintas, introduce un concepto, el de obligado tributario, que produce distorsión, desde mi punto de vista, no tanto porque el concepto lo sea en sí mismo, sino porque aparentemente tiene la pretensión de introducir un cierto orden semántico allí donde, si se entienden bien las cosas, no existía ningún desorden. Muy por el contrario, el propio art. 35, prescindiendo de un verdadero esfuerzo clarificador, lo sustituye por el esfuerzo enumerador, con el riesgo de que no estén incluidos en esa enumeración todos los sujetos a los que una norma jurídica coloca en la posición del obligado al cumplimiento de una obligación tributaria.

En todo caso, la vigente LGT en la regulación de los responsables refuerza las medidas tendentes a asegurar el cobro de las deudas tribu-

tarias, y fiel a las características más relevantes de la figura la caracteriza, en primer lugar, como un tercero que se coloca junto a los deudores principales, teniendo en cuenta la enumeración que de los mismos realiza el art. 35.2 de la Ley; en segundo lugar, que tal posición la ocupará por mandato legal; en tercer lugar, que el responsable será subsidiario en general, salvo que una ley disponga la solidaridad y, finalmente, que en caso de hacer frente al ingreso del tributo, dispone de una acción de regreso contra el deudor principal, que al no estar regulado en el ordenamiento tributario, el ejercicio de esa acción de reembolso deberá efectuarse según lo previsto en la legislación civil.

En cuanto a la cuestión relativa a la posible caracterización genérica de la figura del responsable, hay que reconocer que las notas enumeradas anteriormente delimitan en general a la figura del responsable; sin embargo existen diferencias muy notables entre el régimen jurídico del responsable subsidiario y solidario, sobre todo porque en el caso de la responsabilidad solidaria el alcance de la responsabilidad es marcadamente distinto al de la responsabilidad subsidiaria, probablemente debido a las conductas que integran sus respectivos presupuestos de hecho.

El art. 42.1 de la LGT enumera tres supuestos de responsabilidad solidaria, sin perjuicio de que las leyes de los tributos u otras leyes tributarias puedan establecer otros presupuestos. Éstos son relativos a: quienes colaboren en la comisión de infracciones tributarias; miembros o partícipes de entes sin personalidad del art. 35.2 LGT y los adquirentes de empresas con deudas tributarias insatisfechas. La dureza de este último supuesto podría producir un notable grado de rechazo por considerarlo disuasorio para la transmisión de la titularidad de explotaciones económicas. Sin embargo, consciente el legislador de que podría producirse ese efecto de rechazo, contempló en el art. 175.2 de la Ley la posibilidad de que quien pretenda adquirir la titularidad de explotaciones económicas y al efecto de limitar la responsabilidad solidaria, tendrá derecho, previa la conformidad del titular actual, a solicitar de la Administración certificación de deudas, sanciones y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de la actividad. Solicitud que dará lugar a la comprobación administrativa de rigor, antes de proceder a expedir la certificación que limitará la responsabilidad del adquirente de la explotación.

La obra de la Dra. Ruiz, en la que se abordan los supuestos de responsabilidad regulados en el art. 42.2 de la LGT, constituye un estudio realmente novedoso en la materia por la profundidad y minuciosidad con la que se tratan los aspectos más relevantes de un tema, del que previamente se habían abordado únicamente cuestiones puntuales o había sido tratado de manera accidental en obras de carácter general. Se trata de supuestos de responsabilidad solidaria muy importantes en

la práctica, ya que están dirigidos a evitar actividades que dificulten o impidan la actuación recaudatoria de la Administración.

Debe destacarse el estudio de los distintos supuestos, respecto de los cuales la autora pone de manifiesto el interés que reviste la nueva redacción de los presupuestos del art. 42.2, ya que puede interpretarse que ha ampliado su ámbito de eficacia.

En ese sentido, se analizan los supuestos del citado precepto desde diversas perspectivas, abarcándose los aspectos materiales de la regulación, el procedimiento de derivación de responsabilidad e incluso la relación con la materia de sanciones.

En cuanto al contenido de la obra, merece especial mención el análisis de los supuestos de responsabilidad regulados por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, sobre todo en lo que respecta a su relación con el contenido del art. 42.2 de la LGT. Este aspecto particular de la ley ha sido escasamente analizado, por lo que la aportación que se hace en este libro reviste, si cabe, aún más interés.

La autora evidencia un correcto manejo de la doctrina más autorizada en la materia, además de un inteligente acopio de la dogmática dominante sobre temas vinculados con la materia y que de una manera u otra contribuyen a la comprensión de los supuestos objeto de estudio. Este manejo de fuentes doctrinales se completa con la jurisprudencia, que es recopilada con rigor y analizada de manera muy adecuada en relación con el desarrollo del texto.

Debe destacarse que esta obra añade al esfuerzo por la elaboración de la teoría, la preocupación por los aspectos prácticos de estos supuestos de responsabilidad. La autora se pregunta acerca de cuestiones importantes para las que aporta soluciones y propuestas de interés.

Tal vez uno de los aspectos más reseñables del estudio esté representado por el análisis del procedimiento de derivación de la responsabilidad. A este respecto la autora aborda cuestiones muy importantes, entre las que destacan las relativas a la determinación del órgano que declara la responsabilidad, la posibilidad de impugnación del acto de derivación de la responsabilidad y la prescripción de la obligación del responsable.

Finalmente, uno de los aspectos más complejos del estudio lo constituye, sin duda, el análisis de la posible relación entre el art. 42.2 y la infracción contemplada en el art. 203, ambos de la LGT, teniendo en cuenta que las conductas enmarcadas en tres de los supuestos del art. 42.2, y que dan lugar a la responsabilidad solidaria, pueden ser constitutivas, asimismo, de la infracción del art. 203.

Para terminar, quiero agradecer a la autora haberme confiado el prólogo de una obra a la que, me consta, ha dedicado mucho esfuerzo.

Esta confianza me permite expresar, además de mi opinión sobre su trabajo, la profunda satisfacción que siento por formar parte, con la autora de este libro, de un grupo de profesores que hemos puesto en común nuestra dedicación para aportar nuestro trabajo al área de Derecho Financiero y Tributario de esta Universidad, tarea de la que todos nos sentimos satisfechos porque la hemos llevado a cabo con una importantísima dosis de responsabilidad.

Por este trabajo y por todo tu trabajo, querida Carmen, además de por tus valores humanos y de verdadera amiga, mi más sincera enhorabuena y reconocimiento.

Vigo, febrero de 2009.

Dra. Ana María PITA GRANDAL
Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Vigo