

**DEF.-**

# Contabilidad y Tributación

Legislación, Consultas y Jurisprudencia

ISSN: 1138-9613

Revista mensual núm. 257-258

Agosto-Septiembre 2004





# CEF.- ÁREA DE TRIBUTACIÓN

## MÁSTERES

- Tributación/Asesoría fiscal
- Asesoría de empresas

## CURSOS

- Tributación práctica
- Perfeccionamiento y Actualización Tributaria
- Monográfico sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- Monográfico sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido
- Monográfico del Impuesto sobre Sociedades
- Monográfico sobre consolidación fiscal
- Monográfico sobre el IVA en las operaciones internacionales: mercancías y servicios
- Monográfico sobre retribución de socios y administradores
- Monográfico sobre planificación fiscal de patrimonios
- Monográfico sobre contabilidad fiscal: Impuesto sobre Sociedades e IVA
- Monográfico sobre valoración de empresas
- Monográfico sobre elaboración y control de presupuestos
- Etc.



## Presencial y on-line

**MADRID** P.º Gral. Martínez Campos, 5  
**BARCELONA** Gran de Gràcia, 171  
**VALENCIA** Alboraya, 23

902 88 89 90

914 444 920

[www.cef.es](http://www.cef.es)

TE LLAMAMOS  
GRATIS AHORA



# 1 COMENTARIOS

## Comentario 11/2004

### RÉGIMEN JURÍDICO DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA: CRITERIOS PARA DETERMINAR LA LEY APLICABLE EN MATERIA DE RESPONSABILIDAD

(Comentario a la Sentencia de la AN de 17 de julio de 2003, rec. núm. 1111/2001)

#### 1. SUPUESTO DE HECHO

La Sentencia de la Audiencia Nacional (SAN) (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1.ª) de 17 de julio de 2003, objeto de este comentario, dirime la cuestión sobre la *ley aplicable en caso de concurrencia de varios responsables subsidiarios de una deuda tributaria*. No se trata de un pronunciamiento aislado, pues viene a consolidar un criterio ya adoptado por la misma Sala -Secc. 1.ª y 7.ª- en algún recurso anterior y que será reiterado en ulteriores resoluciones (véanse las SSAN de 25 de mayo de 2002, 3 de marzo, 15 de septiembre, 23 y 30 de octubre de 2003, entre otras) <sup>1</sup>. En todos estos pronunciamientos, la AN se aparta del criterio mantenido por la Administración tributaria y por los Tribunales Económico-Administrativos, anulando parcialmente las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) que habían desestimado los correspondientes recursos de alzada. En particular, la SAN de 17 de julio de 2003 que comentamos anula parcialmente la RTEAC de 12 de mayo de 1999 (RG 645/1997, RS 172/1997), desestimatoria del recurso de alzada promovido contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 31 de julio de 1996.

El recurrente, administrador mancomunado de una sociedad declarada fallida el 30 de noviembre de 1993, había impugnado el acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria dictado en fecha 26 de abril de 1995 por el Jefe de la Dependencia Regional de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Barcelona, por el que se le exigían -sobre la base del art. 40.1 párrafo primero de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT 1963)- deudas por actas de conformidad de fecha 7 de octubre de 1988 en concepto de Impuesto sobre Sociedades (IS) 1984 y 1985 e Impuesto sobre el Tráfico de Empresas de 1985. Los motivos alegados para solicitar la anulación de dicho acuerdo declarativo de responsabilidad eran diversos (la existencia de prescripción, la improcedencia de la declaración de falencia de la sociedad y la ausencia de negligencia en la conducta del administrador), pero nos interesa destacar la petición de que, subsidiariamente, la responsabilidad fuese considerada mancomunada y no solidaria, pues esta última alegación fue precisamente

<sup>1</sup> Este criterio no se había mantenido con anterioridad (véase la SAN de 1 de octubre de 2001).



la única estimada en la SAN que comentamos. La resolución impugnada se anula sólo parcialmente, «en cuanto que exige al recurrente íntegramente la deuda tributaria, sin tener en cuenta que los administradores responsables deben responder mancomunadamente de ella». Examinemos a continuación los términos en que se plantea esta cuestión relativa al carácter mancomunado o solidario de la responsabilidad y cómo es resuelta por la AN en su pronunciamiento.

## 2. EL CARÁCTER MANCOMUNADO O SOLIDARIO DE LA OBLIGACIÓN DE LOS RESPONSABLES

La cuestión que se plantea en la Sentencia en relación con el carácter mancomunado o solidario de la responsabilidad, en caso de pluralidad de responsables solidarios o subsidiarios -como en el supuesto enjuiciado, en que concurren varios administradores de una misma Sociedad, responsables subsidiarios de la deuda tributaria-, es la determinación de la *ley aplicable* al caso concreto. La regla de la solidaridad tributaria -prevista en el art. 34 de la LGT 1963 para el caso de concurrencia de varios titulares en el hecho imponible- fue introducida para los responsables solidarios y subsidiarios por la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992 (art. 85), que añadió un nuevo apartado 5 al artículo 37 de la LGT 1963, vigente desde el 1 de enero de 1992<sup>2</sup>, con el siguiente tenor: «Cuando sean dos o más los responsables solidarios o subsidiarios de una misma deuda, ésta podrá exigirse íntegramente a cualquiera de ellos». Esta norma fue reiterada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT<sup>3</sup>, pasando a ser el apartado 6 del artículo 37 de la LGT.

Con anterioridad a la modificación operada por la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, ante la ausencia de Ley tributaria que regulase la cuestión, se entendía aplicable la regla de la mancomunidad establecida en el artículo 1.137 del Código Civil (CC) para los supuestos de pluralidad de deudores<sup>4</sup>. Su aplicación supletoria se consideraba preferente a lo dispuesto en el Reglamento General de Recaudación -tanto en el Reglamento

<sup>2</sup> Como es frecuente en las LPGE, la Ley 31/1991, de 30 de diciembre (BOE del 31), no dispuso expresamente su fecha de su entrada en vigor. A pesar de ello, no debe aplicarse en este caso la regla general y supletoria de *vacatio legis* de veinte días, prevista en el artículo 2.º 1 del CC y recogida también en el artículo 10.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, LGT. Pues, como señalara en su día el Prof. DE CASTRO, dicha regla supletoria puede ser desvirtuada por disposición expresa o *implícita* en contrario, y éste es el caso de las Leyes cuya finalidad es comenzar a regir a partir de un día determinado; como las Leyes de Presupuestos, cuya vigencia debe entenderse implícitamente producida el primer día del ejercicio económico siguiente a su aprobación (véase CASTRO y BRAVO, Federico de, *Derecho Civil de España*, Madrid, Civitas, 1984 reedición volúmenes de 1949 y 1952, pág. 626; así como la STS de 29 de enero de 1985).

Por lo que respecta a la parte dispositiva de las Leyes de Presupuestos, en ausencia de cláusulas específicas sobre aplicabilidad temporal, puede entenderse producida su entrada en vigor también *implícitamente* desde esa fecha. Por ello, la regla de la solidaridad tributaria para responsables solidarios y subsidiarios establecida en el artículo 85 de la LPGE 1992 entró en vigor implícitamente el día 1 de enero de 1992.

<sup>3</sup> La Ley 25/1995, de 20 de julio, salvaba así los problemas de constitucionalidad que había planteado la introducción de la norma por Ley de Presupuestos. Como se indica en la Exposición de Motivos de la propia Ley 25/1995, «se aprovecha esta ocasión para dotar de rango legal adecuado a todos los preceptos de la LGT que en los últimos tiempos han sido objeto de modificación por las sucesivas LPGE, todo ello de conformidad con la doctrina del TC». Según esta doctrina constitucional, el contenido de la parte dispositiva de la Ley de Presupuestos debe limitarse a aquellas materias «que guardan directa relación con las previsiones de ingresos y las habilitaciones de gastos de los Presupuestos o con los criterios de política económica general en que se sustentan» (STC 65/1987, de 21 de mayo, FJ 4.º). Teniendo en cuenta que la regla de la solidaridad tributaria entre responsables constituye una norma tributaria de carácter estructural -del mismo modo que la modificación de la LGT declarada inconstitucional en la STC 76/1992, de 14 de mayo- se ha planteado su posible inconstitucionalidad tanto en recursos jurisdiccionales (véase la SAN de 25 de mayo de 2002, rec. 709/2000) como en sede doctrinal (véase MARTÍN JIMÉNEZ, Francisco J., *El procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria*, Valladolid, Lex Nova, 2000, pág. 187). Sobre esta cuestión puede verse también PALAO TABOADA, Carlos, «Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (III)», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 158, 1996, pág. 6; y CHECA GONZÁLEZ, Clemente, «Los responsables tributarios», *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria*, núm. 28, Cizur Menor, Ed. Aranzadi, 2003, págs. 88 a 90.

<sup>4</sup> El artículo 1.137 del CC dispone: «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». El artículo 1.138 del CC completa esta disposición, estableciendo que, «si del texto de las obligaciones a que se refiere el artículo anterior no resulta otra cosa, el crédito o la deuda se presumirán divididos en tantas partes iguales como acreedores o deudores haya, reputándose créditos o deudas distintos unos de otros».

aprobado por RD 3154/1968, cuyo art. 11.4 disponía la regla de la solidaridad para los responsables subsidiarios<sup>5</sup>; como en el posterior RGR aprobado por RD 1684/1990, de 20 de diciembre, cuyo art. 12.7 previó la regla de la solidaridad interna entre los responsables solidarios<sup>6</sup>-, entendiéndose que estas previsiones reglamentarias resultaban ilegales por carecer de cobertura legal y contravenir la regla general de la mancomunidad fijada en el CC. Es sólo a partir de 1992, con la introducción del apartado 5 del artículo 37 de la LGT 1963 antes referida, cuando la ley tributaria permite exigir íntegramente la deuda a cualquiera de los responsables, sin perjuicio de las acciones de regreso que éstos puedan ejercer<sup>7</sup>.

Sobre este extremo no existen discrepancias en los pronunciamientos dictados al respecto, tanto por el TEAC como por la AN: se produjo un *cambio normativo* en la materia, con efectos desde el 1 de enero de 1992. La divergencia de criterio viene dada a la hora de decidir la *normativa aplicable* al caso enjuiciado: la vigente en los años 1984-1986, cuando se devengaron las deudas tributarias y se cometieron las infracciones por la persona jurídica, a las que se refiere la responsabilidad de los administradores; o bien la normativa vigente en 1993 y 1995, cuando se declaró fallida la sociedad y se notificó el acto declarativo de la responsabilidad. La cuestión consiste en determinar la *aplicabilidad temporal* de la regla de solidaridad vigente desde el 1 de enero de 1992; cuestión que, no habiendo sido regulada expresamente por el Legislador, sólo puede resolverse acudiendo a la interpretación y a las reglas generales de aplicación de normas en el tiempo, entre las que destaca el *principio de irretroactividad*.

### 3. LA DETERMINACIÓN DE LA LEY APLICABLE

#### 3.1. El criterio adoptado en la Sentencia.

Para resolver esta cuestión, la SAN de 17 de julio de 2003 parte de una regla general, según la cual «*el régimen jurídico por el que se rige la responsabilidad de los administradores es el vigente en el momento de producirse los hechos generadores de la misma*», y no así el vigente al tiempo de dictarse el acto declarativo de la responsabilidad (FJ 6.º), como mantenían la Administración tributaria y el TEAC. En aplicación de este criterio, teniendo en cuenta que la responsabilidad del administrador se exigía -con fundamento en el art. 40.1.1.º de la LGT 1963- por infracciones de la Sociedad relativas a tributos de los ejercicios 1984 y 1985, la Sala declara aplicable supletoriamente el régimen de la mancomunidad previsto en el artículo 1.137 del CC, y no así la regla de la solidaridad tributaria vigente desde el 1 de enero de 1992, aunque el acto de declaración de responsabilidad se notificase con posterioridad a dicha fecha.

Esta regla de aplicación de normas en el tiempo en materia de responsabilidad tributaria se considera por la Sentencia una exigencia del principio de irretroactividad, al señalarse que, «*si bien no se prohíbe la retroactividad de las leyes tributarias, sólo lo serán aquellas que lo establezcan expresamente, y siempre que no colisione con los principios constitucionales de seguridad jurídica y capacidad económica [STC 126/1987, de 16 de julio (véase Normacef Fiscal, NFJ000307); 150/1990, de 4 de octubre (véase Normacef Fiscal, NFJ004014); 197/1992, de 19 de noviembre (véase Normacef Fiscal, NFJ002160), y 205/1992, de 26 de noviembre (véase*

<sup>5</sup> Artículo 11.4 del RGR de 1968: «*Si los responsables subsidiarios, simultáneamente y en el mismo grado, son varios respecto a una misma deuda, la responsabilidad de los mismos frente a la Hacienda será solidaria, salvo que la Ley disponga expresamente lo contrario*».

<sup>6</sup> El artículo 12.7 del RGR de 1990, vigente desde el 1 de mayo de 1991, establece lo siguiente: «*Cuando sean varios los responsables solidarios de una misma deuda, la responsabilidad de los mismos frente a la Hacienda Pública será a su vez solidaria, salvo que la Ley disponga expresamente otra cosa*». Llama la atención que la SAN de 17 de julio de 2003 se refiera a este precepto reglamentario, y no al artículo 11.4 del RGR de 1968, cuando éste sería en todo caso el aplicable, tanto por la fecha de los hechos, como por tratarse de un supuesto de responsabilidad subsidiaria.

<sup>7</sup> La normativa tributaria no regula los vínculos obligacionales que surgen entre los diversos responsables, debiendo acudirse, como señala la Prof. DELGADO GARCÍA, «*a las normas generales del Derecho de obligaciones contenidas en el CC que regulan el régimen interno entre codeudores, a tenor de las cuales, la distribución de responsabilidad interna entre los responsables se efectuará de forma mancomunada*» (véase DELGADO GARCÍA, Ana M.ª, *La derivación de la responsabilidad tributaria subsidiaria*, Colección Jurisprudencia Práctica, núm. 116, Madrid, Ed. Tecnos, 1996, pág. 38). El Derecho *supletorio* común en esta materia -Derecho supletorio al que se refieren con carácter general los arts. 9.º 2 de la LGT 1963 y 7.º 2 LGT 2003- se encuentra regulado en los artículos 1.140 a 1.148 del CC.

*Normacef Fiscal, NFJ004373*], pudiendo afirmarse que una retroactividad máxima (aplicación de ley que pretende regular efectos de situaciones de hecho nacidas y concluidas con anterioridad), salvo que exigencias excepcionales del bien común lo justifiquen, es contraria al principio de seguridad jurídica» (FJ 6.º).

El principio de irretroactividad es adoptado, por tanto, como eje de la argumentación, concretándose en materia de «responsabilidad tributaria» como la aplicación de la ley vigente en el momento de producirse los «hechos generadores» de la responsabilidad. Antes de analizar y comentar el criterio adoptado en la Sentencia, dedicaremos algunas reflexiones generales al principio de irretroactividad, como principio rector en la aplicación de normas en el tiempo.

### 3.2. El principio de irretroactividad en la aplicación de normas tributarias.

El principio de irretroactividad es un principio general del ordenamiento, vinculante en los planos de la aplicación y de la producción de normas jurídicas. Por lo que aquí interesa, la determinación de la ley aplicable exige acudir al principio de irretroactividad en el plano de la aplicación normativa, principio que constituye un mandato dirigido al intérprete, en relación con cualquier disposición normativa -sea cual sea su contenido, favorable o desfavorable para los ciudadanos-, ordenándole presumir, salvo disposición en contrario, que las normas jurídicas se dirigen al tiempo futuro. Esta regla se encuentra reflejada con carácter general en el artículo 2.º 3 del CC («Las leyes no tendrán efecto retroactivo si no dispusieren lo contrario») y recientemente ha sido plasmada de forma específica en el ordenamiento tributario (art. 10.2 de la LGT 2003 <sup>8</sup>).

Además de esta significación clásica del principio de irretroactividad, en nuestro ordenamiento constitucional dicho principio constituye también un límite frente al Legislador. Aunque la Constitución Española sólo prohíbe expresamente la retroactividad de las normas sancionadoras desfavorables o restrictivas de derechos individuales (art. 9.º 3 CE), el TC ha señalado que la retroactividad de las normas tributarias puede colisionar con otros principios constitucionales, destacadamente con el principio de seguridad jurídica, en su manifestación de protección de la confianza [véase SSTC 126/1987, (véase *Normacef Fiscal*, NFJ000307), FJ 11.º; 173/1996, (véase *Normacef Fiscal*, NFJ004656), FJ 3.º y 4.º; y 182/1997 (véase *Normacef Fiscal*, NFJ005623), FJ 11.º] <sup>9</sup>. La prohibición constitucional de retroactividad tributaria -que es una prohibición relativa <sup>10</sup>- podría resultar directamente aplicable al caso si el Legislador hubiese dispuesto, expresa o implícitamente <sup>11</sup>, la retroactividad del artículo 37.5 de la LGT 1963; pero no siendo así, en ausencia de tal disposición <sup>12</sup>, debe aplicarse el principio general de irretroactividad en el plano de la aplicación normativa. En particular, la norma en cuestión no

<sup>8</sup> Artículo 10.2 de la LGT 2003: «Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento.

No obstante, las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado».

<sup>9</sup> Hasta la fecha podemos destacar nueve pronunciamientos constitucionales en materia de retroactividad tributaria: SSTC 6/1983, de 4 de febrero (véase *Normacef Fiscal*, NFJ000018); 126/1987, de 16 de julio (véase *Normacef Fiscal*, NFJ000307); 150/1990, de 4 de octubre (véase *Normacef Fiscal*, NFJ004014); 197/1992, de 19 de noviembre (véase *Normacef Fiscal*, NFJ002160); 205/1992, de 26 de noviembre (véase *Normacef Fiscal*, NFJ004373); 173/1996, de 31 de octubre (véase *Normacef Fiscal*, NFJ004656); 182/1997, de 28 de octubre (véase *Normacef Fiscal*, NFJ005623); 273/2000, de 15 de noviembre (véase *Normacef Fiscal*, NFJ010098); y 234/2001, de 13 de diciembre (véase *Normacef Fiscal*, NFJ011438).

<sup>10</sup> Esta prohibición de retroactividad sólo se aplica si la norma es *retroactiva stricto sensu*, resulta *desfavorable* para el contribuyente, la situación anterior era digna de protección de la confianza, y no concurre la excepción de «graves motivos o exigencias cualificadas del bien común». Por el contrario, en caso de *eficacia inmediata* de las normas tributarias desfavorables no se mantiene una prohibición general, sino una *ponderación caso por caso* entre el principio de seguridad jurídica y la finalidad de la norma.

<sup>11</sup> En la actualidad, es opinión doctrinal común admitir disposición *implícita* de retroactividad que desvirtúe la regla general prevista en el artículo 2.º 3 del CC; pero los criterios interpretativos para afirmar la retroactividad deben ser restrictivos, sobre todo si se trata de una norma desfavorable para los ciudadanos.

<sup>12</sup> La Ley 31/1991, de 30 de diciembre, no contiene ninguna cláusula expresa o implícita sobre la aplicabilidad temporal de la regla de la solidaridad establecida en su artículo 85. De ahí que sólo contemos con la fecha de entrada en vigor (el 1 de enero de 1992) como elemento interpretativo para determinar el *inicio* del ámbito temporal de aplicabilidad de la norma (el momento a partir del cual han de realizarse los hechos contemplados en su presupuesto, para ser regulados por la misma).

es una norma *temporal*<sup>13</sup>, ni una norma *sancionadora*, por lo que no le resultan aplicables criterios específicos sobre aplicabilidad temporal<sup>14</sup>. Tampoco se trata de una norma *interpretativa* de la regulación anterior, ni dirigida a *convalidar* la ilegalidad de los preceptos reglamentarios existentes en la materia, por carecer de cobertura legal; casos en que podría entenderse aplicable con eficacia retroactiva<sup>15</sup>. El intérprete debe atenerse, en definitiva, al principio general de irretroactividad.

Sin embargo, el principio general de irretroactividad, tal como aparece formulado en el artículo 2.º 3 del CC, no resulta por sí mismo suficiente para determinar la ley aplicable a un caso concreto. Es necesario hallar el criterio o «punto de conexión temporal» que permita concretar qué situaciones se encuentran comprendidas en el ámbito temporal de aplicabilidad de la norma (en nuestro caso, la regla de solidaridad prevista para el caso de concurrencia de varios responsables solidarios o subsidiarios). Esta cuestión resulta a menudo problemática, por varios motivos, pudiendo destacarse el carácter equívoco e indeterminado del propio concepto de *retroactividad*. Teniendo en cuenta que no existe consenso doctrinal ni una definición en el Derecho positivo, adoptamos un concepto estricto de retroactividad, por oposición a la *eficacia inmediata o pro futuro* de las normas: entendemos que existe *retroactividad cuando la norma vincula a circunstancias fácticas realizadas con anterioridad a su publicación*<sup>16</sup> un efecto jurídico autónomo<sup>17</sup>. Esta noción coincide básicamente con la adoptada por nuestro TC como *retroactividad auténtica*, por oposición a la *retroactividad impropia*<sup>18</sup>.

La aplicación de este concepto de retroactividad que hemos formulado exige concretar cuál es el *supuesto de hecho*, el *efecto jurídico* y la *situación jurídica global* de la norma cuya eficacia temporal se pretende fijar. En este sentido, nos adscribimos al cambio de perspectiva en el análisis conceptual de la retroactividad, impulsado desde los años ochenta en el seno de la teoría general del Derecho post-kelseniana<sup>19</sup>, cuya influencia se

<sup>13</sup> Las Leyes de Presupuestos tienen carácter anual, pues así viene exigido constitucionalmente (art. 134 CE), pero no así las normas sustantivas contenidas en las mismas, que gozan de una presunción de permanencia. En particular, el artículo 37.5 de la LGT se introdujo por el artículo 85 de la LPGE 1992 con vigencia indefinida.

<sup>14</sup> El artículo 4.º 2 del CC dispone: «Las leyes penales, las excepcionales y las de ámbito temporal no se aplicarán a supuestos ni en momentos distintos de los comprendidos expresamente en ellas».

<sup>15</sup> El artículo 37.5 de la LGT 1963 (posteriormente, art. 37.6 de la LGT) no encaja en ninguna de las categorías de normas catalogadas por la doctrina como supuestos de retroactividad «natural» o «tácita», calificación adoptada por DE CASTRO (*Derecho Civil...*, op. cit., 1984, reed. vol. 1949 y 1952, pág. 652), que resulta en sí misma bastante discutible. Sobre la crítica a la categoría de la retroactividad «natural» o «tácita», puede verse LÓPEZ MENDUO, FRANCISCO, *El principio de irretroactividad en las normas jurídico-administrativas*, Sevilla, Ed. Instituto García Oviedo, 1982, págs. 74 a 76.

<sup>16</sup> Tomamos como referencia la fecha de la *publicación* -y no así la fecha de *entrada en vigor*- como momento determinante para distinguir entre el pasado y el futuro de la norma a efectos de definir la retroactividad. Ésta es la postura claramente adoptada por el Tribunal Constitucional Federal alemán («*Bundesverfassungsgericht*») en diversos pronunciamientos: *BVerfGE* 7, 330, 337 (19 de marzo de 1958); *BVerfGE* 42, 263, 282 y ss. (8 de julio de 1976); *BVerfGE* 63, 343, 353 (22 de marzo de 1983) y *BVerfGE* 72, 200, 241 (14 de mayo de 1986). En la doctrina alemana, puede verse al respecto SCHNEIDER, Hans, *Gesetzgebung*, Heidelberg, Ed. C. F. Müller, 2.ª ed., 1991, núm. marginal 482; y BIRK, Dieter, *Kommentar §4 AO*, en HÜBSCHMANN; Hepp; SPITALER, *Kommentar zur AO und FGO*, Köln, Ed. Otto Schmidt, 1997, págs. 100 y 101, núm. marginal 213.

<sup>17</sup> La *retroactividad* supone por lo general la revisión de un efecto jurídico autónomo producido en el pasado. En cambio, entendemos que existe *eficacia inmediata cuando la norma anuda un efecto jurídico autónomo, producido en el futuro, a situaciones actualmente existentes al tiempo de su publicación* -sea porque el hecho normativo ha sido realizado sólo parcialmente en el pasado, sin merecer una valoración jurídica autónoma conforme a la regulación anterior; sea porque el hecho se realiza íntegramente en el futuro, pero formando parte de una situación jurídica preexistente-.

<sup>18</sup> En palabras del TC: «(...) resulta relevante la distinción entre aquellas disposiciones legales que con posterioridad pretenden anudar efectos a situaciones de hecho producidas o desarrolladas con anterioridad a la propia ley (retroactividad auténtica) y las que pretenden incidir sobre situaciones o relaciones jurídicas actuales aún no concluidas (retroactividad impropia)» (STC 126/1987 -FJ 11.º-; STC 173/1996 -FFJJ 3.º y 4.º-; STC 182/1997 -FJ 11.º-; la cursiva es nuestra).

En nuestra concepción, identificamos las «situaciones de hecho» a que se refiere el TC como aquellas *circunstancias fácticas, contempladas en el presupuesto de hecho de la concreta norma jurídica*, cuya íntegra realización determina la producción del efecto jurídico previsto en su consecuencia. El TC alemán, desde 1986 (*BVerfGE* 72, 200), ha perfeccionado técnicamente su definición de retroactividad auténtica (*echte Rückwirkung*) y retroactividad impropia (*unechte Rückwirkung*) en este sentido.

<sup>19</sup> Cabe destacar, en la doctrina austríaca, los trabajos de WIELINGER («Die Zeit als Rahmen der Existenz und als Inhalt von Rechtsvorschriften»), en WINKLER, Günther; SCHILCHER, Bernd (Coord.), *Gesetzgebung*, Wien-New York, Ed. Springer, 1981, págs. 154 a 166; y WINKLER [*Zeit und Recht (kritische Anmerkungen zur Zeitgebundenheit des Rechts und des Rechtsdenkens)*], Wien-New York, Ed. Springer, 1995]. En la doctrina española, véase HERNÁNDEZ MARÍN, Rafael, *Introducción a la teoría de la norma jurídica*, Madrid-Barcelona, Marcial Pons, 1.ª ed., 1998; 2.ª ed., 2002.

ha dejado sentir ya en la jurisprudencia constitucional de nuestro entorno jurídico <sup>20</sup>. Sólo así puede determinarse la ley aplicable a un caso, en aplicación del principio de irretroactividad, en ausencia de disposición específica o de un criterio hermenéutico generalmente establecido.

Así, en Derecho tributario, el criterio para distinguir la retroactividad auténtica y la eficacia inmediata de las normas, y para determinar la ley aplicable a un caso, será con frecuencia el criterio del *periodo impositivo* o el criterio del *devengo*, a que hace referencia el artículo 10.2 de la LGT 2003. Pero estos criterios sólo resultarán adecuados cuando coincidan con las *circunstancias fácticas* y el *efecto jurídico* contemplados en la suposición y consecuencia de la norma en cuestión. En caso contrario, los criterios o «puntos de conexión temporal» para determinar la ley aplicable serán, lógicamente, diversos.

Con ello queremos insistir en que no es posible establecer una formulación general del principio de irretroactividad para todo un ámbito normativo, ni siquiera concretado a una determinada materia. Por lo que aquí interesa, no podemos aplicar al caso enjuiciado en la Sentencia analizada el criterio adoptado en el artículo 10.2 de la LGT 2003 para la formulación del *principio de irretroactividad en la aplicación de normas tributarias* <sup>21</sup>. No resulta adecuado el criterio del período impositivo ni el criterio del devengo, porque el presupuesto de hecho y el efecto jurídico regulados en la norma en cuestión no se refieren al hecho imponible y a la obligación tributaria principal, respectivamente.

En conexión con esta idea, concluyendo ya el presente epígrafe, debemos hacer referencia a una premisa fundamental del análisis, que es la exigencia de *diferenciación normativa* para la aplicación del principio de irretroactividad. En un nivel básico deben distinguirse las normas *sustantivas*, las normas *procedimentales* y las normas *sancionadoras*, aunque esta diferenciación tampoco es suficiente para establecer un criterio general, debiendo examinarse en todo caso la *estructura* y *contenido* de la norma en cuestión.

Analicemos entonces cuál es el criterio para determinar la ley aplicable en el caso enjuiciado, a fin de comprobar si la argumentación adoptada en la Sentencia es la correcta.

### 3.3. El criterio para determinar la ley aplicable en el caso enjuiciado.

Recordemos que la SAN de 17 de julio de 2003, a fin de determinar el carácter mancomunado o solidario de la obligación de los responsables, aplica la ley vigente al tiempo de producirse los hechos generadores de la responsabilidad, y no así la vigente al tiempo de dictarse el correspondiente acto declarativo. Para comprobar si este criterio constituye una proyección adecuada del principio de irretroactividad en el caso concreto, hay que examinar cuál es el *tiempo del supuesto de hecho* y el *tiempo del efecto jurídico* regulado por la norma en cuestión <sup>22</sup>. Por regla general, el tiempo en que se produce el efecto jurídico suele coincidir con el momento en que *concluye* la realización de cada hecho comprendido en el presupuesto normativo <sup>23</sup>.

<sup>20</sup> Véanse las Sentencias del Tribunal Constitucional Federal alemán de 14 de mayo de 1986 (*BVerfGE* 72, 200) y de 3 de diciembre de 1997 (*BVerfGE* 97, 67).

<sup>21</sup> Véase la cita del precepto *supra*, pág. 5, nota 8.

<sup>22</sup> Como señala el Prof. HERNÁNDEZ MARÍN, la distinción entre el *tiempo en el supuesto de hecho* y el *tiempo en la consecuencia jurídica* de la norma es reciente; empezó a elaborarse a finales de los años setenta en la doctrina austríaca -por autores como HALLER (1975) y WIELINGER (1974, 1981), para dar explicación a fenómenos normativos no resueltos, como la anulación de leyes ya derogadas- y, en la doctrina española, el propio Prof. HERNÁNDEZ MARÍN desarrolló formalmente la distinción ya en 1984 (*El Derecho como dogma*, Madrid, Tecnos, 1984, págs. 85 y ss.). Véase HERNÁNDEZ MARÍN, Rafael, «El principio de irretroactividad», en AA.VV., *Jornadas de estudio sobre el Título Preliminar de la Constitución*, vol. V, Madrid, Ministerio de Justicia, 1988, pág. 3.295, nota 5. El tiempo en el supuesto de hecho es el tiempo en que ha de tener lugar un caso para estar comprendido en el presupuesto de hecho normativo. El tiempo en la consecuencia jurídica es el tiempo en que se produce el efecto jurídico previsto en la consecuencia de la norma.

<sup>23</sup> En este sentido se pronunciaba ya el Prof. ZITELMANN, señalando que no hay separación entre el momento de conclusión de la realización del supuesto de hecho y el de producción del efecto (véase ZITELMANN, E., «Geltungsbereich und Anwendungsbereich...», *op. cit.*, 1919, pág. 228; pág. 163 de la traducción italiana, *cit.*, 1961). Véase ZITELMANN, Ernst, «Geltungsbereich und Anwendungsbereich der Gesetze (zur Grundlegung der völkerrechtlichen Theorie des Zwischenprivatrechts)», en *Festgabe der Bonner Juristischen Fakultät für Karl Bergbohm zum 70. Geburtstag*, Bonn, Ed. Marcus-Webers, 1919, págs. 207 a 241. Existe traducción italiana de este trabajo, por Tito Ballarino: ZITELMANN, E., «Sfera di validità e sfera di applicazione delle leggi», *Diritto internazionale (Rivista trimestrale di dottrina e documentazione)*, vol. XV, núm. 2, 1961, págs. 152 a 169.



La norma cuya aplicabilidad temporal se discute (el art. 37.5 de la LGT 1963, vigente desde el 1 de enero de 1992) contempla en su presupuesto de hecho la concurrencia de varios responsables solidarios o subsidiarios respecto de una misma deuda tributaria. El efecto jurídico previsto en la consecuencia es la posibilidad por la Administración tributaria de exigir la deuda íntegramente a cualquiera de ellos; en definitiva, la *calificación de la obligación* de los responsables como solidaria y no mancomunada.

El presupuesto de hecho de la regla de la solidaridad entre responsables comprende una *remisión implícita* al presupuesto de hecho de la responsabilidad (en nuestro caso, al art. 40.1.1.º de la LGT 2003). Ello determina que el tiempo del presupuesto de hecho de la regla de la solidaridad coincida con el tiempo en que se produce el presupuesto de hecho de la responsabilidad <sup>24</sup>.

Para determinar el tiempo del efecto jurídico, hay que decidir previamente si el carácter solidario de la obligación de los responsables frente a la Hacienda Pública constituye una característica relativa al *contenido* de la obligación o bien a su *exigibilidad*, pues el tiempo del efecto jurídico será distinto en uno y otro caso, y también el criterio para determinar la ley aplicable. De hecho, ésta es la idea que subyace en la argumentación adoptada, respectivamente, por la AN y por el TEAC, que distinguen entre la *existencia* de la obligación del responsable y su *exigibilidad* <sup>25</sup>: «*la obligación tributaria nace para los responsables cuando se ha producido el hecho imponible y el presupuesto determinante de la responsabilidad*», mientras que «*la declaración de fallido del deudor principal y demás responsables solidarios, así como el acto administrativo que declare la responsabilidad y determine su alcance*» se configuran como presupuestos para la exigibilidad de la deuda <sup>26</sup> (véase por todas la RTEAC de 3 de diciembre de 1998 <sup>27</sup> y la SAN de 23 de octubre de 2003).

Si consideramos que el carácter solidario de la obligación es un aspecto de su régimen sustantivo, el tiempo del efecto deberá situarse en el momento del nacimiento o devengo de la obligación. Si, por el contrario, consideramos que se trata de una característica de su exigibilidad, el tiempo del efecto habrá de situarse en el momento en que la deuda resulte exigible <sup>28</sup>. La diversidad de criterios para determinar la ley aplicable en uno y otro caso se refleja en lo previsto en la Disposición Transitoria Cuarta del CC: «*Las acciones y los derechos*

<sup>24</sup> Esta remisión al «presupuesto de hecho de la obligación» es más clara en la actual formulación de la regla de la solidaridad, establecida en el artículo 35.6 de la LGT 2003: «*La concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que por ley se disponga expresamente otra cosa*».

<sup>25</sup> No obstante, debe señalarse que esta distinción se adopta esencialmente a efectos de determinar el *dies a quo* de la prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria al responsable.

<sup>26</sup> El acto de declaración de la responsabilidad es -como su propio nombre indica- *declarativo* de la existencia de la obligación del responsable y *constitutivo* de su exigibilidad, del mismo modo que la liquidación respecto del deudor principal. Esta idea, reiterada en diversos pronunciamientos del TEAC [véase RRTEAC de 10 de octubre de 1997 (véase *Normacef Fiscal*, NFJ006092), 3 de diciembre de 1998 y 15 de enero de 1999 (véase *Normacef Fiscal*, NFJ008695), entre otras], era ya con anterioridad la posición mayoritaria en la doctrina. Véase por todos MAZORRA MANRIQUE DE LARA, Sonsoles, *Los responsables tributarios*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, 1994, págs. 147 y 174-175, con más citas. Véase también DELGADO GARCÍA, Ana M.ª, *La derivación de responsabilidades en la recaudación de los tributos*, Madrid-Barcelona, Marcial Pons, 2000, págs. 284 y 285.

<sup>27</sup> En el mismo sentido, pueden verse también las RRTEAC de 10 de octubre de 1997 (véase *Normacef Fiscal*, NFJ006092), 3 de diciembre de 1998, 15 de enero de 1999 (véase *Normacef Fiscal*, NFJ008695) y 8 de marzo de 2000. Uno de los argumentos aducidos al respecto es la posible adopción de medidas cautelares antes de la declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios (art. 37.5 de la LGT 1963).

<sup>28</sup> Esta última es la postura del TEAC, que toma como referencia la *fecha en que se dictó el acto de derivación de responsabilidad* [RRTEAC de 5 de junio (véase *Normacef Fiscal*, NFJ004624) y 22 de noviembre de 1996, entre muchas otras]. La RTEAC de 3 de diciembre de 1998 (FD 11.º) señala: «Se alega finalmente por el reclamante que el acuerdo de derivación de responsabilidad no distingue la parte de la deuda tributaria que corresponde al declarante, afirmando que la responsabilidad de los miembros del Consejo Rector es mancomunada al ser aplicable en este punto el artículo 37 de la LGT en la redacción anterior a la que se estableció por la Ley 31/1991. Prescindiendo del hecho de que cuando la Sociedad Cooperativa cometió las infracciones a las que se refieren las actas, así como en la fecha en que se liquidaron las deudas, estaba en vigor el Reglamento de Recaudación aprobado por el Decreto 3154/1968, en cuyo artículo 11.4 se disponía que la responsabilidad de los responsables subsidiarios es solidaria frente a la Hacienda Pública, *la fecha que debe tenerse en cuenta a efectos de establecer la normativa aplicable es aquella en la que se dicta el acto administrativo de derivación de responsabilidad*, es decir, en el caso que se examina, la de 22 de enero de 1996, *porque es a partir de ella cuando la acción administrativa se dirige contra los responsables, teniendo el acto de derivación un efecto constitutivo respecto de la exigibilidad de la responsabilidad*, como se ha expuesto anteriormente» (la cursiva es nuestra).

*nacidos y no ejercitados antes de regir el Código subsistirán con la extensión y en los términos que les reconociera la legislación precedente; pero sujetándose, en cuanto a su ejercicio, duración y procedimientos para hacerlos valer, a lo dispuesto en el Código (...)».*

A mi juicio, el carácter mancomunado o solidario de la responsabilidad es una característica del contenido de la obligación del responsable, como se desprende de su regulación y ubicación sistemática en el Capítulo III del Título I del Libro IV del CC («*De las diversas especies de obligaciones*»). Por supuesto, el carácter mancomunado o solidario de la obligación condiciona la posibilidad de exigir la deuda por parte de la Administración a cada uno de los responsables, pero lo mismo sucede con otros aspectos sustantivos de la obligación, como la determinación de los sujetos obligados, la cuantía de la deuda o el alcance de la responsabilidad. Todos estos aspectos del régimen jurídico sustantivo de la obligación deben estar normativamente determinados al tiempo de su nacimiento o devengo. De ahí que concluyamos que debe aplicarse la ley vigente al tiempo del nacimiento de la obligación, y no así la vigente al tiempo de producirse su exigibilidad.

La determinación del tiempo del nacimiento o devengo de la obligación del responsable es, como ha apuntado la Prof. COMBARROS, una cuestión problemática no resuelta en la normativa<sup>29</sup>. Para su concreción, podemos adoptar un criterio paralelo al aplicable respecto del devengo de la obligación tributaria principal. Como sucede en toda obligación *ex lege*, el devengo se produce cuando concluye el presupuesto de hecho de la obligación. Por consiguiente, consideramos adecuado en términos generales el criterio adoptado por la AN, según el cual, para determinar el carácter mancomunado o solidario de la obligación del responsable, debe aplicarse la ley vigente al tiempo del presupuesto de hecho de la responsabilidad.

Lo que cabe objetar a la SAN analizada es la indeterminación del momento en que se produce el presupuesto de hecho generador de la responsabilidad y nace la obligación del responsable. Como ha señalado la Prof. MAZORRA, la determinación del devengo de la obligación del responsable exige referirse a cada uno de los supuestos de responsabilidad establecidos por el Legislador<sup>30</sup>. La SAN de 17 de julio de 2003 se limita a señalar que «*la obligación tributaria nace para el responsable cuando se ha producido el hecho imponible y, además, el presupuesto de hecho determinante de la responsabilidad*» (FJ 3.º), pero no concreta este momento. Su afirmación sólo pone de manifiesto que el presupuesto de la obligación del responsable no coincide con el presupuesto de la obligación del contribuyente (la realización del hecho imponible), puesto que exige además otras circunstancias fácticas específicas<sup>31</sup>.

Para determinar cuándo se produce el «presupuesto de la responsabilidad» en el caso enjuiciado, en que resulta aplicable el supuesto de responsabilidad subsidiaria de los administradores previsto en el artículo 40.1 párrafo primero de la LGT 1963, la AN cita la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de septiembre de 1993: la obligación del responsable se origina «*al cumplirse el presupuesto de hecho de ser administrador de una persona jurídica y concurrir, además, alguna de las otras circunstancias que describe el artículo 40 de la LGT*», pero esta afirmación tampoco es demasiado explícita.

Para concretar el tiempo en que concluye el presupuesto de hecho de la responsabilidad *ex artículo 40.1.1.º* de la LGT 1963 y se devenga la obligación del responsable, debemos acudir a pronunciamientos ulteriores (véase SSAN de 15 de septiembre de 2003 -rec. núm. 35/2001- y de 23 de octubre de 2003 -rec. núm. 36/2001-

<sup>29</sup> Véase COMBARROS VILLANUEVA, Victoria Eugenia, «La responsabilidad tributaria, solidaria y subsidiaria, en el procedimiento de recaudación», *REDF*. Civitas, núm. 23, 1979, págs. 377 a 379, en particular págs. 383 y ss. La autora se refiere a la redacción originaria de la LGT 1963, pero esta cuestión tampoco ha sido determinada en modificaciones ulteriores ni en la LGT 2003.

<sup>30</sup> Véase MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S., *Los responsables tributarios*, op. cit., 1994, pág. 31.

<sup>31</sup> Lógicamente, la regla de la solidaridad que examinamos (art. 37.5 de la LGT 1963, vigente desde el 1 de enero de 1992) se aplica también a tributos devengados con anterioridad a su entrada en vigor, porque el supuesto de hecho al que debe referirse la retroactividad en este caso no es el hecho imponible, sino el presupuesto de hecho de la responsabilidad, que es distinto. Éste es uno de los muchos supuestos de normas tributarias en que no resulta aplicable el artículo 10.2 de la LGT 2003.

Lo mismo puede decirse en caso de introducción de nuevos supuestos de responsabilidad. Al respecto, la RTEAC de 3 de diciembre de 1998, en relación con la responsabilidad del administrador en caso de cese en la actividad de la persona jurídica (supuesto introducido por la Ley 10/1985), afirma que la responsabilidad abarca la totalidad de las deudas tributarias pendientes, incluidas las que tienen su origen en periodos anteriores a la entrada en vigor de la Ley 10/1985.

dictadas en el mismo supuesto en relación con dos administradores de una misma Sociedad). La SAN de 23 de octubre de 2003 se refiere a esta cuestión del modo siguiente <sup>32</sup>: «*como quiera que en el presente supuesto el hecho generador de la responsabilidad viene marcado por la comisión de infracciones tributarias por incumplimiento de obligaciones tributarias, será dicho momento el que determine la aplicación de una u otra regla. Y efectivamente, tratándose de la no presentación de declaraciones o liquidaciones tributarias o de ocultación de datos, la infracción se comete en el momento en que finaliza el periodo al efecto establecido para el cumplimiento de dicha obligación tributaria, que es para el IS de 1991, junio de 1992; para el IVA de 1991, enero de 1992 y para el 4.º trimestre de 1990, enero de 1991; por lo que la regla de la mancomunidad sólo debe operar para este último, respondiendo cada uno de los administradores de una parte de dicha deuda tributaria, en tanto que para los anteriores -IVA e IS de 1991-, debe regir el de la solidaridad*» (FJ 7.º).

En definitiva, el presupuesto de hecho de la responsabilidad previsto en el artículo 40.1.1.º de la LGT 1963 coincide con el tiempo en que se comete la infracción grave por la sociedad, esto es, el día siguiente a la finalización del plazo reglamentario de declaración e ingreso, ya que la responsabilidad del administrador se exige por su participación dolosa o culposa en la comisión de la infracción por la persona jurídica <sup>33</sup>.

En cambio, en el supuesto de responsabilidad subsidiaria de los administradores por cese de actividad de la Sociedad -previsto en el art. 40.1 párrafo segundo de la LGT 1963- la obligación del responsable nace en la fecha del cese de actividad, siempre que concurren el resto de circunstancias fácticas exigidas por la norma -en particular, la condición de administrador en dicha fecha- (véanse las SSAN de 23 de octubre de 2003, rec. 323/2001, FJ 4.º; y de 30 de octubre de 2003, rec. 1628/2001, FJ 4.º; con cita de las SSAN de 30 de abril y 25 de junio de 2001 <sup>34</sup>).

Como puede comprobarse, en ninguno de estos supuestos de responsabilidad subsidiaria de los administradores el criterio para determinar la ley aplicable coincide con el devengo del tributo <sup>35</sup>.

<sup>32</sup> La SAN de 15 de septiembre de 2003 no es demasiado explícita al respecto, pues simplemente considera aplicable la regla de la solidaridad a las deudas correspondientes al IS de 1991 y al IVA del mismo año, porque «*vencían ya entrado el año 1992*». Véase también la RTEAC de 15 de enero de 1999 (FD 8.º) (véase *NormacefFiscal*, NFIJ008695).

<sup>33</sup> En realidad, la conducta del Administrador (el incumplimiento de sus deberes, la dejación de sus funciones) será por lo general anterior al tiempo de comisión de la infracción por la persona jurídica, debiendo existir un *nexo causal* entre dicha conducta y el incumplimiento de las obligaciones tributarias por el sujeto pasivo, que es la Sociedad. Pero el *presupuesto de hecho de la responsabilidad* no puede entenderse concluido hasta que se haya cometido la infracción, pues ésta constituye un elemento integrante de aquél.

<sup>34</sup> En estos últimos pronunciamientos de la AN se señala: «*(...) sobre la aplicabilidad del párrafo 2.º del artículo 40.1 de la LGT, con independencia de la fecha del devengo del hecho imponible, sin olvidar que dicho precepto fue introducido en la misma LGT por la Ley 10/1985, de 26 de abril. Declarando de aplicación dicho precepto a los supuestos en que el cese de la actividad de la sociedad se haya producido tras la entrada en vigor de la Ley 10/1985*».

En el mismo sentido, la RTEAC de 3 de diciembre de 1998 (FJ 7.º) afirma: «*sin que importe la causa ni el momento concreto del cese de la actividad, con tal de que dicho cese haya ocurrido después de la entrada en vigor de la Ley 10/1985. En consecuencia el artículo 40.1 párrafo segundo de la LGT puede influir sobre situaciones anteriores a la entrada en vigor de la redacción que otorga al precepto indicado la Ley 10/1985 (así ocurre en el caso presente por lo que respecta al IGTE devengado en 1985 entre el 1 de enero y el 27 de abril de dicho año), al referirse a la posición deudora frente a la Hacienda Pública en que se encuentren las personas jurídicas en el momento del cese en la actividad*».

Aunque estas Resoluciones se refieren a la aplicabilidad temporal del propio supuesto de hecho de la responsabilidad, el criterio adoptado es el mismo que para la norma sobre el carácter solidario de la obligación en caso de pluralidad de responsables, conforme a la postura mantenida en este trabajo.

<sup>35</sup> Un ejemplo expresamente regulado por el Legislador lo encontramos en el nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria previsto en el artículo 43.1 f) de la LGT 2003: «*1. Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria...: f) Las personas o entidades que contraten o subcontraten la ejecución de obras o la prestación de servicios correspondientes a su actividad económica principal, por las obligaciones tributarias relativas a tributos que deban repercutirse o cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios, en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación*». La aplicabilidad temporal de este nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria, que entró en vigor el día 1 de julio de 2004, se encuentra expresamente regulada por el Legislador, en la Disposición Transitoria Primera, apartado 3, de la LGT 2003, con el siguiente tenor: «*3. El supuesto de responsabilidad a que se refiere el párrafo f) del apartado 1 del artículo 43 de esta ley no se aplicará a las obras o prestaciones de servicios contratadas o subcontratadas y cuya ejecución o prestación se haya iniciado antes de la entrada en vigor de esta ley*». Como puede comprobarse, el Legislador tributario ha adoptado la regla general de Derecho civil consistente en el mantenimiento o *ultractividad* de la anterior regulación hasta la extinción de los contratos en curso. Cabe suponer que, si la ejecución o prestación no se ha iniciado todavía a 1 de julio de 2004, se aplicará la nueva regulación, aunque el contrato hubiese sido concluido con anterioridad; teniendo en cuenta que los sujetos afectados han dispuesto de un periodo de *vacatio legis* de más de seis meses para adaptarse a la nueva normativa.

#### 4. DIVERSIDAD DE CRITERIOS PARA DETERMINAR LA LEY APLICABLE EN MATERIA DE RESPONSABILIDAD

Una de las objeciones más importantes que nos plantea la SAN comentada es la formulación de lo que parece ser una regla *general* para determinar la ley aplicable en materia de responsabilidad tributaria. Su aplicación automática puede causar graves distorsiones, ya que, como hemos señalado *supra*, no puede establecerse una formulación unívoca del principio de irretroactividad, ni siquiera en un mismo ámbito, como es el tributario, ni en una misma materia, como es la responsabilidad tributaria. Esta objeción ya ha sido apuntada respecto de la regla prevista en el artículo 10.2, primer párrafo de la LGT 2003, que no resulta aplicable a todas las «normas tributarias», pese a su tenor literal.

Así, aunque puede afirmarse, con carácter general, que la ley aplicable para determinar el régimen sustantivo de la obligación del responsable tributario es la vigente al tiempo de realizarse el supuesto de hecho de la responsabilidad (y no así la vigente al tiempo de producirse el hecho imponible del tributo en cuestión o el devengo de la obligación tributaria principal, ni al tiempo en que se dicte o notifique el acto de derivación de la responsabilidad), esta regla no resulta aplicable a todas las cuestiones sustantivas en materia de responsabilidad tributaria. Piénsese, por ejemplo, en la norma que regula los intereses de demora, cuyo presupuesto de hecho es diverso.

Con mayor motivo, en materia procedimental <sup>36</sup> debe adoptarse un criterio distinto al examinado hasta el momento para determinar la ley aplicable. Un ejemplo se encuentra en la garantía de *previa audiencia* al responsable, establecida por la Ley 25/1995, de 20 de julio. Al respecto, las SSAN de 29 de septiembre y 6 de octubre de 1999 (véase *Normacef Fiscal*, NFJ008684), así como las RRTEAC de 5 de junio (véase *Normacef Fiscal*, NFJ004624), 10 de octubre (véase *Normacef Fiscal*, NFJ005304) y 22 de noviembre de 1996 (véase *Normacef Fiscal*, NFJ005028), 12 de junio (véase *Normacef Fiscal*, NFJ085744) y 26 de junio de 1997 <sup>37</sup> (véase *Normacef Fiscal*, NFJ005834), señalaban: «Solamente a partir de la modificación de ese artículo por la Ley 25/1995, que introduce dicho trámite (de audiencia), claro es que sin efectos retroactivos, será exigible el mismo, lo que, a sensu contrario, viene a ratificar que el mismo no estaba previsto hasta ese momento y, en particular, cuando se produjo el acto de derivación de responsabilidad impugnado».

En este supuesto, el «punto de conexión temporal» para determinar la ley aplicable (para determinar, en última instancia, la aplicabilidad del art. 37.4 de la LGT 1963 en la redacción dada por la Ley 25/1995) es el tiempo en que se produce el acto de derivación de responsabilidad, y no el momento en que se verifica el presupuesto de hecho de la responsabilidad. En mi opinión, la fecha relevante a estos efectos será la fecha de *notificación* del acto de derivación de la responsabilidad, y no así la fecha en que éste *se dicta*, como mantiene el TEAC [Resoluciones de 5 de junio (véase *Normacef Fiscal*, NFJ004624) y 22 de noviembre de 1996, entre otras].

Todas las condiciones normativas referidas al propio acto de derivación de la responsabilidad (p. ej., la determinación del contenido necesario de la correspondiente notificación) deben estar normativamente determinados al tiempo de notificarse dicho acto, y no necesariamente al tiempo de producirse el presupuesto de hecho de la responsabilidad. Una norma que modificase estos requisitos y se aplicase a los actos notificados con posterioridad a su entrada en vigor no sería retroactiva.

Por último, deben mencionarse específicamente las normas que regulan la *responsabilidad del pago de sanciones tributarias*, ya que en Derecho tributario sancionador resulta aplicable el principio constitucional de irretroactividad garantizado en el artículo 25.1 de la Constitución Española, como exigencia del principio de

<sup>36</sup> A diferencia de la LGT 1963 (art. 37), la LGT 2003 distingue el régimen general de la responsabilidad, según se trate de cuestiones *sustantivas o procedimentales*. Las primeras se encuentran reguladas en los artículos 41 a 43 de la LGT 2003; las cuestiones procedimentales, en los arts. 174 a 176 de la LGT 2003. Por su parte, el Proyecto de Real Decreto por el que se aprueba el nuevo RGR en desarrollo de la Ley 58/2003, General Tributaria (proyecto publicado en el sitio [www.minhac.es](http://www.minhac.es)) no regula las cuestiones sustantivas, pero sí el procedimiento frente a los responsables, en los artículos 120 a 122.

<sup>37</sup> Cít. por CHECA GONZÁLEZ, C., *Los responsables tributarios*, op. cit., 2003, págs. 74 y 75.



legalidad, así como la regla de retroactividad de la norma más favorable<sup>38</sup>, deducida por nuestro TC *a sensu contrario* del artículo 9.º 3 de la Constitución Española, y considerada una regla de rango constitucional<sup>39</sup>.

Nuestro ordenamiento tributario (art. 4.º 3 de la LDGC; actualmente, art. 10.2 de la LGT 2003) ha extendido esta regla de retroactividad de la norma más favorable a los *recargos*, habiendo afirmado la jurisprudencia su aplicación a los recargos del período ejecutivo<sup>40</sup>.

## 5. CONCLUSIÓN

Para determinar la ley aplicable a un determinado caso, debe partirse del *principio general de irretroactividad en la aplicación normativa*. Pese a tratarse de uno de los principales criterios de Derecho transitorio, esta regla general de irretroactividad (presunción *ius tantum* de no retroactividad) resulta por sí misma insuficiente para dar solución a los conflictos de normas en el tiempo. En ausencia de cláusulas expresas o implícitas sobre aplicabilidad, distintas a la fecha de entrada en vigor, debe hallarse el criterio o punto de conexión temporal para determinar la ley aplicable, criterio que depende de cuál sea el tiempo del supuesto de hecho y el tiempo del efecto jurídico regulados en la norma en cuestión. En consecuencia, no puede formularse una regla general de aplicabilidad única para todo un ámbito normativo, como la que parece establecerse en el artículo 10.2 de la nueva LGT.

En el caso enjuiciado en la Sentencia comentada, el punto de conexión temporal es el tiempo del devengo de la obligación del responsable, pues en dicho momento debe encontrarse determinado normativamente el carácter mancomunado o solidario de la obligación. La ley aplicable será la vigente en ese momento, y no así al tiempo de producirse los presupuestos de la exigibilidad de la deuda (la declaración de falencia del deudor principal y responsables solidarios, así como la notificación del acto de derivación de responsabilidad). El tiempo del devengo de la obligación coincide con el momento conclusivo del supuesto de hecho que determina el nacimiento de la misma. Dicho momento será distinto para cada supuesto de responsabilidad.

Conforme a lo expuesto, no existe un único criterio para determinar la ley aplicable en materia de responsabilidad tributaria, debiendo llevarse a cabo una previa diferenciación normativa. No sólo en el ámbito procedimental y sancionador, sino incluso en relación con otras cuestiones sustantivas del régimen de la responsabilidad, el punto de conexión temporal para determinar la ley aplicable puede ser diverso, en atención a la estructura y contenido de la concreta norma en juego.

Ana Belén MACHO PÉREZ

[Véase texto de la Sentencia en págs. 204-208 de esta Revista].

<sup>38</sup> En diversos pronunciamientos se ha planteado la posible aplicación retroactiva de la norma prevista en el artículo 37.3 primer inciso de la LGT 1963, en la redacción dada por la Ley 25/1995 (véanse, entre otras, la STS de 30 de enero de 1999, rec. 3974/1994, la SAN de 3 de mayo de 2000, rec. 415/1997 (véase *Normacef Fiscal*, NFJ010768), y la STSJ de La Rioja de 14 de noviembre de 2000). Sin embargo, en la jurisprudencia finalmente ha prevalecido la postura según la cual sólo se excluyen las sanciones cuando el supuesto de la responsabilidad es un acto lícito, no así cuando el responsable ha participado en la comisión de una infracción, como es el caso de los supuestos previstos en los artículos 38 y 40.1.1.º de la LGT 1963; resultando en estos casos inaplicable la regla general prevista en el artículo 37.3 de la LGT, en la redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio [véanse las SSAN de 21 de febrero de 2000 y 8 de febrero de 2001 (véase *Normacef Fiscal*, NFJ010581)].

<sup>39</sup> Su fundamento puede situarse en el principio de proporcionalidad o prohibición de exceso y su aplicación queda excepcionada en el caso de las leyes temporales (art. 2.º 2.3.º CP).

<sup>40</sup> Véanse las SSAN de 17 de junio de 1999 y 16 de marzo de 2000, y la STSJ de Andalucía (Granada) de 13 de mayo de 2002, entre otras. Así, la RTEAC de 15 de enero de 1999 (véase *Normacef Fiscal*, NFJ008695) aplica retroactivamente el artículo 37.3 párrafo segundo de la LGT, en la redacción dada por la Ley 25/1995, ordenando descontar de la deuda exigida al responsable en el acuerdo de derivación de responsabilidad, de fecha 2 de mayo de 1995, el recargo de apremio del deudor principal: «El artículo citado (art. 37.3 párr. 2.º de la LGT) regula el régimen de un recargo concreto a propósito de los responsables y, aunque no estaba en vigor en el momento al que se contraen los hechos, debe aplicarse, porque el artículo 4.º 3 de la Ley 1/1998, sobre derechos y garantías del contribuyente, ordena dar eficacia retroactiva a las normas reguladoras del régimen de los recargos siempre que los actos por los que se disponen no sean firmes, como ocurre en el supuesto analizado» (FJ 9.º).

base de datos jurídica

# Norma CEF.-



Contiene:

**Tributación,  
Contabilidad, Laboral,  
Civil, Mercantil, Penal  
y Administrativo**



## No se conforme con lo que necesita, NormaCEF le da más

**Legislación, jurisprudencia, resoluciones, consultas, convenios colectivos, bibliografía, formularios y casos prácticos**

● NormaCEF se revela como una herramienta de trabajo indispensable para todo fiscalista o laboralista, pues pone a su disposición con carácter exhaustivo toda la información necesaria para el desarrollo de su actividad profesional, complementada con otras áreas afines para el adecuado desarrollo de su trabajo en la oficina o despacho.

● La facilidad del manejo del programa así como las posibilidades de búsqueda del mismo a través de unos completos índices temáticos y de voces permiten un rápido y eficaz acceso a la información deseada, tanto para los usuarios habituales como para quienes, sin tener un conocimiento profundo en dichas materias, requieran una rápida respuesta.

● La base de datos NormaCEF ha sido seleccionada por el Consejo General del Poder Judicial para su uso por jueces y magistrados, por la Agencia Estatal de Administración Tributaria y por las Administraciones Públicas como herramienta para sus funcionarios, así como por los consultores y despachos más importantes del país que necesitan la máxima información y garantía en su quehacer diario.

### PRECIOS (un año) (IVA no incluido)

Tipo de licencia	Suscripción*
1 usuario concurrente .....	<b>600</b>
2 usuarios concurrentes .....	<b>1.100</b>
3-4 usuarios concurrentes .....	<b>1.600</b>
5-15 usuarios concurrentes .....	<b>2.200</b>
16-30 usuarios concurrentes ...	<b>3.000</b>
> 30 usuarios concurrentes .....	<b>consultar</b>

\* Puede realizar el pago en 12 mensualidades o bien en pago único con un 3% de descuento.

**pruébela gratis** durante **15 días**

Ahora puede probar nuestra BD jurídica solicitando una **demo** en:

**www.normacef.es**

**SUSCRÍBASE**



contratar suscripción

**GRATIS Demo**



solicitar demo

# PREMIO ESTUDIOS FINANCIEROS



## MODALIDADES

El CEF.- convoca cada año, con carácter nacional, el Premio Estudios Financieros para las siguientes modalidades:

- **Tributación**
- **Contabilidad y Administración de Empresas**
- **Derecho del Trabajo y Seguridad Social**
- **Recursos Humanos**
- **Derecho Civil y Mercantil**
- **Derecho Constitucional y Administrativo**
- **Educación y Nuevas Tecnologías**

El objeto de la convocatoria es el reconocimiento y estímulo de la labor creadora y de investigación de las distintas modalidades del Premio Estudios Financieros, para lo que se valorará el carácter práctico de los trabajos presentados.



## SOLICITUD DE LAS BASES

Puede obtener las bases del premio en las secretarías de nuestros centros o visitando

[www.cef.es](http://www.cef.es)



## PARTICIPANTES

Podrán optar al premio las personas físicas, ya sea de forma individual o colectiva. Los participantes podrán presentar uno o más trabajos, pero nunca el mismo trabajo se presentará en más de una modalidad.



## DOTACIONES ECONÓMICAS

Se otorgará un primer premio para cada una de las 7 modalidades. Además, tendrán acceso todos aquellos trabajos que los respectivos jurados consideren de interés. En ningún caso estas cuantías serán divisibles y, en consecuencia, cada premio se adjudicará a un solo trabajo.

Además, a los galardonados con el primer premio se les entregará una escultura conmemorativa del premio. Todos los trabajos premiados recibirán certificado acreditativo del premio obtenido.



## CARACTERÍSTICAS DE LOS TRABAJOS

Los trabajos (redactados en castellano) deberán ser originales e inéditos y tendrán que versar sobre materias relacionadas con alguna de las modalidades del premio. Dichos trabajos deberán estar concluidos antes de la publicación de la convocatoria en el BOE o BOCM en el mes de abril del año en curso, circunstancia esta que se acreditará mediante declaración jurada del participante.

Los trabajos tendrán un mínimo de 25 páginas y un máximo de 40, incluyéndose en este número de páginas la bibliografía, que no debe ser superior a 2 páginas. Se presentarán por duplicado, mecanografiados, a doble cara y en hojas de tamaño normalizado (DIN-A4). El tamaño de la letra será de 11 puntos y el interlineado, de 1,5. Comenzarán con un resumen o extracto de un máximo de 15 líneas. A continuación se expondrá el sumario o índice del trabajo.

Quedarán excluidos los trabajos que no cumplan las indicaciones anteriores.



## LUGAR Y PLAZO

Los trabajos se presentarán en las secretarías de cualquiera de nuestros centros de Barcelona, Madrid y Valencia. El plazo de entrega finaliza el día 30 de abril.



P.º Gral. Martínez Campos, 5  
Gran de Gràcia, 171  
Alboraya, 23  
Ponzano, 15

28010 MADRID  
08012 BARCELONA  
46010 VALENCIA  
28010 MADRID

[www.cef.es](http://www.cef.es)  
[info@cef.es](mailto:info@cef.es)  
902 88 89 90  
914 44 49 20