RESUMEN “UNA VISIÓN ACTUALIZADA DEL INSTITUTO DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA Y SU INCIDENCIA EN LOS PRESUPUESTOS DE HECHO POR PARTICIPACIÓN EN ACTOS ILÍCITOS”.

La tesis doctoral titulada “Una visión actualizada del instituto de la responsabilidad tributaria y su incidencia en los presupuestos de hecho por participación en actos ilícitos” tiene por objeto de estudio el análisis de la figura de la responsabilidad tributaria por causar o colaborar activamente en la comisión de una infracción tributaria. Nos encontramos en presencia de una institución jurídica en virtud de la cual el legislador tributario consigue situar junto al deudor principal de una obligación tributaria a otro sujeto que, aun siendo ajeno al hecho imponible devengado por el primero, no obstante, como consecuencia de la realización de un concreto presupuesto de hecho vinculado con el anterior, se le permite derivar el conjunto de obligaciones tributarias devengadas por el deudor principal. Más en concreto, de entre los distintos presupuestos de hecho previstos en el ordenamiento tributario, el presente trabajo se va a centrar en exclusividad en el estudio de aquellos que tienen su razón de ser en la colaboración de un tercero en la producción de un ilícito tributario. Se parte, por tanto, de la hipótesis de que el Derecho tributario nacional, ante la comisión de una infracción tributaria, solamente castiga a su autor directo y material mediante la interposición de una infracción tributaria, siendo que al resto de partícipes y/o colaboradores (entre otros, inductores, cooperadores necesarios y cómplices), se les prefiere indirectamente sancionar mediante su declaración como responsables tributarios solidarios. Ahora bien, tanto la eficacia de esta medida como la garantía de los derechos de estos concretos obligados tributarios, todavía se encuentran muy limitados ante la carencia de una adecuada interpretación jurídica que permita combinar la finalidad innata de esta institución con su carácter eminentemente sancionador.

Con tal fin, este trabajo de investigación se divide en tres capítulos, culminando con la exposición de las conclusiones. El primer capítulo se destina, mediante el empleo de un *método jurídico-descriptivo*, a ofrecer una visión integral y actualizada de la figura de la responsabilidad tributaria en el ordenamiento jurídico español. De

tal forma que, si la responsabilidad por actos ilícitos constituye una especie dentro de un género más amplio como es la responsabilidad tributaria, necesariamente el punto de partida de este trabajo deberá ubicarse en el análisis del origen legislativo y el significado conceptual de este instituto jurídico. Solo de esta forma, desgranando cuáles son los caracteres intrínsecos e inherentes propios de esta institución se estará en condiciones de analizar, con posterioridad, uno de sus concretos presupuestos de hecho. Más en concreto, a lo largo de este capítulo, se ahonda en dos de los principales problemas a los que tuvo que hacer frente esta figura tributaria en sus orígenes tal y como fueron, por un lado, su deslinde conceptual respecto del resto de instituciones subjetivas y, por otro lado, la búsqueda de una conclusión unitaria que permitiera ofrecer una única justificación o razón de ser al conjunto tan heterogéneo de presupuestos de hecho generadores de responsabilidad tributaria. El resultado de este proceso será una primera respuesta de carácter descriptivo acerca de la función que desarrolla en el sistema tributario español el instituto de la responsabilidad tributaria, despejándose pues el interrogante planteado en torno a la hipótesis acerca de la calificación de los terceros partícipes en infracciones tributarias como auténticos garantes del crédito tributario mediante su configuración como responsables tributarios.

Así pues, una vez revisados estos dos primeros escollos, nos adentramos en un tercero que afecta, en exclusiva, a los presupuestos de hecho por participación en actos ilícitos, a saber, la concreción de su posible naturaleza sancionadora o punitiva. En efecto, partiendo de la consideración de que todo estudio integral de la responsabilidad tributaria no puede limitarse a ofrecer un mero enfoque descriptivo de su extensa realidad, se realza en segundo lugar la necesidad de efectuar paralelamente un análisis funcional y valorativo del conjunto de sus normas jurídicas aplicables. En este sentido, será el *método jurídico-propositivo* el que nos ayudará a delimitar, por un lado, cuáles son las principales fallas que se presentan en la regulación actual de esta medida tributaria y, por otro lado, cuáles son nuestras propuestas interpretativas para adoptar una mejor adecuación de su normativa a la realidad. En particular, por medio de este método se analizará la naturaleza jurídica de esta figura tributaria cuando precisamente su presupuesto de hecho descansa en un acto ilícito, apoyándonos esencialmente para adoptar una solución al respecto en

la jurisprudencia vertida al efecto tanto por el Tribunal Constitucional como el Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

Efectuadas estas consideraciones previas, el capítulo segundo se adentra, en exclusiva, en el análisis del presupuesto de hecho por excelencia declarativo de responsabilidad tributaria por comisión o participación activa en una infracción tributaria previsto en el art. 42.1.a) LGT. A tal fin, la primera parte del capítulo se subdivide en tres bloques que representan, cada una de ellos, los tres grandes elementos necesarios que deben concurrir para poder derivar esta clase de responsabilidad, estos son: a) el hecho preliminar, basado en la comisión de una infracción tributaria sustanciada a través de un procedimiento sancionador seguido frente al infractor principal; b) el nexo común, identificado con la deuda o sanción tributaria titularidad del obligado tributario principal que resulta total o parcialmente impagada; y c) el presupuesto de hecho declarativo de responsabilidad *strictu sensu*, basado en la intervención de un tercero en la ejecución del ilícito tributario. Se responderá, en definitiva, a ciertos interrogantes pendientes de resolución en esta institución, entre los que destacan: ¿qué se entiende por colaboración activa?, ¿qué tipo de infracciones habilitan este presupuesto de hecho? o ¿qué tipo de dolo se exige al partícipe de la infracción? Si bien, ante la carencia de una regulación específica que dentro del ámbito tributario nos permita responder a estos interrogantes, resultará necesario en esta labor hermenéutica remitirnos a técnicas de integración de la norma tributaria como es la analogía, empleando pues argumentos *a simili*. En concreto, dada la semejanza que desde el punto de vista de la *ratio legis* existe entre las modalidades de participación en un ilícito penal contemplados expresamente en la LO 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal y las modalidades de participación en un ilícito tributario, carentes de una regulación expresa, será esta normativa la que empleemos como punto de apoyo en las conclusiones interpretativas que, respecto de cada punto problemático, defendamos a lo largo del trabajo. Todo lo cual, además, pone de manifiesto el carácter interdisciplinar del objeto de estudio.

Finalmente, en el tercer capítulo, partiendo de la consideración de que no todos los presupuestos de hecho basados en ilícitos tributarios se encuentran previstos en

la LGT, nos centramos en un supuesto de responsabilidad por participación en determinadas tramas organizadas de fraude previsto específicamente en el art. 87. Cinco de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Así, pasamos de un presupuesto general de responsabilidad que no guarda relación con ningún tributo en particular, a otro presupuesto concretamente confeccionado para atajar un específico fraude que, en este caso, afecta al IVA. Además, en este capítulo, sin abandonar los anteriores métodos de investigación jurídica, se emplea adicionalmente un *método jurídico-comparativo*. Así pues, partiendo de una regulación cuya esencia y habilitación deriva de una normativa europea, esta es, la Directiva 2006/112/UE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, procedemos a interpretar la aplicación de este presupuesto de hecho, en primer lugar, conforme a su literalidad en la legislación nacional, en segundo lugar, en relación con la jurisprudencia vertida al efecto por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y, en tercer lugar, en comparativa con la regulación prevista en otro Estado miembro de la Unión Europea -al menos hasta el momento- como es Reino Unido.

Expuestos los objetivos y la metodología, resulta ahora pertinente destacar aquellos aspectos más relevantes de la investigación realizada y las conclusiones finales. En este sentido, el punto de partida del trabajo lo ha constituido la naturaleza innata de esta institución tributaria que, conforme a la doctrina científica mayoritaria, se debe identificar con una garantía personal del crédito tributario. De tal forma que, con independencia de cuál sea el concreto presupuesto de hecho que permite activar este instituto jurídico, resulta evidente que ante la existencia de un responsable tributario, por su específica estructura jurídica, siempre aumentarán las posibilidades reales de hacer efectivo un concreto crédito tributario. De lo que se desprende, en esencia, que el responsable tributario es por Ley un sujeto garante y, en consecuencia, un obligado tributario; si bien, de segundo grado, en tanto que deudor de un crédito tributario que previamente ya deberá haber sido exigido a uno de los deudores principales que expresamente menciona el art. 35.2 LGT. De tal modo que, la obligación del responsable será siempre subsidiaria, de primero o segundo rango, con o sin beneficio de excusión, pero suplementaria de la del deudor principal. En definitiva, podemos concluir que naciendo de presupuestos de hecho completamente distintos, la obligación del deudor principal y la obligación del deudor

secundario, distinta también será la causa en virtud de la cual la Ley tramará a cada una de estas personas. Se distingue, en suma, entre unos obligados al pago como consecuencia de la manifestación de una capacidad económica, de aquellos otros sujetos que pese a concurrir igualmente al pago de una deuda tributaria, no obstante, responden patrimonialmente de esta obligación en virtud de otras razones, especialmente, en estos casos, por la garantía que implican dentro del sistema impositivo al aseguramiento del crédito tributario.

Así pues, del análisis del conjunto de los presupuestos de hecho declarativos de responsabilidad tributaria que existen en el ordenamiento tributario español, se puede extraer que el único elemento en común que persiste entre todos ellos consiste precisamente en la función de garantía que los mismos acometen sobre el pago de una deuda tributaria. No obstante, esta finalidad que es claramente identificable en aquellos presupuestos de hecho basados en conductas carentes de un componente ilícito, se empieza a enturbiar en aquellos otros presupuestos de hecho en los cuales la responsabilidad se fundamenta en una actuación dolosa o negligente de un sujeto.

En este sentido, resulta oportuno enfatizar que en el ordenamiento tributario español, cuando un sujeto distinto del infractor principal, colabora o participa junto a éste en la comisión de un ilícito tributario, la única consecuencia jurídica que cabe imponer sobre este sujeto consiste precisamente en su declaración como un responsable tributario. A diferencia de lo que acontece en el Derecho Penal, no se reconocen en este ámbito grados de participación en un ilícito fiscal más allá de la autoría material. De tal forma que, descartada la posibilidad de castigar a un sujeto colaborador distinto del autor con una sanción autónoma y proporcional a su participación en la infracción; la única “pena” que cabe aplicar sobre esta persona consiste precisamente en su declaración como garante o responsable de un doble concepto tributario, la deuda y su sanción aneja, exigibles ambas por igual o en primer lugar a su titular jurídico, esto es, el deudor e infractor principal, debido al carácter accesorio y subsidiario de la responsabilidad. El legislador tributario, por tanto, lejos de calificar a un colaborador en una infracción tributaria, bien como un infractor autónomo, o bien como un cotitular solidario de la pena junto al infractor

principal; ha preferido atribuir a este sujeto partícipe la calidad de garante de una deuda y su sanción aneja como sanción específica de su conducta antijurídica.

No obstante, pese a que ésta última opción ha sido la elegida tanto por el legislador como por los principales órganos jurisdiccionales para cimentar el régimen jurídico de la responsabilidad por actos ilícitos, sin embargo, la misma no ofrece una adecuada solución ante su principal flaqueza, a saber, su falta de efectividad en los supuestos en los cuales el deudor principal abonara en su integridad las obligaciones tributarias. En tales casos, ninguna sanción pesará sobre el que junto al autor material, colaboró en la realización de la infracción tributaria; además, aun en los supuestos en los cuales este sujeto abonara tales conceptos tributarios, la sanción podría volver a devenir como inefectiva ante un ejercicio fructuoso de la correspondiente acción de reembolso. Una cuestionada impunidad que ha conseguido hacer tambalear los soportes de esta institución ante la constante crítica de un autorizado sector doctrinal que exige que ante una conducta antijurídica y culpable la misma se tipifique y así, siguiendo el sistema categorial clasificatorio y secuencial de la teoría del delito, se declare asimismo como punible.

Pero, sobre todo, el empleo de la responsabilidad tributaria como técnica sancionadora ha despertado dentro de la doctrina científica serias dudas en torno a la verdadera naturaleza jurídica de esta figura tributaria. De tal modo que, mientras que algunos apuestan por conferirle un carácter exclusivamente garantista, al margen inclusive de si se derivan o no sanciones; se alzan, por el contrario, los que abogan por otorgar a estos presupuestos de hecho una naturaleza adicionalmente punitiva. En juego, ni más ni menos, que la aplicación de todo el sistema de principios y reglas que disciplinan la materia sancionadora. En este sentido, para aportar un nuevo enfoque a esta materia, se ha efectuado una remisión a la jurisprudencia del TEDH quien, especialmente a raíz de su Sentencia *Engel y otros c. Países Bajos*, de 8 de junio de 1976, empezó a desarrollar un triple criterio capaz de determinar, entre otros aspectos, qué medidas tributarias podrían resultar equiparables a las penas a los efectos del CEDH y, en consecuencia, resultarles aplicable el conjunto de garantías materiales y procesales que reconoce asimismo el art. 6.1 del Convenio.

Una jurisprudencia que, debidamente aplicada al ordenamiento tributario español, nos permitiría también defender la naturaleza punitiva de los presupuestos de hecho constitutivos de responsabilidad tributaria por participación o colaboración de un sujeto distinto del infractor principal en la comisión de ilícitos tributarios. De tal forma que, la responsabilidad tributaria por actos ilícitos, como vía alternativa mediante la cual configurar nuevos supuestos sancionadores, nos conduce a confirmar, por una parte, la pretendida huida del legislador tributario de los esquemas propios del Derecho sancionador para tipificar conductas culpables distintas de las manifestadas por los infractores principales y, por otra parte, a aseverar la progresiva desnaturalización de esta figura tributaria, al reconocerse junto a su clásica y característica finalidad de garantía del crédito tributario, una nueva y adicional de tinte eminentemente sancionador.

Asimismo, interesa precisar que otro de los principales problemas a los que ha tenido que hacer frente esta figura tributaria desde su inserción en el ordenamiento jurídico español, ha sido precisamente su adecuación al principio de capacidad económica. Un principio que, a grandes rasgos, exige que todo aquel obligado a contribuir al sostenimiento de las cargas públicas posea capacidad económica y, además, que su contribución individual se mida en relación con ella. Así pues, la presencia de determinados deudores tributarios que, carentes de cualquier grado de capacidad económica pueden, bien sustituir (sustitutos), o bien acompañar (responsables) al deudor principal en la parte deudora de la relación jurídica tributaria, nos hará nuevamente cuestionarnos el armonioso esquema de la subjetividad tributaria. En este marco, consciente el legislador tributario de la delgada línea que separa estos mecanismos tributarios de las exigencias constitucionales, se preocupará acto seguido por regular una serie de técnicas legislativas que permitan garantizar, en mayor o menor medida, la neutralidad impositiva de estos sujetos interpuestos. Es preciso, por tanto, que el ordenamiento jurídico prevea unos cauces jurídicos a través de los cuales, los pagos efectuados por estos obligados tributarios acaben desplazándose al verdadero titular de la capacidad económica gravada, pues solo de esta forma podrían tener cabida en un Estado constitucional este conglomerado de instrumentos jurídicos especialmente diseñados para facilitar la aplicación del tributo y asegurar su recaudación.

Ahora bien, mientras que algunos de estos mecanismos sí que permiten conferir una plena protección, pues ya sea por la vía de la previa retención o de la repercusión, la deuda tributaria nunca se abona con los recursos económicos propios de estos obligados tributarios, sino con los del mismísimo contribuyente a quien se quiere hacer tributar; en cambio, en el resto de supuestos, acogiéndose a una especie de máxima “*solve et repete*”, los obligados tributarios sí que deberán hacer frente al pago de la deuda tributaria con sus propios bienes, presentes y futuros, siendo pues, solamente después de haberse hecho efectivo dicho crédito tributario, cuando los mismos podrán ejercitar contra el deudor principal las correspondientes acciones civiles de repetición o reembolso del importe pagado. En concreto, en esta segunda situación se encuentra el responsable tributario, al que solamente le concede el ordenamiento jurídico interno como mecanismo de recuperación del importe abonado, la posibilidad de ejercitar *a posteriori* una acción civil de reembolso o repetición, al margen pues de cualquier procedimiento de carácter administrativo. Una opción legislativa que, no obstante, no consideramos que sea la más adecuada, pues a través de esta acción de reembolso no solo se está protegiendo un exclusivo interés particular, sino que igualmente se está defendiendo el interés público que representa la efectiva aplicación del principio de capacidad económica.

A mayor abundamiento, de la escueta regulación que efectúa sobre este extremo la LGT se puede sonsacar cómo a pesar de su expreso reconocimiento legal, no existe, en cambio, una certidumbre sobre el adecuado cauce procesal a través del cual substanciar esta pretensión. Doctrina y legislador tributario, por tanto, solo se muestran conformes en conceder al responsable tributario una potestad a su cargo en virtud de la cual recobrar lo pagado, pero muestran indecisión o silencio en cuanto a la concreta vía civil a desarrollar. Así pues, a nuestro modo de ver, descartadas las acciones de los artículos 1.145 C.C -por falta de identidad estructural- y 1.838 C.C -por imposibilidad de subrogación del responsable en la posición del acreedor principal-, la única vía que podría emplear el responsable tributario para recuperar lo pagado sería efectivamente la acción del enriquecimiento injusto. Si bien, dada la gran dificultad que entraña para un declarado responsable tributario la recuperación de un crédito abonado en garantía de un deudor que, como

regla general, ya habrá sido previamente calificado como insolvente por la Administración; resulta necesario determinar cuál sería aquel otro remedio legal que, ante la falta de éxito de la acción de repetición, podría ejercitar el responsable tributario para recuperar el equilibrio constitucional.

Se inaugura, por tanto, para este obligado tributario una nueva vía de recuperación a través de la calificación de este crédito incobrable como una pérdida patrimonial a incluir en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, o como un gasto deducible en la base imponible del impuesto sobre sociedades. De tal forma que, podemos concluir que dos son las opciones que ofrece el ordenamiento tributario para restaurar el equilibrio constitucional fracturado en sede del declarado responsable tributario, por un lado, la acción de enriquecimiento injusto y, por otro, a modo subsidiario, la consideración del crédito declarado incobrable como una pérdida patrimonial o como un gasto deducible a incorporar en el correspondiente impuesto sobre la renta.

Concluido el estudio relativo a la figura genérica de la responsabilidad tributaria, nos adentramos en el presupuesto de hecho declarativo de responsabilidad tributaria por actos ilícitos previsto en el art. 42.1.a) LGT. De su análisis, se destaca que son tres los grandes elementos -el hecho imponible preliminar, el nexo causal y el presupuesto de hecho habilitante de la responsabilidad *stricto sensu*- los que deben concurrir a los efectos de su aplicación. Así pues, en primer lugar, partiendo de la máxima de que solamente si existe un deudor principal, puede un responsable colocarse junto a éste, se exigirá como premisa previa, el devengo de un hecho imponible realizado por un deudor principal. Si bien, si descansase en este caso el presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria sobre un ilícito tributario, ese hecho previo y necesario deberá identificarse con la comisión de una infracción tributaria. De tal modo que, bajo estos parámetros, no será suficiente con el devengo del hecho imponible, sino que adicionalmente se exigirá la materialización de una infracción tributaria relacionada con el hecho jurídico-tributario previsto por la norma. La ausencia de una infracción tributaria imputable a un deudor principal implicará, por tanto, para el presunto responsable una doble consecuencia, por un lado, la imposibilidad de reclamarle el abono de una sanción, siendo que en este punto, su

posición no diferirá de la del deudor principal; pero además, y aquí descansa el dato diferencial, tampoco se le podrá declarar responsable por el resto de las obligaciones tributarias pendientes del deudor primigenio pues, en estos casos, ni habrá responsabilidad en sentido criminal, ni en sentido tributario.

Además, entre el hecho preliminar, basado en la comisión de una infracción tributaria sustanciada a través de un procedimiento sancionador seguido frente al infractor principal y el hecho accesorio o subsidiario, basado en la colaboración activa de otro sujeto en el devengo de aquel ilícito tributario, debe mediar asimismo otro requisito común o instrumental que, engarzando ambos presupuestos de hecho, permita instar el pago de la obligación pecuniaria al supuesto responsable. Se parte, por tanto, de la premisa de que el responsable tributario solidario solo puede ser compelido al pago, no desde el instante en el que el mismo realiza su propio presupuesto de hecho o, incluso, desde el instante en el que la Administración le notifica el acto de derivación de la responsabilidad, sino precisamente desde el momento en que, acreditados los dos presupuestos de hecho anteriores, además, tiene lugar el vencimiento del periodo voluntario de pago concedido al deudor principal sin que el mismo haya cumplido con su obligación. Más en concreto, por lo que concierne al específico presupuesto de hecho del art. 42.1.a) LGT, al exigirse que su obligación esté conformada, al menos, por una sanción tributaria, deberemos concluir que el periodo voluntario de pago al cual deberemos atenernos será el concedido al infractor principal para que éste abone su sanción tributaria. De tal forma que, si el hecho preliminar lo constituye el ilícito tributario, siendo la presencia de este componente el requisito *sine qua non* para poder derivar en estos casos la responsabilidad, resultará evidente que será concretamente este periodo voluntario de pago el cual deberá concluir para que posteriormente se pueda exigir la responsabilidad al deudor secundario.

Finalmente, el tercer pilar necesario que debe concurrir para poder erigir en firme la estructura de la responsabilidad tributaria por participación en un ilícito tributario, lo constituye precisamente la conducta de otro sujeto, distinto del obligado tributario principal, que junto al mismo participa en la maquinación de la infracción. En concreto, según el art. 42.1.a) LGT serán responsables tributarios por esta vía

“quienes sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción”. Ahora bien, al no definir acto seguido la normativa tributaria qué debe entenderse por causar o colaborar en una infracción, la trascendencia práctica de esta medida se hará depender del significado que atribuyamos a dichos términos, para lo cual resultará necesario efectuar una remisión a la figura genérica de la participación contenida en el Código Penal. Así pues, partiendo de la reconocida naturaleza especial del delito de defraudación que, entre otros extremos, implica que solo puede ser autor material y directo del delito fiscal el deudor principal del impuesto defraudado, podemos igualmente concluir que en el ámbito de las infracciones tributarias, tal y como se desprende del art. 181 LGT, la autoría del ilícito tributario debe asimismo atribuirse en exclusiva a quien ostenta la posición de obligado tributario principal. Esto implica, en definitiva, que no se puedan admitir las formas de coautoría en esta clase de ilícitos por la vía de la responsabilidad tributaria, dado que el elemento personal del tipo “deudor tributario principal” es de imposible transmisión al resto de partícipes.

Ahora bien, que no se admitan por la especialidad del ilícito tributario responsables tributarios solidarios en calidad de autores directos, mediatos o coautores, no implica que los partícipes no puedan ser declarados como tal si intervienen en la ejecución del ilícito mediante otras formas de participación accesorias a la de la autoría tal y como son la inducción, la cooperación necesaria o la simple complicidad. De lo que se infiere que, los colaboradores en una infracción tributaria para poder ser declarados como responsables tributarios solidarios ex art. 42.1.a) LGT, deberán necesariamente intervenir, al margen de su condición subjetiva, en la consumación del hecho infractor mediante una conducta activa, entendida ésta como una actuación consistente en un hacer que, con independencia del grado de su necesidad, se requerirá que al menos sea eficaz para el éxito de la defraudación.

Para concluir, el capítulo tercero se encarga de analizar otro presupuesto de hecho declarativo de responsabilidad tributaria por actos ilícitos previsto en el art. 87.Cinco LIVA. De su redacción se destaca el siguiente orden de conclusiones: en primer lugar, que solamente podrán ser considerados como responsables tributarios

por esta vía, quienes ostenten la calificación conforme al art. 5 LIVA de empresarios o profesionales, descartándose, por tanto, del alcance de esta medida a todos los consumidores finales; en segundo lugar, que el declarado responsable tributario deberá, además, ser el destinatario de una “entrega de bienes”, excluyéndose pues igualmente de su marco de aplicación el fraude intracomunitario que se puede desplegar en el sector de los servicios; y, en tercer lugar, una tercera restricción, al limitarse el alcance de la obligación del responsable a un único componente de la deuda tributaria tal y como es la “cuota tributaria”. A destacar, asimismo, que en coherencia con el art. 41.4 LGT y ante el manifiesto silencio del art. 87. Cinco LIVA, la responsabilidad de este sujeto no abarcará en estos supuestos al importe de las sanciones que pudieran imponerse al deudor principal. Un matiz a tener en consideración, máxime si las autoridades fiscales se están planteando la posibilidad de entablar otros recursos antifraudatorios, como podría ser la activación del 42.1.a) LGT o la denegación del derecho a deducir el IVA soportado, que sí que admiten, en cambio, bien la derivación de la sanción impuesta al deudor principal, o bien la consideración como infractor principal de aquel que solicitara u obtuviera indebidamente devoluciones derivadas de la normativa del tributo (arts. 193 y 194 LGT).

Pero, además, son requisitos adicionales exigidos por el art. 87. Cinco LIVA para poder detonar este presupuesto de hecho, por una parte, que se haya dejado de declarar e ingresar, en algún eslabón de la cadena de entregas, alguna cuota de IVA y, por otra parte, que el destinatario de la misma hubiera razonablemente presumido que el impuesto no iba a ser objeto de ingreso; siendo que, a su vez, el legislador ha considerado a estos efectos como un dato objetivo capaz de confirmar esta presunción, la obtención por parte de este destinatario de unas mercancías por un precio notoriamente anómalo. Una anomalía que, para más precisión, se considera que concurre cuando: a) el precio es sensiblemente inferior al correspondiente a dichos bienes en las condiciones en que se ha realizado la operación o al satisfecho en adquisiciones anteriores de bienes idénticos y/o b) el precio es sensiblemente inferior al precio de adquisición de dichos bienes por parte de quien ha efectuado su entrega.

Se trata, en fin, de una doble posibilidad que no tiene porqué ser acumulativa y que irremediamente coloca bajo sospecha a todas aquellas operaciones en las que pueda concurrir una ventaja económica. Y es que de la redacción de este presupuesto de hecho se desprende que nos encontramos ante un supuesto de responsabilidad tributaria basado en una presunción jurídica sustentada, a su vez, en una culpa *in vigilando* o *in eligendo*, que recae sobre el adquirente de unas mercancías en ligazón con el empresario del que las obtiene, del cual debe presuponer su condición de defraudador ante la presencia de un precio ostensiblemente inferior a la media. Ahora bien, resulta evidente que una cosa es conocer o, en su defecto, sospechar que se está participando en un ilícito tributario y otra bien distinta, la mera compra por parte de este operador de unas mercancías por un precio sensiblemente inferior. Un *quid pro quo* en el que ha incurrido el legislador y que resultará del todo necesario ponderar conforme al principio de proporcionalidad y seguridad jurídica.

Por último, interesa destacar que para evitar situaciones de impunidad por mera ubicación territorial de los proveedores intracomunitarios, la “Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido en lo que respecta a la evasión fiscal vinculada a la importación y otras operaciones transfronterizas”, incluyó entre sus objetivos la posibilidad de añadir un nuevo presupuesto de hecho declarativo de responsabilidad tributaria solidaria sobre el sujeto pasivo de una entrega intracomunitaria de bienes, por el IVA adeudado en concepto de la adquisición intracomunitaria de dichos bienes en otro Estado miembro, en el que no estuviera establecido, precisamente cuando este sujeto no hubiera presentado un estado recapitulativo, o no lo hubiera presentado a tiempo, o cuando este estado recapitulativo no contuviera la información pertinente. Se apostó, en suma, aunque finalmente no se llegó a aprobar, por la introducción en todos los ordenamientos tributarios de los Estados miembros de un nuevo presupuesto de hecho de responsabilidad tributaria basado en una conducta omisiva del sujeto que efectuara una entrega intracomunitaria de bienes, cuando mediante su actitud y de una manera implícita, provocase una pérdida de IVA en el Estado receptor de la mercancía.

Sin embargo, ante la falta de su aprobación, cabría cuestionarse si con los actuales instrumentos internos -especialmente, el art. 42.1.a) LGT y el art. 87. Cinco LIVA- sería igualmente posible derivar una responsabilidad tributaria a un sujeto no establecido dentro del territorio español; para lo cual, necesariamente deberemos remitirnos, no tanto a la configuración jurídica de esta medida en el ordenamiento tributario español, sino más bien al conjunto de instrumentos jurídicos reguladores de la asistencia mutua y del empleo que de los mismos efectúen los diversos Estados miembros. Pudiéndose concluir que, a la luz de los mismos, si bien el marco jurídico para la asistencia mutua en materia recaudatoria entre Estados miembros de la Unión Europea se encuentra claramente definido, no obstante, su aplicación práctica todavía sigue siendo muy limitada por toda una serie de obstáculos, como son el desarrollo de las competencias lingüísticas, la falta de recursos humanos o los diferentes procedimientos internos. El reforzamiento de este mecanismo se convierte, por tanto, en uno de los grandes retos pendientes a los cuales deberá hacer frente la Unión Europea en los próximos años.

En suma, la conclusión general alcanzada tras el estudio de esta figura tributaria es que aun cuando la misma constituye uno de los principales instrumentos jurídicos existentes para evitar o reducir el fraude fiscal, al garantizar mediante su establecimiento tanto el pago de la deuda tributaria defraudada -en tanto que manifestación del genérico deber de contribuir a las cargas públicas ex art. 31.1 CE-, como la posible sanción tributaria devengada como consecuencia de la comisión de una infracción tributaria en la cual hubiera participado, en algún grado o forma, el declarado responsable tributario; no obstante, el fin último de esta medida tributaria no puede oscurecer determinados aspectos básicos de su configuración -en especial, su inherente carácter sancionador- que, pese a los estudios y pronunciamientos vertidos hasta el momento, todavía siguen pendientes de una adecuada determinación que permitan garantizar por igual el interés recaudatorio de la Administración y las garantías materiales y procesales de los declarados responsables tributarios.