

# El procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria

**Autor:** *José Antonio Castellanos Torres*  
Abogado

## Resumen

Analizamos en las presentes paginas, tras un breve recorrido por el concepto y características de la Responsabilidad Tributaria, así como de sus notas diferenciales respecto de la responsabilidad Civil y Administrativa, el procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria, examinando las diferentes fases procedimentales que culminan con la declaración de responsabilidad y, que son necesarias para trasladar la carga de la deuda tributaria a personas que son ajenas a la realización del hecho imponible, poniendo de relieve la naturaleza fundamentalmente garantista de la institución de la Responsabilidad, al aumentar el número de sujetos a los que se les puede exigir la deuda tributaria, no exenta en la actualidad de cierto carácter sancionador. Estos caracteres, unido a que las operaciones que han de realizarse en el desarrollo del proceso de derivación, que acercan este procedimiento a los de liquidación de los tributos, lo conforman como un procedimiento autónomo dentro del procedimiento de recaudación.

Se examinan a continuación las particularidades que presenta el procedimiento respecto a los responsables solidarios y subsidiarios, básicamente la necesidad para estos últimos de la previa declaración de falencia del deudor principal y responsables

solidarios y, por ende, el distinto ámbito temporal en que unos y otros responsables pueden ser declarados.

Por último abordamos, las consecuencias que tiene para el deudor principal, el pago realizado por el responsable, quien tiene el expreso reconocimiento legal del derecho de reembolso frente al deudor principal, y que sucede con las deudas por conceptos que no son objeto de derivación, como por ejemplo los recargos de apremio.

*Palabras clave:* Responsabilidad tributaria, responsables solidarios y subsidiarios, trámite de audiencia previo, declaración de responsabilidad, deudor fallido, insolvencia total y parcial.

### **Abstract**

In the following pages, we evaluate a brief assessment into the concept and characteristics of the tax liability as well as its degree of difference in respect to the Civil and Administrative responsibilities, the procedure of derivation of tax liability, examining the different phases that culminate with the declaration of responsibility and that are necessary to transmit the liability of the tax debt to individuals that are unfamiliar to the taxable right emphasizing the fundamental guarantee of the principles of the Responsibilities, upon increasing the amount of subjects that are responsible for the tax, not currently exempt of a sanctioned character.

These characters, combined with the operations which have to be realized in the procedure of the derivation process (which make to this procedure to get close to the tax clearance procedure), established it as an autonomous process within the recovery process of the tax collection law.

We continue to examine the features that are presented by the process in respect of the severally liable and the vicariously liable, basically the requirement for the vicariously liable of a previous statement of failure from the principal debtor and the severally liable, and hence the different timeframe in which one or some other responsible can be declared.

In conclusion we discuss the consequences for the principal debtor what stems in the payment made by the responsible, who has the express legal recognition of the right of reimbursement against the principal debtor, that occur, in concept, with the debts that are not objects of derivation, as an example the pressure of surcharges.

*Key words:* Tax Liability, severally liable, vicariously liable, pre-hearing process, statement of responsibility, bankrupt, total / partial insolvency.

Recibido: 25.07.2008

Aceptado: 15.09.2008

## I. Concepto de responsabilidad tributaria

Tal vez sea el concepto de Responsabilidad Tributaria una de las cuestiones más controvertidas en el seno de la doctrina tributaria, por la dificultad que entraña dar una definición precisa y completa de la misma. La doctrina, fundamentalmente la italiana<sup>1</sup>, parten de las notas características de esta institución, plasmadas en el ordenamiento positivo, en nuestro caso del artículo 41.1 de la Ley 58/2003 General Tributaria<sup>2</sup>, para obtener el concepto de Responsabilidad Tributaria, teniendo en cuenta que el legislador ha ido incorporando caracteres antes solo apuntados en sede doctrinal.

Entre las diversas definiciones elaboradas por la doctrina, Pérez Royo<sup>3</sup> por ejemplo, considera que el responsable es una persona que en virtud de la realización de un presupuesto definido en la norma queda sujeto al pago de la deuda tributaria en función de garantía, para el caso de la falta de pago del deudor principal.

### I.1. Peculiaridades de la responsabilidad tributaria. Diferencia con la responsabilidad civil y administrativa

La Responsabilidad Tributaria ofrece una serie de peculiaridades en relación con la Responsabilidad Civil e, incluso con la Administrativa. Este tema ya fue objeto de estudio por el profesor Calvo Ortega<sup>4</sup> y cuyas conclusiones sobre estas diferencias, así como el distinto fundamento de las distintas clases de responsabilidad, fueron expuestos en sucesivos artículos publicados por la Revista de Hacienda Pública Española, en la década de los años setenta.

Siguiendo al autor antes citado, el fundamento jurídico y elemento común de la Responsabilidad Civil, es la existencia de un daño injusto, (hecho lesivo) que a través de un criterio determinado se imputa al responsable. En el campo tributario hay casos en los que tal idea de daño actual, incluso probable, falta. Así cuando se declaran responsables a los sujetos que suceden por cualquier causa y, por tanto, también inter vivos, por las deudas y responsabilidades del anterior titular, es claro que ningún daño ha sido causado al Ente Público. Tampoco faltan ejemplos si se desciende del plano general de la LGT, al campo más concreto de la normativa que regula los distintos impuestos, en cuyo caso falta también toda idea de daño. De ello se deduce que de la Responsabilidad Tributaria no puede predicarse el mismo fundamento jurídico y elemento común que se reconoce en la Responsabilidad Civil.

---

<sup>1</sup> ALLORIO, E.: *Diritto processuale tributario*, Utet, 1962; y PARLATO, A.: *Il responsabile d'imposta*, Giuffrè, 1963.

<sup>2</sup> A tenor del cual "La Ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales a otras personas o entidades".

<sup>3</sup> PEREZ ROYO: *Derecho Financiero y Tributario*. Parte General. Civitas, 9ª ed., Madrid 1999.

CALVO ORTEGA, R.: *La Responsabilidad Tributaria*. Revista de Hacienda Pública Española, 1979

Si ponemos en relación la Responsabilidad Tributaria con la Administrativa, nos encontramos también con una primera diferencia notable: el presupuesto de hecho de la Responsabilidad Administrativa es una infracción jurídica, mientras que no todos los casos de Responsabilidad Tributaria pueden calificarse de ilícitos. Sin entrar en los elementos que pueden integrar la infracción administrativa, es cierto que el elemento común de la antijuridicidad, no se da en todos los casos que sirven de presupuesto de hecho a la Responsabilidad Tributaria. De aquí que, tampoco esta responsabilidad sea reconducible a la Responsabilidad Administrativa. La Responsabilidad Tributaria necesita de un presupuesto de hecho previo, a diferencia de la Responsabilidad Administrativa. Se trata de un presupuesto imputable a otro sujeto, justamente el que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria imputable al contribuyente.

El instituto de la Responsabilidad tiene, además de su propio fundamento jurídico, un fundamento de naturaleza sociológica o política, que sirve de inspiración al legislador, pero que no se incorpora a la norma. Este fundamento meta jurídico tiene entre otras virtualidades, la de explicar la estructura, los criterios de imputación y los efectos de los presupuestos de hecho de cada una de las figuras jurídicas. En la Responsabilidad Civil, el fundamento es la composición o conciliación de los intereses de los sujetos jurídicos y, en la Responsabilidad Administrativa, la defensa del interés público recogido e incorporado en la norma jurídica.

La Responsabilidad Tributaria tiene su propio fundamento meta jurídico. El fundamento en cuestión no es otro que la garantía del pago de la deuda tributaria (*si bien en la actualidad ha ido adquiriendo cierto carácter sancionador*) Este fundamento es verificable, a través del examen de todos y cada uno de los casos de Responsabilidad Tributaria que recoge la Ley. En efecto, si por garantía se entiende cualquier figura jurídica que tiende a aumentar la seguridad del cumplimiento de una obligación o, el disfrute de un derecho, es claro que, el legislador tributario ha pretendido, con el establecimiento de la Responsabilidad Tributaria, aumentar la seguridad del pago de la deuda tributaria. Para ello ha buscado un efecto jurídico concreto: junto a la sujeción del patrimonio del contribuyente se declara por una norma jurídica, la sujeción del patrimonio del responsable.

La prueba más evidente de esta afirmación está en que, constituyendo el presupuesto de hecho de la Responsabilidad Tributaria en muchos casos una infracción tributaria, el único efecto de esta infracción, normalmente, es la extensión de la responsabilidad de la deuda tributaria imputable al contribuyente. Así, en general, si el contribuyente paga la deuda tributaria, el responsable que ha cometido la infracción, no se ve incidido por sanción alguna.

El aumentar la seguridad del cobro de la deuda tributaria, vinculando el patrimonio de un sujeto no contribuyente es conveniente, dada la naturaleza pública de la obligación, pero no se basa en un principio de justicia. De donde resulta que, el fundamento de la Responsabilidad Tributaria no añade a ésta una operatividad jurídica específica.

El problema se reduce a encontrar las figuras jurídicas que permitan asegurar el cobro de las deudas tributarias en la mejor forma posible para el acreedor dada su naturaleza pública, sin infringir, al mismo tiempo principio jurídico tributario alguno.

Los presupuestos de hecho de la Responsabilidad que regula el ordenamiento tributario, pueden sintetizarse, principalmente, en razón de tres criterios:

- a. Existencia o no del beneficio de excusión a favor del Responsable. Aparecen así dos clases de presupuestos que dan lugar a la Responsabilidad Solidaria y Subsidiaria. Salvo precepto legal expreso la Responsabilidad será siempre Subsidiaria.
- b. Extensión de la Responsabilidad. La regla general es que, siendo el responsable un deudor tributario, responderá con todos sus bienes presentes y futuros. Sin embargo existen determinados supuestos de Responsabilidad en los cuales ésta aparece limitada. El responsable no responde con su patrimonio sino con determinados bienes afectos.
- c. Según el criterio de imputación elegido por el legislador para la atribución de Responsabilidad tributaria a un sujeto. Aparecen así una Responsabilidad culposa y una Responsabilidad por ausencia absoluta de negligencia, que había de calificar de objetiva, (esta última como sabemos proscrita por nuestro Tribunal Constitucional).

## 1.2 Características<sup>5</sup>

### 1.2.1 *Carácter legal de la obligación del responsable*

Del artículo 41.1 lo primero que se desprende es que los supuestos de responsabilidad tienen que venir fijados por la Ley. De ello pueden extraerse dos consecuencias:

- a. No es posible la determinación de supuestos de responsabilidad por norma con rango inferior a Ley.
- b. No es posible la creación de supuestos de responsabilidad, o la modificación de su contenido a través de un mero acuerdo de voluntades<sup>6</sup>.

Ambos efectos han sido resaltados por la jurisprudencia<sup>7</sup>. A ello, Carbajo Vasco añade que la ley formal que debe regular tales supuestos ha de ser lo mas precisa

<sup>5</sup> En la realización de este apartado he seguido fundamentalmente el estudio NAVARRO EGEEA, M.: "El responsable tributario". Iustel, 2006.

<sup>6</sup> GALAN RUIZ, J.: La responsabilidad Tributaria. Aranzadi 2005; MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: Los Responsables Tributarios, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid 1994; CORTES DOMINGUEZ, A.: Los sujetos de la obligación tributaria. Revista de Administración Pública, num. 48, 1965.

<sup>7</sup> Así la sentencia del TSJ de Navarra de 28 de enero de 1997 y, la sentencia del TS de 16 de 1991. En esta última sentencia el Alto Tribunal manifiesta que la Responsabilidad Tributaria "no se presume jamás, tiene un origen legal y no cabe que sea objeto de transacción o convenio entre los particulares" (RJ 1991, 4178)

posible, especificando quien es el responsable, en que condiciones, con que características, el alcance de la responsabilidad y el procedimiento para derivarla<sup>8</sup>.

Sin embargo no existe acuerdo en la doctrina sobre si la Responsabilidad Tributaria está o no sometida al principio de reserva de Ley establecido en los artículos 31.3 y 133 de la CE. Lo que se plantea es si, en materia de Responsabilidad Tributaria, rige el principio de reserva de Ley o el de preferencia de Ley, es decir, si la necesidad de que sea una norma de rango legal la que regule la figura del responsable viene de la Constitución o de una Ley ordinaria.

Optar por una u otra solución tiene unas consecuencias importantes. Así si nos decantamos por el principio constitucional de reserva de ley, ninguna norma de rango inferior podrá regular nunca esta figura. En sentido contrario si optamos por el principio de congelación de rango, cualquier modificación posterior de la LGT, que dispusiera que los supuestos de Responsabilidad pudieran ser regulados por vía reglamentaria, sería plenamente válida, produciéndose una deslegalización de esta materia. Para Calvo Ortega<sup>9</sup>, Simón Acosta<sup>10</sup>, Mazorra Manrique<sup>11</sup> y Barberana Belzunce<sup>12</sup>, entre otros, la figura no estaría cubierta por el principio de reserva de Ley, básicamente porque su carácter garantista no permite considerarlo como elemento esencial del tributo.

Razonamiento contrario manifiestan Cazorla Prieto<sup>13</sup> y Falcón y Tella<sup>14</sup>, quienes señalan que, el responsable, en cuanto obligado junto al deudor principal, forma parte del círculo de deudores tributarios y, por tanto constituye un elemento esencial del tributo que entraría dentro del marco del principio de legalidad en materia tributaria.

Pero si además atribuimos a la Responsabilidad Tributaria el carácter sancionador que últimamente se le está otorgando, podría atentar contra el artículo 25.1 de la Constitución<sup>15</sup>, que impone la reserva de ley en materia sancionadora<sup>16</sup>.

---

<sup>8</sup> CARBAJO VASCO, D.: La Responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades mercantiles. Análisis del artículo 40.1 de la Ley General Tributaria. Revista Foro Manchego, Colegio de Abogados de Ciudad Real, num. 38 Sep. 1997.

<sup>9</sup> CALVO ORTEGA, R.: La responsabilidad tributaria subsidiaria. Hacienda Pública Española, 1971.

<sup>10</sup> CASADO OLLERO, G., FALCON Y TELLA, R., LOZANO SERRANO, C., SIMÓN ACOSTA, E.: Cuestiones tributarias prácticas. La Ley, Madrid 1990.

<sup>11</sup> MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: Los Responsables Tributarios

<sup>12</sup> BARBERANA BELZUNCE, I.: Naturaleza de la responsabilidad tributaria del sucesor de la empresa. Jurisprudencia Tributaria, TII, 1994.

<sup>13</sup> CAZORLA PRIETO, L.: Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Aranzadi. Pamplona, 3ª ed. 2002

<sup>14</sup> FALCON Y TELLA, R.: La Ley como fuente del ordenamiento tributario arts. 10, 11 y 12 LGT. Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma (homenaje a Fernando Sainz de Bujanda.)

<sup>15</sup> "Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito o falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento".

<sup>16</sup> En esta línea ya se manifestó CHECA GONZALEZ en su trabajo "La Reforma de la Ley General Tributaria", en el que señalaba: "puesto que de la responsabilidad deriva un resultado limitativo de los derechos de los administrados y se ocasiona además un resultado sancionatorio en el patrimonio del declarado responsable"

En mi opinión, el artículo 8 de la Ley General Tributaria de 2003, que bajo la rúbrica de “Reserva de Ley Tributaria” enuncia: “Se regularán en todo caso por Ley... c) La determinación de los obligados tributarios previstos en el apartado 2º del artículo 35 de esta Ley, y, la determinación de los responsables”, zanja toda duda en cuanto a la consideración de los Responsables como elemento esencial del tributo.

Galán Ruiz<sup>17</sup> considera que si la Constitución asegura, de acuerdo con la interpretación realizada por el Tribunal Constitucional, que los elementos esenciales del tributo han de regularse a través de una norma con rango de Ley, con mayor razón tendrá que hacerlo cuando se hace responder a una persona de una deuda ajena, cuya fijación si está amparada claramente por el principio de reserva de Ley.

### 1.2.2. La posición del Responsable “junto” a los deudores principales

De la lectura del artículo 41.1 se desprende una segunda característica y es que el responsable siempre concurre en la deuda con otro deudor que es el principal, quien responde en primer lugar de la deuda tributaria. Por lo tanto el responsable se sitúa junto a los deudores principales sin desplazarlos y, aumentando de esta forma el número de obligados que garantizan el crédito tributario, y, añade el precepto que, a estos efectos se consideran obligados principales los obligados tributarios del apartado segundo del artículo 35, entendiendo por estos a las personas físicas o jurídicas y entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias.

De la interpretación de estos preceptos se desprende que el responsable constituye una figura independiente en el ámbito de los obligados tributarios, tal como había venido sosteniendo la doctrina al tratar su posición en relación con los sujetos pasivos (contribuyente y sustituto).<sup>18</sup>

De la comparación del artículo 37 de la anterior Ley General Tributaria y el artículo 41 de la actual Ley 58/2003, podemos resaltar ciertos cambios. Por un lado se dice que el responsable es la persona o entidad, abarcando ésta última expresión tanto a las personas jurídicas como a las entidades sin personalidad jurídica del artículo 34.5 del mismo texto legal. Por otro lado, sitúa al responsable junto a los deudores tributarios, sustituyendo la mención que el artículo 37 de la Ley de 1963, hacía a los sujetos pasivos o deudores principales, especificando a continuación quienes componen este grupo de obligados tributarios, remitiéndose al artículo 35.2, del cual se

<sup>17</sup> GALAN RUIZ, J.: “La Responsabilidad Tributaria”, Aranzadi 2005.

<sup>18</sup> En éste sentido NAVARRO EGEA, M.: “El Responsable Tributario” Iustel 2006, quien menciona además a PARLATTO, A.: “Il responsabile d’imposta” Giuffrè, 1963, y a HERRERO MADARIAGA, J.: “El Responsable Tributario” Civitas. REDF, nº 26, 1980.

Además las Res. TEAC de 3 de diciembre de 1998 y 15 de enero de 1999, establecen que la existencia en el mundo jurídico tributario del responsable exige previamente la concurrencia del sujeto pasivo, reiterando que los responsables no tienen el carácter de obligados principales.

infiere un notable incremento del número de sujetos junto a los que se puede colocar el responsable<sup>19</sup>.

En conclusión, a tenor del artículo 41 de la actual Ley General Tributaria, el responsable puede aparecer junto a un amplio catálogo de sujetos a los que se dota de la condición de deudores principales, los enumerados en el artículo 35.2. Adicionalmente se incorporan a este grupo los sujetos infractores en virtud de lo dispuesto en el artículo 181.2, según el cual: “El sujeto infractor tendrá la consideración de deudor principal a los efectos de lo dispuesto en el apartado primero del artículo 41 de esta Ley, en relación con la declaración de responsabilidad”.

No obstante, éste incremento del número de sujetos junto a los que se puede colocar el responsable, ha sido objeto de crítica por la doctrina reciente, ya que la función garantista del pago que cumple la institución de la Responsabilidad es difícil que se pueda hacer efectiva en alguno de los señalados en el art. 35.2. Piénsese v. gr. en la dificultad que supondría la materialización de supuestos de responsabilidad conectados a los obligados a soportar la repercusión, las retenciones o los ingresos a cuenta, así como a los sucesores y los beneficiarios de supuestos de exención, bonificación o devolución que no tengan la condición de sujetos pasivos<sup>20</sup>.

La ampliación del concepto de responsable no puede fundarse en esta remisión a los sujetos incluidos en el artículo 35.2, sino que, ha de tomar en consideración otros datos, como la razón de ser por la que cada uno de ellos ha adquirido la condición de deudor principal<sup>21</sup>. Así ocurre por ejemplo, con los obligados tributarios que resultan de la aplicación de la repercusión y los pagos a cuenta, a las que Rafael Calvo Ortega<sup>22</sup>, integra dentro de las actividades de colaboración de los privados con la Administración con fundamento en el artículo 31.3 de la Constitución, al considerarlas prestaciones personales de carácter público. La implantación de estas técnicas de gestión de los tributos ha estado motivada, entre otras razones, por su utilidad para agilizar el cobro de la deuda tributaria. Todas ellas operan como mecanismos de garantía del crédito tributario. Esta finalidad se proyecta igualmente sobre los sujetos implicados en la repercusión y los pagos a cuenta, por ejemplo, en el obligado a retener se ve con claridad que está llamado a cumplir una función auxiliar en el marco de la aplicación de los tributos, sin que su presencia altere la estructura obligacional resultante de la realización del hecho imponible ni la posición del sujeto pasivo

---

<sup>19</sup> NAVARRO EGEEA, M.: “El Responsable Tributario”, Iustel, 2006.

<sup>20</sup> Entre los autores que han señalado estas dificultades podemos señalar a ARIAS ABELLAN, M<sup>º</sup>: “El régimen jurídico del responsable en la nueva Ley General Tributaria”, Civitas. REDF, n<sup>º</sup> 123, 2004; FALCON Y TELLA, R.: “La regulación sustantiva de los responsables en el Anteproyecto de la Ley general Tributaria” Quincena Fiscal, n<sup>º</sup> 10, 2003; CALVO ORTEGA, R.: “La nueva Ley General Tributaria” Thomson-Civitas, 2004.

<sup>21</sup> NAVARRO EGEEA, M.: “El Responsable Tributario”, Iustel, 2006.

<sup>22</sup> CALVO ORTEGA, R.: “Las actividades de colaboración de los privados con la Administración Tributaria: En torno a un nuevo ordenamiento” Discurso de ingreso en la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación” junio 2006.

como deudor principal. Desde este punto de vista, tanto el responsable como los sujetos mencionados presentan un sustrato común, la realización efectiva del crédito tributario, que impide concebir al responsable como un mecanismo de aseguramiento de las obligaciones derivadas de la repercusión y los pagos a cuenta.

A la vista de todo lo expuesto debemos preguntarnos cual es el motivo o razón para esta ampliación del concepto de responsable, y la respuesta no puede ser otra que se está instrumentalizando la Responsabilidad Tributaria como un mecanismo sancionador, y, dado que esta utilidad ha de ser entendida con arreglo a los principios ordenadores del Derecho Administrativo Sancionador, cabe sumarse a la opinión de Calvo Ortega para concluir que solo en supuestos de coautoría o colaboración activa en la realización de una infracción tributaria puede admitirse la presencia de un responsable junto a cualquiera de los obligados tributarios<sup>23</sup>.

Una cuestión que hay que tener en cuenta es que el hecho de que el responsable quede obligado al pago de la deuda tributaria junto al sujeto pasivo contribuyente, no libera a éste de su obligación al pago<sup>24</sup>.

En este mismo sentido, Menéndez Moreno y Anibarro Pérez<sup>25</sup>, han interpretado que la expresión junto a los sujetos pasivos o deudores principales del artículo 37 de la antigua Ley General Tributaria, pone de relieve que el responsable no desplaza al sujeto pasivo de su posición deudora, como ocurre con el sustituto respecto del contribuyente, sino que, en estos casos, siempre existen, frente a la Administración estos dos obligados tributarios. Igualmente Fernández González<sup>26</sup> en relación con el responsable solidario, considera que si el deudor principal no satisficiera la deuda tributaria, surgirá la obligación de pago del responsable, pero es evidente que continúa subsistiendo la obligación del deudor principal; de ahí que el acreedor pueda elegir entre acudir a satisfacer su pretensión ante el deudor principal o ante el responsable.

Además hay que tener en cuenta que al responsable le será exigida la deuda en período voluntario, por lo que no estará obligado respecto de algunos conceptos que si son exigibles al deudor principal, tales como los recargos del período ejecutivo, sanciones, recargos por ingreso fuera de plazo etc., por lo que el deudor principal seguirá estando obligado a la satisfacción de estas cantidades, sin que el ingreso efectuado por el responsable libere al deudor principal del pago de los demás conceptos de la obligación tributaria no asumidos por el responsable.

El efecto que provoca el ingreso realizado por el responsable, es que la obligación del deudor principal ya no será frente a la Hacienda Pública, que ya ha visto satisfe-

<sup>23</sup> CALVO ORTEGA, R.: "Obligados tributarios", en la obra colectiva "La nueva Ley General Tributaria", Thomson-Civitas, 2004

<sup>24</sup> Así lo ha precisado la STS de 16 de mayo de 1991, al afirmar que "el sujeto pasivo (contribuyente o sustituto), no desaparece como obligado tributario original, ni queda eximido de su preexistente deber de pago".

<sup>25</sup> MENÉNDEZ MORENO, A y ANIBARRO PÉREZ, S.: "Aproximación al presupuesto de hecho y al alcance de la posición deudora de los obligados tributarios", *Crónica Tributaria*, num.66, 1993.

<sup>26</sup> FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, C.: "Un apunte sobre el concepto de responsabilidad solidaria", *Crónica Tributaria*, num. 62, 1992.

cha su deuda, sino frente al propio responsable. Esta circunstancia nos lleva a otra de las notas características de la Responsabilidad Tributaria: el derecho de repetición que tiene el responsable frente al deudor principal, derecho del responsable que no había gozado de reconocimiento expreso en la anterior LGT de 1963, ni en el RGR, siendo consagrado expresamente en el apartado 6 del artículo 41 de la actual Ley, aunque lo cierto es que, pese a este reconocimiento legal, las posibilidades de que el responsable vea satisfechas sus pretensiones son muy escasas, máxime cuando la Administración Tributaria con todos sus medios y prerrogativas no ha conseguido el cobro de la deuda al deudor principal.

### *1.2.3. La realización de un supuesto de hecho distinto del hecho imponible*

Vamos a analizar el supuesto de hecho generador de la Responsabilidad, pues en él se encuentra el elemento definitorio del responsable frente a los sujetos pasivos y frente al régimen de la solidaridad<sup>27</sup>.

Las singularidades que presenta este presupuesto son las siguientes:

- El responsable no realiza el hecho imponible, sino un supuesto de hecho distinto establecido por la Ley. Existen por tanto dos normas a tener en cuenta. La que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, definiendo el hecho imponible por un lado y, por otro la que establece o tipifica el supuesto de hecho que da lugar a la responsabilidad.
- El supuesto de hecho que determina la responsabilidad no tiene por que guardar relación con el hecho imponible<sup>28</sup>.
- Necesariamente para que se realice el supuesto de hecho que da lugar a la responsabilidad ha de haberse producido el hecho imponible<sup>29</sup>.

Como explica Navarro Egea, “debido a la concepción mas amplia de la Responsabilidad que se deduce del artículo 41 de la Ley General Tributaria, la posibilidad de colocar al responsable junto a cualquiera e los obligados tributarios del artículo 35.2, requiere precisar que la singularidad del supuesto de hecho realizado por aquel no reside únicamente en que se trata de un supuesto distinto del hecho imponible, porque esta situación es común a la mayor parte de los sujetos que integran el catálogo de los obligados tributarios. En la actual regulación, el responsable ni lleva a cabo el hecho imponible, ni ninguno de los supuestos que originan cualquiera de las obligaciones materiales sobre las que se fundamentan las distintas posiciones subjetivas allí

<sup>27</sup> PARLATO, A.: “Il responsabile d’imposta”, Giuffrè, 1963.

<sup>28</sup> Por ejemplo, la responsabilidad derivada por el incumplimiento de las órdenes de embargo.

<sup>29</sup> Señala CORTÉS DOMÍNGUEZ, que “el efecto que se deriva de la realización del hecho imponible (la existencia de la deuda) aparece como un elemento del supuesto de hecho de la responsabilidad definido por la Ley.” “Ordenamiento tributario español”. Tecnos, Madrid 1970.

mencionadas. Lo decisivo es que su actividad constituye un supuesto de hecho autónomo<sup>30</sup>.”

#### 1.2.4. El contenido de la obligación del responsable es una prestación patrimonial

Considerando con Herrero Madariaga<sup>31</sup> que el responsable responde de la deuda tributaria porque es deudor de una obligación cuyo contenido coincide con el de aquella, sus notas características serán las siguientes<sup>32</sup>:

- a. Es una obligación material, cuyo contenido queda limitado al pago de la deuda tributaria que ha de satisfacer el deudor principal en periodo voluntario. Pero esta limitación de la cuantía no es óbice para que pueda resultar incrementada por los intereses y recargos motivados por el comportamiento del propio responsable.
- b. La obligación del responsable es accesorio y dependiente de la obligación tributaria principal. Como hemos dicho antes, tal consideración trae causa de uno de los rasgos definitorios del supuesto de hecho de la Responsabilidad, esto es, su relación de dependencia respecto del hecho imponible realizado por el sujeto pasivo; aunque en este nuevo marco legal, esa subordinación se ha de entender referida a cada uno de los supuestos de hecho realizados por los deudores principales enumerados en el artículo 35.2 de la Ley General Tributaria.
- c. Esta accesoriedad supone a su vez, una preferencia por los deudores principales a la hora de exigir el pago de la deuda tributaria, sin que, como ha dicho Combarros<sup>33</sup>, a estos efectos tenga relevancia la diferencia entre responsables solidarios y subsidiarios.
- d. Junto a esta prestación patrimonial, el responsable habrá de atender al cumplimiento de los deberes formales que le corresponden en su calidad de obligado tributario dentro de un procedimiento de derivación de responsabilidad.

## II. El procedimiento de derivación de responsabilidad

De la expresión “derivación de la acción administrativa para exigir el pago”, contenida en el art. 41.5 de la LGT<sup>34</sup>, debemos deducir que se trata de la actividad que han

<sup>30</sup> NAVARRO EGEA, M.: “El responsable tributario”, Iustel, 2006.

<sup>31</sup> HERRERO MADARIAGA, J.: “El responsable tributario” Civitas. REDF, nº 26, 1980.

<sup>32</sup> NAVARRO EGEA, M.: “El responsable tributario”, Iustel, 2006.

<sup>33</sup> COMBARROS VILLANUEVA, V. E.: “La responsabilidad tributaria, solidaria y subsidiaria, en el procedimiento de recaudación”. Civitas. REDF, nº 23, 1979.

<sup>34</sup> El art. 41.5 de la LGT dice textualmente: 5. “Salvo que una norma con rango de ley disponga otra cosa, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión, de conformidad con lo previsto en los artículos 174 a 176 de esta ley. Con anterioridad a

de realizar, en la mayoría de los casos, los órganos de recaudación, para dirigir la acción de cobro de las deudas tributarias del deudor principal hacia otro sujeto distinto, sin que aquel vea alterada su posición deudora frente a la administración acreedora.

De la redacción del precepto se desprende la configuración del procedimiento de derivación de responsabilidad, como un procedimiento de recaudación autónomo. La consagración legal de este planteamiento supone un cambio de gran interés máxime cuando ha contado con el rechazo expreso del TEAC<sup>35</sup>.

La particularidad de este procedimiento reside en que la derivación de la acción de cobro, y por tanto el inicio del procedimiento de recaudación frente al responsable se supedita a la existencia de un acto administrativo declarativo de responsabilidad.

Con el título “Procedimiento frente a los responsables” los artículos 174 a 176, desarrollan esta secuencia diferenciando, como piezas separadas la Declaración de responsabilidad, Art. 174, y, los procedimientos para exigir la responsabilidad, solidaria en el Art. 175 y, subsidiaria en el Art. 176.

Este procedimiento puede ser excepcionado en la medida en que una Ley así establezca. Ejemplo de esta salvedad la encontramos en el Art. 9.3 de la Ley del Impuesto de la Renta de los no Residentes, que dispone que las actuaciones de la administración tributaria podrán entenderse directamente con el (pagador), de forma que le será exigida la deuda tributaria, sin que sea necesario acto administrativo previo de derivación de responsabilidad.

## II.1. Actos previos a la declaración de responsabilidad

### II.1.1. Breve referencia a las medidas cautelares

#### *Concepto*

Entre los privilegios que se atribuyen a la Administración Tributaria, se encuentra la posibilidad de adoptar medidas cautelares para asegurar el cobro de las deudas tributarias, cuyo régimen se establece en el artículo 81, dentro de la sección que la LGT dedica a las garantías de la deuda tributaria. Ubicación ésta mas correcta que la anterior Ley, en la que estaban reguladas, estas medidas en el art. 128 dentro del cap. V dedicado a la Recaudación, ya que estas medidas se adoptan no solo en el procedimiento de recaudación, sino también en el resto de procedimientos de aplicación de los tributos.

Podemos definir las medidas cautelares como aquellos instrumentos que el Ordenamiento Jurídico pone a disposición de la Administración con la finalidad de evitar que se realicen actos que impidan o dificulten la efectividad de una determinada pretensión.

---

esta declaración, la Administración competente podrá adoptar medidas cautelares del artículo 81 de esta ley y realizar actuaciones de investigación con las facultades previstas en los artículos 142 y 162 de esta ley.”

<sup>35</sup> Resoluciones de 8 de marzo y de 24 de febrero de 2000.

Es de destacar que el presupuesto que habilita para su adopción no solo se refiere a deudas vencidas y apremiadas sino también a deudas no liquidadas.

### *Finalidad*

La finalidad de las medidas cautelares configuradas en la LGT, es asegurar el cobro de las deudas y sanciones tributarias, convirtiéndose en una, de las vías más eficaces para tratar de detener el incremento de las cantidades defraudadas por una parte y para conseguir su cobro por otra. No obstante en la práctica se plantea una dificultad respecto a la inclusión de las sanciones<sup>36</sup> en el ámbito de las medidas cautelares, debido a la posibilidad de suspensión automática de su ejecución, sin necesidad de aportación de garantías, por la interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación económico-administrativa, suspensión que se mantendrá hasta que sean firmes en vía administrativa (artículo 212.3 LGT)

Se han planteado dudas en cuanto a la posibilidad de adoptar medidas cautelares para asegurar el cobro de deudas que no tienen naturaleza tributaria, si bien el ap.1 del art. 10 de la Ley General Presupuestaria<sup>37</sup>, ampara esta posibilidad ya que entre las prerrogativas establecidas para los tributos en la LGT y en el RGR se encuentran la adopción de este tipo de medidas.

### *Presupuestos para la adopción de medidas cautelares en general*

Son dos los presupuestos o circunstancias previas justificativas de la adopción de una medida cautelar.

#### *A.- Apariencia de buen derecho (Fumo boni iuris)*

La apariencia de buen derecho es un juicio previo sobre el procedimiento principal en el seno del cual va adoptarse la medida cautelar, del que racionalmente se desprende que la deuda en cuestión va a resultar o resulta ya exigible al obligado tributario, exigencia básica que deriva del propio principio de seguridad jurídica.

La apariencia de buen derecho se identifica esencialmente con la existencia de un título válido como acreedor lo que, trasladado al ámbito administrativo, se configura como la existencia de una liquidación administrativa o la mera iniciación de un procedimiento tendente a liquidar una deuda o imputar una obligación tributaria, o bien la presentación de una autoliquidación por parte del propio sujeto pasivo, como reconocimiento de deuda por parte del mismo.

<sup>36</sup> La posibilidad de adoptar medidas con el objeto de asegurar el cobro de las sanciones Tributarias, tiene su fundamento en el art. 190.2 de la Ley, que señala que: "Será de aplicación a las sanciones tributarias lo dispuesto en el Cap.IV del Título II de esta Ley", capítulo que regula la extinción y garantías de la deuda tributaria.

<sup>37</sup> Dispone el art. 10. 1 de la LGPres. "Sin perjuicio de las prerrogativas establecidas para cada derecho de naturaleza pública por su normativa reguladora, la cobranza de tales derechos se efectuará, en su caso, conforme a los procedimientos administrativos correspondientes, y gozará de las prerrogativas establecidas para los tributos en la Ley General Tributaria y de los previstos en el Reglamento General de Recaudación."

Con carácter general, este principio está basado, en el ámbito de la Administración, en la auto tutela que el ordenamiento jurídico le reconoce así como en la ejecutividad y presunción de legalidad de los actos administrativos. Cuando la deuda que se pretenda asegurar mediante la adopción de una medida cautelar derive de una autoliquidación presentada por el obligado tributario sin efectuar su ingreso, la apariencia de buen derecho tendrá su fundamento en la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias, al amparo del art. 108.4 primer párrafo de la LGT<sup>38</sup>.

Para fundamentar adecuadamente la concurrencia de este presupuesto, en el acuerdo de adopción de la medida cautelar deberá hacerse una referencia a los hechos más determinantes y fundamentos jurídicos más justificativos del procedimiento principal en el seno del cual va a adoptarse dicha medida.

De este presupuesto se extraen dos notas características de las medidas cautelares:

- a. Instrumentalidad. Las medidas cautelares son un instrumento para asegurar la efectividad del procedimiento principal. Por ello, los avatares que afecten a dicho procedimiento, tendrán repercusión en las medidas cautelares adoptadas que, según el caso, tendrán que modificarse o alzarse.
- b. Provisionalidad. Las medidas cautelares tienen un plazo de vigencia limitado. Dicho plazo es de seis meses desde su adopción, salvo que concurra alguno de los supuestos enumerados en el ap. 5 del art. 81 de la LGT<sup>39</sup>.

#### B.- *Periculum in mora*

La regulación original de las medidas cautelares en la anterior Ley General Tributaria, artículo 128, en la redacción anterior a la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, exigía para poder adoptar medidas cautelares que el deudor hubiera realizado actos tendentes “*a ocultar, gravar o disponer de sus bienes en perjuicio de la Hacienda Pública*”. Esta redacción restringía la eficacia de las medidas cautelares, en cuanto era pre-

---

<sup>38</sup> Según este artículo, “Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y solo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario”.

<sup>39</sup> Estos supuestos son los siguientes: a) Cuando se conviertan en definitivas, es decir en embargos en el procedimiento, o en medidas cautelares judiciales, que tendrán efecto desde la adopción de la medida cautelar. Hay que señalar que el embargo preventivo tiene una duración de seis meses desde su adopción, no desde la anotación practicada por el Registrador. Así se consigue que el embargo sea preferente sobre aquellos otros embargos inscritos en el Registro durante la vigencia de la medida cautelar; b) Cuando desaparezcan las circunstancias que motivaron su adopción, v. gr. que el obligado pague la deuda; c) Cuando el interesado solicite su sustitución por otra garantía. En todo caso la medida habrá de ser levantada si se aporta por el obligado aval o certificado de seguro de caución ya que suponen una mayor garantía y una mayor facilidad de realización para la administración. Si el obligado el obligado satisface la deuda en periodo voluntario si mediar suspensión del ingreso, es decir, que no presente recurso con suspensión o aplazamiento o fraccionamiento de pago, la Administración deberá abonar los gastos del aval aportado dado que en ese supuesto la medida cautelar se hubiese podido evitar; y d) Cuando se amplíe dicho plazo de seis meses mediante acuerdo motivado, por un nuevo plazo que no puede exceder de otros seis meses. CERVANTES SANCHEZ-RODRIGO, C.J. y otros, “Guía de la Ley General Tributaria” CISS, 2004.

ciso aguardar a que se produjeran actuaciones perjudiciales para los derechos de la Hacienda Pública, cuando éste era precisamente el resultado que se pretendía evitar con su adopción. La Ley 66/1997, de 30 de diciembre eliminó este requisito y, en idéntico sentido, el artículo 81 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre tampoco lo prevé<sup>40</sup>.

En concordancia con lo establecido en el art. 386 de la LEC<sup>41</sup> el apartado 2 del artículo 108 de la Ley General Tributaria: “Para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano”. Deberá por tanto demostrarse la concurrencia de determinados hechos o circunstancias, de los que pueda deducirse, de forma precisa y directa, que, de no adoptarse las referidas medidas cautelares y teniendo en cuenta la, en ocasiones, dilatada duración de los distintos procedimientos de aplicación de los tributos, el cobro de la deuda puede verse frustrado o gravemente dificultado, a la vista de hechos y circunstancias, pudiendo devenir irreparables los perjuicios generados a la Hacienda Pública por la conducta del deudor<sup>42</sup>.

#### *Las medidas cautelares frente a los responsables*

En la misma línea que la Ley anterior, el artículo 41.5 de la LGT permite la aplicación de tal prerrogativa sobre el patrimonio del responsable: “Con anterioridad a esta declaración, la Administración competente podrá adoptar medidas cautelares del artículo 81 de la Ley...”, si bien introduce dos novedades respecto de su predecesora:

- a. Se generaliza la aplicación de esta medida excepcional a las distintas formas de ser responsable, poniendo fin, con esta nueva regulación, a los problemas planteados como consecuencia de la adopción de estas medidas en los casos de responsabilidad solidaria<sup>43</sup>.
- b. Se prevé su adopción antes de la declaración de responsabilidad.

Durante la vigencia de la Ley de 1963, las medidas cautelares se asociaron a la figura del responsable subsidiario, admitiéndose su adopción con anterioridad a la

<sup>40</sup> El art. 81 LGT, contempla expresamente el “periculum in mora”, al exigir que “existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se verá frustrado o gravemente dificultado”.

<sup>41</sup> Establece el art. 386 de la LEC: “A partir de un hecho admitido o probado, el tribunal podrá presumir la certeza, a los efectos del proceso, de otro hecho, si entre el admitido o demostrado y el presunto existe un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano.”

<sup>42</sup> La jurisprudencia civil extracta como circunstancias que pudieran ser indicativas del riesgo de morosidad, entre otras, los impagos ordinarios, la ausencia del domicilio social, la rebeldía, que en el ámbito tributario, podría traducirse en la incomparecencia en los procedimientos de esta naturaleza, la falta de actividad económica en la sociedad, la acreditación de dificultades económicas del deudor, la existencia de una pluralidad de deudas que excedan de su solvencia, salvo que se esté procediendo a su cancelación ordenada en un proceso concursal, los indicios de ocultación o malbaratamiento de los bienes...etc.

<sup>43</sup> Resolución del TEAC de 18 de diciembre de 2003.

declaración de fallido del deudor principal (artículos 37.5 de la LGT y 14 del RGR). Esta solución operaba como un mecanismo disuasorio de ciertas prácticas elusivas observadas entre los administradores de las personas jurídicas, los cuales ante la posibilidad de la derivación realizaban maniobras para distraer y ocultar sus bienes en perjuicio de la Hacienda Pública<sup>44</sup>.

A la vista de los artículos 41.5 y 81 de la LGT y de la doctrina sentada por el TEAC, para la adopción de medidas cautelares, será necesario que se den las siguientes circunstancias:

- a. La posibilidad de que los sujetos afectados puedan ser declarados responsables, es decir, que se haya producido el supuesto de hecho de la responsabilidad.
- b. La existencia de indicios racionales de la conducta elusiva.
- c. La existencia de una deuda tributaria liquidada o, al menos, que se haya comunicado la propuesta de liquidación derivada de un procedimiento de comprobación o investigación, salvo que se trate de deudas relativas a cantidades retenidas o repercutidas a terceros.

El cumplimiento de estas exigencias puede resultar complicado, sobre todo a la hora de justificar la existencia de indicios racionales de que el cobro se puede ver frustrado o gravemente dificultado. La norma introduce un margen de discrecionalidad<sup>45</sup> que llevará a órgano competente a obrar en función de las circunstancias del caso concreto.

La aplicación del régimen cautelar sobre el patrimonio del presunto responsable puede tener lugar antes de que se haya producido la declaración de responsabilidad y, por tanto, antes de que la deuda a cargo del responsable sea líquida. Esta posibilidad parece entrar en contradicción con otra de las condiciones antes indicadas, y que supedita las medidas cautelares a la existencia de una deuda líquida o al menos, resultante de una propuesta de liquidación dictada en el curso de un procedimiento de comprobación o investigación. No obstante, esta exigencia se entiende cumplida en la inteligencia de que la declaración de responsabilidad toma como base una deuda ya liquidada, aunque de otro sujeto, el deudor principal<sup>46</sup>.

---

<sup>44</sup> En este contexto la doctrina del TEAC en su resolución de 13 de marzo de 1998, preciso en su fundamento de derecho tercero las características de este sistema de aseguramiento del crédito público: 1º Su carácter cautelar, porque su adopción es anterior a la declaración de fallido del deudor principal y, por tanto a la declaración de responsabilidad, y 2º Su carácter presuntivo, puesto que no implica ningún juicio en derecho sobre actos posteriores que puedan dictarse, sino que se fundamenta en la pura presunción de que van a ser dictados a la vista de los supuestos de hecho comprobados por la Administración.

<sup>45</sup> Téngase en cuenta que el art. 81 no concreta el significado de estos términos, evitando el riesgo de arbitrariedad mediante el establecimiento de requisitos y límites tales como, la necesidad de mencionar los motivos que justifican la actuación cautelar sobre el patrimonio del deudor; la exigencia de que sean proporcionales al daño que se pretenda evitar y en la cuantía necesaria para asegurar el cobro de la deuda; la prohibición de adoptar medidas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación; y, con algunas salvedades, el reconocimiento de su provisionalidad.

<sup>46</sup> Esta interpretación pone de actualidad algunas voces críticas que durante la vigencia de la ley anterior, destacaron la lesión que en términos de seguridad jurídica, suponía el hecho de que se acordaran las medidas

La búsqueda de una salida respetuosa con esta condición autónoma del responsable permite retomar la ya apuntada por Combarros Villanueva y, de esta manera, cabe defender que solo cuando se notifique la declaración de responsabilidad al responsable se puede afirmar que es obligado y, por tanto a efectos de asegurar el cumplimiento de su obligación, las medidas cautelares precisarán la existencia de una relación obligacional que legitime a la Administración para adoptarlas. Esta visión ha sido adoptada por el TEAC<sup>47</sup>, que establece la necesidad de que el destinatario de estas medidas tenga la condición de obligado tributario o bien se vea afectado por un procedimiento derivado contra él del que se pueda derivar una deuda a su cargo.

Por lo demás, la genérica remisión al artículo 81, supone la admisión de cualquiera de las técnicas que pueden servir para asegurar el cumplimiento de la obligación de pago futura: retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar la Administración; el embargo preventivos de bienes y derechos; la prohibición de enajenar, gravar o disponer de los bienes y derechos... etc.

La LGT no establece criterio alguno en cuanto a las posibilidades que asisten al responsable frente al acto administrativo por el que se acuerdan las medidas cautelares dada su condición de acto de trámite. Esta cuestión, que excede el ámbito de la responsabilidad, lleva a algunos autores a entender que será posible la impugnación en tanto en cuanto se trata de actos adoptados en el procedimiento de recaudación, los cuales aparecen incluidos en la relación de actos susceptibles de Reclamación económico-administrativa, contenido en el artículo 227 de la Ley General Tributaria. Ante las dudas que pudiera suscitar su consideración como actos del procedimiento de recaudación cuando se adopten con anterioridad al inicio del mismo, cabe acudir al artículo 107.1 de la LRJPAC, para entender que se trata de actos de trámite que pueden ser objeto de impugnación, en tanto que afectan de forma inmediata a los derechos de la persona a la que se dirigen, tal como se desprende de la doctrina establecida por el Tribunal Supremo<sup>48</sup>.

#### *Duración de las medidas cautelares.*

Las medidas cautelares tienen un plazo general de duración de seis meses desde su adopción (artículo 81.5 de la LGT), por el órgano competente, salvo que se amplíe dicho plazo mediante acuerdo motivado, sin que la ampliación pueda exceder de otros seis meses.

Es un plazo de caducidad, de forma que, transcurrido el mismo, cesarán automáticamente los efectos de las medidas, salvo los supuestos contenidos en las letras a) a

---

cautelares antes de que se hubiera notificado la declaración de responsabilidad (antes de la declaración de fallido, según el art. 14.4 del RGR). E incluso, mas allá de la tensión entre la seguridad jurídica del responsable y la eficacia de estas medidas excepcionales, el razonamiento utilizado tampoco resulta coherente con la consideración del responsable como titular de una deuda tributaria propia.

<sup>47</sup> Resolución del TEAC de 18 de diciembre de 2003.

<sup>48</sup> Entre otras SSTs de 28 de abril de 2001; 23 de abril de 1992; 28 de enero de 1985.

d) del artículo 81.5 antes mencionado<sup>49</sup>. La brevedad del plazo máximo de duración de las medidas puede plantear no pocos problemas en relación con la eficacia de las mismas.

Uno de estos problemas se producirá en aquellos supuestos en los que habiéndose adoptado la medida durante un procedimiento de comprobación e investigación o de derivación de responsabilidad, el afectado interponga Reclamación económico administrativa, contra la liquidación o el acuerdo de derivación de responsabilidad, con solicitud de suspensión sin garantías o aportando una garantía que empeore la cobertura del crédito efectuada con la medida cautelar. Pero no me extenderé más ya que excede de las pretensiones de esta exposición y, sería tema de para otro trabajo.

### *II.1.2. El acuerdo de inicio de derivación de responsabilidad, trámite de audiencia y puesta de manifiesto del expediente.*

Continuando con el desarrollo del procedimiento, se refiere el artículo 174.3 al trámite de audiencia previo a los responsables, el cual no excluirá el derecho que también les asiste a formular, con anterioridad a dicho trámite las alegaciones que estimen pertinentes y a aportar la documentación que consideren necesaria.

La alusión al trámite de audiencia parece superflua, dado que se trata de un derecho de los obligados tributarios que se extiende a todos los procedimientos tributarios y del que solo se podrá prescindir conforme al artículo 99.8 de la L.G.T., cuando se suscriban actas con acuerdo o cuando en las normas reguladoras del procedimiento esté previsto un trámite de alegaciones posterior a dicha propuesta.

La inserción de esta garantía en el régimen de la responsabilidad fue reconocida en la Ley 25/1995 de Reforma Parcial de la L.G.T., confirmando su continuidad en la nueva Ley 58/2003, el carácter esencial del trámite y, al mismo tiempo, coadyuva a la consideración de la declaración como procedimiento diferenciado.

Ni la LGT, ni el nuevo RGR hacen referencia alguna al contenido que ha de tener esta comunicación de inicio y trámite de audiencia previo a la Declaración de Responsabilidad, así como, tampoco el artículo 84 de la LRJ-PAC.

Entendemos que la comunicación de inicio del expediente de derivación de responsabilidad efectuada mediante acuerdo del órgano competente, competencia determinada por la adscripción del deudor principal, deberá contener, al menos, los siguientes datos:

- Identificación completa del deudor principal y del presunto responsable.
- La existencia de un expediente seguido contra el deudor principal.

---

<sup>49</sup> Estos supuestos son los siguientes: a) Cuando se conviertan en definitivas. b) Cuando desaparezcan las circunstancias que motivaron su adopción. c) Cuando el interesado solicite su sustitución por otra garantía. d) Cuando se amplíe dicho plazo de seis meses mediante acuerdo motivado, por un nuevo plazo que no puede exceder de otros seis meses.

- Relación de deudas a las que alcanza la presunta responsabilidad.
- Tipo de responsabilidad que motiva el procedimiento y precepto legal en que se fundamenta y, la realización por el presunto responsable del hecho habilitante de la responsabilidad.
- Una relación de las actuaciones realizadas para la satisfacción de la deuda contra el deudor principal.
- En el caso de Responsabilidad Subsidiaria, mención al acuerdo declarando fallido al deudor principal y a la inexistencia o falencia de los responsables solidarios.
- En las responsabilidades subsidiarias, cuando el deudor principal o los responsables solidarios hayan sido declarados fallidos por insolvencia parcial, deberá motivarse la anticipación de la derivación de la acción administrativa con el punto de partida de la justificación del análisis de la solvencia parcial del deudor principal o responsable solidario.
- La apertura del trámite de audiencia y puesta de manifiesto del expediente, así como el plazo en que se pueden realizar alegaciones.
- Mención expresa de los efectos interruptivos de la prescripción del derecho de la Hacienda Pública al cobro de las deudas contempladas en el acuerdo de inicio, a partir de la recepción de la notificación, y del plazo máximo de las actuaciones a partir de dicho momento, establecido en el artículo 104 de la LGT.

La duración del trámite de audiencia será de 15 días a contar de la notificación de su apertura, tal como establece el artículo 124 del nuevo RGR. Regla fundamental es la contenida en el párrafo tercero del apartado 1º de este mismo artículo cuando establece el plazo máximo de duración del procedimiento de declaración de Responsabilidad en seis meses, en uso de la facultad que se deriva del artículo 104 de la LGT. Recuérdense que se trata de plazo máximo para notificar.

Lo que tanto la LGT como el RGR no contemplan son los efectos derivados de la omisión de esta garantía que asiste al responsable y sobre la que no hay unanimidad en la jurisprudencia ni en las Resoluciones de los Tribunales Económico Administrativos. Álvarez Martínez<sup>50</sup> encuentra la respuesta en el artículo 239 de la LGT por el que se determina cual ha de ser el sentido de las Resoluciones de los Tribunales Económico Administrativos cuando aprecien defectos formales que disminuyan las posibilidades de defensa del reclamante, declarando que “se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retracción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal.

---

<sup>50</sup> ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: “La Responsabilidad de los administradores de las Personas Jurídicas en la nueva Ley General Tributaria”. Thomson-Aranzadi 2004.

## II.2. La declaración de responsabilidad

Para exigir el cumplimiento de la obligación a cargo del responsable, además de la realización del supuesto de hecho previsto en la Ley, será necesaria la previa Declaración de Responsabilidad, mediante acto administrativo.

El Art. 174, - que sustancialmente reproduce los arts. 12 y 14 del antiguo RGR, bajo el título Declaración de Responsabilidad, regula el procedimiento específico que tiene por objeto concluir con el acto administrativo por el que se materializa el llamamiento del responsable al cobro, y, se fija la cuantía de su obligación<sup>51</sup>.

La identidad entre los artículos mencionados del antiguo RGR y el art. 174 de la L. 58/2003, avala aquellas opiniones doctrinales que han defendido que se trata de una fase diferenciada dentro del procedimiento frente a los responsables, más aun de un concreto procedimiento. Así Delgado García<sup>52</sup> considera que se trata de un “procedimiento puente” toda vez que se sitúa en una posición intermedia entre el procedimiento de recaudación seguido frente al deudor principal y el que se inicia frente a los responsables. Del mismo modo, la naturaleza de la función administrativa desplegada en este expediente viene a confirmar las tesis doctrinales que han subrayado su carácter liquidador, equiparando el significado del acto administrativo de derivación de responsabilidad al asumido por el acto de liquidación en el esquema de la aplicación de los tributos<sup>53</sup>.

---

<sup>51</sup> Textualmente el art. 174 de la LGT dice:

- “1.- La responsabilidad podrá ser declarada en cualquier momento posterior a la práctica de la liquidación, salvo que la ley disponga otra cosa.
- 2.- En el supuesto de liquidaciones administrativas, si la declaración de responsabilidad se efectúa con anterioridad al vencimiento del periodo voluntario de pago, la competencia para dictar el acto administrativo de declaración de responsabilidad corresponde al órgano competente para dictar la liquidación. En los demás casos, dicha competencia corresponderá al órgano de recaudación.
- 3.- El trámite de audiencia previo a los responsables no excluirá el derecho que también les asiste a formular con anterioridad a dicho trámite las alegaciones que estimen pertinentes y a aportar la documentación que consideren necesaria.
- 4.- El acto de declaración de responsabilidad será notificado a los responsables. El acto de notificación tendrá el siguiente contenido:
  - a) Texto íntegro del acuerdo de declaración de responsabilidad, con indicación del presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto.
  - b) Medios de impugnación que puedan ser ejercitados contra dicho acto, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos.
  - c) Lugar, plazo y forma en que deba ser satisfecho el importe exigido al responsable.
- 5.- En el recurso o reclamación contra el acuerdo de declaración de responsabilidad, podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza, sino únicamente el importe de la obligación del responsable.
- 6.- El plazo concedido al responsable para efectuar el pago en periodo voluntario será el establecido en el apartado 2 del artículo 62 de esta Ley.

Si el responsable no realiza el pago en dicho plazo, la deuda será exigida en vía de apremio, extendiéndose al recargo del periodo ejecutivo que proceda según el artículo 28 de esta Ley.”

<sup>52</sup> DELGADO GARCÍA, A. M<sup>ª</sup>.: “La derivación de responsabilidades en la recaudación de los tributos.”, Marcial Pons, Madrid, 2000.

<sup>53</sup> ARIAS ABELLAN, M<sup>ª</sup> D.: “El régimen jurídico del responsable en la nueva Ley General Tributaria.” Civitas. REDF, n<sup>º</sup> 123, 2004.

Por lo que se refiere al espacio temporal en el cual se puede practicar la declaración de responsabilidad el artículo 174 de la LGT señala que “en cualquier momento posterior a la práctica de la liquidación o presentación de la autoliquidación”, si bien esta afirmación debe ser puntualizada ya que en el art. 176, establece una especialidad en relación con los responsables subsidiarios al señalar que: “Una vez declarados fallidos el deudor principal y en su caso los responsables solidarios, la Administración Tributaria dictará acto de declaración de responsabilidad que se notificará a los responsables”.

Aunque en los epígrafes siguientes trataremos por separado y más en profundidad el procedimiento seguido contra los responsables solidarios y subsidiarios, podemos adelantar que, interpretando conjuntamente ambos artículos se deducen dos momentos para declarar la responsabilidad en función de sus modalidades:

- a. El responsable solidario puede ser declarado como tal antes o después del vencimiento del periodo voluntario de pago del deudor principal.
- b. El responsable subsidiario, sólo puede ser llamado a responder tras la declaración de fallido del deudor principal.

En opinión de Navarro Egea<sup>54</sup>, este trato desigual introduce una diferencia adicional en el régimen de las dos modalidades de responder, que no era necesaria si se tiene en cuenta que la iniciación del procedimiento de derivación de responsabilidad precisa de dos presupuestos, la realización de supuesto de hecho de la responsabilidad y la existencia de una deuda líquida, que se manifiestan indistintamente en una u otra forma.

Coherentemente con esta doble ordenación temporal el precepto distribuye la atribución competencial del procedimiento entre los órganos gestión o inspección y los de recaudación, sin que este criterio afecte a la naturaleza liquidatoria de la actividad que ha de llevar a cabo el órgano competente<sup>55</sup>.

Por lo tanto transcurrido el límite temporal legalmente marcado para poder realizar esa declaración en fase liquidatoria, establece que el proceso declarativo en su día iniciado se dará por concluido pero, en atención a lo dispuesto en el artículo 104.5 de la LGT, referido a la conservación de actuaciones en los procedimientos caducados, establece que las actuaciones realizadas en dicho procedimiento declara-

<sup>54</sup> NAVARRO EGEA, M.: “El responsable tributario.” Iustel. 2006.

<sup>55</sup> A este respecto el RGR, en el número 3 del art. 124 precisa que: “Cuando el procedimiento para declarar la responsabilidad se inicie por los órganos competentes para dictar la liquidación y dicha declaración no se haya notificado con anterioridad al vencimiento del periodo voluntario de pago de la deuda resultante de la liquidación, el procedimiento para declarar la responsabilidad se dará por concluido sin mas trámite, sin perjuicio de que con posterioridad pueda iniciarse un nuevo procedimiento por los órganos de recaudación; a tal efecto, las actuaciones realizadas en el curso del procedimiento inicial, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservaran su validez y eficacia a efectos probatorios en relación con el mismo u otro responsable”.

tivo, ahora concluido sin resolución por el transcurso del plazo máximo establecido, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en relación con el mismo u otro obligado tributario, pensando en la posterior apertura de un nuevo procedimiento declarativo ya en fase recaudatoria<sup>56</sup>.

Una cuestión que se puede plantear y que la norma no determina, es la situación que se produce cuando la responsabilidad se extiende a la sanción y, dada la tramitación separada por un lado del expediente sancionador y por otro el de liquidación, que solución se deberá adoptar:

- a. Esperar a que la sanción sea firme y declara la responsabilidad por ambos conceptos.
- b. Dictar sucesivos acuerdos de declaración de responsabilidad primero por la liquidación y posteriormente por la sanción.

Algunas SS AN<sup>57</sup>, se han decantado por la primera solución, en las que a propósito de los administradores de la sociedad se ha entendido que la derivación de responsabilidad no podrá llevarse a cabo hasta que no concluya el procedimiento sancionador separado en el que se declare la comisión de la infracción por parte de la persona jurídica.

#### *II.2.1. El acto administrativo de declaración de responsabilidad*

El procedimiento culmina, con el acto administrativo de Declaración de Responsabilidad, cuya efectividad, como no podía ser de otra forma pende de su debida notificación al responsable<sup>58</sup>.

Precisa el artículo 174.4 el contenido de la notificación en términos muy parecidos al artículo 37.4 de la antigua Ley General Tributaria.

- a. "Texto íntegro del acuerdo de Declaración de Responsabilidad, con indicación del presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a que alcanza dicho presupuesto.
- b. Medios de impugnación que pueden ser ejercitados contra dicho acto, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos.
- c. Lugar plazo y forma en que deba ser satisfecho el importe exigido al responsable".

La naturaleza declarativa del acuerdo de derivación de responsabilidad exige que en el mismo quede constancia del supuesto de hecho que genera la obligación del

---

<sup>56</sup> MONTERO DOMÍNGUEZ, A. "El nuevo Reglamento General de Recaudación comentado." La Ley 2006.

<sup>57</sup> Entre ellas la de 13 de enero de 2003 y, 25 de junio y 8 de febrero de 2001.

<sup>58</sup> El art. 124 del RGR, dispone que el inicio del procedimiento tendrá lugar mediante acuerdo dictado por el órgano competente y debidamente notificado al interesado.

responsable, la identificación de este y la cuantía de la deuda a su cargo. Estos elementos hacen que sea inevitable establecer un cierto paralelismo entre esta resolución administrativa y los actos de liquidación, lo cual resulta útil, entre otras razones, para justificar la necesidad de una adecuada motivación.

Como hasta ahora ha venido avanzando la jurisprudencia, la omisión de cualquiera de estos extremos puede determinar la nulidad del acto de derivación de responsabilidad, puesto que limita el conocimiento de las razones que han conducido a la Administración a practicar la derivación y, por tanto, las posibilidades de defensa del responsable mediante su efectiva impugnación<sup>59</sup>. En este sentido el acto de derivación de responsabilidad se puede considerar motivado cuando reúna los siguientes contenidos: la descripción detallada de las deudas reclamadas correspondientes al deudor principal, los conceptos y periodos a que se refieren, el origen de los mismos debidamente documentados, la realización de actuaciones en vía ejecutiva y la declaración de fallido, tras haber resultado aquellas infructuosas en orden al cobro de las deudas, asimismo, los elementos fácticos y los fundamentos jurídicos de la responsabilidad que se deriva.

La alusión a las liquidaciones a las que alcanza el presupuesto de hecho de la responsabilidad, como parte esencial del acto de derivación de responsabilidad resulta coherente con la construcción teórica de esta institución de garantía, por cuanto constituye un claro reflejo de la nota de accesoriadad que caracteriza a la obligación del responsable respecto de la deuda garantizada y, asimismo, viene a constatar la existencia de dos actos de liquidación dando consistencia a la concepción del responsable como una actuación autónoma respecto de la seguida contra el deudor principal.

Desde un punto de vista práctico, el tenor literal del precepto resulta insuficiente para despejar las dudas relacionadas con el alcance de la información que han de proporcionar tales liquidaciones<sup>60</sup>, si bien en la práctica la Administración tributaria, además de identificar la liquidación en el propio acuerdo de derivación mediante

---

<sup>59</sup> En esta línea la SAN de 29 de febrero de 2004, siguiendo la doctrina sentada por el TS, considera que motivación no implica un razonamiento exhaustivo, sino que es suficiente una referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho, provocando la anulación del acto en cuestión solo cuando haya causado indefensión al interesado.

<sup>60</sup> Al respecto la Res. TEAC de 7 de octubre de 1999, declaró que “ello no supone la transcripción íntegra de las actas originales y de las liquidaciones fundamentadas en ellas, aunque solamente sea porque en el trámite previo de audiencia del nuevo responsable de las deudas tributarias tiene ya acceso al expediente anterior”. Ahora bien, esto no implica tampoco que el contenido sea sumamente sucinto y, así v. gr., en las SSTSJ de Murcia de 17 de mayo de 2000; 2 de noviembre de 2000; 31 de enero de 2001 y 21 de febrero de 2001, ya se indicó que “no se podía entender que el acto de derivación de responsabilidad expresase los elementos esenciales de la liquidación, ya que el mismo se había limitado a señalar un número clave de liquidación, y a reseñar concepto y cuantía, sin especificar siquiera el ejercicio a que se referían las mismas, por lo que debía procederse a anular dicho acto por provocar indefensión a los requeridos, como responsables.”

Esta tesis ya fue sostenida por la Res. TEAC de 26 de julio de 1995, reiterándose en la de 9 de abril de 2001.

concepto, periodo, clave de liquidación, importe, ingresos realizados si los hubiere, etc., hace acompañar el acuerdo con la copia de las liquidaciones originales que se giraron al deudor principal, de modo que sea mas sencilla su identificación e impedir de este modo que se produzca indefensión.

Interpretando conjuntamente los artículos 174 y 41.4 deducimos que, el acuerdo de derivación de responsabilidad habrá de integrar los datos relativos a la realización del hecho imponible o cualquier otro supuesto del que se derive la obligación garantizada, la identificación del deudor principal y los componentes de aquella obligación, es decir, con el detalle suficiente para determinar el montante de la prestación en periodo voluntario y las sanciones en su caso. Además incluirá la contestación a las alegaciones, que se hubieren hecho en el trámite de audiencia previo.

### II.3. Medios de impugnación

Además de ser una de las menciones que deben figurar en el acuerdo de derivación de responsabilidad es interesante señalar que en este tema se ha producido un cambio sustancial respecto a lo previsto en el artículo 37.4 de la anterior Ley General Tributaria.

El artículo 174.5 de la nueva LGT ha venido a limitar los efectos de los recursos que puede interponer el responsable frente a la derivación de responsabilidad. De un lado, el precepto señala que esta clase de obligados tributarios, pueden impugnar la declaración por cualquier clase de motivos, ya afecten a la realización o no del presupuesto de hecho de la responsabilidad, ya se refieran a la legalidad de la liquidación practicada. Así dispone que “en el recurso o reclamación contra el acuerdo de declaración de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a que alcanza dicho presupuesto.” De otro lado se matiza, sin embargo, que una eventual anulación de la liquidación como consecuencia de recurso interpuesto por el responsable, no aprovecha al obligado principal si este dejó firme el acto administrativo originario. En este sentido la norma señala, después de reconocer las posibilidades impugnatorias de los responsables que, “sin que como la consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza, sino únicamente el importe de la obligación del responsable.”

Parece que la redacción del precepto esta pensado para los supuestos de responsabilidad de administradores de sociedades, considerando excesivo que los obligados principales gocen de dos posibilidades para conseguir la anulación de sus liquidaciones: primero la que se deriva de los recursos que puede interponer la sociedad y, después, la provocada por la eventual estimación de un recurso interpuesto por el administrador responsable. Se considera que la situación es particularmente injusta en los casos en que el deudor principal ha permanecido inactivo dejando el acto administrativo firme y, con posterioridad, se ve beneficiado por el recurso interpues-

to por el responsable. En esta situación, cualquier obligado tributario no tiene otra posibilidad que la de acudir a los procedimientos especiales de revisión, siempre que concurren las circunstancias necesarias para ello.

Así de un lado se mantienen intactas las posibilidades impugnatorias del responsable y, de otro, se limitan los efectos de tales recursos, que no van a afectar la situación jurídica particular del obligado principal que, pudiendo hacerlo, no interpuso recurso frente a su liquidación, permitiendo su firmeza.

El artículo 37.4 de la Ley 230/1963, otorgaba al responsable los mismos derechos que al deudor principal desde el momento de la declaración. Dicha previsión implicaba dos consecuencias. Por una parte, el responsable podía impugnar la declaración de responsabilidad tanto por motivos atinentes a la realización de su presupuesto de hecho, como por razones que afectarían a la liquidación. Por otra parte, si el recurso del responsable prosperaba por entenderse improcedente la liquidación, el fallo aprovechaba al deudor principal, incluso aunque le hubiera dejado firme.

La nueva regulación ha pretendido corregir una situación de abuso en el uso de los medios de impugnación de la forma más matizada posible, garantizando los derechos del responsable, afirma de manera clara tales derechos, que no van a poder limitarse por resoluciones judiciales como la que analizamos.

Así, una norma que en principio parece contemplarse como restrictiva de los derechos existentes aparece por obra de resoluciones como esta, como una garantía de los mismos.

Reforzando este carácter garantista, podemos realizar algunas matizaciones al artículo 174.5 de la nueva Ley:

- De un lado solo limita la extensión de los efectos de la estimación de los recursos interpuestos por el responsable a las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza. Por ello mismo, creemos que garantiza dicha extensión cuando no se hubiera adquirido tal situación. Es decir, el precepto supone dejar sin objeto los recursos interpuestos por el deudor principal frente a la liquidación, al producirse la anulación de esta última por obra de los formulados por los responsables. De otro lado, la norma no excluye de forma absoluta las posibilidades de anulación de la liquidación girada al obligado principal. Tan solo niega que dicha anulación se produzca de forma automática. Pero no excluye por ejemplo que los obligados puedan acudir a los procedimientos especiales de revisión<sup>61</sup>.

---

<sup>61</sup> En particular debe tenerse en cuenta que el art. 219 de la LGT, prevé la revocación cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado. Esto es precisamente lo que ocurre cuando el deudor principal cuya liquidación adquirió firmeza, advierte que la misma fue anulada posteriormente como consecuencia del recurso interpuesto por el responsable. Puede argumentarse en contrario que el art. 219, solo contempla la revocación de oficio, pero la Administración tiene el deber-exigible jurídicamente- de proceder a la revocación cuando el interesado ponga de manifiesto la ilegalidad del acto administrativo. Esta interpretación está respaldada por el art. 221.3 del mismo texto legal, que admite que, en los casos de firmeza del acto tributario, el obligado pueda solicitar la devolución de un ingreso indebido "instando o promoviendo" su revisión mediante, entre otros procedimientos, el de revisión.

- Por último, el artículo 174.5 del nuevo texto, supone una clara confirmación de que el acto de declaración de responsabilidad tiene carácter de liquidación. Solo de esta forma puede entenderse que no se produzca la extensión de efectos entre responsable y deudor principal.

Por su parte el apartado 4º del artículo 124 del nuevo RGR, apostilla y aclara lo dispuesto en el artículo 174.5 de la Ley, en tanto el recurso o reclamación interpuesto por el responsable es único, aunque se reclamen dos cosas diferentes, p.ej. la declaración de responsabilidad y las liquidaciones, remachando la inamovilidad de la liquidación para quien esta fuese firme.

#### **II.4. La solicitud de suspensión por el responsable. Los aplazamientos y fraccionamientos de pago**

No es inhabitual que en el procedimiento de declaración de responsabilidad esta se extienda a dos o mas personas (piénsese sin ir mas lejos en el Consejo de Administración de una sociedad, cuyos miembros incurriesen por ejemplo, en el presupuesto del artículo 43.1 a) de la LGT). El Reglamento establece en el apartado 2º del mencionado artículo 124, la norma en virtud de la cual, abierta la acción de cobro que la declaración de responsabilidad formaliza respecto de todos y cada uno de dichos responsables, solidarios entre si en la exigencia de pago, las incidencias derivadas de la suspensión de la ejecutividad de la declaración de responsabilidad solo aprovecha al que la hubiese instado y obtenido, no afectando al resto, respecto de los cuales el procedimiento recaudatorio desplegará plenamente todos sus efectos. De igual forma, la concesión de aplazamientos y fraccionamientos para uno de los obligados en calidad de responsables solo afectará al solicitante, no al resto.

Lo cierto es que la aplicación de este artículo origina más problemas que los que soluciona, provocando situaciones que dejan al descubierto una finalidad estrictamente recaudatoria, dejando sin resolver ciertas cuestiones que se pueden plantear.

- a) La solicitud de suspensión por uno de los responsables.

Partiendo del supuesto en que se produce una derivación de responsabilidad a los miembros del Consejo de Administración de una sociedad, cuatro por ejemplo, cada uno de ellos recibiría la notificación de la comunicación de inicio y trámite de audiencia, dándoles plazo para presentar alegaciones y puesta de manifiesto del expediente y, posteriormente se les notificarían, a cada uno de ellos, las declaraciones de responsabilidad con el contenido a que nos hemos referido en el apartado 2 anterior, al que acompañarán sendas cartas de pago para que puedan realizar el ingreso de las deudas derivadas en una entidad colaboradora concediéndoles para ello el plazo del artículo 62.2 de la LGT, es decir el plazo de ingreso en periodo voluntario. Partimos de la base, para no complicar de momento el razonamiento, que

todos los responsables reciben al mismo tiempo la notificación de la declaración de responsabilidad y, gozan, por tanto de los mismos plazos de ingreso, recurso etc.

Cada responsable recibe, por tanto la deuda integra correspondiente al deudor principal, en nuestro caso la sociedad, verificándose de este modo la solidaridad entre ellos. Pero, aun tratándose de la misma deuda cada responsable tiene un número clave de liquidación diferente, figurando en el sistema informático de la Agencia Tributaria, en nuestro ejemplo cuatro deudas distintas.

Siguiendo con nuestro ejemplo, si uno de los responsables decidiese realizar el ingreso de la deuda en periodo voluntario, la Administración al recibir el referido ingreso cancelará la deuda del responsable que lo realizó y, automáticamente el sistema informático cancelaría las deudas del resto de responsables, aprovechándose éstos del ingreso realizado por el primero.

Hasta aquí no surge problema alguno. Pero ¿que ocurre, si uno de los responsables en vez de realizar el ingreso de la deuda, interpone un recurso solicitando la suspensión del procedimiento para lo cual acompaña la correspondiente garantía por ejemplo aval bancario, con los requisitos exigidos en el artículo 233 de la LGT.?

Pues si nos atenemos al tenor literal del artículo 124 del Reglamento general de Recaudación, la suspensión concedida a uno de los responsables no se extenderá al resto, por lo que si los demás responsables no realizasen el ingreso o solicitasen igualmente la suspensión<sup>62</sup>, para lo cual deberían presentar sendos avales, sus deudas les serían exigidas en periodo ejecutivo, devengándose el correspondiente recargo de apremio y, pudiendo la Administración, en caso de no pagar en dicho periodo, iniciar el procedimiento de apremio contra los responsables que no solicitaron la suspensión y proceder por tanto contra sus bienes si la deuda entra en fase de embargo.

Tenemos por tanto que, una deuda, la del deudor principal ha generado en nuestro caso cuatro liquidaciones diferentes, una de las cuales ha sido suspendida y, las tres restantes han devengado tres recargos de apremio diferentes. Todo ello sin esperar a la resolución del recurso<sup>63</sup> y con la garantía para la administración de que si el sentido del fallo del recurso es desestimatorio tiene asegurado el cobro de la deuda ya que esta está avalada y en caso de impago debe ejecutar el aval en primer lugar.

Pero que ocurre si, a pesar del recurso interpuesto por uno de los responsables, uno de los restantes decide pagar supongamos que ya en periodo ejecutivo con el recargo que le corresponda en función del tiempo de pago tal como prevé el artículo 28 de la LGT.

---

<sup>62</sup> Esta situación no es nada anormal y se produce con relativa frecuencia en la práctica, ya que si los distintos responsables tienen conocimiento de la concesión de la suspensión a uno de ellos, si no tienen conocimientos del procedimiento, entenderán que, siendo la deuda suspendida la misma que a ellos se les exige, se encontrará igualmente suspendida.

<sup>63</sup> Ciertamente es que las causas alegadas en el recurso pueden presentarse en un responsable y no en otros, pero creo que en virtud del principio de seguridad jurídica, teniendo garantizado el pago con la garantía, debía extenderse la suspensión hasta la resolución.

Como hemos dicho el pago realizado por uno de los responsables aprovecha a los demás, por lo que se cancelarían las deudas del resto de responsables incluido el del responsable recurrente, aun sin conocer el sentido de la resolución de su recurso, pero dicho ingreso solo aprovechara a los responsables que ni recurrieron ni ingresaron en la parte correspondiente a la deuda del deudor principal, siéndoles exigibles a éstos los recargos del procedimiento de apremio que correspondan en función del momento en que el otro responsable hizo el ingreso.

Pero aún hay más. Si, apurando nuestro ejemplo, el recurso del interpuesto por uno de los responsables, fuese desestimado, puesto que, aunque la deuda hubiese sido satisfecha por otro de los responsables, la Administración tiene el deber de resolver, si finalmente, como digo, el fallo fuese desestimatorio, todavía le serían exigibles al recurrente los intereses generados por el tiempo de la suspensión, pero por que tiempo se haría el calculo de intereses, ¿ por todo el tiempo que duró la suspensión hasta la fecha de la resolución? O como parece mas coherente, hasta que realizo el ingreso el otro responsable, ya que cancelada una deuda ya no puede generar interés, pero es que si el otro responsable realiza el pago dentro del plazo del periodo ejecutivo no hay devengo de intereses.

Pero y si el fallo del referido recurso es estimatorio, ¿podría el responsable que pagó solicitar la devolución de ingresos indebidos o tendría que acudir a un procedimiento especial de revisión?

En mi opinión hubiese sido mucho mas apropiado que, ya que la Administración tiene asegurado el cobro de la deuda, pues la solicitud de suspensión está garantizada y la garantía cubre además de la deuda, intereses y recargos que pudieran devengarse, que dicha suspensión afectase a los demás responsables e impidiese que se generasen los correspondientes recargos de apremio a los que no recurrieron. Se evitaría además que la Administración, tuviera que iniciar sendos expedientes de apremio, por los recargos devengados, contra el resto de responsables por una deuda que o esta suspendida o pagada.

b) La solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago por uno de los responsables.

Situación similar y más injusta si cabe, se produce cuando uno de los responsables solicita un aplazamiento o fraccionamiento de pago de la deuda.

Cuando un obligado tributario solicita un aplazamiento o fraccionamiento, desde que dicha solicitud de aplazamiento tiene entrada en la administración, la deuda queda suspendida precisamente por la solicitud del aplazamiento y, posteriormente, si es concedido la deuda original se cancela desdoblándose en los diferentes vencimientos de los plazos que se conceden.

Siguiendo con el ejemplo anterior, si uno de nuestros responsables solicitase un fraccionamiento de pago de la deuda reclamada en periodo voluntario y, suponiendo que es por un importe superior a los 6.000,00€, aporta la correspondiente garantía, siendo concedido por el órgano de recaudación competente.

Como en el caso de la suspensión, el fraccionamiento de la deuda solo aprovechará al responsable que lo solicitó y al que se le concedió por lo que nos volvemos a encontrar con que para los responsables que no solicitaron el aplazamiento y no pagaron, tal vez en la creencia de que la deuda estaba aplazada, les será de nuevo exigible el recargo de apremio de cada uno de ellos, ya que los ingresos de los plazos que vaya haciendo el responsable que aplazó aun aprovechando al resto de responsables no les exime de que su deuda entre en periodo ejecutivo por su inactividad.

Para evitar que al resto de responsables les saltase el apremio sería necesario que todos ellos se pusieran de acuerdo y presentasen al mismo tiempo sendas solicitudes de aplazamiento y que les fueran concedidos los mismos plazos, de tal manera que el ingreso de un plazo por uno de ellos aprovechase a las fracciones de los demás. Pero, tratándose de una misma deuda, al ser varias solicitudes de aplazamiento, tendrían que aportar idéntico número de garantías, avales bancarios por ejemplo?

Pero es que se puede dar la circunstancia de que, en tanto se resuelve por parte de la administración el aplazamiento solicitado por uno de ellos, haya transcurrido el periodo voluntario de pago para los demás e iniciado el procedimiento de apremio con el posible embargo de bienes y cancelación de la deuda, con lo que el aplazamiento carecería de objeto, pero ¿le serían exigidos al responsable que aplazó los intereses que generó el aplazamiento?

Insisto en que solicitado y concedido un aplazamiento de pago por uno de los responsables, máxime cuando el aplazamiento esta garantizado, lo más coherente es que las liquidaciones del resto de responsables quedasen igualmente suspendidas por la solicitud del aplazamiento y en caso de incumplimiento se ejecutase la garantía, en su caso, y de no haberla se dirigiese el procedimiento de apremio contra todos ellos, ahora si con los recargos e intereses que se hubieran devengado.

La Administración motiva la exigencia de los recargos e intereses tanto en la solicitud de la suspensión como en la de aplazamiento de pago en los siguientes términos: “Si bien la acción de cobro se refiere a una misma deuda, al existir una pluralidad de deudores cada uno en su caso, con su propio procedimiento de apremio, se entiende devengado el recargo que proceda, en función de la situación de cobro de los mismos, habida cuenta de la ausencia para los responsables de una norma legal que excepcione el principio legal que determina el devengo de tales recargos. Tal interpretación toma sentido al considerar la naturaleza propia de los recargos del periodo ejecutivo, como concepto accesorio a la deuda principal, devengado para resarcir a la Administración de los costes incurridos por el impago del débito del deudor”

En cuanto a los intereses de demora los mismos tienen naturaleza indemnizatoria de los perjuicios causados a la Hacienda Pública por el cobro tardío de la deuda. Teniendo en cuenta que la base de cálculo de los intereses es el importe del principal, excluidos los recargos del periodo ejecutivo, y que pagado el mismo por cualquiera de los obligados, el pago beneficia a los demás, no parece justificable que pueda practicarse una liquidación de intereses de demora para cada uno de los responsa-

bles. Por ello deberá practicarse una única liquidación de intereses de forma que el pago de la misma efectuado por cualquiera de los responsables extinga la deuda de los demás.

No obstante en aquellos supuestos en los que el periodo ejecutivo no haya comenzado al mismo tiempo para los distintos responsables, la porción de intereses de demora correspondientes solo deberán exigirse al responsable implicado. Y, del mismo modo, si uno de los responsables pagase la deuda en periodo voluntario, estando los demás en periodo ejecutivo, no podrán exigirse intereses de demora a quien ha pagado en los plazos del artículo 62.2, concedido en el propio acuerdo de derivación, debiendo exigirse únicamente el pago de los intereses a los responsables que han dado lugar al inicio del periodo ejecutivo.

### **III. El procedimiento de derivación de responsabilidad a los responsables subsidiarios**

Los supuestos de Responsabilidad subsidiaria se encuentran regulados en el artículo 43 de la LGT y, el procedimiento para exigir la Responsabilidad en el artículo 176 del mismo texto legal complementado con el artículo 124 del nuevo Reglamento General de Recaudación.

Presupuesto necesario para que pueda nacer la obligación del Responsable es el impago de la deuda tributaria por el deudor principal. Finalizado el ingreso en periodo voluntario de pago (art. 62 de la LGT) comienza para el deudor principal el periodo ejecutivo, art. 161, y, tras la notificación de la Providencia de Apremio, el Procedimiento de Apremio. El inicio del periodo ejecutivo determina el devengo de los recargos a que se refiere el artículo 28 de la LGT (5, 10 ó 20 por ciento, dependiendo de cuando se efectúe el pago).

Aunque el estudio de las medidas cautelares lo hemos realizado en un epígrafe anterior, previstas para los responsables en el artículo 41.5 y establecidas en el artículo 81, ambos de la LGT, podemos recordar que antes de que se produzca la declaración de fallido del deudor principal y responsables solidarios en su caso, la Administración tiene potestad de establecer medidas cautelares frente al responsable subsidiario, tendentes al aseguramiento del cobro de la deuda, siempre que existan indicios racionales para presumir actuaciones que puedan impedir la satisfacción de la deuda, incumbiendo a la Administración la carga de la prueba de la existencia de una conducta elusiva por parte el contribuyente, pues no es suficiente el riesgo genérico de insolvencia.

#### **III.1. La declaración de fallidos del deudor principal y responsables solidarios**

Señala el artículo 176 de la LGT que: *“Una vez declarados fallidos el deudor principal y, en su caso, los Responsables Solidarios, la Administración Tributaria dictará acto de declaración de Responsabilidad que se notificará al Responsable Subsidiario.”*

La necesidad de declaración de fallido a los responsables solidarios fue introducida por la reforma de la Ley General Tributaria, llevada a cabo por la Ley 25/1995.

El concepto de deudor fallido se encuentra recogido en el art. 61.1 del nuevo RGR<sup>64</sup>.

### III.1.1. Necesidad de una declaración formal de fallido

Pese a la rotundidad con que se expresa la LGT son numerosas las Sentencias que han anulado procedimientos de derivación de Responsabilidad por la ausencia de Declaración de Fallido del deudor principal<sup>65</sup>.

Además nuestra jurisprudencia lo que exige es que se trate de una declaración formal de fallido<sup>66</sup>, fruto de la finalización de un procedimiento de apremio, que no puede ser sustituida por otro documento o acuerdo en el que se mencione la insolvencia del deudor principal, o por el que se presuma que el responsable conoce la situación de insolvencia de aquel. No es jurídicamente admisible declarar fallido un deudor por la mera y discrecional apreciación de la insolvencia efectuada por un órgano administrativo<sup>67</sup>.

Tal declaración, ha de venir precedida de una exhaustiva investigación de la situación patrimonial de los deudores principales y responsables solidarios, de tal

---

<sup>64</sup> Dice textualmente el art. 61.1 del RGR: “Se consideraran fallidos aquellos obligados al pago respecto de los cuales se ignore la existencia de bienes o derechos embargables o realizables para el cobro del débito. En particular, se estimará que no existen bienes o derechos embargables, cuando los poseídos por el obligado al pago no hubiesen sido adjudicados a la Hacienda Pública de conformidad con lo que se establece en el art. 109. Asimismo, se considerará fallido por insolvencia parcial el deudor cuyo patrimonio embargable o realizable conocido tan solo alcance a cubrir una parte de la deuda.

La declaración de fallido podrá referirse a la insolvencia total o parcial del deudor.”

<sup>65</sup> Podemos citar entre otras las SSTs de 16 de mayo de 1991; 8 de junio de 1994; 14 de noviembre de 1987 y 23 de febrero de 1989.

<sup>66</sup> Al respecto, es ilustrativa la STSJ de Cataluña de 11 de febrero de 1997 que reproducimos parcialmente en los aspectos que aquí interesan: “En el supuesto de autos, en el acuerdo de 30 de mayo de 1994, haya citado, en los razonamientos que preceden a su parte dispositiva se dice que la aquí demandante adquiere la condición de responsable subsidiario “como consecuencia de que el antiguo titular es declarado insolvente para el pago de las deudas”. Sin embargo, ni en el acuerdo de 30 de mayo de 1990, ni en ningún acto que aquí conste, se ha declarado, formalmente, dicha insolvencia.

Por consiguiente, no cabe tener por fallido al deudor principal: para ello se requiere una declaración formal, que aquí no consta. No habiendo declaración de fallido, no cabe derivar responsabilidad alguna del deudor subsidiario.

Carece de trascendencia jurídica el hecho de que la aquí demandante tuviera conocimiento del estado económico-financiero de la sociedad vendedora, puesto que tal conocimiento nunca puede sustituir la necesidad de la declaración formal de fallido, previo el oportuno expediente tramitado en forma.

Dicha falta de declaración formal de fallido, conlleva necesariamente la nulidad de la derivación de responsabilidad declarada en el acuerdo de 30 de mayo de 1994, sin que sea posible retrotraer las actuaciones dentro del expediente de derivación de responsabilidad, por cuanto este nunca pudo incoarse sin una previa declaración de fallido del deudor principal previa tramitación del correspondiente expediente de conformidad con lo dispuesto en los arts. 14 y 163 y ss del RGR, que en el presente caso se han infringido”

<sup>67</sup> GALÁN RUIZ, J.: “La responsabilidad tributaria” Thomson-Aranzadi. 2005

modo que exista absoluta certeza de la imposibilidad de cobro de la deuda, por no existir patrimonio suficiente o por no ser éste ejecutable<sup>68</sup>.

Así el artículo 61.2 del Nuevo Reglamento General de Recaudación dice: “Una vez declarados fallidos los deudores principales y los responsables solidarios, la acción de cobro se dirigirá frente al responsable subsidiario.”

### *III.1.1. La insolvencia*

Bajo el título de “Baja provisional por insolvencia” el artículo 76 de la Ley 58/2003 dice: “1. Las deudas tributarias que no hayan podido hacerse efectivas en los respectivos procedimientos de recaudación por insolvencia probada, total o parcial, de los obligados tributarios se darán de baja en cuentas en la cuantía procedente, mediante la declaración de crédito como incobrable total o parcial, en tanto no se rehabiliten dentro del plazo de prescripción de acuerdo con lo previsto en el apartado 2º del artículo 173 de esta Ley.” Este último artículo se refiere a la terminación del procedimiento de apremio.

Por otro lado el artículo 61.1 párrafo 2º del RGR vigente señala que “la declaración de fallido podrá referirse a la insolvencia total o parcial del deudor.” Y el artículo 124.5 del mismo texto legal dice textualmente: “En aquellos casos en los que como consecuencia del desarrollo del procedimiento recaudatorio seguido contra el deudor principal o, en su caso, frente al responsable solidario, se haya determinado su insolvencia parcial en los términos del artículo 76.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria, se podrá proceder a la declaración de fallido de aquellos, a los efectos previstos en su artículo 41.”

#### *La distinción entre los conceptos de deudor fallido y crédito incobrable*

Antes de profundizar en el tema de la insolvencia parcial, vamos a intentar aclarar dos conceptos que, no de manera infrecuente son objeto de confusión, el concepto de deudor fallido y el de crédito incobrable, a los que se refiere el artículo 61 del Reglamento, antes mencionado, que reproduce en gran medida lo establecido en los artículos 163 y 164 del antiguo Reglamento General de Recaudación.

En nuestro sistema, y como garantía del crédito tributario, la Ley autoriza a la Administración a abrir el abanico de los llamados al pago en determinadas condiciones, pudiendo realizar esa exigencia a terceros, básicamente a sucesores y, sobre todo, responsables. Utilizaremos a estos últimos para distinguir ambos conceptos:

Como ya sabemos el procedimiento recaudatorio habrá de dirigirse en primer lugar contra el deudor principal. La Ley establece la posibilidad de que exista la

<sup>68</sup> Al respecto la STSJ de Madrid, de 24 de abril de 1997, declaró insuficientes las actuaciones administrativas tendentes al cobro de la deuda en torno al deudor principal, no pudiendo en consecuencia, entenderse agotado el procedimiento de apremio, que finalizó con la declaración de fallido.

declaración como responsables solidarios de terceros en los que concurren determinados presupuestos de hecho y de derecho (artículos 41 y 412 de LGT) Efectuada dicha declaración, mediante el procedimiento establecido en la Ley (Arts. 174 y 175) la acción de cobro se dirigirá simultáneamente contra el deudor principal y responsables solidarios. Llegado el caso de que el procedimiento de apremio seguido contra uno y otro no diese resultado, no pudiéndose cobrar el crédito y, desconociéndose la existencia de bienes sobre los que desplegar la acción ejecutiva, se producirá la declaración de los mismos como Deudores Fallidos, momento en el que, de concurrir los presupuestos de hecho y de derecho la Administración podrá proceder a la declaración de los Responsables Subsidiarios.

Efectuada en su caso la Declaración de Responsabilidad Subsidiaria, de no verse satisfecho el crédito tributario, procederá la declaración de insolvencia (fallido) del Responsable Subsidiario.

Solo una vez declarada la insolvencia de todos los obligados al pago, procederá la declaración del crédito como incobrable, teniendo en cuenta lo previsto en el artículo 76 de la LGT: se trata de una baja provisional en tanto no se produzca la prescripción de la acción de cobro, por lo que si se tuviese conocimiento de algún bien o derecho a alguna devolución tributaria a favor del deudor fallido, se podría rehabilitar la deuda y embargar su importe.

### *La insolvencia parcial*

Comenzaremos a tratar el tema de la insolvencia parcial recordando lo que decía el RGR de 1990: 1- “Una vez comprobada en el curso del procedimiento de apremio la insolvencia de los deudores principales y de los responsables solidarios, serán declarados fallidos por el órgano de recaudación.

A estos efectos, se consideraran insolventes aquellos deudores respecto de los cuales se ignore la existencia de bienes o derechos embargables o realizables. Se estimará que no existen bienes o derechos embargables cuando los poseídos por el deudor no hubiesen sido adjudicados al Estado de conformidad con lo que se establece en el Título II de este libro.”

Con la actual regulación contenida en el artículo 61 del nuevo RGR, la posibilidad de que un obligado al pago, ya sea principal o bien en su condición de responsable, sea declarado fallido se sigue haciendo depender del conocimiento que la Administración tenga de la existencia de bienes o derechos ejecutables, es decir embargables y enajenables.

No obstante esta coincidencia con su antecedente reglamentario existen ciertas diferencias:

La primera diferencia está en que se completa la regulación al señalar que la declaración de insolvencia parcial es posible sin esperar a la realización de los bienes o derechos ejecutables, cuando el valor de los mismos solo alcance a cubrir una parte de la deuda. Como no podía ser de otra manera, en el expediente de

apremio seguido contra el deudor deberá quedar constancia de dicha evidencia e insuficiencia.

Dicha parcialidad en la declaración lo que hace es posibilitar que, en determinados supuestos, la vía de declaración de Responsabilidad quede expedita sin necesidad de que la declaración de insolvencia lo sea por referencia al desconocimiento de la existencia de absolutamente ningún bien.

Como ejemplo de lo anterior pensemos en un procedimiento en el que se persigue el cobro de una deuda por importe de 500.000€, en el que hay una garantía hipotecaria sobre un bien cuyo valor de enajenación, no discutido asciende a 50.000€ (por ejemplo procedente de un aplazamiento concedido con dispensa parcial de garantías). La posibilidad, motivada, de declarar la insolvencia parcial, habilitará a la Administración a dirigir la acción de cobro contra un eventual Responsable Subsidiario aún antes de haber ejecutado el bien, del que razonablemente no se va a obtener líquido suficiente sino para cubrir una parte del débito.

#### *Principios que justifican este proceder*

La habilitación legal para este proceder se justifica en términos de eficacia administrativa, principio que informa todo actuar de las Administraciones Públicas y que sin embargo tiene sus límites perfilados por otros principios no menos relevantes, como el de Seguridad Jurídica.

El equilibrio entre ambos principios se traduce desde el punto de vista práctico en el criterio de proporcionalidad, criterio que se desdobra a su vez, en dos facetas complementarias, la cuantitativa y la temporal, cuya presencia debe acreditarse para acceder a los Responsables Subsidiarios, cuando medie el fallido por insolvencia parcial del deudor principal.

Desde el punto de vista de la proporcionalidad cuantitativa, quedaría justificado el acceso a los Responsables Subsidiarios, cuando tras la correspondiente investigación por parte de los órganos de Recaudación, se acredite una clara desproporción entre la deuda perseguida frente al deudor principal y su patrimonio conocido.

La perspectiva de la proporcionalidad temporal habilitará el acceso a la Responsabilidad Subsidiaria tras la insolvencia parcial del deudor principal cuando se justifique que el retraso en las posibilidades de recuperar la parte de la deuda cubierta por la solvencia parcial del deudor principal retrase de una forma relevante la recuperación de la deuda que en ningún caso resultará recuperable del patrimonio conocido del deudor principal.

En definitiva, ambas manifestaciones del principio de proporcionalidad resultan complementarias y su suma determina el criterio administrativo para proceder por esta vía frente al Responsable Subsidiario.

En la medida en la que la declaración de fallido por insolvencia parcial vaya a permitir una declaración de Responsabilidad Subsidiaria, deberán motivarse suficientemente las razones de eficacia administrativa medidas en los términos de pro-

porcionalidad analizados, que permiten a la Administración Tributaria anticiparse a la falencia del deudor principal. Dicha motivación deberá contenerse en el acuerdo de inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad subsidiaria, con el objeto de que pueda ser conocida por el presunto Responsable durante la instrucción del procedimiento y, en todo caso, en el trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución.

*Procedimiento a seguir en el supuesto de insolvencia parcial del deudor principal*

En este sentido deberá procederse con arreglo a las siguientes pautas:

- Cuando se den las circunstancias descritas y una vez investigado el patrimonio del deudor principal, se propondrá y declarará el fallido por insolvencia parcial.
- A partir de tal declaración podrá iniciarse el procedimiento frente al Responsable Subsidiario, que, lógicamente, habrá de limitarse a la parte de la deuda no cubierta por la solvencia parcial comprobada respecto del deudor principal.
- Si, con posterioridad a la declaración de responsabilidad, el deudor principal deviene totalmente insolvente, supuesto contemplado en el artículo 124.6 del RGR, procederá la instrucción de un nuevo procedimiento de derivación de responsabilidad, tendente a completar el alcance del anterior. Desde el punto de vista formal, ambos procedimientos tendrán sustantividad propia, si bien, en el segundo se hará una completa referencia al primero, incorporando formalmente en el mismo, en la medida que proceda, todas las actuaciones desarrolladas previamente y reproduciendo los fundamentos jurídicos que motivaron la derivación. En este punto resultará esencial, en aquellos casos en los que hubiese mediado recurso o Reclamación Económico-Administrativa sobre la derivación inicial, hacer referencia a la misma, especialmente, si hubiese recaído alguna resolución, debiendo especificar cuantos detalles pudieran ser relevantes.
- En ocasiones sucederá que, para determinar el límite de solvencia del deudor principal, sea necesario realizar valoraciones sobre determinados bienes o derechos. En este caso, la valoración deberá incorporarse formalmente al expediente de derivación de responsabilidad, por afectar a los derechos y obligaciones del presunto responsable. Con carácter general, la valoración de los bienes, se referirá al momento en el que se procede a iniciar el procedimiento frente al responsable. Solo excepcionalmente, cuando pueda estimarse razonablemente el valor de la solvencia parcial del deudor principal con referencia a un momento posterior que resulte más relevante a efectos de medir el alcance de la Responsabilidad Subsidiaria, cabrá realizar dicha estimación a partir del valor actual.
- En el caso de que declarada la Responsabilidad Subsidiaria y cobrado del responsable el importe de la misma, se obtenga un sobrante en la ejecución del

patrimonio al que se refería la solvencia parcial del deudor principal, deberá procederse a la restitución del responsable de dicho sobrante, lo que, en principio, podría, de mediar los presupuestos legales, efectuarse a través del procedimiento de revocación parcial del acto de derivación, de acuerdo con lo previsto en el artículo 219 de la Ley General Tributaria, con base en la aparición de circunstancias sobrevenidas que ponen de manifiesto la improcedencia del acto dictado.

*Criterio seguido por el tribunal económico administrativo central en alguna de sus resoluciones*

Como hemos señalado mas arriba, la declaración de falencia parcial del deudor principal provoca la derivación de responsabilidad por la diferencia entre el patrimonio insuficiente ejecutable al deudor principal, y el crédito exigido, respondiendo el Responsable por la parte no ejecutada. Sin embargo no ha sido este el criterio seguido por el TEAC en alguna de sus resoluciones<sup>69</sup>.

No comparto la postura del TEAC, ya que entiendo que habiendo un patrimonio realizable, aunque fuese insuficiente y no cubriese la totalidad de la deuda tributaria, éste debería ser ejecutado, pues, de otra manera, estaríamos haciendo de peor condición al responsable que al deudor principal, ya que respondería de la totalidad del crédito tributario. De esta forma se traslada al Responsable la tarea de ejecutar, al ejercitar el derecho de reembolso reconocido en la ley, el patrimonio que la Administración ha rechazado.

Tan solo en el supuesto excepcional, en el que los gastos de enajenación de los bienes del deudor principal, superasen el valor de dichos bienes, creo que sería justificable esta medida, pues en este caso no se beneficiaría al responsable y, tan solo se conseguiría incrementar la deuda en concepto de costas del procedimiento.

*La declaración de fallido en el supuesto de que los bienes del deudor principal no pudieran ser realizados*

Según este supuesto que Galán Ruiz<sup>70</sup> ha denominado de “Insolvencia Técnica”, se puede producir la declaración de fallido del deudor principal cuando, aún existiendo bienes de éste, éstos no hubieran podido ser embargados, enajenados o adjudicados al Estado. Considera éste autor que sólo se debería proceder a la declaración de fallido en el caso de que el deudor principal y responsables solidarios resultaran totalmente insolventes, es decir no tuvieran bienes con los que pagar la deuda tributaria. Continúa señalando el mismo autor que “actuar de otro modo supone trasladar al Responsable subsidiario, el problema de la ejecución del patrimonio del deudor principal”.

<sup>69</sup> En la Resolución del TEAC de 15 de abril de 1998 se dice que la declaración de fallido no supone necesariamente la insolvencia del deudor principal ni la carencia de bienes conocidos, bastando que estos carezcan de valor suficiente o capacidad para solventar los débitos tributarios.

<sup>70</sup> GALÁN RUIZ, J.: “La responsabilidad tributaria”. Thomson-Aranzadi. 2005

dor principal a la hora de repetir contra él lo pagado en su nombre como consecuencia de la derivación de Responsabilidad.”

No es, sin embargo, de esta opinión el TEAC<sup>71</sup>, que en diversas resoluciones sí considera ajustado a derecho la declaración de fallido cuando se den estas circunstancias.

Recordemos que la posibilidad de adjudicación de bienes a la Hacienda Pública se encuentra regulado en el artículo 172.2 de la LGT que dice: El procedimiento de apremio podrá concluir con la adjudicación de bienes inmuebles o de bienes muebles cuya adjudicación pueda interesar a la Hacienda Pública y no se hubieran adjudicado en el procedimiento de enajenación.

La adjudicación se acordará por el importe del débito perseguido, sin que, en ningún caso, pueda rebasar el 75 por ciento del tipo inicial fijado en el procedimiento de enajenación. (...)

El desarrollo reglamentario de este procedimiento se encuentra recogido en el artículo 109 del RGR, que viene a sustituir a los artículos 159 y 160 del Reglamento de 1990, conteniendo la fórmula de cierre en virtud de la cual se regula el último instrumento para conseguir el cobro de lo debido, mediante la adjudicación a la Hacienda Pública de los bienes embargados y estableciendo como novedad que lo que hasta ahora se concebía como una posibilidad al final de los procedimientos de enajenación (subasta, concurso y adjudicación directa), en la nueva norma reglamentaria se configura como un procedimiento que en determinados supuestos podrá utilizarse directamente, sin necesidad de transitar por aquellos otros. Así ocurre cuando los bienes embargados o ejecutados fuesen integrantes del Patrimonio Histórico Español, pudiendo utilizarse el procedimiento de adjudicación sin iniciar, tan siquiera, procedimiento de enajenación alguno.

Hay que precisar que los bienes se adjudicaran a la Hacienda Pública siempre y cuando estos representen utilidad para la misma, debiendo solicitarse para la valoración de estas circunstancias informe del Delegado de Economía y Hacienda, y en el caso de que las cargas o gravámenes sean superiores, y exista este interés se elevará consulta a la Dirección General del Patrimonio del Estado, sobre la conveniencia de dicha adjudicación.

---

<sup>71</sup> Se pueden citar al respecto las Resoluciones del TEAC de 22 de noviembre de 1996; 30 de enero y, 15 de abril de 1998. La primera de las Resoluciones citadas señala lo siguiente: “En cuanto a la existencia de bienes inmuebles embargables por valor superior a la deuda tributaria, es cierto que consta así en el expediente, en particular respecto de una finca valorada en 375 millones de pesetas y que venía gravada con cargas por importe de 76.631.426 pesetas, por lo que salió a subasta inicialmente por el tipo de 298.368.574 pesetas. También consta en el expediente que la subasta quedó desierta en las dos licitaciones practicadas por lo que se pasó al trámite de adjudicación directa y, transcurrido con exceso el plazo reglamentario sin que se recibiera oferta alguna y, en cumplimiento del art. 159.2 del RGR, se elevó a consulta por la Dirección de la AEAT a la Dirección General de Patrimonio del Estado, sobre la oportunidad de adjudicación al Estado de los bienes no enajenados, a lo que esta Dirección respondió negativamente, por lo que no procedía tal adjudicación. Con ello queda cumplidamente justificada la posterior derivación de responsabilidad por unas deudas tributarias que no habrían podido satisfacerse en la forma aducida en el presente recurso.”

Queda, por tanto, claro que la adjudicación de bienes a la Hacienda Pública queda condicionada al interés o utilidad que los mencionados bienes puedan representar para estas. Por lo ello no comparto, en esta ocasión, en modo alguno las conclusiones a las que llega el profesor Galán Ruiz<sup>72</sup> cuando califica estas situaciones de simples dificultades para ejecutar el patrimonio de los obligados tributarios, o que, la Administración prefiera realizar la derivación ante el mas mínimo problema, antes bien, no creo que se pueda forzar a la Administración a quedarse con unos bienes que no le reportan utilidad alguna, cuando anteriormente los mismos licitadores en los sucesivos procedimientos de enajenación no han mostrado interés alguno sobre tales bienes, tal como se desprende de la Resolución que comentamos, al quedar desiertas las subastas y el procedimiento de adjudicación directa. Tal vez y, forzando el razonamiento, si la sociedad tiene un patrimonio tan abultado y atrayente, en proporción a la deuda exigida, ¿no hubiera sido mas sencillo la solicitud de un crédito hipotecario sobre la finca en cuestión a una entidad financiera, saldando con él la deuda?

En mi opinión hubiera sido mucho más positivo e interesante para la Agencia Tributaria, cancelar la deuda mediante la enajenación de la finca a que se refiere la citada resolución que, no cobrar la deuda e iniciar un nuevo expediente de derivación de responsabilidad, con la incógnita de que el presunto responsable resulte solvente.

Los bienes que son embargados por la Recaudación Tributaria, ya sean estos muebles o inmuebles, interesan a ésta en tanto sean realizables, es decir puedan hacerse líquidos, de ahí que en la prelación de bienes embargados tengan preferencia aquellos cuya facilidad de liquidez sea mayor.

Por otra parte, entre las formas de pago que regula nuestra Ley, en el artículo 60 de la LGT, existe una preferencia por el pago en metálico, añadiendo en el punto 2º de dicho artículo que “podrá admitirse el pago en especie cuando una Ley lo disponga expresamente y, en los términos y condiciones que se prevean reglamentariamente”. La previsión reglamentaria se encuentra recogida en el artículo 40 del Reglamento General de Recaudación.

Pero el término podrá que utiliza la Ley no puede considerarse una obligación de la Administración a aceptar esta forma de pago.

Además todavía no está claro si se trataría de una cesión para el pago o de una dación en pago, pues si suponemos que se trata de la primera y, de acuerdo con el artículo 1.175 del Código Civil, solo liberaría al deudor por el importe líquido de los bienes cedidos y, como previamente han sido declaradas desiertas las sucesivas subastas, así como la adjudicación directa, no cabe pensar que con posterioridad la Administración que ha recibido el bien pueda hacerlo líquido.

En conclusión y después de todo lo expuesto entiendo que, habiendo seguido escrupulosamente la Administración todo el procedimiento de recaudación en vía

---

<sup>72</sup> GALAN RUIZ, J.: “La Responsabilidad Tributaria”. Thomson-Aranzadi. 2005

ejecutiva, y, una vez agotadas por los órganos de recaudación todas las posibilidades de enajenación de los bienes embargados que componen el patrimonio del deudor, resultando éstas infructuosas, creo que está plenamente justificada la declaración de fallido del deudor principal y el inicio del expediente de derivación de responsabilidad frente a los responsables subsidiarios.

## IV. El procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria

### IV.1. Diferencias con la responsabilidad subsidiaria

La diferencia fundamental entre la responsables solidarios y subsidiarios radica en que estos últimos gozan del beneficio de excusión, es decir sólo si se agotan todas las posibilidades de cobrar la deuda al deudor principal y responsables solidarios, declarándolos finalmente fallidos, la Administración podrá dirigirse contra los responsables subsidiarios.

En el caso de los Responsables Solidarios no es necesario que el deudor principal sea declarado fallido, bastando para que la Administración pueda exigirle la deuda, el impago de la misma por el deudor principal en el plazo de pago en periodo voluntario. Producida esta circunstancia y, habiéndole notificado al Responsable Solidario la Declaración de Responsabilidad, no es necesario ni siquiera que se inicie el procedimiento de apremio contra el deudor principal, sino que transcurrido el periodo voluntario sin que se hubiese producido el pago por éste, la Administración podrá reclamar el pago al Responsable Solidario.

No obstante algún sector doctrinal ha propugnado de, *lege ferenda*, la conveniencia de agotar el Procedimiento de Recaudación contra el deudor principal antes de que la Administración pudiera exigir la deuda tributaria al Responsable Solidario (entre otros autores Eserverri y López Martínez). Entiendo que de aceptar ésta tesis, desaparecería la dualidad de responsabilidades, pues en nada se diferenciarían la Responsabilidad Solidaria y Subsidiaria.

### IV.2. El procedimiento de derivación de responsabilidad solidaria

Del art. 175. de la LGT<sup>73</sup>, encargado de regular el procedimiento de derivación de responsabilidad solidaria, podemos deducir que existen dos procedimientos para exigir esta modalidad de Responsabilidad:

<sup>73</sup> Dice textualmente el art. 175.1 de la Ley 58/2003: "1. El procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria, según los casos, será el siguiente:

a) Cuando la responsabilidad haya sido declarada y notificada al responsable en cualquier momento anterior al vencimiento del periodo voluntario de pago de la deuda que se deriva, bastará con requerirle el pago una vez transcurrido dicho periodo.

b) En los demás casos, una vez transcurrido el periodo voluntario de pago de la deuda que se deriva, el órgano competente dictará acto de declaración de responsabilidad que se notificará al responsable."

1º Si la Responsabilidad Solidaria hubiera sido declarada y notificada en un momento anterior al vencimiento del periodo voluntario.

Es necesario aclarar antes de continuar que, aunque la Responsabilidad puede notificarse con anterioridad a la finalización del periodo voluntario de pago del deudor principal, la exigencia de pago al responsable, solo podrá efectuarse una vez transcurrido dicho periodo.

Por lo tanto en este supuesto sólo es necesario que al vencimiento del plazo en voluntaria del deudor principal, se requiera el pago al Responsable, otorgándole los plazos de ingreso del artículo 62.2, es decir los plazos de ingreso en periodo voluntario.

2º Si la Responsabilidad no hubiese sido declarada y notificada anteriormente.

Transcurrido el plazo voluntario de ingreso del deudor principal, el órgano de Recaudación<sup>74</sup> debe dictar acto de Declaración de Responsabilidad Solidaria y requerimiento al responsable para que efectúe el pago.

El acto de declaración de Responsabilidad, en los mismos términos y con el mismo contenido que a los responsables subsidiarios.

Una cuestión que debemos recordar es que, así como en la legislación anterior, artículo 37.5 de la Ley General Tributaria de 1963, señalaba que no era posible el establecimiento de medidas cautelares a los Responsables Solidarios, la Ley actual ha optado en su artículo 41.5 por admitir la imposición de medidas cautelares a ambos tipos de Responsables.

## **V. Momento en que el responsable adquiere la condición de obligado al pago**

Es importante fijar este momento, entre otras cosas para determinar cuando se produce la prescripción de la obligación del Responsable,

La profesora Mazorra Manrique de Lara<sup>75</sup> defiende que existen dos momentos bien diferenciados: el del nacimiento de la obligación del Responsable y, el de la exigibilidad de ésta obligación. Asimismo considera esta autora que “la obligación del responsable no surge con la mera realización del presupuesto de hecho previsto en la norma, sino que además es necesaria la realización del hecho imponible en virtud del cual queda obligado el sujeto pasivo. En este sentido se ha afirmado que el presupuesto de hecho que origina la obligación del Responsable es dependiente del presupuesto de hecho que origina la obligación tributaria principal, es decir, el presupuesto de hecho de tal responsabilidad tributaria depende del hecho imponible. Por lo tanto, para que exista un supuesto de Responsabilidad tienen que darse dos presupuestos de hecho”.

---

<sup>74</sup> Para determinar el órgano competente habrá que remitirse a lo dispuesto en la Resolución de 26 de diciembre de 2005, de la Presidencia de la AEAT, sobre organización y atribución de competencias en el Área de Recaudación.

<sup>75</sup> MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: “La obligación de los responsables tributarios en el Reglamento General de recaudación: nacimiento y exigibilidad”.

Siguiendo a Galán Ruiz<sup>76</sup>, podemos diferenciar cuatro etapas:

- a. El deudor principal único obligado al pago. Comprende desde el momento en que el deudor principal realiza el hecho imponible y se convierte en obligado al pago. Durante el periodo de tiempo transcurrido hasta que finaliza el plazo de pago en voluntaria él es el único obligado al pago.
- b. Nacimiento de la obligación del responsable. Cumplimiento del presupuesto material. El nacimiento de la obligación del Responsable se produce con la realización del presupuesto de hecho fijado por la norma. El nacimiento de la Responsabilidad no supone que el responsable se convierta en obligado al pago. El deudor principal sigue siendo el único obligado al pago en la relación tributaria.
- c. Momento en que puede ser exigible la deuda a los Responsables. El Responsable como potencial obligado al pago.
- d. En el caso de los Responsables Solidarios, vencido el periodo voluntario de pago del deudor principal o, finalizada la vía ejecutiva de éste con la declaración de fallido del deudor principal, en el supuesto de la Responsabilidad Subsidiaria, y, siempre que se haya cumplido previamente el presupuesto de hecho fijado en la Ley para la existencia de la Responsabilidad, entran en juego las Responsabilidades Solidarias y Subsidiarias, es decir la deuda puede ser exigida a los Responsables.
- e. Pero estos Responsables solo serán obligados al pago potenciales, pues no tendrán la condición de obligados al pago de la deuda hasta que se les notifique el acto de derivación o de declaración de responsabilidad, lo que puede tener lugar, bien desde la finalización del periodo voluntario de pago, en el caso de los Responsables Solidarios o bien una vez declarado fallido el deudor principal, en el caso de los subsidiarios. Entre tanto solo se podrán establecer medidas cautelares.
- f. Momento en que el Responsable adquiere la condición de obligado al pago. Notificada la declaración de Responsabilidad al responsable, este se convierte, y no antes, en obligado al pago. Este ha sido el parecer de Pérez Royo<sup>77</sup>, para quién es a partir de la notificación del acto de derivación de responsabilidad cuando “le son conferidos al responsable todos los derechos del deudor principal. Es decir: el responsable que hasta ese momento era simplemente un obligado al pago en potencia, por haber realizado el presupuesto de hecho del que deriva esta condición de responsable, pasa a ser sujeto obligado en el procedimiento de cobro”.

En opinión de De la Hucha Celador<sup>78</sup>, “en el lapso temporal que media entre la realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad subsidiaria y, la notifica-

<sup>76</sup> GALAN RUIZ, J.: “La Responsabilidad Tributaria.” Thomson-Aranzadi. 2005.

<sup>77</sup> PÉREZ ROYO, F.: “Derecho Financiero y Tributario. Parte General”.

<sup>78</sup> DE LA HUCHA CELADOR, F.: “Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en el RGR de 1990: II. La responsabilidad subsidiaria”.

ción del acto administrativo de derivación de responsabilidad, el responsable subsidiario es un deudor de segundo grado de la obligación tributaria”. Y, concluye este autor diciendo que “es en el momento de la notificación del acto de derivación de Responsabilidad cuando el responsable subsidiario asume plenamente, la condición de obligado al pago de la deuda tributaria”

En este mismo sentido se manifiesta el TEAC<sup>79</sup> en la Resolución de 3 de diciembre de 1998.

Es decir con la notificación de la declaración de responsabilidad, el responsable pasa de ser un obligado potencial al pago, a ser un obligado al pago efectivo, siéndole exigible la deuda tributaria, concediéndole el plazo de ingreso del artículo 62.2, plazo de recurso etc. Asimismo la fecha de notificación será en *dies a quo* a partir del cual comenzará a computarse el plazo de prescripción de su obligación.

## VI. El derecho de reembolso del responsable

La LGT de 1963, así como el RGR de 1990, omitieron toda mención sobre el derecho de reembolso o de repetición del responsable frente al deudor principal, lo cual no fue óbice para que la doctrina y la jurisprudencia viniesen a reconocer la existencia, en todo caso, del referido derecho, y, ello con fundamento, como ya puso de manifiesto Mazorra Manrique de Lara, en el principio de capacidad económica, puesto que el responsable libera al contribuyente de una deuda que, de conformidad con la Ley, solo este último debe pagar en cuanto realizador del hecho imponible que pone de manifiesto dicha capacidad. También se produjo una coincidencia casi absoluta al afirmar que el responsable debía acudir a las normas y procedimientos propios del Derecho Privado, a los efectos de lograr la oportuna restitución, utilizando para ello la acción de Enriquecimiento Injusto o sin causa.

No obstante la práctica coincidencia en todo lo anterior, algún relevante autor vino a disentir de los argumentos expuestos. Fue concretamente el profesor Calvo Ortega<sup>80</sup> quien, partiendo de la distinción entre Responsabilidad por actos lícitos e ilícitos, vino a negar que la acción arriba referida pudiera ser ejercitada cuando la responsabilidad tuviese su origen en un comportamiento ilícito del propio responsable, ya que, en este caso, no puede ejercer la acción de regreso del fiador (artículo 1838 del Cc), al derivar la fianza de un acto lícito, y porque en cuanto a la acción de enriquecimiento sin causa no concurre el requisito de la falta de causa jurídica, que la constituiría la propia conducta ilícita, como justificante del desplazamiento patrimonial.

---

<sup>79</sup> El TEAC en esta Resolución estimó que “la realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad constituye al responsable en obligado al pago, si bien la obligación no puede hacerse efectiva en ese momento sino que hay que esperar a la notificación del acto de derivación de responsabilidad”. Y concluye el Tribunal afirmando que, “así adquiere sentido la posibilidad de que se adopten por la Hacienda Pública las medidas cautelares antes de que se produzcan los presupuestos para la exigibilidad de la deuda”.

<sup>80</sup> CALVO ORTEGA, R.: “La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos” y “La responsabilidad tributaria solidaria”

En definitiva para Calvo Ortega, el derecho de reembolso procede únicamente, cuando la responsabilidad procede de actos lícitos. Sin embargo, cuando la responsabilidad, solidaria o subsidiaria, proviene de actos ilícitos, considera improcedente este derecho de reembolso.

Pero los argumentos por los que este autor niega la posibilidad de un derecho de reembolso al responsable por actos ilícitos, se encuentran más bien en la falta de un procedimiento idóneo para tramitar el derecho de reembolso, que en la no existencia de un derecho material del deudor<sup>81</sup>. Así, se niega, la posibilidad de utilizar la acción del deudor solidario, la del fiador y la acción por enriquecimiento injusto. La necesidad de tener que acudir a un procedimiento de naturaleza civil, ante la ausencia de un procedimiento específico tributario, no puede significar que el derecho no exista.

Carbajo Vasco, sostiene una tesis similar, al señalar que, "ante la existencia de responsabilidades tributarias por actos ilícitos, artículos 38.1 y 40.1 primer párrafo de la Ley General Tributaria, creemos que la acción de regreso tampoco es factible en estos casos, pues perdería toda virtualidad la sanción, eliminando toda su finalidad represora."

Esta postura fue criticada por Herrera Molina, quien escribió que ésta solución no era satisfactoria por las siguientes razones: "Por una parte, no es pacífico que la acción de regreso del responsable respecto de las sanciones quede enervada en el caso de actos ilícitos. Además, el negar la acción de regreso respecto de las sanciones no soluciona nada: si paga el sujeto pasivo, el responsable partícipe de la infracción quedaría impune; si paga el responsable, sería el propio sujeto infractor quien quedaría sin sanción."

La tesis expuesta se vio, empero, rechazada habiéndose afirmado que, en estas situaciones no podía hablarse de justa causa, pues el empobrecimiento del responsable no derivaba de forma directa e inmediata, de su ilícito actuar, sino que se producía por imperativo de la norma jurídica y como consecuencia del funcionamiento genérico de la responsabilidad, todo ello sin olvidar que, negar la acción de regreso al responsable en estas situaciones conllevaría la impunidad de quien directamente cometió la infracción. De ahí que, se concluyera que tampoco en estos casos cabía negar al responsable que efectuase el pago la posibilidad de dirigirse contra el deudor principal, para recuperar la cantidad ingresada en la Hacienda Pública, opinión esta que se vio refrendada por nuestros tribunales<sup>82</sup>, las cuales vinieron a reconocer expresamente, en relación al supuesto de responsabilidad contemplado en el párrafo primero del artículo 40.1 de la LGT de 1963, el derecho de los administradores al reembolso con cargo al patrimonio de la persona jurídica.

Cortés Domínguez y Martín Delgado señalan que "el derecho de reembolso corresponde a todos los responsables, cualquiera que sea el tipo de responsabilidad

<sup>81</sup> GALÁN RUIZ, J.: "La Responsabilidad Tributaria". Thomson-Aranzadi. 2005.

<sup>82</sup> En este sentido la STS de 30 de septiembre de 1993 y, SSAN de 8 de febrero de 2001 y 23 de diciembre de 2002.

en que estén incurso. La razón es que el cumplimiento de su obligación libera al deudor de la suya. Es decir se produce un enriquecimiento injusto a favor del sujeto pasivo, que siendo el titular de la capacidad contributiva, queda liberado por un tercero. Este enriquecimiento, se produce igualmente cuando la responsabilidad del responsable se origina por la realización de una actividad antijurídica a el imputable<sup>83</sup>.

En el mismo sentido se han pronunciado Falcón y Tella, Palao Taboada; Mazorra Manrique de Lara, Sánchez Galiana y Simón Acosta, que consideraron que siempre que el pago del responsable libere al sujeto pasivo, procederá la acción de reembolso al producirse una situación de enriquecimiento injusto a favor de éste, pues un tercero libera al titular de la capacidad contributiva.

Sin embargo Galán Ruiz<sup>84</sup>, que, en lo fundamental, comparte la opinión de estos autores, añade algún matiz, ya que está de acuerdo en no limitar el derecho de repetición a los casos de responsabilidad por actos lícitos, pues incluso en la responsabilidad por actos ilícitos procederá el derecho de reembolso, ya que, si bien el responsable causó o colaboró en la comisión de la infracción, en su opinión, solo podría exigírsele el importe de la sanción que se derivara de su actuar ilícito, pero no el importe del resto de la deuda tributaria por la que podría repetir contra el deudor principal, pues el principio de capacidad económica exige que sea el deudor principal el que soporte el pago de su deuda tributaria, quedando el responsable como garantista del pago de la obligación.

Por tanto, el punto conflictivo lo encontramos en las sanciones. La dificultad estriba en determinar la porción de sanción imputable a deudor principal y responsable, además de la forma en la que éste puede resarcirse del pago de la parte de sanción que no le corresponde.

Dada la controversia existente, no fueron pocas las voces que, ya desde un primer momento y, tras criticar el silencio guardado en este punto por la normativa tributaria, vinieran a reclamar la necesidad de que la Ley General Tributaria recogiese la mención al derecho de reembolso que asiste al responsable, exigencia, esta, que se ha visto por fin cumplida, pues el artículo 41.6 de la nueva Ley, dispone a este respecto que: "Los responsables tienen derecho de reembolso frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación civil."

De conformidad pues con lo establecido en la disposición transcrita, el responsable, una vez satisfecho el pago correspondiente, podrá dirigirse contra el deudor

---

<sup>83</sup> CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. Y MARTÍN DELGADO, J. M.: "Ordenamiento tributario español, I". Civitas, Madrid.

En el mismo sentido se han pronunciado Falcón y Tella, Palao Taboada, Mazorra Manrique de Lara, Sánchez Galiana y Simón Acosta, que consideraron que siempre que el pago del responsable libere al sujeto pasivo, procederá la acción de reembolso al producirse una situación de enriquecimiento injusto a favor de este, pues un tercero libera al titular de la capacidad contributiva.

<sup>84</sup> GALÁN RUIZ, J.: "La responsabilidad Tributaria". Thomson-Aranzadi. 2005.

principal, de acuerdo con lo previsto en la legislación civil, siendo la acción de enriquecimiento sin causa, la que, en nuestra opinión, deberá ejercitar el responsable a fin de obtener el oportuno reembolso.

En este sentido, estimamos, con Mazorra Manrique de Lara que, no podrán ejercitarse en estas situaciones, la subrogación prevista a favor del fiador en los artículos 1838 y 1839 del Código Civil, ya que, como ha señalado la autora citada, no es factible que el responsable se subroge en el lugar de la Administración para, desde esta posición, pretender recuperar el importe de la deuda tributaria, dada la especialidad de la obligación tributaria y la situación de preeminencia de que goza la Administración Tributaria.

El referido reembolso, se extenderá, aún con las controversias apuntadas anteriormente respecto de las sanciones, a todas las cantidades que hayan sido abonadas por el susodicho responsable a la Hacienda Pública, quedando excluidas, no obstante, como bien han indicado algunos autores, aquellas prestaciones que se deriven directamente del comportamiento de aquel y no de la conducta del obligado principal.

Tal como hemos descrito ha quedado configurado el derecho de reembolso del que goza el responsable en el ámbito tributario, evitando o acallando las críticas del silencio de la legislación anterior, pero que no ha venido a paliar en modo alguno otro de los problemas que surgían, cual es el de su efectividad, problema mucho mas acuciante cuando se trata de la responsabilidad subsidiaria, al que ahora nos referiremos.

### **VI.1. El derecho de reembolso de los responsables subsidiarios: un derecho más teórico que real**

Como hemos indicado, la efectividad del derecho de reembolso en el supuesto de los responsables subsidiarios, se nos antoja casi imposible, ya que, al tratarse de una responsabilidad de naturaleza subsidiaria, la exigencia de la misma se supedita a la previa declaración de fallido del deudor principal, lo que implica la insolvencia actual de este y, consiguientemente, la práctica imposibilidad de que el responsable obtenga el reembolso de lo pagado por él.

En este sentido se pronuncia Otero Novas<sup>85</sup>, en cuya opinión “es conocido que la declaración de fallido, o falencia, se hace cuando la Hacienda Pública se ha encontrado con un deudor realmente insolvente, de tal manera que el responsable subsidiario cuando pague, tiene efectivamente un derecho de repetición o de reintegro, pero siempre contra un insolvente, al menos en el momento en el que nace su acción, de suerte que pretender consolarle con su derecho de repetición es burlesco, especialmente cuando quien argumenta de tal manera es la persona que le ha declarado responsable subsidiario tras constatar la insolvencia del deudor principal.”

---

<sup>85</sup> OTERO NOVAS, J. M.: “La supuesta responsabilidad objetiva de los administradores de sociedades que cesan en su actividad.”

En el mismo sentido se manifiesta la profesora Mazorra Manrique de Lara<sup>86</sup>, si tenemos en cuenta la exigencia de la previa insolvencia en la que ha de encontrarse el sujeto pasivo para que la Administración pueda dirigir su acción de cobro frente al responsable.

El derecho de reembolso de los responsables solidarios no queda tan vacío de contenido, pues a este se le exige la deuda una vez finalizado el periodo de pago voluntario, lo que nada indica sobre la solvencia o insolvencia del deudor principal, pues la declaración de fallido del mismo no es preceptiva para exigir la deuda tributaria al responsable solidario.

De este modo, solo quedaría al responsable subsidiario esperar a que el deudor principal llegara a mejor fortuna para poder reembolsarse esas cantidades.

Este hecho, pone de manifiesto la precaria situación en que se encuentran estos responsables que, como ha dicho Calvo Ortega<sup>87</sup>, para quien el hecho de que la acción de regreso no sea siempre efectiva demuestra que la situación del responsable subsidiario supone una importante onerosidad.

Esta circunstancia ha llevado incluso a algún autor a sostener la posible inconstitucionalidad de la figura del responsable subsidiario por atentar contra los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad. Así, Martín Jiménez, para quien a fin de evitar la situación expuesta mas arriaba, y la conculcación de tales principios debería arbitrarse mecanismos que primero evitaran en lo posible ineficacias recaudatorias de la Administración Tributaria respecto del deudor principal y, segundo, asegurasen en mayor medida la acción de regreso frente al responsable.

Un último resquicio para ver satisfecho su crédito, según Galán Ruiz<sup>88</sup>, les quedaría a los responsables, en el caso de ser estos, administradores de sociedades. Tal resquicio consistiría en repetir contra los propios socios de la entidad, posibilidad esta tampoco reconocida en las normas tributarias. Pensemos, continua diciendo este autor, en una sociedad que ha cesado en sus actividades y que tiene obligaciones tributarias pendientes. En relación con este supuesto, el artículo 40.1 de la Ley General Tributaria de 1963, establecía que “serán responsables subsidiariamente en todo caso, de las obligaciones tributarias pendientes de las personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, los administradores de las mismas.” De este modo, el administrador se encuentra obligado al pago, pues se ha declarado fallida a la sociedad y, además no podría repetir contra esta por ser insolvente y haber cesado en sus actividades, por lo que difícilmente podría llegar a mejor fortuna.

Así las cosas, el responsable tendría que asumir una deuda que no le es propia, y además, según algún sector doctrinal, con independencia de la diligencia en el ejer-

---

<sup>86</sup> MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: “La obligación de los responsables tributarios en el Reglamento general de Recaudación: nacimiento y exigibilidad”. *Crónica Tributaria*.

<sup>87</sup> CALVO ORTEGA, R.: “La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos”. Hacienda Pública Española. 1970.

<sup>88</sup> GALÁN RUIZ, J.: “La Responsabilidad Tributaria”. Thomson-Aranzadi. 2005.

cicio de su actividad, pues la Ley establecía que responderán en todo caso, de las deudas tributarias pendientes.

Esta acción de regreso contra los socios, tampoco podría considerarse descabellada pues sería acorde con el principio de capacidad económica, ya que los socios de esas entidades han participado en los beneficios y las pérdidas de la misma, y la obligación tributaria es una partida más del pasivo del balance de la sociedad. Por tanto, hacer recaer sobre el administrador una deuda que pertenece a la sociedad, y, a través de ella a los socios de la misma, supone una vulneración del principio de capacidad económica, produciéndose un enriquecimiento injusto de la sociedad.

Esta acción de regreso contra los socios fue reconocida en el orden jurisdiccional civil por la Audiencia Provincial de Jaén en Sentencia de 15 de septiembre de 1997, en la que se reconoció la procedencia de que los socios abonaran su parte alícuota de la deuda tributaria de la que era deudora la sociedad, pues al ser esta insolvente, se produciría un enriquecimiento injusto de la sociedad si se hiciera responder de la deuda únicamente a los administradores.

A la misma conclusión llegó la Audiencia Provincial de Ciudad Real en Sentencia de 7 de junio de 2000. En esta sentencia se dilucidaba si los administradores de una sociedad, que como responsables subsidiarios habían satisfecho una deuda tributaria por IVA de la sociedad declarada fallida, podrían repetir contra los demás socios en parte proporcional, es decir de la cuota parte que le correspondía a cada uno.

Siento tener que disentir de la opinión manifestada por Galán Ruiz, y ello fundamentalmente por dos razones.

La primera de ellas se deriva de la propia Ley General Tributaria, ya que la redacción del artículo 41.6 de la Ley 58/2003 señala que: "Los responsables tienen derecho de reembolso frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación civil". A la vista del texto referido el reconocimiento de la acción de reembolso es frente al deudor principal y, los socios no son deudores principales, el deudor principal, en el caso que nos ocupa es la sociedad. Les falta a los socios lo que podíamos denominar capacidad pasiva en la acción de reembolso.

La segunda de las razones por las que no puedo estar de acuerdo con la posibilidad de que se pueda ejercitar la acción de regreso contra los socios la encuentro en la legislación mercantil y, el concepto mismo que de las sociedades anónimas y limitadas dan sus respectivas leyes reguladoras.

Entiendo que la posibilidad de que los administradores de las compañías puedan repetir contra los socios tendría cabida en aquellos tipos sociales en los que, los socios no tienen limitada la responsabilidad por las deudas sociales, es decir, las sociedades Colectivas o Comanditarias, en las que agotado el capital social, los socios responden con sus propios bienes de las deudas contraídas por la sociedad, sean estas tributarias o de cualquier otro tipo, pudiendo los acreedores dirigirse, si la sociedad es insolvente contra los socios. En este sentido el artículo 127 del Código

de Comercio, dice textualmente respecto de las sociedades colectivas que: “Todos los socios que formen la compañía colectiva, sean o no gestores de la misma, estarán obligados personal y solidariamente, con todos sus bienes, a las resultas de las operaciones que se hagan a nombre y por cuenta de la compañía, bajo la firma de esta y por persona autorizada para usarla” y, reitera el artículo 148 del mismo texto legal, referido esta vez a las sociedades comanditarias que, respecto de los socios colectivos dice en su párrafo primero que: “Todos los socios colectivos, sean o no gestores de la compañía en comandita, quedarán obligados personal y solidariamente de las resultas de las operaciones de ésta, en los propios términos y con igual extensión que los de la colectiva según dispone el artículo 127.”

Sin embargo el párrafo tercero del mismo artículo señala que: “La responsabilidad de los socios comanditarios por las obligaciones y pérdidas de la compañía quedará limitada a los fondos que pusieren o se obligaren a poner en la comandita, excepto en el caso previsto en el artículo 147.” Este último equipara la responsabilidad del socio colectivo y la del comanditario, si este incluye su nombre en la razón social.

A la vista de estos preceptos creo que la teoría expuesta por el autor antes citado, ya no sería de aplicación a los socios comanditarios, que, como ha quedado expuesto no responden mas allá de las cantidades que se obligaron a poner en la sociedad.

Mas claro resulta aún en el supuesto de las sociedades tanto Anónimas como Limitadas, en las que precisamente la limitación de la responsabilidad de los socios por las deudas sociales a las cantidades aportadas a la sociedad, ha sido quizá la clave de la proliferación y razón de ser de tales formas sociales, encontrándose precisamente esta limitación de responsabilidad incorporado al mismo concepto de estas sociedades. Recordemos que el artículo primero del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas de 22 de diciembre de 1989, en la definición que da de sociedad anónima dice: “En la sociedad anónima, el capital, que estará dividido en acciones, se integrará por las aportaciones de los socios, quienes no responderán personalmente de las deudas sociales”, y en términos muy similares se expresa el artículo primero de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, cuando define este tipo social.

Esta limitación de responsabilidad, es la razón, de que el capital social esté rodeado de una serie de medidas tendentes a que cuente en cada momento de una cobertura adecuada, al desempeñar la importante función de garantía de los acreedores sociales.

Prueba de ello es que, entre las causas de disolución de las sociedades anónimas, recogidas en el artículo 260 de su Ley reguladora, en el punto 4º del apartado 1 se dice:” La sociedad anónima se disolverá: 4º Por consecuencia de pérdidas que dejen reducido el patrimonio a una cantidad inferior a la mitad del capital social, a no ser que este se aumente o se reduzca en la medida suficiente”, correspondiendo a los administradores convocar la junta de accionistas si se produce esta circunstancia e incurriendo en responsabilidad, mercantil, si no lo hiciesen.

Por lo tanto, entiendo que en el supuesto de la responsabilidad tributaria subsidiaria de los administradores, habiéndose declarado la falencia de la sociedad por insolvencia, como presupuesto necesario para declarar la responsabilidad de estos, en el supuesto de sociedades anónimas y de responsabilidad limitada, en las cuales los socios no responden personalmente de las deudas sociales, los administradores no podrían, a mi modo de ver, ejercitar el derecho de reembolso frente a los socios.

Pero, además, si analizamos, muy brevemente, los supuestos de responsabilidad subsidiaria de los administradores recogidos en el artículo 43.1 de la Ley General Tributaria, para que nazca la responsabilidad de estos, no es suficiente la mera cualidad de administrador de la persona jurídica, sino que es necesario, además, que quien o quienes ostenten tal condición realicen determinadas conductas, tanto activas como pasivas, que provoquen como consecuencia una infracción tributaria, imputable a la entidad. Estas conductas son las siguientes:

- a. No realizar los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios.
- b. Consentir el mencionado incumplimiento por quienes de ellos dependan.
- c. Adoptar acuerdos que hicieran posible la comisión de tales infracciones.

A la vista de tales comportamientos podemos destacar, como notas de los mismos, su naturaleza ilícita, dado que los mencionados comportamientos son determinantes en la comisión de una infracción tributaria, debiendo existir entre ésta y aquellos un nexo causal, a través del cual se pone de relieve la efectiva participación del administrador en la infracción, requisito que como bien ha indicado la totalidad de la doctrina, resulta del todo imprescindible a la hora de exigir a los mismos la responsabilidad en cuestión.

Un segundo rasgo a destacar de dichos comportamientos es el referente a su naturaleza culpable, pues lo contrario supondría el establecimiento en sede de infracciones tributarias, de un supuesto de responsabilidad objetiva, que como es sabido está vetada por nuestro Tribunal Constitucional.

Por lo tanto es necesario apreciar en estas situaciones un comportamiento culpable del administrador en grado como mínimo, de negligencia, lo que obligará a determinar si quienes ostentan tal condición han demostrado o no un nivel de diligencia suficiente. Para ello habrá que tomar como parámetro lo previsto en el artículo 127 de la Ley de Sociedades Anónimas a cuyo tenor, los administradores desempeñarán su cargo con la diligencia de un ordenado empresario y representante leal.

Por todo lo dicho, no alcanzo a comprender por que han de ser los socios los que en último término hayan de soportar la responsabilidad de un actuar negligente de los administradores que, además en la mayoría de los casos reciben elevadas retribuciones, justificadas en el alto nivel de responsabilidad de sus actuaciones, y que, en la generalidad de los casos tienen el pleno control de la gestión societaria.

Además la aplicación de esta teoría, llevada a sus últimas consecuencias, nos conduciría al absurdo de que los numerosos accionistas de las sociedades cotizadas, podrían tener responsabilidades por la deficiente gestión de sus administradores.

## VI.2. El ejercicio del derecho de regreso. La acción de enriquecimiento injusto

La mayoría de la doctrina viene señalando que el cauce mas apropiado para ejercitar el derecho de reembolso del responsable es la acción de enriquecimiento sin causa<sup>89</sup>.

Esta acción de enriquecimiento injusto, tal como pusiera de manifiesto la jurisprudencia<sup>90</sup>, es una figura jurídica de antigua raigambre en nuestro derecho y que, sin embargo, no aparece regulada directamente en nuestra legislación. Es pues una creación totalmente jurisprudencial que a través de numerosas sentencias ha construido dicha figura como una atribución patrimonial sin causa de la que nace la obligación de reparar el perjuicio causado.

Esta acción de enriquecimiento injusto para que prospere, debe reunir los siguientes requisitos:

- a. Un enriquecimiento por parte de una persona, representado por un aumento de su patrimonio o una no disminución del mismo.
- b. Un empobrecimiento de otra persona como consecuencia de lo anterior, constituido por un daño positivo o, por un lucro cesante.
- c. Falta de causa que lo justifique.
- d. Inexistencia de un precepto legal que excluya la aplicación de este principio del derecho.

Para Calvo Ortega<sup>91</sup>, “la estructura externa del enriquecimiento injusto se cumple: enriquecimiento del contribuyente y correlativo empobrecimiento del responsable a través de un desplazamiento indirecto.”

---

<sup>89</sup> Mazorra Manrique de Lara, fundamenta la validez de esta acción del siguiente modo: “El pago que realiza el responsable, sea por conducta lícita o ilícita, libera al obligado principal de su obligación tributaria, provocando consecuentemente un desplazamiento patrimonial a favor de este último, sin que exista una causa que lo justifique. Esta falta de justificación es la que conduce a admitir la posibilidad de la acción de enriquecimiento sin causa.

Esta acción de enriquecimiento injusto, hay que basarla en el principio de capacidad económica pues, como hemos anotado, es el sujeto pasivo quien al realizar el hecho imponible manifiesta la capacidad económica que la ley pretende gravar, siendo la función de la responsabilidad tributaria, la de garantizar el cumplimiento de la obligación tributaria.

Por tanto cuando el responsable paga dicha obligación, se produce un empobrecimiento indebido, ya que no es la persona llamada por la ley, directa ni indirectamente al pago de la deuda. Por esta razón el ordenamiento jurídico debe restablecer su situación”.

<sup>90</sup> STS de 25 de septiembre de 1997.

<sup>91</sup> CALVO ORTEGA, R.: “La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos”. Hacienda Pública Española. 1970

Sin embargo una vez analizados los requisitos para ejercitar la acción, existencia de un desplazamiento patrimonial del actor al demandado y la inexistencia de una causa jurídica que justifique tal desplazamiento, concluye diciendo que no existe problema alguno para advertir el cumplimiento del primer requisito, incluso en el supuesto de responsabilidad por actos ilícitos, pues el desplazamiento patrimonial puede estar constituido tanto por un incremento patrimonial propiamente dicho del demandado, como por una ausencia de disminución patrimonial del mismo.

Sin embargo, respecto del requisito de ausencia de causa jurídica que justifique el desplazamiento patrimonial considera Calvo Ortega que, “en estos casos se permite un desplazamiento patrimonial (enriquecimiento) que respecto del perjudicado tiene evidentemente el carácter de sanción de un ilícito.”

En mi opinión el problema se reduce a las sanciones. Es decir, se producirá un enriquecimiento sin causa a favor del deudor principal por la parte de la deuda tributaria pagada por el responsable, ya que este no es el titular de la capacidad contributiva, ni debe responder de la parte de sanción que corresponde al deudor principal por su actuación ilícita, pero no existirá tal enriquecimiento sin causa en lo que respecta a la sanción imputable al colaborador responsable, no teniendo por tanto el responsable en este último supuesto, derecho a solicitar del deudor principal la parte de sanción imputable por su actuar ilícito, pues por esa deuda si existe una causa, cual es, su propio actuar.

Por lo tanto no se podrá ejercitar la acción de enriquecimiento injusto por las cantidades pagadas por el responsable y que hayan sido reclamadas por la Administración Tributaria como consecuencia de la imposición de una sanción por un actuar ilícito, pero solo por la parte de sanción imputable al responsable, pero no por el resto de la deuda.

Los diferentes conceptos de la deuda tributaria, cuota, intereses y recargos no se le exigen al obligado tributario por su actuación ilícita, sino que son fruto de su capacidad económica, y tendrían que haberlos hecho efectivos, hubiese existido o no actuación ilícita. Las únicas cantidades que se exigen como castigo por la comisión de un ilícito son las sanciones. En estas sanciones es donde tiene plena aplicación la teoría del profesor Calvo Ortega.

## VII. La prescripción

Durante la vigencia de la Ley General Tributaria de 1963, la prescripción de la acción para exigir la deuda a los responsables tributarios, constituyó una de las cuestiones más controvertidas, originada por la inexistencia en aquella época de un precepto en la normativa tributaria específico acerca de esta materia, lo cual dio lugar a interpretaciones doctrinales y jurisprudenciales muy diversas.

La tesis que vino a prevalecer al respecto, de manera casi unánime tanto en el Tribunal Económico Administrativo Central, como en los Tribunales de Justicia,

consideraba que el referido plazo de prescripción comenzaba a contar no desde la fecha del devengo originario de la liquidación en la que se fijaba la obligación del sujeto pasivo, sino desde el momento en que podía ejercitarse la acción contra el responsable, hecho este que solo tenía lugar, en el caso de los responsables subsidiarios, cuando se produjera la previa declaración de fallidos del deudor principal y de los responsables solidarios, sin que hasta ese instante aquellos pudiesen ser catalogados como auténticos obligados al pago, manteniendo únicamente la condición de meros obligados potenciales.

La consecuencia que se desprendía de esta tesis, no era otra que el acto de derivación podía ser dictado aunque hubieran transcurrido más de cuatro años desde la finalización del periodo de pago otorgado al sujeto pasivo siempre que se hubiesen producido actuaciones interruptivas de la prescripción de la acción recaudatoria, respecto a este último. Esta circunstancia, unida a que el procedimiento de apremio no tenía fijado un plazo máximo de duración, implicaba en la práctica, que no existía límite temporal alguno para proceder a derivar la acción correspondiente frente al responsable.

Algún órgano jurisdiccional<sup>92</sup> vino a mantener de modo aislado, una postura distinta acerca del tema que nos ocupa, que sostuvo, con base en el principio de Seguridad Jurídica, que el término inicial de la prescripción para el responsable era el mismo que para el deudor principal. En consecuencia una vez transcurridos cuatro años desde ese instante no cabía ya la derivación de responsabilidad, y ello siquiera aunque se hubiesen producido actuaciones recaudatorias frente al deudor principal, pues éstas no interrumpían la referida prescripción en lo que concierne al responsable.

Falcón y Tella<sup>93</sup>, ha señalado que la teoría expuesta por el Tribunal, aunque satisfactoria desde el punto de vista del principio de seguridad jurídica, no resultaba convincente, dado que, si la acción para dirigirse al responsable se conceptuaba como una acción recaudatoria, no se entiende porque la prescripción no se veía interrumpida por las actuaciones seguidas en vía de apremio contra el deudor principal; y, si no se concebía como tal actuación recaudatoria, no se explica por que el *dies a quo* coincidía con la finalización del periodo de pago voluntario otorgado al deudor principal.

Abordando esta problemática, García Novoa<sup>94</sup>, estimó que la derivación de la responsabilidad subsidiaria formaba parte de un procedimiento recaudatorio distinto e independiente del seguido contra el deudor principal, en el cual se integraba como fase gestora (o de gestión-liquidación), que no era otra que la entonces prevista en el artículo 37.4 y 5 de la Ley General Tributaria de 1963, y en la que se incluía, a su vez, la adopción del acto administrativo de derivación de responsabilidad. Asimismo,

<sup>92</sup> En concreto el TSJ de la Comunidad Valenciana, en su Sentencia de 15 de diciembre de 2000.

<sup>93</sup> FALCÓN Y TELLA, R.: "La prescripción en materia tributaria". La Ley, Madrid 1990.

<sup>94</sup> GARCÍA NOVOA, C.: "Las consecuencias del impago del tributo tras la reforma de la LGT", Impuestos. T. II.

dicho autor vino a afirmar que la obligación del responsable subsidiario nacía con la realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad.

Concluía este autor diciendo que, la posibilidad de dirigirse contra el responsable subsidiario constituía un procedimiento autónomo, con sus propias reglas de prescripción que tenían que deducirse de lo previsto en el artículo 64 letras a y b de la Ley General Tributaria de 1963, debiendo distinguirse entre el derecho a liquidar, en este caso derecho a derivar la responsabilidad, y, el derecho a cobrar. Partiendo de la distinción apuntada, dicho autor afirmaba que el plazo de prescripción del derecho a derivar, debía empezar a contarse desde el momento en que, con la realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad, surgiera la obligación del responsable subsidiario, prescribiendo, de no mediar interrupciones, una vez transcurridos cuatro años desde ese instante. Por su parte, la acción para cobrar la deuda al citado responsable prescribía también a los cuatro años pero, en este supuesto, a contar desde la finalización del plazo voluntario de pago, que necesariamente, debía otorgarse al mismo.

Compartiendo con este autor el último de los razonamientos, de mas difícil encaje para los responsables subsidiarios, sería el primero de los argumentos empleados, ya que, el presupuesto de hecho fijado por la norma para este tipo de responsables, no se reducía exclusivamente a la hipótesis determinante de la responsabilidad, sino que exigía asimismo, la concurrencia necesaria del impago en vía voluntaria y en ejecutiva del sujeto pasivo y de los responsables solidarios, momento este en que podía entenderse nacida la referida obligación.

Concluyendo: no cabía remitir el devengo de la obligación del responsable subsidiario al momento de la realización de la hipótesis descrita por la Ley, no llegando a existir aquella hasta que no se produjera además, la preceptiva insolvencia del obligado principal y de los responsables solidarios.

De conformidad con lo expuesto, en tanto en cuanto, no concurriera la mencionada situación de insolvencia y tuviese lugar la derivación, la obligación del responsable subsidiario se encontraba en un estado de pendencia, siendo su situación la de un mero obligado potencial, dado que como ha señalado Cayón Galiardo, este tipo de responsables no existirían técnicamente hasta la declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios, pues solo a partir de ese instante era posible ejercitar dicha acción contra aquellos.

Se mantiene así, la denominada tesis de la *actio nata*, asumida de forma prácticamente unánime por los Tribunales, y que encuentra su fundamento en el artículo 1969 del Código Civil, a cuyo tenor: “El tiempo para la prescripción de toda clase de acciones, cuando no haya disposición especial que otra cosa determine, se contará desde el día en que pudieron ejercitarse.”

No obstante la aplicación de esta teoría, conducía a unos resultados inaceptables. Así desde una perspectiva temporal, si el inicio de la prescripción de la acción para proceder a derivar la responsabilidad frente a los responsables subsidiarios, no empe-

zaba hasta el instante en que se producía la declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios, es obvio que, la Administración Tributaria gozaba de un tiempo prácticamente ilimitado para poder llevar a cabo dicha derivación, dado que, ya solo las actuaciones seguidas contra el deudor principal y, en su caso, los posibles responsables solidarios, podían abarcar, un periodo muy superior al de cuatro años, circunstancia esta perfectamente posible ya que, el procedimiento de apremio carecía de plazo máximo de duración.

Estas consecuencias hacen que la solución que proporcionaba el ordenamiento entonces vigente, fuera, desde la perspectiva del principio de Seguridad Jurídica, absolutamente rechazable, hecho este en el cual tuvo buena parte de culpa el hecho de que la propia normativa tributaria no viniese a regular de modo expreso la cuestión de la prescripción en relación a los responsables. Ello explica que ya desde hacía tiempo, viniera poniéndose de manifiesto la necesidad de que la Ley General Tributaria debía dar respuesta a este espinoso asunto. Y así lo ha hecho la nueva ley, que, sin embargo, no ha adoptado una solución plenamente satisfactoria al respecto.

A este respecto dispone el artículo 67.2 de la Ley 58/2003 que: “El plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios, comenzará a contarse desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en periodo voluntario del deudor principal.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en el caso de los responsables solidarios previstos en el apartado 2º del artículo 42 de esta Ley, dicho plazo de prescripción se iniciará en el momento en que ocurran los hechos que constituyan el presupuesto de la responsabilidad.

Tratándose de responsables subsidiarios, el plazo de prescripción, comenzará a computarse desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal, o a cualquiera de los responsables solidarios.”

Del precepto apuntado se deduce que, respecto a los responsables solidarios la solución otorgada a la cuestión de la prescripción coincide, salvada la excepción relativa a los supuestos de responsabilidad contemplados en el artículo 42.2, con los postulados de la *actio nata*, dado que el *dies a quo* del plazo de prescripción se sitúa en el instante en el que efectivamente pueda ejercitarse la acción contra el responsable solidario, esto es, el día siguiente a la conclusión del plazo de pago en periodo voluntario del deudor principal. Dicha solución contribuye a proporcionar un mínimo de seguridad jurídica en este punto, dado que cuando menos, se indica un instante cierto y fácilmente constatable para el inicio del plazo de prescripción referente a los citados responsables. Esta afirmación, sin embargo, no puede hacerse efectiva a los responsables subsidiarios.

Ello se debe a que, si bien es cierto que el artículo 67.2 de la nueva Ley General Tributaria fija, en relación a los responsables subsidiarios, el inicio del plazo de prescripción en la fecha de la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o, en su caso a cualquiera de los responsables solidarios, no lo es

menos que dicha previsión resulta difícilmente compatible con las exigencias derivadas del Principio de Seguridad Jurídica, el cual exige en su esencia, como ya señaló el profesor Sainz de Bujanda<sup>95</sup>, saber a que atenerse, por lo que a nuestro entender, el referido principio podrá verse conculcado en estas situaciones desde una doble perspectiva.

Así, en primer lugar, resulta evidente que, referir el inicio del plazo de prescripción al instante de la última actuación recaudatoria practicada frente al deudor principal, constituye un criterio excesivamente genérico que puede suscitar múltiples dudas a la hora de determinar con exactitud ese concreto instante, pues muchas veces será difícil saber si esa actuación es realmente la última. Junto a ello y, en segundo lugar, es obvio que con el mencionado criterio la posibilidad de exigir la responsabilidad subsidiaria se alarga indefinidamente en el tiempo, dado que cada actuación recaudatoria practicada y notificada al deudor principal o, a cualquiera de los responsables solidarios y, dirigida de modo efectivo, al cobro de la deuda tributaria determinará de inmediato la interrupción de la prescripción y el inicio del cómputo de un nuevo plazo prescriptivo respecto del responsable subsidiario, lo que unido a la inexistencia de un plazo máximo de duración del procedimiento de apremio, provocará que aquel pueda verse obligado a responder de dicha deuda muchos años después de su devengo.

Podemos concluir que, el mero señalamiento por parte de la nueva Ley, de una fecha para el inicio del cómputo de la prescripción de la acción para exigir la deuda a los responsables, constituye en si mismo un avance respecto de la situación precedente. Ahora bien, el criterio establecido respecto de los responsables subsidiarios, no resulta satisfactorio desde el punto de vista del principio de Seguridad Jurídica. Tal vez hubiera sido más conveniente el establecimiento de un plazo de Caducidad en relación a la derivación de responsabilidad, lo cual redundaría en un claro beneficio de la citada seguridad.

### **VIII. Una vez pagada la deuda por el responsable ¿qué ocurre con el deudor principal?**

Y llegados a este punto, en el que el responsable ha pagado la deuda tributaria, nos queda preguntarnos que ocurre con el deudor principal, es decir que actuaciones realizará la Hacienda Pública contra el patrimonio del deudor principal.

Como hemos señalado en el capítulo anterior, abonada la deuda por el responsable, a éste tan solo le queda ejercitar la acción de regreso o de reembolso contra el deudor principal, con escasas posibilidades de que prospere, como ya dijimos, en el supuesto de los responsables subsidiarios, ya que, en este caso, previamente el deu-

---

<sup>95</sup> SAINZ DE BUJANDA, F.: "La responsabilidad tributaria en régimen de solidaridad", en Hacienda y Derecho, Instituto de estudios Políticos.

dor principal ha sido declarado fallido por insolvencia por la Administración, ya que, si el Órgano de Recaudación, con toda la información que posee y toda la maquinaria administrativa a su disposición no ha podido localizar bienes propiedad del deudor para con ellos satisfacer la deuda, difícilmente el responsable, individualmente podrá encontrar alguno adicional para poder resarcirse del pago realizado.

Comenzaremos por analizar que actuaciones realizará la Hacienda Pública contra el deudor principal, una vez pagada la deuda por el responsable subsidiario.

Lamentablemente tenemos que decir que ninguna. En primer lugar, la deuda figurará, en la base de datos de la AEAT, como cancelada debido al ingreso realizado por el responsable. Pero hay que recordar que existen conceptos a los que no se extiende la responsabilidad, en concreto las cantidades que se refieren al recargo de apremio y las sanciones en los supuestos de que estas no fueren derivables al responsable.

Las deudas por estos conceptos, al haber sido declarado fallido el deudor principal, figurarán canceladas por crédito incobrable, lo cual implica, la finalización del procedimiento de apremio frente a este, tal como señala el artículo 173.1 a), y tan solo queda la posibilidad de su recaudación, dentro del plazo de prescripción, en el caso de que la Administración tenga conocimiento de la solvencia del deudor por haber venido a mejor fortuna. Recordemos al respecto que el artículo 1.911 del Código Civil señala que del cumplimiento de las obligaciones responde el deudor con todos sus bienes presentes y futuros.

El problema fundamental es que la Administración no realiza ningún seguimiento de esta posibilidad de mejor fortuna del deudor fallido y, tan solo en el supuesto de que dicho deudor fallido realice la liquidación o autoliquidación de algún impuesto que de como resultado una devolución, automáticamente esta devolución quedará retenida hasta que se tome la decisión por parte del funcionario competente y se aplicará a la deuda. El procedimiento sería el siguiente, primeramente se rehabilitará el fallido y se compensará la devolución con la deuda pendiente, cancelando ésta por ingreso en el supuesto de que la devolución fuere suficiente para cubrir la deuda pendiente, o volviendo a cancelar la deuda por crédito incobrable por la parte que no pudo ser compensada, por ser insuficiente la devolución.

Otra situación en la que se pondría de manifiesto la situación de fallido del deudor principal, sería el supuesto de que dicho deudor solicitase un certificado de no tener deudas o de estar al corriente de sus obligaciones tributarias. En estos casos sería necesario que el deudor abonase las deudas si quiere que en el mencionado certificado no apareciese deuda alguna.

Pero a la vista de estos supuestos, se pone de manifiesto que siempre se trata de una actuación del deudor declarado fallido la que excita de alguna manera la actuación de la administración, y no un seguimiento sistemático del Órgano de Recaudación el que investigue o detecte si el deudor declarado fallido por insolvencia ha dejado de encontrarse en tal situación, y tenga, por tanto bienes suficientes para satisfacer las deudas por los conceptos que no han sido derivados al responsable.

Si el deudor no realizase una autoliquidación con derecho a devolución, como hemos apuntado, las deudas terminarían, como sucede en la mayoría de los casos, canceladas por prescripción.

En el caso de que la responsabilidad fuere solidaria, al poder esta ser declarada una vez finalizado el plazo de ingreso en periodo voluntario del deudor principal, sin necesidad de ser éste previamente declarado fallido, si hubiese pagado el responsable solidario, se iniciaría o continuaría el procedimiento de apremio por las deudas no derivadas, por lo que existen mayores probabilidades de cobro.

### **Bibliografía**

- ALVAREZ MARTÍNEZ, J.: *“La Responsabilidad de los Administradores de las Personas Jurídicas en la nueva Ley General Tributaria”*, Thomson-Aranzadi. 2004.
- ARIAS ABELLAN, M<sup>a</sup> D., *“El régimen jurídico del responsable en la nueva Ley General Tributaria”* Civitas REDE, N<sup>o</sup> 123, 2004.
- BARBERANA BELZUNCE, I.: *“Naturaleza de la responsabilidad Tributaria del sucesor de la empresa”*. Jurisprudencia Tributaria.
- CALVO ORTEGA R., *“La Responsabilidad Tributaria, subsidiaria”* RHPE 1970
- “Las actividades de colaboración de los privados con la Administración Tributaria: en torno a un nuevo ordenamiento”*, Rafael Calvo Ortega (Discurso de ingreso en la Real Academia de Jurisprudencia y legislación).
- *“Obligados Tributarios”* La nueva LGT, Thomson-Civitas, 2004
- CARBAJO VASCO, D.: *“La Responsabilidad Tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles. Análisis del art. 40.1 de la LGT”* Revista Foro Manchego. Colegio de Abogados de Ciudad Real.
- CERVANTES SANCHEZ RODRIGO, C. J y otros: *“Guía de la Ley General Tributaria”*, CISS. 2004.
- COMBARROS VILLANUEVA, V.E.: *“La responsabilidad tributaria solidaria y subsidiaria”*. Crónica Tributaria. N<sup>o</sup> 62, 1992.
- CORTÉS DOMÍNGUEZ: *“Ordenamiento Tributario Español”*. Tecnos. 1970.
- DE LA HUCHA CELADOR, F.: *“Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en el RGR de 1990: II La responsabilidad subsidiaria.”* Crónica Tributaria. N<sup>o</sup> 61, 1992.
- DELGADO GARCÍA, A. M<sup>a</sup>.: *“La derivación de responsabilidad en la recaudación de los tributos”*. Marcial Pons. 2000.
- FALCÓN Y TELLA, R.: *“La prescripción en materia tributaria”*. La Ley. 1990.
- FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, C.: *“Un apunte sobre la Responsabilidad solidaria”*. Crónica Tributaria. N<sup>o</sup> 62, 1992.
- GALÁN RUIZ, J.: *“La responsabilidad tributaria”*. Thomson-Aranzadi. 2005.
- HERRERO MADARIAGA, J.: *“El responsable tributario”*. Civitas. REDE, N<sup>o</sup> 26, 1980.

- MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: “*Los responsables tributarios*”. IEF-Marcial Pons, 1994.
- “*La obligación de los responsables tributarios en el RGR: nacimiento y exigibilidad*”. *Crónica Tributaria*. Nº 62, 1992.
- MONTERO DOMÍNGUEZ, A.: “*El Nuevo Reglamento General de Recaudación Comentado*” LA LEY. 2006.
- NAVARRO EGEA, M. : “*El responsable tributario*”. Iustel. 2006.
- RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: “*Paradojas de la nueva LGT: el art. 174.5 como garantía de los derechos de los responsables*”. *Comentario a la STSJ de Madrid de 18 de diciembre de 2003*.
- RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M<sup>a</sup>.: “*La Responsabilidad Tributaria en la Contratación y Subcontratación de Obras y Servicios*” Thomson-Aranzadi. 2005