

El procedimiento de derivación de la responsabilidad tributaria: algunas cuestiones problemáticas

Antonia Jabalera Rodríguez

*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Granada*

Fecha de recepción: 14-06-2021

Fecha de aceptación: 29-06-2021

RESUMEN:

Con el instituto jurídico de la responsabilidad se pretende proporcionar una mayor seguridad a la Administración tributaria, como acreedor tributario, en el cobro de la deuda tributaria. Esta necesidad legítima de aumentar la certeza en el cumplimiento de la obligación tributaria, garantizando su cobro, teniendo en cuenta su naturaleza pública, no debiera estar reñida con principios tan elementales de nuestro ordenamiento tributario, como son el principio de capacidad económica, proporcionalidad, seguridad jurídica y tutela judicial efectiva, ni tampoco con la necesaria protección de los derechos y garantías de quienes son llamados a satisfacer una deuda ajena. Estos principios, derechos y garantías deben quedar suficientemente salvaguardados en el discurrir del procedimiento para declarar la responsabilidad tributaria y la posterior actuación recaudatoria. En este trabajo intentaremos ofrecer una panorámica general y actualizada del procedimiento de derivación de responsabilidad, en cualquiera de sus modalidades, solidaria y subsidiaria, haciendo especial referencia a las principales cuestiones controvertidas que se plantean en relación al mismo, atendiendo a la jurisprudencia más reciente, y tratando de alzar la mirada hacia las modificaciones más inminentes que le acechan, como la prevista en relación a la exigibilidad de la responsabilidad solidaria en la recién aprobada Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal.

Palabras clave: Responsabilidad tributaria; Declaración de responsabilidad; Exigibilidad del cobro; Seguridad jurídica; Periodo voluntario de pago original.

ABSTRACT:

With tax liability, the aim is to provide greater legal certainty to the Tax Administration in the collection of tax debt. This legitimate need to increase the certainty in compliance

with tax obligation, must be in accordance with such elementary principles of our tax system, as the principle of economic capacity, proportionality, legal security, and effective protection of the court, and also, with the rights and guarantees of subjects obliged to pay an external debt. These principles, rights and guarantees should be sufficiently protected in the procedure to declare tax liability and demand payment of the tax debt. In this work we will try to offer a general and updated overview of the liability derivation procedure. We will make special reference to the most problematic current issues of this procedure and to the modifications provided for in the Law on Prevention and Fight Against Tax Fraud.

Key words: Tax liability; Statement of secondary tax liability; collection of tax debt; legal certainty; original voluntary pay period

SUMARIO: 1. Introducción.- 2. La derivación de la responsabilidad tributaria. Premisas previas.- 3. La declaración de la responsabilidad tributaria: 3.1. El procedimiento general para la declaración de la responsabilidad tributaria: 3.1.1. Iniciación. Acuerdo de inicio y determinación del órgano competente. 3.1.2. Tramitación. La posible adopción de medidas cautelares y trámite de audiencia. 3.1.3. Terminación. Plazo de resolución y notificación del acto de declaración de responsabilidad. 3.2. La declaración de responsabilidad en el procedimiento inspector. 3.3. La extensión de la responsabilidad a las sanciones y su incidencia en el procedimiento de declaración 3.4. La declaración de responsabilidad asociada a la liquidación vinculada a delito contra la Hacienda Pública.- 4. La exigibilidad de la responsabilidad tributaria: 4.1. Exigibilidad de la responsabilidad solidaria e incumplimiento material del deudor. Una referencia crítica al denominado "período de pago voluntario original": 4.1.1. La determinación del período voluntario de pago. La falta de pago real como presupuesto para exigir la responsabilidad solidaria. 4.1.2. La determinación del período voluntario de pago originario. La posible falta de pago como presupuesto para exigir la responsabilidad solidaria. 4.2. Exigibilidad de la responsabilidad subsidiaria. La declaración de fallido del deudor principal como presupuesto de validez de la declaración de la responsabilidad subsidiaria 4.3. Pluralidad de responsables y su incidencia en el cobro de la deuda tributaria.- 5. La impugnación del acuerdo de derivación de responsabilidad.- 6. Reflexión final.- 7. Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

La responsabilidad tributaria es quizá una de las figuras más controvertidas en la doctrina tributaria que se encuentra en actualidad permanente y envuelta en un halo de polémica, motivada por su continua expansión normativa, y su presencia, cada vez más frecuente, en la práctica administrativa diaria. Concebida tradicionalmente como una medida de aseguramiento del cobro de la deuda tributaria, que puede ser utilizada por la Administración tributaria ante el impago de la deuda tributaria por el deudor principal, con el paso del tiempo ha ido sumando a esta clásica función de garantía en sentido genérico del crédito tributario, otros cometidos de carácter propiamente resarcitorio, e incluso sancionador, a medida que se han ido incorporando nuevos supuestos de responsabilidad, cada vez más heterogéneos, y complicando, al mismo tiempo, su régimen jurídico, tanto desde un punto de vista sustantivo, como procedimental.

En este trabajo nos vamos a acercar al estudio de la responsabilidad tributaria intentando centrar nuestra atención en los aspectos esencialmente procedimentales de este instituto jurídico, si bien reconocemos desde ya que en ocasiones resultará difícil desligar las cuestiones de procedimiento de los aspectos puramente sustantivos. Para ello, partiremos de la configuración normativa actual del procedimiento de derivación de responsabilidad. La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria intenta sistematizar el régimen jurídico de la responsabilidad diferenciando entre sus aspectos sustantivos (art. 41 LGT) y los procedimentales (arts. 174 a 176 LGT), sin éxito, ante la íntima conexión entre estos dos planos; y a su vez, distingue dos tipos de responsabilidad: solidaria y subsidiaria, que se diferencian, fundamentalmente por un aspecto procedimental, en el sentido de que el responsable subsidiario goza del beneficio de excusión, de tal modo que la Administración tributaria sólo podrá dirigirse contra él, una vez que se hayan agotado todas las posibilidades de cobrar la deuda al deudor principal y los responsables solidarios, si los hubiera, declarándolos a todos ellos fallidos. En nuestro discurso, intentaremos seguir esta sistemática normativa, poniendo de manifiesto los aspectos esenciales del procedimiento diseñado desde la norma tributaria para declarar y exigir la responsabilidad, y tratando de prestar atención a las principales cuestiones controvertidas que se han planteado, y se continúan planteando, en el devenir del mismo, a la luz de la jurisprudencia más reciente, que es un fiel exponente de la carencia, insuficiencia y precariedad de la regulación normativa, por un lado, y por otro de la agresividad con la que la Administración tributaria está haciendo uso, y en ocasiones nos atrevemos a decir abuso, de esta figura tributaria¹. Nos acercaremos así al estudio de la incidencia procedimental que pueda tener la concurrencia de varios responsables tributarios al mismo tiempo, o en su caso, la derivación de la responsabilidad en cadena, entre otras cuestiones.

Intentaremos, asimismo, alzar la mirada hacia el futuro más inmediato, que se anuncia nuevamente vibrante para quienes nos acercamos al estudio de esta temática, y convulso para los administrados en su condición de obligados tributarios, ante la reciente aprobación de la Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal², que, una vez más, viene acompañada de modificaciones de calado en el régimen jurídico de la responsabilidad en materia tributaria. Entre los significativos cambios que integra, destaca, sin lugar a dudas, la incorporación de un nuevo concepto jurídico, el denominado "periodo voluntario de pago original" que, creemos, agrietará los cimientos actuales sobre los que se asienta la responsabilidad solidaria.

1 Una muestra de esta práctica administrativa agresiva, puede considerarse la derivación de responsabilidad solidaria ex art. 42.2 LGT a los menores de edad, a la que ha recurrido frecuentemente la Administración tributaria, y a la que ha puesto coto recientemente el Tribunal Supremo, recordando nociones tan elementales en nuestro ordenamiento jurídico, como que quienes carecen de capacidad de obrar, no pueden intervenir intencionadamente en la ocultación de bienes, requisito necesario para declarar la responsabilidad solidaria ex art. 42.1.a) LGT (STS de 25 de marzo de 2021, rec. cas. 3172/2019).

2 Nos referimos la Ley 11/2011, de 9 de julio de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de junio de 2016, por el que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.

2. LA DERIVACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA. PREMISAS PREVIAS.

El apartado 5 del artículo 41 LGT esboza unas líneas directrices del procedimiento de derivación de la responsabilidad en el ámbito tributario, que serán posteriormente ampliadas en los arts. 174 a 176 LGT. Conforme a este precepto, salvo que una norma con rango de Ley disponga lo contrario, para exigir el pago de la deuda tributaria a un responsable, se requerirá, previa audiencia al interesado, un acto administrativo de declaración de responsabilidad a través del cual se concrete su fundamento y se determine su alcance y extensión. Con carácter previo a esta declaración, se podrán adoptar las medidas cautelares contempladas en el art. 81 LGT y realizar actuaciones de comprobación e investigación con las facultades previstas en los arts. 142 y 162 LGT. Se añade, por otra parte, que para la derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios se requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios.

Podemos diferenciar entre las actuaciones administrativas dirigidas a la declaración de la responsabilidad, y aquellas otras encaminadas a conseguir el cobro efectivo de la deuda derivada; diferenciando, en consecuencia, entre la declaración de responsabilidad (art. 174 LGT) y el procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria (art. 175 LGT) y el procedimiento para exigir la responsabilidad subsidiaria (art. 174 LGT); si bien es cierto que esta distinción normativa resulta en ocasiones un tanto confusa³, como tendremos la oportunidad de comprobar seguidamente.

Del diseño normativo realizado en la LGT se infiere que el procedimiento de derivación de responsabilidad es concebido como un procedimiento autónomo del seguido frente al deudor principal, y al mismo tiempo, accesorio del mismo. Es un procedimiento autónomo en cuanto que el procedimiento de derivación de responsabilidad es distinto del procedimiento de ejecución recaudatoria seguido contra el deudor principal. Recuerda, en este sentido, el Tribunal Supremo que el responsable *"es tan obligado tributario ex artículo 35.5 LGT como el propio contribuyente, y la circunstancia de que la deuda derivada dimanase de una regularización seguida contra el deudor principal no impide considerar que la del responsable se trata de una obligación autónoma, de ahí que la derivación de la acción administrativa frente a los responsables requiere de un previo procedimiento seguido contra estos ex art. 174 y siguientes"*⁴. Ello implica que no haya una extensión de los efectos de los recursos o de las reclamaciones entre el responsable derivado y el deudor principal⁵. Asimismo, en el caso de concurrencia de varios responsables, se pondrán en marcha tantos procedimientos como posibles responsables

3 STS de 25 de marzo de 2021, rec. cas. 2983/2019.

4 STS de 17 de diciembre de 2020, rec. cas. 6732/2017; de 13 de marzo de 2018, rec. cas. 53/2017 y de 3 de abril de 2018, rec. cas. 427/2017.

5 STS de 3 de abril de 2020, rec. cas. 5020/2017.

El procedimiento de derivación de la responsabilidad tributaria: algunas cuestiones problemáticas
(Antonia Jabalera Rodríguez)

existan, incluso con el mismo alcance y presupuesto de derivación, siendo estos procedimientos considerados, en principio, autónomos entre sí⁶.

Por otra parte, es considerado un procedimiento accesorio en cuanto que, como recuerda el Tribunal Supremo, el responsable es *“un tercero que se coloca junto al sujeto pasivo, pero ni desplazándolo de la relación tributaria ni ocupando en principio su lugar, sino añadiéndose a él como otro deudor, aunque por motivos distintos y con un régimen jurídico diferenciado”*⁷. El hecho de que el responsable quede obligado al pago de la deuda tributaria junto al deudor principal, no libera a este de su obligación de pago. De este modo, aunque el responsable efectúe el pago de la deuda derivada, el deudor principal seguirá estando obligado a satisfacer aquellas cantidades no derivadas, como puedan ser los recargos del período ejecutivo, recargos por presentación extemporánea de declaraciones o autoliquidaciones, sanciones, etc., dado que, con carácter general, la responsabilidad sólo alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida al deudor principal en período voluntario (art. 41.2 LGT). El ingreso efectuado por el responsable, por tanto, no liberará al deudor principal del pago de los demás conceptos de la obligación tributaria no asumidos por el responsable⁸. Y, a la inversa, en el caso de que el deudor principal efectúe el ingreso de la deuda tributaria, se extinguirá la obligación de pago del responsable, con carácter general, salvo que se hayan devengado obligaciones accesorias.

Ha de tenerse en cuenta, por último, que la LGT diferencia dos tipos de responsabilidad –subsidiaria y solidaria–. La distinción entre estas dos modalidades no reside en el procedimiento a seguir en cada caso, sino en el momento y el presupuesto de hecho habilitante para dictar el acto declarativo de cada una de ellas⁹.

3. LA DECLARACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA.

Para poder exigir el cumplimiento de la obligación de pago al responsable, además de la realización del presupuesto de hecho habilitante previsto en la Ley, será necesaria la previa declaración de responsabilidad mediante un acto administrativo específico. El art. 174 LGT regula el procedimiento administrativo que tiene por objeto concluir con el acto administrativo por el que se materializa el llamamiento al responsable y se fija la cuantía de su obligación. La resolución de este procedimiento declarativo de responsabilidad constituye, por tanto, un presupuesto de validez para la exigencia de la deuda tributaria al responsable.

Cabe, no obstante, la posibilidad de que una norma con rango de Ley exceptúe este acto de derivación para exigir la responsabilidad, no siendo preciso, en tal

6 Vid. SSTS de 13 de marzo de 2018, rec. cas. 53/2017; de 3 de abril de 2018, rec. cas. 427/2017; y de 10 de diciembre de 2020, rec. cas. 2189/2018.

7 STS de 28 de febrero de 2007, rec. cas. 2633/2001.

8 CASTELLANOS TORRES, J.A.: “El procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria”, *Revista cuatrimestral de las Facultades de Derecho y Ciencias Económicas y Empresariales*, n.º 77, 2009, p. 173.

9 STS de 8 de abril de 2021, rec. cas. 1107/2020.

supuesto, tramitar este previo procedimiento de declaración; lo cual ha sido merecedor de una crítica generalizada por quienes se han detenido en el estudio de esta exclusión¹⁰, considerando inaceptable que se pueda derivar la responsabilidad sin el acto administrativo correspondiente. El art. 41.5 LGT al incluir esta excepción está pensando en supuestos como el previsto en el art. 9 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes, en el que, recordemos, se prevé expresamente que las actuaciones de la Administración tributaria puedan desarrollarse directamente con el responsable, exigiéndole el pago de la deuda, sin que sea necesario el acto administrativo previo de derivación de responsabilidad, cuando se trate de rentas pagadas a un sujeto que actúa en nuestro país sin mediación de un establecimiento permanente, y también en aquellos casos de depósito o gestión de bienes o derechos no afectos a un establecimiento permanente y pertenecientes a personas o entidades residentes en países o territorios calificados como paraísos fiscales. En estos supuestos, será considerado responsable solidario el pagador de los referidos rendimientos, o en su caso el depositario o gestor de los bienes o derechos referidos, siempre que no exista obligación de retener o de ingresar a cuenta, y se le podrá exigir el pago inmediatamente tras la conclusión del período voluntario de ingreso del deudor principal, sin necesidad de declarar con carácter previo su responsabilidad.

En relación a estos supuestos en los que la norma legal disponga que no es necesario el acto previo de derivación de responsabilidad, el art. 196.4 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria (en adelante, RGGI), admite la posibilidad de que las actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo por la Inspección puedan realizarse directamente con el responsable; permitiéndose, en estos casos, la formalización de las actas de inspección y la práctica de la liquidación a nombre del responsable. En este sentido, el art. 109 RGGI prevé que en el caso de los tributos que deben satisfacer los obligados tributarios no residentes que operen en nuestro país sin mediación de establecimiento permanente, puedan desarrollarse las actuaciones administrativas, además de con el obligado tributario no residente o su representante, con el responsable solidario directamente, siempre que la Ley así lo establezca. En este último caso, *"las liquidaciones se podrán practicar directamente al responsable solidario, el cual podrá utilizar todos los motivos de impugnación que se deriven de la liquidación practicada o de la responsabilidad a él exigida"*. En estos casos, a diferencia del contemplado en el art. 9 del TRLIRNR, se permite que la liquidación sea dictada y notificada directamente al responsable, y no al deudor principal. El que el responsable pueda desplazar al deudor principal ocupando su

¹⁰ Véase FALCÓN Y TELLA, R.: "Los responsables en la nueva Ley General Tributaria", en *Estudios Homenaje al Profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, Madrid, 2007, p. 4; HINOJOSA TORRALVO, J.J.: "Recientes tendencias de la responsabilidad tributaria", en *Estudios Jurídicos en Memoria de D. César Albiñana García-Quintana*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008, p. 645; y MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: "Aspectos formales del régimen jurídico de la responsabilidad tributaria", en *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Aanzadi, Navarra, 2010, p. 953.

posición en el devenir del procedimiento tributario constituye una anomalía que desfigura la esencia de esta institución jurídica; si bien es cierto que no basta con esta previsión reglamentaria para que sea efectiva, siendo imprescindible que una norma legal así lo contemple.

3.1. EL PROCEDIMIENTO GENERAL PARA LA DECLARACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA.

La LGT ha situado el procedimiento de declaración de responsabilidad en la órbita del procedimiento de recaudación (Capítulo V, Título III LGT), si bien en una sección diferenciada (3ª, arts. 174 a 176 LGT) de aquella en la que se reflejan las disposiciones generales de la recaudación tributaria (sección 1ª, arts. 160 a 162 LGT), y de la correspondiente al procedimiento de apremio (sección 2ª, arts. 163 a 173 LGT). Lo anterior determina que el procedimiento de declaración de responsabilidad no pueda ser considerado como un procedimiento de naturaleza ejecutiva, ni menos aún como un procedimiento de apremio.

Nos encontramos ante un procedimiento tributario en el que se desarrolla una actividad administrativa que presenta unos perfiles propios, que no debe reconducirse sin más al procedimiento recaudatorio, ni tampoco a un procedimiento de gestión o inspección, aunque de su tramitación se encarguen habitualmente los órganos de recaudación, y en ciertos casos también los de liquidación. De los procedimientos de recaudación ejecutiva, tal y como ha puesto de manifiesto MÁLVAREZ PASCUAL¹¹, se diferencia con toda nitidez, pues se trata de una actividad declarativa. La actuación administrativa desplegada en el curso de este procedimiento consiste en determinar si la conducta realizada por el sujeto que está siendo investigado puede ser subsumida en el presupuesto de hecho de responsabilidad descrito en la norma, y en el caso de que se concluya que sí concurren los requisitos normativos exigidos, se le trasladará la deuda, y en su caso, la sanción tributaria del deudor principal. Nos encontramos, por tanto, ante un *"procedimiento declarativo conducente a la emisión de un acto administrativo en que se declara la responsabilidad, se cuantifica la misma y se le exige al responsable, habilitándole un período voluntario para su ingreso"*¹². En sentido estricto la gestión recaudatoria comenzará a partir de la notificación del requerimiento de pago al responsable. Por su parte, se diferencia de los procedimientos de gestión e inspección en cuanto que las actuaciones desplegadas no tienen por objeto dictar un acto resolutorio que consista en una liquidación tributaria en el sentido del art. 101 LGT, sino que se le trasladará al responsable una deuda tributaria ya cuantificada; con carácter general, la exigida al deudor principal en período voluntario, y que podrá venir acompañada, en su caso, de obligaciones accesorias, e incluso de sanciones, dependiendo del supuesto concreto de responsabilidad

11 MÁLVAREZ PASCUAL, L.: "Estudio sobre la naturaleza de la actividad declarativa de la responsabilidad tributaria y el contenido del acto resultante de la misma", en *Estudios Jurídicos en Homenaje de D. César Albiñana García-Quintana*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008, p. 1267.

12 SSTs de 8 de abril de 2021, rec. cas. 1107/2020, y de 6 de junio de 2014, rec. cas. 560/2012.

solidaria o subsidiaria del que se trate. No obstante, debemos reconocer que este procedimiento de declaración presenta algunas similitudes con los procedimientos de gestión e inspección como puedan ser su carácter contradictorio con audiencia del interesado, o el desarrollo de actuaciones de comprobación e investigación sobre la conducta del sujeto que puede ser declarado responsable. Por último, no se trata de un procedimiento sancionador, aunque se puedan derivar al responsable las sanciones tributarias del deudor principal, con las implicaciones que tendrá para la tramitación y resolución del procedimiento de derivación que, junto a la deuda, se incluyan las sanciones tributarias.

3.1.1. Iniciación. Acuerdo de inicio y determinación del órgano competente.

El inicio del procedimiento se producirá siempre de oficio, por acuerdo del órgano competente, debiendo ser notificado al interesado mediante comunicación en la que, entre otros extremos, quede constancia del presupuesto de hecho habilitante de la responsabilidad y el alcance de la misma. La normativa guarda silencio acerca del momento en el que puede iniciarse el procedimiento, salvo en aquellos supuestos en los que éste sea instruido por un órgano de inspección (art. 196.1 del RGGI). Sí se concreta, no obstante, cuándo se puede declarar la responsabilidad, esto es, cuándo se puede dictar el acto resolutorio del procedimiento. En este sentido, el art. 174.1 de la LGT dispone que *"la responsabilidad podrá ser declarada en cualquier momento posterior a la práctica de la liquidación o a la presentación de la autoliquidación, salvo que la ley disponga otra cosa"*. Junto a lo anterior, ha de tenerse en cuenta que, tratándose de la responsabilidad subsidiaria, el art. 176 LGT exige 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"*.

De lo anterior se infiere que la declaración de responsabilidad precisa de la existencia de una deuda liquidada o autoliquidada a cargo del obligado tributario principal, que puede encontrarse en periodo voluntario de pago o en período ejecutivo. Se elimina la posibilidad de que se anticipe la declaración de responsabilidad a las fases de gestión o inspección previas a la liquidación de la deuda; no así el inicio del procedimiento de declaración de la misma, cuando sea competente el órgano de Inspección como veremos a continuación.

La mención a la autoliquidación ha de entenderse referida a aquellos supuestos en los que el sujeto pasivo presenta una autoliquidación en la que se reconoce, como resultado de las operaciones de calificación y cuantificación realizadas por él mismo, un importe a ingresar, sin que se realice dicho ingreso¹³.

13 Si bien el art. 174 LGT reconoce que se puede declarar la responsabilidad tras la presentación de una autoliquidación sin ingreso por parte del obligado principal, a continuación, no hace referencia alguna a la incidencia que este origen pueda tener en el devenir del procedimiento de declaración y exigibilidad. Aunque las autoliquidaciones se presumen ciertas, no dejan de ser actos del propio obligado tributario, de tal manera que una errónea calificación o cuantificación desplegará

Aunque la lectura del art. 174.1 LGT da a entender que, con independencia de la modalidad de responsabilidad, ésta pueda ser declarada en cualquier momento, siempre que nos encontremos, eso sí, ante una deuda cuantificada; lo cierto es que, realmente, no puede ser así. De una lectura conjunta de los arts. 174 y 176 LGT, se infiere que existen dos momentos distintos para declarar la responsabilidad en función de la modalidad ante la que nos encontremos. En el caso de la responsabilidad solidaria, ésta podrá ser declarada en cualquier momento tras la práctica de la liquidación al deudor principal o la presentación de una autoliquidación por éste, y, por tanto, antes o después del vencimiento del período voluntario de pago del deudor principal. En cambio, tratándose de la responsabilidad subsidiaria, se requiere como presupuesto previo e inexcusable, la declaración de falencia del deudor principal y, si los hay, de los responsables solidarios.

En coherencia con esta ordenación temporal, el propio art. 174 LGT realiza una atribución competencial del procedimiento de declaración entre los órganos de liquidación y los de recaudación, sin que esto afecte a la naturaleza de la actividad a desarrollar por el órgano competente. Con carácter general, la competencia se atribuye a los órganos de recaudación. Ahora bien, en el caso de liquidaciones administrativas, si la declaración de responsabilidad se realiza con anterioridad al vencimiento del período voluntario de pago del deudor principal, la competencia para dictar el acto administrativo de derivación corresponde al órgano competente para dictar la liquidación. Recordemos que el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a la práctica de las liquidaciones tributarias se encuentra reconocido a los órganos de gestión y de inspección (arts. 117.1.i) y 144.g) LGT, en relación con el art. 101 LGT); de ahí que, en principio, ambos órganos puedan considerarse competentes para tramitar el procedimiento de declaración de responsabilidad. Ahora bien, teniendo en cuenta que en el curso de este procedimiento será necesario desarrollar actuaciones de comprobación e investigación con objeto de verificar la concurrencia de las circunstancias determinantes del presupuesto de hecho habilitante de la responsabilidad, y que para las mismas se podrán hacer uso, tal y como establece el art. 41.5 LGT, de las facultades previstas en los arts. 142 y 162 de la LGT, que se asignan a los órganos de inspección y de recaudación, respectivamente; podemos concluir que, desde la propia LGT se apuesta implícitamente por la tramitación de este procedimiento por los órganos de inspección, sin excluir de manera expresa la posible intervención de los órganos de gestión en este ámbito.

efectos, no sólo sobre la esfera jurídica del deudor principal, sino también del responsable. Por otra parte, la Administración tributaria no está obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados por los obligados tributarios en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, solicitudes o cualquier otro documento. De este modo, si al proceder a declarar la responsabilidad advierte la Administración tributaria un error en la misma, no debiera de poner en marcha el procedimiento de declaración de responsabilidad, sino un específico de gestión o inspección con objeto de cuantificar correctamente el importe de la deuda tributaria, notificando la oportuna liquidación al deudor principal, y sólo, a continuación, proceder a declarar la responsabilidad. Por otra parte, dado que la autoliquidación presentada por el obligado principal forma parte del expediente administrativo de declaración de responsabilidad, el futuro responsable tendrá acceso a la misma durante la tramitación del procedimiento, y podrá plantear las alegaciones que estime oportunas en ese momento, o posteriormente, una vez declarado como tal, a través del correspondiente recurso o reclamación.

En cualquier caso, no creemos que pueda interpretarse el art. 41.5 primer párrafo *in fine* LGT ("*con anterioridad a esta declaración, la Administración competente podrá (...) realizar actuaciones de investigación con las facultades previstas en los artículos 142 y 162 de esta Ley*") en el sentido de que se habilite a los órganos de gestión para que, en el curso de un procedimiento de declaración de responsabilidad, puedan hacer uso de las facultades reconocidas a los de inspección y recaudación (como pueda ser, a título ejemplificativo, el examen de los libros de contabilidad, o la entrada en los establecimientos o lugares en los que exista alguna prueba con relevancia tributaria, entre otras), y que les están vedadas en el curso de los procedimientos específicos de gestión de los que son titulares (arts. 117 y 123 LGT).

En el caso de que la declaración de la responsabilidad verse exclusivamente sobre sanciones, y éstas se encuentren suspendidas al haber sido impugnadas, en aplicación de lo dispuesto en el art. 174.2 LGT, en conexión con el art. 212.3 LGT, debemos considerar competente al órgano de liquidación y no el de recaudación. Así lo ha confirmado el Tribunal Supremo en su reciente Sentencia de 8 de abril de 2021 (rec. cas. 1107/2020) en la que ha admitido que pueda derivarse la responsabilidad solidaria en relación a una sanción que no ha adquirido firmeza en vía administrativa por haber sido impugnada, y por tanto, automáticamente suspendida en período voluntario, siendo competente en tal caso para dictar el acuerdo de derivación de responsabilidad, el órgano de Inspección¹⁴.

3.1.2. Tramitación. La posible adopción de medidas cautelares y trámite de audiencia.

Una vez puesto en marcha el procedimiento de declaración de responsabilidad, la Administración tributaria llevará a cabo cuantas actuaciones considere necesarias para recabar indicios y pruebas que acrediten la responsabilidad. En el curso de este procedimiento, le son reconocidos al potencial responsable todos los derechos y garantías que asisten a los obligados tributarios.

El art. 174.3 LGT se refiere al trámite de audiencia previo a los responsables que, no obstante, no excluirá el derecho que les asiste a formular antes de dicho trámite las alegaciones que estimen pertinentes y a aportar la documentación que consideren necesaria. Este trámite de audiencia será de quince días contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo (art. 124.1 RGR). Durante este trámite de audiencia, se pondrá de manifiesto al obligado tributario el expediente, que incluirá las actuaciones realizadas, todos los elementos de prueba que obren en poder de la Administración tributaria y, en su caso, los informes emitidos por otros órganos, junto a las alegaciones y documentos que los obligados tributarios hubiesen presentado antes de su realización

¹⁴ En caso de que se dicte el acto de derivación de la responsabilidad respecto de las sanciones tributarias suspendidas por un órgano de recaudación, y no por el órgano de liquidación; la falta de competencia del órgano de recaudación puede ser calificada, siguiendo al TS, como una irregularidad no invalidante, que no ha producido ningún efecto perjudicial para el responsable, descartándose, de este modo, que pueda tratarse de un vicio de nulidad *ex* art. 217 LGT.

El procedimiento de derivación de la responsabilidad tributaria: algunas cuestiones problemáticas
(Antonia Jabalera Rodríguez)

(art. 96 RGGI). Asimismo, durante este trámite de audiencia, el interesado deberá prestar su conformidad expresa a la que se refiere el art. 41.4 LGT, y que guarda relación con los supuestos en los que la responsabilidad alcanza a las sanciones, a los que nos referiremos en el apartado siguiente.

Con la finalidad de asegurar el cobro de la deuda, cuando existan indicios racionales de que el mismo puede verse frustrado o gravemente dificultado, durante la tramitación del procedimiento podrán adoptarse las medidas cautelares a que se refiere el art. 81 LGT, siempre que concurren los dos presupuestos previos justificativos de su adopción, como son el *fumus boni iuris* y el *periculum in mora*, y se respeten, a su vez, los requisitos de proporcionalidad (que no resulten excesivamente gravosas respecto del daño que se pretende evitar), y provisionalidad (sin que puedan extender su vigencia más allá de lo necesario). En general, estas medidas deben cesar en el plazo de seis meses desde su adopción, con la salvedad, como veremos, del procedimiento de derivación de responsabilidad en los casos de delito (art. 258.7 LGT). Toda medida cautelar que se adopte ha de estar suficientemente motivada. La decisión acerca de su procedencia debe tomarse ponderando las circunstancias del caso, según la justificación ofrecida en el momento de solicitar la medida cautelar, en relación con los distintos criterios que han de ser tomados en consideración, como pueda ser la posibilidad de que los sujetos afectados puedan ser declarados responsables en cuanto que se ha producido el presupuesto de hecho de la responsabilidad, y la existencia de indicios racionales de que el cobro se puede ver frustrado o gravemente dificultado, y además teniendo en cuenta la finalidad perseguida con dicha medida.

Del art. 41.5 LGT se infiere que estas medidas cautelares podrán adoptarse antes de que se acuerde la declaración de responsabilidad, y una vez iniciado el procedimiento de declaración, no antes del comienzo de este último¹⁵. Asimismo, teniendo en cuenta el tenor literal del art. 41.5 LGT, podemos cuestionar si cabe la adopción de medidas cautelares para asegurar el cobro de sanciones tributarias, en aquellos supuestos en los que la responsabilidad alcance también a estas sanciones, pues este precepto parece referirse exclusivamente a las medidas cautelares para asegurar el cobro de las deudas tributarias, sin mencionar a las sanciones. En este sentido, PUEBLA AGRAMUNT considera dudoso que puedan adoptarse estas medidas cautelares respecto de las sanciones, si se tiene en cuenta, además del tenor literal del art. 41.5 LGT, que no parece que una sanción goce del *fumus boni iuri*, al menos, mientras no sea firme y definitiva¹⁶.

15 Esta ha sido la interpretación mantenida por el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 16 de junio de 2011, rec. cas. 2799/2008, en la que afirmó que "si el legislador hubiera querido que la adopción de la medida cautelar fuera posible antes de la iniciación del procedimiento, lo hubiera manifestado expresamente, dada la trascendencia de la aplicación de este tipo de medidas". En este mismo sentido, véase las SSTs de 27 de septiembre de 2012, rec. cas. 3103/2009, y de 21 de febrero de 2013, rec. cas. 3265/2011.

16 PUEBLA AGRAMUNT, N.: *La deriva de la responsabilidad tributaria. Análisis del origen, función y contenido del art. 42.2.a) de la LGT, a efectos de su utilización en la defensa de procedimientos tributarios de derivación de responsabilidad solidaria*, Aranzadi, Navarra, 2020, p. 215.

3.1.3. *Terminación. Plazo de resolución y notificación del acto de declaración de responsabilidad.*

La Administración tributaria deberá resolver el procedimiento de declaración en el plazo máximo de seis meses a contar desde la notificación de su inicio al interesado¹⁷. Así lo contempla expresamente el art. 124 RGR, cuando se encarguen de su tramitación los órganos de recaudación, y podemos inferir de lo establecido en el art. 104.1 LGT, en los casos en los que actúen los órganos de inspección. Si transcurre este plazo de seis meses sin que se haya notificado la resolución expresa al interesado, se tendrá el procedimiento por caducado, conforme a lo dispuesto en el art. 104.3 LGT, al tratarse de un procedimiento iniciado de oficio y del que puede resultar un acto de gravamen. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro de este plazo máximo de duración, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución¹⁸. Asimismo, para el cómputo de este plazo, no se incluirán los períodos de interrupción justificada especificados reglamentariamente, las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, ni tampoco los períodos de suspensión del plazo previstos en la normativa tributaria (art. 104.2 LGT). En el caso de que concurra alguna de las circunstancias anteriores, se deberá dejar constancia expresa, y motivada de la misma, en el acto de derivación de responsabilidad¹⁹. Una vez producida, en su caso, la caducidad del procedimiento, ésta llevará anudada los efectos que se mencionan en el art. 104.5 LGT, sin perjuicio de que puede iniciarse posteriormente un nuevo procedimiento de declaración frente al responsable, siempre que no haya prescrito la acción de la Administración tributaria para exigir el pago de la deuda tributaria.

Lo habitual es que el procedimiento de declaración se resuelva en plazo mediante la notificación del acto de declaración de responsabilidad. La LGT identifica el contenido mínimo que ha de tener este acto de notificación²⁰, señalando que en el mismo se reflejará el texto íntegro del acuerdo de declaración de responsabilidad, con indicación del presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto; los medios de impugnación que pueden ser ejercitados contra dicho acto, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo

¹⁷ Este plazo de seis meses para declarar la responsabilidad, ya sea solidaria o subsidiaria, es distinto del plazo para exigir su cobro, que será de cuatro años, conforme a lo dispuesto en el art. 104.1 LGT.

¹⁸ Tratándose de sujetos que se encuentren obligados, o en su caso, que se hayan acogido voluntariamente a recibir notificaciones electrónicas, se entenderá cumplida la obligación de notificar dentro del período máximo de duración del procedimiento de declaración con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración tributaria o en la dirección electrónica habilitada (art. 104.2 segundo párrafo LGT).

¹⁹ STS de 15 de marzo de 2021, rec. cas. 526/2020.

²⁰ Para la práctica de la notificación de este acto de derivación de responsabilidad resultará aplicable el régimen general de las notificaciones en materia tributaria, que recordemos será el previsto en las normas administrativas generales, en concreto, en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, con las especialidades establecidas en los arts. 109 a 112 LGT.

El procedimiento de derivación de la responsabilidad tributaria: algunas cuestiones problemáticas
(Antonia Jabalera Rodríguez)

para interponerlos; y, por último, el lugar, plazo y forma en que deba ser satisfecho el importe exigido por el responsable. El esquema seguido por la LGT guarda un cierto paralelismo con el correspondiente al acto de liquidación en el sentido de que se aprecian los hechos, se declara su importe y se exige su ingreso²¹, sin que, no obstante, pueda ser confundido este acto de derivación con un acto de liquidación administrativa.

Como acto declarativo de la responsabilidad, resulta imprescindible que acote con precisión su ámbito, indicando el presupuesto habilitante, y las liquidaciones a las que alcanza. Esta última referencia suscitó dudas relacionadas con el alcance de la información a suministrar acerca de dichas liquidaciones, aunque la práctica seguida por la Administración tributaria en esta ocasión pueda considerarse adecuada para salvaguardar el derecho de defensa del responsable, pues, además de identificar en el propio acto de derivación, la liquidación mediante los datos básicos relativos a la misma, como el concepto, periodo, clase, importe, e ingresos realizados si los hubiere, entre otros, suele acompañar dicho acto, de las liquidaciones originales que se giraron al deudor principal, de tal modo que resulta más sencilla su identificación, y se impide que se produzca una posible indefensión del responsable²². Parece olvidar la LGT, al describir el contenido necesario de la notificación del acto de derivación, que las deudas tributarias pendientes pueden haber sido reconocidas, no sólo en un acto administrativo de liquidación, sino también en una autoliquidación presentada por el obligado principal sin ingreso; de tal modo que en este último caso, entendemos, se habrá de identificar en el acuerdo de derivación, la información básica respecto de la obligación tributaria principal, período, e importe a ingresar, entre otros, recogidos en dicha autoliquidación, sin perjuicio de que, de igual modo que en el caso de deudas liquidadas administrativamente, se acompañe la notificación del acuerdo de declaración de responsabilidad, de una copia de dicha autoliquidación.

Aunque no se mencione expresamente, resulta indispensable e incuestionable que el acuerdo de derivación de responsabilidad como acto administrativo que impone una obligación, debe estar debidamente motivado con una referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho, conforme a lo dispuesto en el art. 103.3 LGT.

Creemos que resulta oportuno insistir, por otra parte, en que el contenido que se describe en el art. 174.4 LGT constituye un *mínimum* que ha de ser complementado con toda aquella información necesaria, en función de las circunstancias que rodeen el supuesto concreto, para que el destinatario pueda ejercer plenamente su derecho de defensa. En este sentido, se deberá detallar la imputación de pagos efectuada cuando existan varias deudas tributarias pendientes de pago²³, o en su caso, incluir la mención expresa a la posibilidad de utilizar la tasación pericial contradictoria como mecanismo de impugnación en los supuestos en los que se haya

21 *Vid.* LOZANO SERRANO, C., *cit.*, p. 709 y MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S., *cit.*, p. 955.

22 CASTELLANOS TORRES, J.A., *cit.*, ps. 187 y 188

23 STS de 17 de marzo de 2021, rec. cas. 5711/2019.

realizado una comprobación de valores²⁴, por citar dos cuestiones que han sido objeto de atención jurisprudencial reciente. Conviene precisar, asimismo, que no cabe modular el cumplimiento de estos requisitos formales del acto de derivación de responsabilidad en el supuesto de que el destinatario de dicho acto sea el administrador de una persona jurídica (deudora tributaria principal). Como ha reconocido el TS, en su Sentencia de 17 de marzo de 2021 (rec. cas. 5711/2019) *"el hecho de que se trate de un administrador no supone que pueda existir una diferencia de trato en las garantías formales y materiales y en el contenido del acto de derivación"*.

3.2. La declaración de responsabilidad en el procedimiento inspector

El art. 196 RGGI se ocupa de regular los aspectos básicos del procedimiento a seguir frente al potencial responsable para declarar, precisamente, su responsabilidad, en aquellos supuestos en los que se advierta su existencia en el curso de un procedimiento de inspección ya iniciado contra el deudor principal. En este supuesto, nos encontramos ante dos procedimientos tramitados por un mismo órgano de inspección, el procedimiento de inspección frente al deudor principal, y el procedimiento de derivación de responsabilidad frente al responsable, que transcurren en dos planos paralelos sin que se contemple su intersección o comunicación, con la única salvedad del apartado 4 del citado art. 196 RGGI, ya comentada. De ahí que se disponga expresamente que el responsable no tendrá la condición de interesado en el procedimiento de inspección, o en su caso, en el sancionador, y que se tendrán por no presentadas las alegaciones que formule en dichos procedimientos (art. 196.2 RGGI). Lo anterior no impide que pueda realizar dichas alegaciones, y cuestionar, en consecuencia, el devenir del procedimiento inspector, en la posterior impugnación del acto de derivación de responsabilidad.

Presta especial atención esta disposición reglamentaria en determinar el momento temporal concreto en el que deben tener lugar los principales actos que conforman este procedimiento de declaración de responsabilidad, en función del devenir del procedimiento de inspección frente al deudor principal.

En el momento en el que el inspector actuario tenga conocimiento, en el curso de un procedimiento de inspección, de hechos o circunstancias que puedan determinar la existencia de un posible responsable, puede acordar el inicio del procedimiento para declarar la responsabilidad, procediendo a la notificación de la comunicación de inicio al futuro responsable, con indicación de las obligaciones tributarias y períodos a los que alcance la declaración de responsabilidad y el precepto legal en el que se fundamente. Se refiere la norma a las obligaciones a las que se extiende la responsabilidad, y no a las liquidaciones que puedan derivarse, puesto que probablemente en el momento de iniciarse el procedimiento de declaración la deuda tributaria aún no haya sido cuantificada en el procedimiento inspector. En el caso de que la declaración de responsabilidad incluya

²⁴ STS de 22 de mayo de 2018, rec. cas. 38/2017.

las sanciones será necesario que se haya iniciado previamente el procedimiento sancionador.

En estos supuestos, el trámite de audiencia se debe realizar tras la formalización del acta de inspección frente al deudor principal, y en el caso de que la responsabilidad alcance a las sanciones, a la propuesta de resolución del procedimiento sancionador al sujeto infractor. Ello sin perjuicio de que, con anterioridad a este trámite, el interesado pueda formular las alegaciones que considere pertinentes y proporcionar la documentación necesaria en defensa de sus intereses (art. 174.3 LGT y art. 196.2 RGGI).

Una vez abierto el trámite de audiencia, el responsable dispone de un plazo de quince días para formular las alegaciones y aportar la documentación que estime oportunas, tanto respecto del presupuesto de hecho de la responsabilidad como de las liquidaciones o sanciones a las que alcance. No podrá cuestionar, en cambio, la corrección de las actuaciones inspectoras seguidas frente al deudor principal. Durante este trámite de audiencia deberá prestar la conformidad expresa a la que se refiere el art. 188.1.b) LGT²⁵ en relación con el art. 41.4 LGT, siempre que, eso sí, el procedimiento de derivación no verse sobre un supuesto de responsabilidad solidaria de los previstos en el art. 42.2 LGT.

Una vez que se ha notificado al deudor principal el acuerdo de liquidación ("*con posterioridad al acuerdo de liquidación al deudor principal*" dice el art. 196.3 RGGI), o en su caso, el acuerdo de imposición de sanción al sujeto infractor, el órgano competente para dictar la liquidación en el referido procedimiento inspector dictará el acuerdo de declaración de responsabilidad que será notificado al responsable. Es necesario que se produzca esta notificación, o al menos, un intento de notificación que contenga el texto íntegro del acto de derivación²⁶, antes de que haya finalizado el plazo de ingreso voluntario concedido al deudor principal. De no ser así, "*el procedimiento para declarar la responsabilidad se dará por concluido sin más trámite, sin perjuicio de que con posterioridad pueda iniciarse un nuevo procedimiento por los órganos de recaudación*" (art. 124.3 RGR, en conexión con lo dispuesto en el art. 196.3 segundo párrafo RGGI). En tal caso, se pone fin al procedimiento de declaración de manera automática, sin que aclare la norma si puede entenderse producida la caducidad del mismo ni tampoco qué incidencia sobre la prescripción del derecho de la Administración tributaria a dirigirse al responsable puede tener esta terminación atípica del procedimiento de declaración. Sí se reconoce, no obstante, en virtud del principio de conservación de actos, que las actuaciones realizadas en el curso del procedimiento inicial, así como,

²⁵ Recordemos, en este sentido, que el art. 188.1.b) LGT prevé que la cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas por la comisión de las infracciones tipificadas en los arts. 191 a 197 LGT se reducirán en un 30 por ciento en los supuestos de conformidad. En el caso de que el responsable, tras prestar la conformidad, interponga cualquier recurso o reclamación, fundado en la procedencia de la derivación o en las liquidaciones derivadas, se le exigirá sin más trámite la reducción anteriormente referida (art. 41.4 LGT).

²⁶ En el caso de las notificaciones tributarias electrónicas, se requiere que se haya puesto a disposición la notificación del acto en la sede electrónica de la Administración tributaria o en la dirección electrónica habilitada.

los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en este procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en relación con el mismo u otro responsable (art. 124.3 RGR).

3.3. LA EXTENSIÓN DE LA RESPONSABILIDAD A LAS SANCIONES Y SU INCIDENCIA EN EL PROCEDIMIENTO DE DECLARACIÓN.

La extensión de la responsabilidad a las sanciones impuestas al deudor principal ha sido, y es, una de las cuestiones más controvertidas que suscita la figura de la responsabilidad tributaria. Aunque el art. 41.1 LGT afirma, con pretendida rotundidad, que la responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que la propia LGT u otras leyes puedan establecer; lo cierto es que, justo a continuación, al describir los diferentes supuestos de responsabilidad solidaria y subsidiaria en los arts. 42 y 43 LGT, se extiende en no pocas ocasiones el alcance de dicha responsabilidad, junto a la deuda tributaria, a las sanciones impuestas al deudor principal; de tal forma que la transmisión de la sanción parece convertirse, *de facto*, en la regla general y la regla contenida en el art. 41.4 LGT en una cláusula de cierre²⁷. Es más, se admite expresamente la posibilidad de declarar y exigir la responsabilidad por sanciones que no se derivan de ninguna deuda tributaria (art. 182.1 LGT)²⁸.

Como premisa previa, se ha de recordar que la derivación de la responsabilidad a las sanciones no contradice el artículo 25 de la Constitución ni los principios del derecho sancionador, en particular el de personalidad de las penas²⁹, siempre que, eso sí, concurra en el responsable un mínimo de culpabilidad³⁰, en el sentido de que su conducta, que ha de estar relacionada con el propio presupuesto de hecho de la infracción tributaria, sea reveladora de no haber puesto, al menos, la diligencia debida en la observancia de la obligación tributaria exigida al deudor principal, y así ha de quedar suficiente y razonablemente acreditado en el curso del procedimiento de derivación, para que, a resultas del mismo, pueda hacerse extensible al responsable el pago de la sanción. El Tribunal Supremo, en su Sentencia de 15 de junio de 2016 (rec. cas. 1916/2015) manifestó que la derivación de la responsabilidad "*debe sujetarse a los principios que presiden el ejercicio del ius puniendi del Estado por la Administración cuando se trata de derivar la responsabilidad en el pago de las sanciones*", y más recientemente ha insistido en que, en los

27 MONTERO DOMÍNGUEZ, A.: *Responsabilidad tributaria: criterios administrativos y jurisprudenciales recientes y cuestiones pendientes de casación*, Francis Lefebvre, Madrid, 2018, p. 79.

28 La STC 85/2006, de 27 de marzo, ha reconocido que cuando la responsabilidad alcanza sólo a las sanciones tiene una "*naturaleza claramente punitiva y en consecuencia la responsabilidad exigida en este caso es materialmente sancionadora*". Véase las consideraciones críticas que sobre esta posibilidad admitida en el art. 182.1 LGT realiza HINOJOSA TORRALVO, J.J., *cit.*, p. 640.

29 SSTS de 7 de marzo de 2018, rec. cas. 1300/2004, de 22 de diciembre de 2011, rec. cas. 5650/2009, de 1 de julio de 2010, rec. cas. 2679/2005, de 17 de marzo de 2008, rec. cas. 6738/2003, entre otras.

30 El TC, en su Sentencia 76/1990, de 26 de abril, declara, refiriéndose a la responsabilidad de quienes sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria (actualmente, el art. 42.2 LGT), que se requiere la concurrencia de dolo o culpa aunque sea leve.

El procedimiento de derivación de la responsabilidad tributaria: algunas cuestiones problemáticas
(Antonia Jabalera Rodríguez)

supuestos en los que las derivaciones de responsabilidad incluyan sanciones, le son aplicables las garantías sancionadoras de legalidad, tipicidad y culpabilidad, así como el principio de personalidad de la pena³¹.

El procedimiento para declarar la responsabilidad no tiene naturaleza de un procedimiento sancionador, sino declarativo de la responsabilidad del responsable en la sanción. De lo que se trata, como ha puesto de manifiesto ESEVERRI MARTÍNEZ, es de extender el efecto de la responsabilidad, además de la deuda tributaria, a las sanciones impuestas al sujeto infractor/deudor principal, nunca de considerar al responsable en la sanción como un sujeto infractor³². Lo anterior implica que se ha de seguir el *iter* procedimental diseñado en los arts. 174 a 176 LGT, junto a los arts. 124 RGR y 196 RGGI. Ello no impide que en el procedimiento que se siga contra el responsable, si se le exigen sanciones por la vía de la derivación, se respeten las garantías propias del derecho sancionador³³. Así debe ser, si se tiene en cuenta, como ha reconocido nuestro Tribunal Constitucional que los supuestos de responsabilidad tributaria conectados con hechos constitutivos de infracciones tributarias tienen carácter sancionador (STC 85/2006, de 27 de marzo).

En aquellos casos en los que el procedimiento de declaración de la responsabilidad con alcance a las sanciones sea puesto en marcha por la Inspección, resulta imprescindible, para que pueda comunicarse su inicio al futuro responsable, que se haya iniciado, con carácter previo, el procedimiento sancionador frente al sujeto infractor (art. 196.1 RGGI). De este modo, el inicio del procedimiento sancionador seguido frente al sujeto infractor/deudor principal se constituye en un presupuesto de procedibilidad para el ejercicio de la acción declarativa de responsabilidad³⁴. Como ya hemos mencionado, el art. 196.2 RGGI advierte que el responsable no será considerado parte interesada en el procedimiento sancionador seguido frente al presunto infractor (deudor principal), y se tendrán por no presentadas las alegaciones que efectúe en el transcurso de dicho procedimiento³⁵. El trámite de audiencia tendrá lugar una vez que se haya dictado la propuesta de resolución sancionadora contra el deudor principal/sujeto infractor (art. 196.2 RGGI); debiendo en el transcurso del mismo manifestar su conformidad con la propuesta de derivación de la sanción para que le sea aplicable la pertinente reducción. Con posterioridad al acuerdo de imposición de la sanción

31 Así ha sido reconocido por el TS en su Sentencia de 25 de marzo de 2021, rec. cas. 3172/2019. PUEBLA AGRAMUNT afirma que en los supuestos de responsabilidad que respondan a una naturaleza sancionadora, se deben aplicar las mismas exigencias que para las sanciones, como son la tipicidad de la conducta, principio de presunción de inocencia, de personalidad de la pena, de culpabilidad, derecho a no declarar contra sí mismo, entre otros, porque, en su opinión, "la responsabilidad, utilizada para derivar sanciones, es materialmente una sanción" (*cit.*, p. 246).

32 ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: "El procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria", en *Estudios Jurídicos en Memoria de D. César Albiñana García-Quintana*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008, p. 1250.

33 PUEBLA AGRAMUNT, N., *cit.*, p. 209.

34 ESEVERRI MARTÍNEZ, E., *cit.*, p. 1250.

35 ESEVERRI MARTÍNEZ no cree que esta disposición cause indefensión al responsable si se tiene en cuenta que el procedimiento desarrollado frente al responsable tiene por objeto declarar su posición deudora y no su posición infractora (*cit.*, p.1251).

al sujeto infractor, podrá dictarse el acuerdo de declaración de responsabilidad frente al responsable (art. 196.3 RGGI); siendo imprescindible que se proceda a su notificación (al menos un intento) antes de que finalice el período de ingreso en voluntaria del deudor principal, como hemos indicado anteriormente.

Cabe plantearse si, para que pueda derivarse la responsabilidad respecto de la sanción se requiere, o no, que ésta sea firme en vía administrativa. Esta cuestión ha sido resuelta por el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 8 de abril de 2021 (rec. cas. 1107/2020), que trae causa de un supuesto en el que se deriva la responsabilidad ex art. 42.2.a) LGT exclusivamente respecto a las sanciones. En este caso, el acuerdo sancionador había sido impugnado por el deudor principal, encontrándose aún pendiente de resolución el recurso interpuesto, en el momento de dictarse el acto administrativo de derivación de responsabilidad. Según el art. 212.3 LGT, la interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación económico-administrativa contra una sanción provoca, entre otros efectos, la suspensión automática de la ejecución de dicha sanción en período voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firme en vía administrativa; siendo reconocida esta suspensión de la ejecutividad de la sanción, tanto si quien la recurre en vía administrativa es el sujeto infractor como el responsable. Si se atiende al tenor literal de los artículos que disciplinan el procedimiento de derivación de responsabilidad, junto al que describe el supuesto de responsabilidad solidaria que ha motivado la derivación de la misma respecto de las sanciones (art. 42.2 a) LGT), lo cierto es que en ninguno de ellos se exige que las sanciones hayan ganado firmeza en vía administrativa para que pueda ser declarada la responsabilidad. De ahí que, acudiendo a un criterio de interpretación gramatical, se pueda concluir, siguiendo al TS, que *"el acuerdo de derivación de responsabilidad no exige que la sanción haya ganado firmeza para el deudor principal"*. Ahora bien, aunque pueda declararse la responsabilidad respecto de una sanción que no ha ganado firmeza en vía administrativa, no puede exigirse su pago al responsable, y debe continuar suspendida, hasta que sea firme en vía administrativa.

Por otra parte, en la derivación de la responsabilidad respecto de las sanciones se reconoce al responsable el derecho a beneficiarse de la reducción de las sanciones del mismo modo que asiste este derecho al deudor principal. Se excluye del ámbito subjetivo de aplicación de este derecho a los responsables solidarios ex art. 42.2 LGT. A estos efectos, el art. 41.4 LGT dispone que se dará trámite de conformidad al responsable en la propuesta de declaración de responsabilidad. En particular, será durante el trámite de audiencia (art. 196.2 RGGI, art. 124.1 RGGI, y art. 7.3 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario), en el que el responsable deberá dar, en su caso, la conformidad expresa para poder aprovechar la reducción de la sanción pecuniaria del 30 por ciento prevista en el art. 188.1.b) LGT. En el caso de que el deudor principal hubiese tenido derecho a esta reducción, la deuda derivada al responsable será el importe que corresponda sin incluir la reducción aplicada al deudor principal. En consecuencia, ha de ser el responsable el que preste expresamente su conformidad, o no, a la propuesta de sanción que se le pretende derivar.

El procedimiento de derivación de la responsabilidad tributaria: algunas cuestiones problemáticas
(Antonia Jabalera Rodríguez)

En el curso del procedimiento de derivación resulta indispensable que la Administración tributaria acredite que el sujeto configurado como responsable ha realizado el presupuesto habilitante de la misma, y, además, que en su conducta concurren los elementos suficientes para considerar procedente la derivación de la responsabilidad. Es imprescindible, por tanto, que se incorporen al expediente indicios y pruebas suficientes acerca de la culpabilidad en la conducta del responsable³⁶. No podemos olvidar, como ha señalado el Tribunal Supremo, que *"estamos en el ámbito sancionador, aun cuando lo sea de un modo reflejo o indirecto, por la vía de la traslación de la responsabilidad a terceros de las sanciones impuestas a la sociedad, derivación cuya legitimidad sólo es admisible dentro de los límites del principio de culpabilidad, que no tolera la mecánica comunicación de la sanción a quien no hubiera sido partícipe de los hechos, por acción u omisión, pero al menos de forma culposa, teniendo en cuenta que el principio de presunción de inocencia obliga a la Administración a instrumentar una prueba en contrario que aquí no se ha producido, en lo más mínimo"*³⁷.

Junto a lo anterior, resulta, asimismo, esencial que la Administración tributaria motive, al menos, mínimamente los hechos o circunstancias de los que se deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente en el acto de derivación de responsabilidad³⁸. En este sentido, se afirma en la Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de junio de 2008 (rec. cas. 146/2004) que *"es evidente que en aquellos casos en los que, como el presente, la Administración tributaria no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual, «la carga de la prueba corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia»"* (citando, a continuación, las SSTC 76/1990, de 26 de abril; 14/1997, de 28 de enero; 169/1998, de 21 de julio; 237/2002, de 9 de diciembre; y 129/2003, de 30 de junio).

3.4. LA DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD ASOCIADA A LA LIQUIDACIÓN VINCULADA A DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA

Cuando en el curso de un procedimiento de regularización, en particular de inspección, se aprecien indicios de la posible existencia de un delito contra la Hacienda Pública, la Administración tributaria podrá continuar con las actuaciones de regularización, sin perjuicio de que traslade el tanto de culpa a la jurisdicción pertinente (art. 250.1 LGT). En tal caso, se producirá el desdoblamiento del procedimiento de regularización con el objeto de dictar dos actos de liquidación diferenciados; de un lado, una liquidación administrativa de la cuota vinculada al

36 STC 85/2006, de 27 de marzo.

37 STS de 9 de enero de 2018, rec. cas. 2980/2016.

38 SAN de 9 de marzo de 2018, rec. cas. 283/2017.

posible delito, que seguirá el procedimiento específico regulado en los arts. 250 a 257 LGT, y de otro lado, una liquidación de la cuota no vinculada a delito, que seguirá la tramitación propia del procedimiento de comprobación e investigación del que trae causa³⁹. Nos encontramos, por tanto, ante dos liquidaciones que se sustanciarán por dos cauces procedimentales diferenciados. De estas deudas liquidadas podrá hacerse cargo un responsable, si concurren las circunstancias descritas en el correspondiente presupuesto de hecho de la responsabilidad, y tras la tramitación del oportuno procedimiento de derivación.

Precisamente en relación a la liquidación tributaria que recoge los elementos de la deuda tributaria que se encuentran vinculados a un posible delito contra la Hacienda Pública, y con el fin de evitar que el causante o colaborador en un delito de defraudación tributaria pueda eludir el pago de la deuda tributaria con mayor facilidad que el causante o colaborador en la infracción tributaria que no alcanza los límites cuantitativos del delito⁴⁰, el art. 258 LGT declara responsables solidarios a quienes hubieran causado o colaborado activamente en los actos que han dado lugar a esa liquidación tributaria, siempre que se hallen imputados (investigados, conforme a la terminología actual de la Ley de Enjuiciamiento Criminal) en el proceso penal iniciado por el delito denunciado o hubieran sido condenados como consecuencia de dicho proceso. Asimismo, también responderán solidariamente de las deudas cuantificadas en estas liquidaciones, quienes se encuentren en cualquiera de los supuestos de hecho previstos en el art. 42.2. LGT.

Para que pueda derivarse la responsabilidad en estos supuestos, el art. 258 LGT y su correspondiente desarrollo reglamentario, el art. 124 bis RGR, prevén unas especialidades procedimentales, siendo de aplicación, en todo lo demás, el procedimiento general para declarar la responsabilidad y exigir su pago diseñado en los arts. 41.5 LGT y 174 a 176 LGT. Nuestro propósito en las siguientes líneas es reseñar brevemente los rasgos esenciales del procedimiento a seguir para declarar la responsabilidad en estos casos, sin llevar a cabo un análisis profundo y exhaustivo del régimen jurídico de la responsabilidad tributaria asociada a la liquidación vinculada a un posible delito contra la hacienda Pública, que, sin duda, sería merecedor de un estudio monográfico en exclusiva.

Al respecto, debemos comenzar reconociendo que el devenir del procedimiento de declaración de responsabilidad ex art. 258 LGT está en íntima conexión con lo que suceda en el procedimiento de regularización de la cuota vinculada a delito seguido frente al deudor principal, y ambos, a su vez, de lo que acontezca en la correspondiente instrucción penal que se puede desarrollar en paralelo a la tramitación de estos procedimientos tributarios.

Como vamos a ver seguidamente, los arts. 258 LGT y 124 bis RGGI al disponer las especialidades en materia de declaración de responsabilidad asociada a la liquidación vinculada a delito, están pensando, fundamentalmente, en aquellos

³⁹ No obstante, se paralizará el procedimiento de regularización trasladando el pertinente tanto de culpa a la jurisdicción penal en los supuestos contemplados en el art. 251.1 LGT.

⁴⁰ CASANA MERINO, F.: "Los supuestos especiales de responsabilidad tributaria en los casos de delito contra la Hacienda Pública", *Quincena Fiscal*, n.º 7, 2020, p. 3.

supuestos en los que se va a proceder a declarar la responsabilidad de un sujeto investigado en el ámbito penal que aún no ha sido condenado. Del art. 258.1 LGT se infiere, no obstante, que el procedimiento de declaración de responsabilidad también podría iniciarse una vez dictada la sentencia penal condenatoria, en cuanto que, en la descripción del presupuesto de hecho habilitante, se contempla expresamente la opción de que el sujeto haya sido condenado en el proceso penal. Ahora bien, como ha señalado ANÍBARRO PÉREZ, si ya existe una condena en el seno de un proceso penal, lo procedente será el establecimiento de la responsabilidad civil derivada del delito, en los términos del art. 119 y siguientes del Código Penal, y la designación de las personas civilmente responsables, en virtud del art. 116 del mismo texto normativo, lo cual es competencia de los jueces y tribunales de la jurisdicción penal⁴¹.

Cuando en el curso de un procedimiento de inspección en el que proceda dictar una liquidación vinculada a un posible delito, el órgano actuante tenga conocimiento de hechos o circunstancias que pudieran determinar la existencia de algún tipo de responsabilidad, trasladará el conocimiento de estos hechos al órgano competente para iniciar el procedimiento de declaración de responsabilidad (art. 124 bis 1 RGR). En estos supuestos, la competencia para declarar la responsabilidad se atribuye en exclusiva al órgano de recaudación (art. 258.6 LGT). En relación al procedimiento de inspección que se está tramitando frente al deudor principal con el objeto de practicar la liquidación vinculada a delito, el responsable no tendrá la condición de interesado (art. 124 bis 2 RGR); de ahí que se tengan por no presentadas las posibles alegaciones que realice en el transcurso del mismo.

El órgano de recaudación notificará, en su caso, el inicio del procedimiento al futuro responsable, con indicación de las obligaciones tributarias a las que alcance la declaración de responsabilidad y el precepto legal en el que se fundamente. No contiene la norma ninguna precisión en cuanto al momento en el que puede comunicarse este inicio. De una lectura de los arts. 258 LGT y 124 bis RGR se podría inferir que puede iniciarse este procedimiento declarativo en cualquier momento, una vez que se haya detectado por el inspector actuante en el transcurso del procedimiento de inspección frente al deudor principal la posible existencia de un responsable, y por tanto, antes incluso de que se haya practicado la liquidación vinculada a delito que resulte de dicho procedimiento de regularización y se haya cuantificado, en consecuencia, la deuda tributaria que englobe los componentes de la obligación tributaria conexos al posible delito de defraudación, e incluso antes de que se haya admitido a trámite la denuncia o querrela. Lo habitual será que se inicie una vez que se haya notificado la liquidación vinculada a delito por parte del órgano competente de la Inspección, aunque no haya comenzado el período voluntario de pago del deudor principal, lo que tendrá lugar una vez que conste admitida la denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública. En cualquier caso, aunque pueda iniciarse este procedimiento específico de declaración antes de que la Administración tributaria reciba el auto judicial en el que se

41 ANÍBARRO PÉREZ, S.: *Los procedimientos de aplicación de los tributos en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017, ps. 156 y 157.

admite a trámite dicha denuncia o querrela, no podrá acordarse la declaración de responsabilidad hasta que tenga lugar el mencionado trámite procesal, y en concreto, respecto del supuesto contemplado en el art. 258.1 LGT hasta que exista una imputación formal de los encausados.

Una vez iniciado el procedimiento de declaración de responsabilidad, se procederá a la incorporación al mismo de los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en el procedimiento de liquidación seguido en relación al deudor principal y que vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento de derivación⁴². Estos elementos de prueba deberán incorporarse formalmente antes de la propuesta de resolución (art. 258.1 segundo párrafo LGT). Cabe entender que el art. 258.1 LGT se está refiriendo a que dichos elementos probatorios han de ser incorporados antes del acuerdo de declaración de la responsabilidad, pues lo cierto es que ni en la regulación general del procedimiento frente a los responsables, ni en la regulación especial de la responsabilidad tributaria para los casos de delito contra la Hacienda Pública, se contempla un trámite procesal que responda al concepto de "propuesta de resolución"⁴³. Estamos de acuerdo con CASANA MERINO cuando señala que, con una finalidad garantista de los derechos del futuro responsable, los datos y pruebas utilizados por la Administración para determinar la liquidación vinculada a delito y que se tomen en consideración para calcular la responsabilidad tributaria, deben ser conocidos por el presunto responsable antes del trámite de audiencia, con el fin de que en sus alegaciones pueda combatirlos⁴⁴.

Durante la tramitación de este procedimiento, podrán adoptarse medidas cautelares, conforme a lo dispuesto en el art. 81 LGT, a las que será de aplicación lo previsto en el apartado 6 letra e) del citado precepto de la LGT, de tal modo que, si durante la tramitación del procedimiento para la liquidación de la cuota vinculada al delito, o en su caso, tras su conclusión, se adoptan medidas cautelares contra los futuros responsables, éstas, en principio, cesarán en sus efectos en un plazo de veinticuatro meses desde su adopción. Si las medidas cautelares se adoptaron antes del inicio de la tramitación del procedimiento para la práctica de la liquidación vinculada a delito, una vez que se haya dictado dicha liquidación, podrá ampliarse el plazo anterior mediante acuerdo motivado, sin que la ampliación total de las medidas adoptadas pueda exceder de dieciocho meses. Si con posterioridad a su adopción, los obligados tributarios solicitan al órgano judicial penal competente la suspensión de las actuaciones de ejecución contemplada en el art. 305.5 del Código Penal, las medidas adoptadas se notificarán al Ministerio Fiscal y al citado órgano judicial y se mantendrán hasta que este último adopte la decisión procedente sobre su conservación o levantamiento.

42 En la redacción del art. 258.1 segundo párrafo LGT podemos apreciar una vez más la insuficiente técnica legislativa que acompaña a la configuración del régimen jurídico de la responsabilidad. Aunque el art. 258.1 LGT se refiere textualmente al "*procedimiento para exigir la responsabilidad*", en realidad, los elementos de prueba serán incorporados al procedimiento para declarar la responsabilidad.

43 Vid. CASANA MERINO, F., *cit.*, p. 9, y en parecidos términos, ANÍBARRO PÉREZ, S., *cit.*, p. 161.

44 CASANA MERINO, F., *cit.*, p. 9.

El procedimiento de derivación de la responsabilidad tributaria: algunas cuestiones problemáticas
(Antonia Jabalera Rodríguez)

El trámite de audiencia al responsable se realizará, en todo caso, con posterioridad a la formalización de la propuesta de liquidación vinculada a delito del deudor principal. El responsable dispondrá entonces de un plazo de quince días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para formular las alegaciones y aportar la documentación que estime oportunas, referidas "*sólo a aquellas cuestiones que determinen la responsabilidad y su alcance y sean susceptibles de recurso en vía administrativa según la normativa vigente*" (art. 124 bis 2 LGT).

El procedimiento terminará con la notificación del acuerdo de declaración de responsabilidad. Aunque la norma no lo menciona expresamente, podemos entender que el plazo de duración de este procedimiento es de seis meses. A efectos de cómputo de dicho plazo, éste se entenderá suspendido durante el tiempo que transcurra desde la presentación de la denuncia o querrela ante el Ministerio fiscal o el órgano judicial, hasta la imputación formal de los encausados (art. 258.7 LGT).

El acuerdo debe dictarse con posterioridad al momento en el que conste como admitida la denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública; siendo éste también el momento que determina el inicio del período voluntario de ingreso de la deuda liquidada para el deudor principal. Además, en los supuestos de responsabilidad solidaria a los que se refiere el art. 258.1 LGT debe constar como efectuada la citación al responsable en el proceso penal para declarar en concepto de investigado (art. 124 bis 3 LGT). Para que pueda declararse la responsabilidad, por tanto, es necesario que exista una imputación formal de los encausados. De ahí que, como hemos indicado anteriormente, se suspenda el cómputo del plazo de duración de este procedimiento durante el tiempo que transcurra desde que se presenta la denuncia o querrela, hasta que se produce la imputación formal de los encausados. Ahora bien, no basta la mera declaración de investigado en el proceso penal, para que pueda derivarse la responsabilidad, siendo necesario que el responsable sea considerado causante o colaborador activo en los hechos que dan lugar a la liquidación de los elementos de la obligación tributaria vinculados al delito, lo que exige una intensa actividad probatoria por parte de la Administración tributaria, y la debida motivación en el propio acuerdo de derivación de esa participación activa del presunto responsable, en aras a satisfacer las exigencias del principio de culpabilidad. En estos supuestos, por tanto, se exige una conducta activa del responsable en los hechos que dan lugar a la liquidación vinculada a delito, sin que sea posible declarar la responsabilidad ante una conducta poco diligente o meramente pasiva (a diferencia de lo que hemos señalado respecto de la responsabilidad con extensión a las sanciones tributarias), y sin perjuicio de que en tales supuestos sí podría ser condenado como cooperador necesario⁴⁵.

La notificación del acuerdo de declaración de responsabilidad incluirá el requerimiento para que se efectúe el ingreso de la deuda tributaria liquidada en los plazos establecidos para el pago en período voluntario (art. 62.2 LGT).

⁴⁵ Véase CASANA MERINO, F., *cit.*, p. 4.

En el recurso o reclamación contra el acuerdo de derivación de responsabilidad sólo podrá impugnarse el alcance global de la responsabilidad. No sorprende esta limitación respecto a aquellos supuestos de responsabilidad en el pago de las liquidaciones vinculadas a delito relacionados con el art. 42.2 LGT (art. 258.2 LGT), en cuanto que esta misma excepción en las posibilidades de impugnación del acto de declaración de responsabilidad, se impone con carácter general para este tipo de responsables, en el art. 174.5 LGT. Por su parte, respecto al supuesto de responsabilidad solidaria previsto en el art. 258.1 LGT, en el que se exige que el responsable haya sido condenado o haya colaborado activamente en la realización de las actuaciones que han dado lugar al delito, como acabamos de citar, para que se dicte el acto declarativo de responsabilidad se requiere, en todo caso, que exista un auto del juez penal en el que se le cite en el proceso penal para declarar en concepto de investigado (salvo que ya haya sido condenado en dicho proceso). No cabe, en consecuencia, plantear la revisión en vía administrativa, ni tampoco ante la jurisdicción contencioso administrativa, de aquellos hechos que se están dilucidando o que ya han sido probados en el proceso penal; de ahí que sólo resulte oportuno impugnar el alcance global de la responsabilidad, sin poder discutir el presupuesto de hecho desencadenante de esta responsabilidad ni la liquidación vinculada al delito que resulta de la calificación de tales hechos⁴⁶. De otro lado, esta limitación en las posibilidades de impugnación del acuerdo de derivación de responsabilidad dictado ex art. 258 LGT, encuentra su justificación, en gran medida también, en la propia restricción de las posibilidades de revisión que respecto de la liquidación vinculada a delito se impone al deudor principal. En este sentido, el art. 254.1 LGT impide que frente a la liquidación pueda interponerse recurso o reclamación en vía administrativa⁴⁷; correspondiendo exclusivamente al juez penal la decisión última sobre la cuota defraudada, sin perjuicio del ajuste que proceda realizar por los órganos competentes de la Administración tributaria con arreglo a lo que se determine en el proceso penal en virtud de lo establecido en los arts. 305 CP y 257 LGT. Además, se indica explícitamente en el citado art. 254 LGT que los defectos procedimentales en que se hubiese podido incurrir durante la tramitación administrativa, en ningún caso producirán los efectos de extinguir total o parcialmente la obligación tributaria vinculada a delito ni tampoco los efectos previstos en las letras a) y b) del artículo 150.6 de esta Ley en relación con las actuaciones desarrolladas por la Administración Tributaria tendentes a la liquidación de la deuda tributaria. Resulta lógico, por tanto, que si de acuerdo con el art. 254.1 LGT el deudor principal no puede impugnar en vía administrati-

46 En este sentido ANÍBARRO PÉREZ afirma que "excluida la posibilidad de oponerse a la liquidación del deudor principal y al propio presupuesto de la responsabilidad, la enigmática referencia legal al "alcance global" de dicha responsabilidad se nos antoja un término vacío de contenido que parece llevar a que el responsable sólo podrá limitarse a comprobar si el alcance total de su deuda coincide, en términos numéricos globales, con la del obligado principal" (*cit.*, p. 164).

47 Tampoco es posible recurrir esta liquidación en vía contencioso-administrativa. *Vid.* Disposición Adicional Décima de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de la jurisdicción contencioso-administrativa.

El procedimiento de derivación de la responsabilidad tributaria: algunas cuestiones problemáticas
(Antonia Jabalera Rodríguez)

va la liquidación de los elementos vinculados al delito, tampoco pueda hacerlo el responsable⁴⁸.

Al igual que sucede con el deudor principal, la declaración de responsabilidad acordada en relación con los causantes o colaboradores en el delito fiscal está supeditada, por aplicación del principio de preferencia del orden penal, a lo que pueda acontecer en el marco del proceso judicial⁴⁹. Si tras la declaración de responsabilidad, se acuerda en el proceso penal el sobreseimiento o absolución respecto de cualquiera de los responsables, el acuerdo de declaración de responsabilidad del obligado tributario afectado será anulado, resultando de aplicación en tal supuesto la normativa general en relación a las devoluciones y reembolso del coste de garantías. Si el sobreseimiento o absolución se produce durante la tramitación del procedimiento de declaración, cabe entender que se pondrá fin al mismo de manera inmediata. Por otro lado, si se dicta una sentencia condenatoria de la que se deriva un ajuste en la liquidación vinculada a delito, deberá procederse, a su vez, al ajuste de la deuda exigida al responsable (art. 257 LGT).

4. LA EXIGIBILIDAD DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA.

Los arts. 175 y 176 LGT se refieren al procedimiento para exigir el cumplimiento de la deuda a cargo del responsable tributario, diferenciando entre las dos modalidades de responsabilidad.

4.1. EXIGIBILIDAD DE LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA E INCUMPLIMIENTO MATERIAL DEL DEUDOR. UNA REFERENCIA CRÍTICA AL DENOMINADO "PERIODO DE PAGO VOLUNTARIO ORIGINAL"

El apartado 1 del art. 175 LGT, diferencia, en relación a la exigibilidad del cobro de la deuda tributaria al responsable solidario, dos posibles alternativas. De un lado, cuando la responsabilidad haya sido declarada y notificada al responsable solidario por el órgano de liquidación competente antes del vencimiento del período de pago "original" de la deuda tributaria del deudor principal, basta con requerir el pago al responsable una vez transcurrido dicho período. De otro lado, si ya ha transcurrido el período voluntario de pago "original", el órgano de recaudación podrá dictar y notificar el acto de declaración de responsabilidad en cualquier momento, y requerir el pago en ese mismo acto, comenzando tras su notificación el período voluntario de ingreso (art. 174.6 LGT). El adjetivo "original" ha sido añadido recientemente, tras la modificación de este artículo por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal. Hasta dicho cambio, este precepto hacía alusión al "período voluntario de pago" sin más.

⁴⁸ CASANA MERINO considera que en estos supuestos de liquidación vinculada a delito el responsable debe poder impugnar no sólo la cuantía a la que alcanza la responsabilidad, sino también el presupuesto de hecho habilitante (*cit.*, p. 11).

⁴⁹ ANÍBARRO PÉREZ, S., *cit.*, p. 165.

4.1.1. *La determinación del período voluntario de pago. La falta de pago real como presupuesto para exigir la responsabilidad solidaria.*

Como vemos, el art. 175.1 LGT señalaba, hasta su reciente modificación en virtud de la Ley 11/201, de 9 de julio, el vencimiento del periodo voluntario de pago del deudor principal como momento a partir del cual se puede requerir el pago al responsable solidario. Para delimitar el período voluntario de pago debemos acudir al art 62 LGT, que diferencia, en sus tres primeros apartados, en función de si se trata de una deuda autoliquidada, o en su caso, liquidada administrativamente.

Una vez finalizado el período voluntario comenzará de manera automática el período ejecutivo, que determinará, entre otras consecuencias jurídicas, el devengo del interés de demora (art. 26 LGT) y de los recargos del período ejecutivo (art. 28 LGT), y en cuyo seno se tramitará el procedimiento de ejecución forzosa o de apremio sobre el patrimonio del obligado tributario, resultando exigibles, en tal caso, las costas de este procedimiento (arts. 163 a 173 LGT). En este sentido, en el caso de deudas liquidadas administrativamente, el período ejecutivo comienza al día siguiente al vencimiento del plazo fijado en el art. 62.2 LGT. Por su parte, en el caso de las autoliquidaciones a ingresar depende de si han sido presentadas, o no, en plazo. En el primer supuesto, si se han presentado en plazo, sin venir acompañadas del oportuno ingreso (y sin que se solicite aplazamiento o fraccionamiento, compensación, o pago en especie, por ejemplo), comenzará el período ejecutivo al día siguiente al vencimiento del período de declaración e ingreso fijado en la normativa. Por su parte, tratándose de autoliquidaciones a ingresar presentadas fuera de plazo, sin que en ese mismo instante se solicite aplazamiento o fraccionamiento⁵⁰, comenzará el período ejecutivo al día siguiente.

Ahora bien, en el transcurso del período voluntario de ingreso pueden producirse determinadas vicisitudes que determinen que el mismo quede cautelarmente suspendido hasta que se resuelvan, sin que se inicie en tales supuestos el período ejecutivo, aunque hayan transcurrido los días que conformaban inicialmente el período voluntario de ingreso ex art. 62, apartados 1, 2 y 3 LGT. Así, la presentación de una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación por el deudor principal en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo durante la tramitación de estos expedientes (art. 65.5 primer párrafo LGT, art. 72.2 LGT y art. 161.2 LGT). Producirá este mismo efecto la presentación de una solicitud de pago en especie en período voluntario (art. 40.1 RGR). Por su parte, la interposición de un recurso o reclamación contra una liquidación acompañada de las garantías necesarias determinará la suspensión de la misma (arts. 224 y 233 LGT). En el caso de que el recurso o reclamación tenga por objeto una sanción tributaria, el período ejecutivo no comenzará hasta que la sanción sea firme en vía administrativa y haya finalizado el plazo para el ingreso voluntario de la misma (art. 161.2 LGT). Se detendrá asimismo el cómputo del período voluntario de in-

⁵⁰ Conforme al art. 46.1.a) RGR, en el caso de deudas resultantes de autoliquidaciones presentadas fuera de plazo, sólo se entenderá que la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento se presenta en período voluntario cuando dicha solicitud se presente junto con la autoliquidación extemporánea.

El procedimiento de derivación de la responsabilidad tributaria: algunas cuestiones problemáticas
(Antonia Jabalera Rodríguez)

greso, en los supuestos de suspensión por compensación de créditos del mismo u otro obligado tributario contemplados en el art. 62.7 y 8 LGT.

En todos estos casos, hasta que no se hayan resuelto los distintos incidentes mencionados, y en consecuencia, hasta que no haya finalizado el periodo voluntario de ingreso sin que éste haya tenido lugar, conforme al art. 175 LGT antes de su reciente modificación, no se podía requerir el pago al responsable; resultando imprescindible, por tanto, que se materialice la falta de pago real del deudor principal para efectuar dicho requerimiento de pago al responsable.

4.1.2. *La determinación del período voluntario de pago originario. La posible falta de pago como presupuesto para exigir la responsabilidad solidaria*

Como acabamos de mencionar, el vencimiento del período voluntario de ingreso del deudor principal, y en consecuencia, la falta de pago de la deuda tributaria, ha sido considerado en la normativa en vigor hasta julio del presente año como un requisito esencial para poder exigir la responsabilidad. Se precisa, por tanto, un *comportamiento consciente* del obligado tributario –deudor principal– consistente en no atender su obligación de pago de la deuda provocando el vencimiento del período de exigibilidad de la deuda⁵¹.

La Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal modifica el apartado 1 del artículo 175, que queda redactado del siguiente modo: *“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 período voluntario de pago original de la deuda que se deriva, bastará con requerirle el pago una vez transcurrido dicho período. b) En los demás casos, una vez transcurrido el período voluntario de pago original de la deuda que se deriva, el órgano competente dictará acto de declaración de responsabilidad que se notificará al responsable”*. Como ya hemos indicado se añade el adjetivo “original” al periodo voluntario de pago concedido al deudor principal, dando lugar a un nuevo concepto “el período voluntario de pago original”⁵², que no se define en su articulado. No obstante, podemos inferir el significado de este nuevo concepto jurídico tras la lectura del Preámbulo de la Ley, en la que se aclara que *“con el objeto de clarificar la normativa vigente, se especifica, a efectos del procedimiento de exigencia de la responsabilidad solidaria, que el período voluntario de pago de las deudas es el originario de pago, sin que las vicisitudes acaecidas frente al deudor o la deudora principal, como suspensiones o aplazamientos, deban proyectarse sobre el procedimiento seguido con el o la responsable”*.

51 STS de 27 de febrero de 2018, rec. cas. 170/2016.

52 Se alude también a este periodo de pago voluntario original en el ámbito de otra de las modificaciones más controvertidas previstas en esta Ley 11/2021, de 9 de julio, como es la relativa a la inclusión de los responsables solidarios, junto a los deudores principales, en el listado de deudores a la Hacienda Pública, en el art. 95 bis LGT.

El procedimiento de derivación de la responsabilidad tributaria: algunas cuestiones problemáticas
(Antonia Jabalera Rodríguez)

El período voluntario de pago original coincide, por tanto, con el plazo de ingreso en período voluntario determinado por la norma, con independencia de las actuaciones que haya podido realizar el deudor principal o de las vicisitudes por las que pudiera atravesar la deuda tributaria. Se consideran vicisitudes, a estos efectos, las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento, de compensación, de pago en especie, y la suspensión de la ejecución del acto, por citar las más representativas. Hasta ahora estas vicisitudes impedían que se pudiese exigir el cobro al responsable solidario si se habían producido antes del vencimiento del periodo voluntario de ingreso reconocido al deudor principal. A partir de esta reforma, estas vicisitudes no afectarán al responsable solidario al que se podrá requerir el pago de manera inmediata tras la conclusión del período inicial de pago reconocido en el art. 62.1, 2 y 3 LGT (en función del tipo de acto en el que se reconoce la deuda).

Estamos ante una modificación que ha recibido el rechazo del Consejo de Estado, que ha advertido en su Dictamen 279/2020, de 15 de julio, que esta previsión puede alterar los perfiles de la responsabilidad solidaria, cuya exigencia se hace depender exclusivamente del impago del deudor principal en el período inicial de pago voluntario, y quienes se han acercado a su estudio preliminar⁵³, al cual nos sumamos.

Resulta evidente que con este camino normativo se pretende una vez más reforzar las expectativas de cobro de la Administración tributaria, y como viene siendo habitual en el ámbito de la responsabilidad tributaria, a costa de los derechos y garantías del responsable tributario, y en esta ocasión, también del propio deudor principal.

Con esta modificación se altera la propia configuración sustantiva tradicional de la responsabilidad tributaria, entendida, ante todo, como una garantía personal del crédito tributario en sentido amplio. El responsable, ya lo hemos dicho, es un obligado tributario que, tras ser declarado como tal, resulta llamado a satisfacer una deuda ajena, una vez que se ha producido el incumplimiento del deudor principal. Con esta reforma ya no será necesaria esa falta material de pago, y se viene a equiparar al responsable a un deudor solidario⁵⁴ al que se le puede exigir el pago una vez transcurrido ese periodo originario de pago, con independencia de lo que suceda con el deudor principal. Es más, se le puede exigir el pago antes que al deudor principal y sin que se haya constatado el incumplimiento de este último.

Podemos enlazar esta modificación del art. 175.1 LGT, con otro de los objetivos perseguidos con esta nueva Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el

53 GARCÍA NOVOA, C.: "La pretendida funcionalidad fiscal de los conceptos jurídicos comunes. ¿Una realidad paralela?", *Taxlandia*, 2021 (disponible en: <https://www.politicafiscal.es/equipo/cesar-garcia-novoa/la-pretendida-funcionalidad-fiscal-de-los-conceptos-juridicos-comunes-una-realidad-paralela>; última consulta: 21/06/2021), y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: "La transformación sustantiva de la figura del responsable solidario en el Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal", *Taxlandia*, 2021 (disponible en: <https://www.politicafiscal.es/equipo/jesus-rodriguez-marquez/la-transformacion-sustantiva-de-la-figura-del-responsable-solidario-en-el-proyecto-de-ley-de-medidas-de-prevencion-y-lucha-contra-el-fraude-fiscal>; última consulta: 21/06/2021).

54 GARCÍA NOVOA, C., *cit.*, y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *cit.*

Fraude Fiscal, como es el de evitar el uso inadecuado de la presentación de reiteradas solicitudes de aplazamiento, fraccionamiento, compensación, suspensión o pago en especie cuyo período de tramitación suspende cautelarmente el inicio del período ejecutivo. Con este propósito, se modifica el art. 161.2 LGT, estableciendo que este tipo de solicitudes en período voluntario, *"no impedirán el inicio del período ejecutivo cuando anteriormente se hubieran denegado, respecto de la misma deuda tributaria, otra solicitud previa de aplazamiento, fraccionamiento, compensación, suspensión o pago en especie en período voluntario habiéndose abierto otro plazo de ingreso sin que se hubiera producido el mismo"*. Se entiende que existe reiteración a estos efectos, cuando se insiste en la petición formulada tras su denegación inicial. En tal caso, la segunda solicitud seguirá la tramitación propia de las presentadas en período ejecutivo. No aclara la norma si las segundas y ulteriores solicitudes han de ir referidas, o no, a una misma petición, en el sentido de si cabe apreciar dicha reiteración en los supuestos en los que, a título ejemplificativo, tras la denegación de una petición de pago en especie, se solicita un aplazamiento⁵⁵.

En cualquier caso, podemos llegar a entender que se quiera poner freno a las denominadas solicitudes "argucia" presentadas por algunos obligados tributarios con la finalidad de dilatar en el tiempo el ingreso de la deuda tributaria, y que se reaccione desde la norma endureciendo el régimen jurídico aplicable a estas peticiones formuladas reiteradamente por el obligado principal⁵⁶; lo que no compartimos es que esta estrategia de poner freno a este tipo de comportamientos fraudulentos, repercuta sobre la esfera jurídica del responsable solidario, situándolo en peor posición que al propio deudor principal. En efecto, cabe reseñar que, en el art. 161.2 LGT se mantiene, tras su modificación, la suspensión cautelar del inicio del período ejecutivo para el deudor principal, mientras se resuelve la primera solicitud de aplazamiento, fraccionamiento, compensación, suspensión o pago en especie. En cambio, sí se podrá exigir el pago al responsable solidario si ha transcurrido el período de pago inicial previsto en la norma, aunque no se haya resuelto aún esta petición formulada por el deudor principal.

En base a esta modificación del art. 161.2 LGT, y conectándola con la incorporada en el art. 175.1 LGT, consideramos que se debiera mantener la suspensión cautelar a efectos de requerir el pago al responsable solidario, al menos, mientras se resuelve la primera solicitud de aplazamiento, fraccionamiento, compensación, suspensión o pago en especie presentada por el deudor principal, y en el caso de

⁵⁵ Por otra parte, no creemos que exista reiteración a estos efectos si el obligado tributario presenta recurso o reclamación contra la resolución administrativa denegatoria de la petición formulada; sobre todo, si acompaña el recurso o reclamación de garantías suficientes, tratándose de deudas tributarias, o sin dichas garantías, en el caso de sanciones, ya que en tales casos continuará la suspensión cautelar del acto impidiéndose el inicio del período ejecutivo.

⁵⁶ Frente a este fenómeno de presentación de solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento con la finalidad de dilatar, dificultar o impedir el desarrollo de la gestión recaudatoria se reacciona actualmente desde la normativa tributaria, previendo su inadmisión, y en consecuencia, teniéndolas por no presentadas a todos los efectos, cuando se trate de solicitudes reiterativas de otras anteriores que hayan sido objeto de denegación previa, siempre que no contengan una modificación sustancial respecto de la solicitud previamente denegada (art. 47.2 y 3 RGR).

que esta solicitud se haya resuelto en sentido favorable, hasta que se constate el incumplimiento del deudor principal.

No podemos olvidar que el responsable es un tercero que resulta llamado a pagar una deuda tributaria ajena. Lo anterior exige, o debiera exigir que, *prima facie*, se dé la posibilidad de pagar a quien tiene el deber de hacerlo, que, además tratándose de deudas tributarias, será generalmente el titular de la capacidad económica gravada. La presentación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento por el deudor principal, en virtud de la cual, recordemos, éste reconoce que su situación económico-financiera le impide, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos (art. 65.1 LGT) no puede ser considerada, sin más, como un indicador de una posible falta de pago. La presentación de esta solicitud no implica una voluntad de no hacer frente al pago de la deuda; más bien es expresión de todo lo contrario, pues, a través de esta solicitud el deudor principal está manifestando su *"voluntad de hacer frente al pago de la deuda en condiciones que, si bien no es el desembolso inmediato y efectivo de la deuda, constituye una modalidad legalmente prevista para hacer frente a la misma"*. De ahí que, *"la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento en período voluntario por los efectos que lleva asociado, art. 65 apartados 3, 4 y 5, debe entenderse que equivale al pago"*⁵⁷. En otras palabras, el aplazamiento o fraccionamiento *"es una modalidad de pago"*⁵⁸. Todo ello, sin olvidar que, con la presentación de esta solicitud el deudor principal está ejerciendo un derecho que le viene reconocido desde el ordenamiento tributario. En este sentido, el Tribunal Supremo ha afirmado que *"aplazamiento/fraccionamiento, por un lado, y suspensión, por otro lado, constituyen derechos del contribuyente reconocidos legalmente"*⁵⁹.

Por otra parte, la anticipación de la exigibilidad de la deuda al responsable solidario al vencimiento del período inicial de pago voluntario, sin tener en cuenta estas vicisitudes, complica sobremanera la gestión recaudatoria de la deuda, tanto en la esfera del deudor principal, como del responsable. Son numerosas las cuestiones de índole práctica que plantea, por ejemplo, la posibilidad de exigir al responsable solidario el pago de la deuda tributaria derivada, cuando exista una petición aplazamiento o fraccionamiento por el deudor principal. Ya sabemos que esa petición ha de venir acompañada, con carácter general, de garantía suficiente en los términos del art. 65.4 LGT en conexión con el art. 82 LGT, y su correspondiente desarrollo reglamentario, salvo que se trate de deudas tributarias de cuantía inferior, en su conjunto, a 30.000 euros, o en los supuestos en los que el deudor carezca de bienes suficientes y la ejecución de su patrimonio pueda poner en peligro su capacidad productiva o la viabilidad de la actividad económica. En el caso de que se aporte garantía con la petición de aplazamiento o fraccionamiento, dicha garantía puede ser considerada como un elemento sustitutivo del pago, y en consecuencia, carece de sentido exigir el pago de la deuda al responsable, en cuanto que dicha deuda ya ha sido garan-

57 STS de 14 de octubre de 2020, rec. cas. 2785/2018.

58 STS de 14 de octubre de 2020, rec. cas. 2785/2018.

59 STS de 12 de junio de 2019, rec. cas. 87/2018.

El procedimiento de derivación de la responsabilidad tributaria: algunas cuestiones problemáticas
(Antonia Jabalera Rodríguez)

tizada por el deudor principal. Por otro lado, en el caso de que la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, resulte admitida, en la resolución estimatoria se fijarán los plazos y condiciones, en su caso, que se estimen oportunos para asegurar el pago por el deudor principal; resultando conveniente esperar al vencimiento de dichos plazos para constatar el cumplimiento, o no, del deudor principal. En el caso de que se desestime, con la notificación de la resolución desestimatoria se abre un periodo voluntario de pago del art. 62.2 LGT⁶⁰; de tal modo que, lo razonable, nuevamente, sería esperar a la finalización de dicho periodo, para constatar, en su caso, la falta de pago del deudor principal. En definitiva, en aquellos supuestos en los que el deudor principal ha solicitado, o en su caso, tiene ya concedido un aplazamiento o fraccionamiento en el periodo voluntario de pago de la deuda, lo razonable es esperar a que finalice dicho periodo antes de dirigir la acción de cobro frente al responsable. Por lo demás, estas mismas consideraciones podrían trasladarse a aquellos supuestos en los que el deudor principal presenta en periodo voluntario una solicitud de compensación, suspensión o pago en especie.

Las dudas que plantea la medida se acrecientan cuando estamos ante supuestos de suspensión por interposición de un recurso o reclamación en vía administrativa por su conexión con el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva. En estos supuestos recuerda el Tribunal Supremo que *"la suspensión cautelar tiene determinadas finalidades específicas, incluso con trascendencia constitucional, que pueden cifrarse genéricamente en constituir un límite o contrapeso a las prerrogativas exorbitantes de las Administraciones públicas, con el fin de garantizar una situación de igualdad con respecto a los particulares ante los Tribunales, sin la cual sería pura ficción la facultad de control o fiscalización de la actuación administrativa que garantiza el art. 106.1 CE"*⁶¹. Estando suspendida la ejecución, tras la presentación de un recurso o reclamación en vía administrativa, con o sin garantías, por el deudor principal, no debiera requerirse el pago al responsable. Como ha reconocido el TS, *"la posibilidad de que la Administración tributaria dicte providencia de apremio sobre una liquidación impugnada en la vía económico administrativa, y con mayor motivo si ha sido en la jurisdiccional, y respecto de la cual se ha solicitado la suspensión de la ejecución, sin haber resuelto sobre esa suspensión conculca los arts. 9, 24.1, y 106.1 de la Constitución, contraviendo la seguridad jurídica, el derecho a la tutela judicial efectiva y la prohibición de indefensión"*⁶². En base a lo anterior, si el deudor principal ha solicitado suspensión de la ejecución, no puede haber un comportamiento consciente de no atender al pago, y en consecuencia no debiera requerirse dicho pago al responsable solidario.

Por otra parte, si pese a encontrarse la deuda aplazada o suspendida, se requiere el pago al responsable, y éste realiza el ingreso, surge el interrogante acerca de

60 Véase el art. 52.4. a) RGR.

61 SSTS de 24 de marzo de 2017, rec. cas. 1296/2016, y de 16 de diciembre de 2015, rec. cas. 1337/2015.

62 STS de 27 de febrero de 2018, rec. cas. 170/2016.

los efectos a atribuir a dicho ingreso. Al respecto, se ha propuesto considerar que, constante un aplazamiento o suspensión para el obligado principal, el pago realizado por el responsable solidario sea calificado como meramente cautelar⁶³. De este modo, continuará el procedimiento de recaudación frente al deudor principal y en el caso de que se haga efectivo el pago de la deuda por este último, se devolverán los importes cobrados al responsable.

En definitiva, estamos ante una reforma normativa que altera la esencia y fundamento de la responsabilidad tributaria como figura jurídica que viene a garantizar el pago de una deuda tributaria ante el incumplimiento del deudor principal. Esta reforma dificulta en cierta medida el ejercicio de derechos reconocidos legalmente al deudor principal, como, pueda ser su derecho a solicitar un aplazamiento o fraccionamiento (STS de 12 de junio de 2019, rec. cas. 87/2018, ya citada), o en su caso, su derecho a solicitar la suspensión cautelar del acto mientras se resuelve un recurso o reclamación en vía administrativa, acompañado, eso sí, de las garantías necesarias, salvo que se trate de una sanción tributaria. Además, desconoce que cuando el deudor principal solicita un aplazamiento o fraccionamiento, compensación, suspensión o pago en especie, está manifestando su voluntad de hacer frente al pago de la deuda tributaria. Considerar, como parece latir en esta reforma, que en estos supuestos se están haciendo uso de estos mecanismos con la intención de dilatar, dificultar o impedir el desarrollo de la gestión recaudatoria, resulta, en nuestra opinión, desproporcionado.

Con esta nueva regulación se puede dar la situación paradójica, y un tanto perversa, de que la Administración tributaria, atendiendo a las circunstancias concurrentes en el supuesto concreto, y en particular, a la facilidad y comodidad en su actuación recaudatoria, prefiera exigir la deuda al responsable, antes que, al deudor principal, y sin que se haya producido el incumplimiento de este último. Por otra parte, en el caso de que el responsable pague, éste podrá recuperar lo pagado mediante el ejercicio de una acción de reembolso frente al deudor principal ante la jurisdicción civil, con los costes que implica para ambos sujetos. Como ha reconocido RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, no puede ser indiferente quien paga y que el principio que fundamenta la imposición sea cumplido mediante el ejercicio de acciones civiles⁶⁴.

Estamos ante una modificación que, sin duda, genera una gran inseguridad jurídica y que, creemos, será causa de una mayor litigiosidad. Tras su aprobación, se hace preciso modificar, a su vez, otros aspectos esenciales del régimen jurídico de la responsabilidad solidaria, para dotarla de coherencia, como puedan ser los relativos a la prescripción. Recordemos que el art. 67.2 LGT dispone que *“el plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios comenzará a contarse desde el siguiente día a la finalización del plazo de pago en período voluntario del deudor principal (...)”*. En consecuencia, conforme al art. 175.1 LGT tras su reforma, se podrá exigir el pago al responsable desde que finalice el “período voluntario de pago original” de la deuda, si bien no comenzará el cómputo del plazo de prescripción del derecho a exigir el cobro al responsable solidario hasta que

63 RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *cit.*

64 RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *cit.*

El procedimiento de derivación de la responsabilidad tributaria: algunas cuestiones problemáticas
(Antonia Jabalera Rodríguez)

no venza el "período voluntario de pago" del deudor principal, y que no siempre coincidirá, como hemos visto, con aquél. Resulta evidente la discordancia existente, lo que, como decimos, no sólo implica una ruptura en la teoría tradicional del *actio nata*, sino que además será causa de futuras controversias en su aplicación práctica.

4.2. EXIGIBILIDAD DE LA RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA. LA DECLARACIÓN DE FALLIDO DEL DEUDOR PRINCIPAL COMO PRESUPUESTO DE VALIDEZ DE LA DECLARACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA

La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requiere la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios. Tras dicha declaración, se dictará el acto de declaración de responsabilidad, que se notificará al responsable subsidiario, requiriéndole el pago de la deuda tributaria, y en su caso, de las sanciones que se le hayan derivado (art. 41.5 segundo párrafo y art. 176 LGT).

La declaración de fallido es un requisito de procedibilidad para que el procedimiento de derivación de responsabilidad subsidiaria resulte viable. No es propiamente un título ejecutivo para actuar contra el responsable subsidiario, ni forma parte en sentido estricto del procedimiento de declaración de responsabilidad subsidiaria.

El concepto de deudor fallido se encuentra recogido en el art. 61.1 RGR, en el que se indica que se considerará como tal aquel obligado al pago respecto del cual se ignore la existencia de bienes o derechos embargables o realizables para el cobro del débito, y en particular, se estima que concurre esta circunstancia cuando los bienes o derechos del obligado al pago no hubiesen sido adjudicados a la Hacienda Pública según lo dispuesto en el art. 109 RGR⁶⁵.

La calificación de fallido hace referencia a una cualidad subjetiva, inherente al obligado tributario respecto del cual se predica la ausencia de elementos patrimoniales suficientes para afrontar el pago de la deuda tributaria, y como tal atributo del sujeto, debiera ser indiferente si dicha declaración la realiza un órgano de recaudación de la Administración tributaria estatal o autonómica; aunque ésta es aún una cuestión abierta encontrándose pendiente de resolución ante el TS un recurso de casación en el que se plantea precisamente si una determinada Administración (en el caso, autonómica) puede derivar la responsabilidad subsidiaria cuando la declaración de fallido del deudor principal, ha sido efectuada por otra Administración (en el supuesto enjuiciado, estatal)⁶⁶.

Esta declaración ha de venir precedida de una completa y exhaustiva actuación de comprobación e investigación de la situación patrimonial del obligado al pago, de tal modo que exista una absoluta certeza de la imposibilidad de cobro

65 Conviene aclarar que la declaración de fallido no implica que nos encontremos ante un crédito incobrable. Han de diferenciarse, por tanto, estos dos conceptos: el de fallido que se aplica a los obligados tributarios, y el de incobrable, aplicable a los créditos. Se consideran créditos incobrables aquellos que no han podido hacerse efectivos en el procedimiento de apremio por resultar fallidos todos los obligados al pago, incluidos también los responsables subsidiarios.

66 Auto TS de 4 de febrero de 2021, rec. cas. 8207/2019.

de la deuda tributaria, por no existir patrimonio suficiente o por no ser éste ejecutable⁶⁷. No se trata de acreditar, por tanto, la total ausencia de bienes, sino la ausencia de bienes realizables. El TEAC ha señalado que, para que se produzca esta declaración, ninguna norma requiere que se agoten todos los trámites del período ejecutivo con respecto de todas y cada una de las deudas, sino que lo preceptivo es la constatación de la insolvencia del deudor, lo cual puede realizarse sin necesidad de agotar esa tramitación, y basta con que se alcance esta conclusión tras las actuaciones ejecutivas y/o de comprobación e investigación realizadas respecto de algunas de las deudas⁶⁸.

Esta declaración de fallido puede referirse a la insolvencia total o parcial del deudor (art. 76.1 LGT, art. 61.1 RGR y art. 124.5 RGR). A estos efectos, se considerará fallido por insolvencia parcial el deudor cuyo patrimonio embargable o realizable conocido tan sólo alcance a cubrir un aparte de la deuda. En la medida en que la declaración de fallido por insolvencia parcial vaya a permitir una declaración de responsabilidad subsidiaria deberán motivarse suficientemente las razones de eficacia administrativa que permiten a la Administración tributaria anticiparse a la falencia del deudor principal. Si con posterioridad a la declaración de responsabilidad, el deudor principal (o, en su caso, el responsable solidario) deviene totalmente insolvente, podrá procederse, en su caso, y tras la correspondiente declaración de fallido por insolvencia total, a la derivación a los responsables subsidiarios del resto de la deuda pendiente de cobro (art. 124.6 LGT). Se deberá instruir, en tal caso, un nuevo procedimiento de derivación de responsabilidad tendente a completar el alcance del anterior, en el que se incorporarán, en la medida en que proceda, todas las actuaciones desarrolladas previamente⁶⁹. No resulta admisible, por tanto, extender la responsabilidad previamente declarada, aun tratándose del mismo responsable y de la misma deuda inicial⁷⁰.

Esta declaración de fallido se incorporará al expediente de tramitación del procedimiento de declaración de responsabilidad subsidiaria, junto al resto de documentos y relato de actuaciones que la fundamenten, con el objeto de que pueda ser conocida por el futuro responsable subsidiario de cara a articular su derecho de defensa. Al igual que el resto de presupuestos necesarios para iniciar el procedimiento de derivación de responsabilidad, la constatación de la situación de insolvencia total o parcial del deudor principal, y su plasmación en la declaración de fallido, podrá ser discutida por el responsable durante la tramitación del procedimiento de declaración, y en su caso, en vía de revisión, sin que ello signifique, según ha reconocido el TEAC, "que pueda ser revisado el procedimiento ejecutivo llevado a cabo respecto del deudor principal de manera que la ausencia en el expediente de alguno de los actos posibles –como es el caso de la providencia

67 *Vid.* CASTELLANOS TORRES, J.A., *cit.*, ps. 195 y 196.

68 Resolución del TEAC de 30 de mayo de 2018 (n.º 00/877/2016).

69 CASTELLANOS TORRES, J.A., *cit.*, p. 199.

70 LOZANO SERRRANO, C., *cit.*, p. 711.

El procedimiento de derivación de la responsabilidad tributaria: algunas cuestiones problemáticas
(Antonia Jabalera Rodríguez)

de apremio—, determine la anulación de la derivación de responsabilidad que se revisa, por falta de fundamentación de la declaración de fallido”⁷¹.

4.3. PLURALIDAD DE RESPONSABLES Y SU INCIDENCIA EN EL COBRO DE LA DEUDA TRIBUTARIA

Una vez notificado el acto de declaración de responsabilidad, y habiendo sido requerido el responsable para el pago de la deuda derivada, con la notificación del requerimiento de pago se inicia el periodo voluntario de ingreso concedido al responsable, que será el establecido en el apartado 2 del art. 62 LGT, y tras la finalización de este período, sin que se haya realizado dicho ingreso, comenzará el período ejecutivo.

El responsable, al igual que el deudor principal, una vez que ha sido requerido para el pago, puede presentar una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento⁷², compensación, suspensión o de pago en especie, así como, impugnar, en su caso, la legalidad del acto de derivación de responsabilidad. La decisión que adopte tendrá una indudable repercusión en la tramitación ulterior del procedimiento de exigibilidad de la deuda, y en su caso, de la sanción tributaria, especialmente en aquellos supuestos en los que nos encontremos ante una pluralidad de responsables. Ya hemos dicho que el procedimiento de derivación es autónomo, lo que determina que, en el caso de que concurren varios sujetos en la realización de un mismo presupuesto de hecho de la responsabilidad, se pondrán en marcha generalmente tantos procedimientos tributarios como sujetos se consideren potenciales responsables, que finalizarán con el mismo número de declaraciones de responsabilidad y sus correspondientes cartas de pago⁷³. En tal caso, aunque la deuda tributaria es única, nace para cada uno de los responsables una deuda independiente que seguirá un *iter* procedimental determinado, sin que las vicisi-

⁷¹ Resolución del TEAC de 30 de mayo de 2018 (n.º 00/877/2016). Tal y como ha reconocido CALVO VÉRGEZ, refiriéndose a una Resolución del TEAC de 7 de octubre de 2009, en la que se afirmó que la eventual anulación de la declaración de fallido por no haberse notificado al deudor principal la providencia de apremio, no afecta a la responsabilidad subsidiaria; el criterio del TEAC es cuanto menos discutible, pues el art. 174.5 LGT faculta al responsable para poder impugnar el presupuesto de hecho habilitante de su declaración de responsabilidad, permitiéndose así que en dicha impugnación puedan ponerse de manifiesto los eventuales defectos del procedimiento de apremio seguido contra el deudor principal. *Vid.* CALVO VÉRGEZ, J.: *La Derivación de Responsabilidad Tributaria*, Aranzadi, Navarra, 2011, ps. 165 y 166.

⁷² El responsable puede solicitar un aplazamiento o fraccionamiento de pago de la deuda derivada, incluidas las retenciones no ingresadas por un tercero, el retenedor. Con carácter general, las deudas por retenciones no son aplazables, pero “una vez derivada la responsabilidad, la deuda que ha de ingresar el responsable ya no es un “deuda correspondiente a una obligación tributaria que debe cumplir el retenedor” sino una deuda correspondiente a una obligación tributaria que debe cumplir el responsable”; de ahí que sea posible su aplazamiento o fraccionamiento en tal supuesto. *Vid.* Resolución TEAC de 27 de febrero de 2020 (n.º 00-03322-2018).

⁷³ Recuerda el TS, en sus Sentencias de 13 de marzo de 2018, rec. cas. 53/2017, 3 de abril de 2018, rec. cas. 427/2017, y 10 de diciembre de 2020, rec. cas. 2189/2018, que, cuando concurren varios responsables solidarios, es potestad de la Administración seguir un procedimiento contra uno, varios contra algunos de los responsables o contra la totalidad de los responsables.

tudes de unas puedan afectar a las restantes, hasta el punto de que las medidas acordadas con respecto a uno de los responsables, como pueda ser la suspensión de la deuda, no resultan, en principio, extrapolables al resto de obligados tributarios.

Así se infiere del art. 124.2 RGR, en el que, conforme al principio de estanqueidad, se indica que *"las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de deudas o las solicitudes de suspensión del procedimiento de recaudación efectuadas por un responsable no afectarán al procedimiento de recaudación iniciado frente a los demás responsables de las deudas a las que se refieran dichas solicitudes"*. Se trata, sin duda, de un precepto cuya aplicación causa más problemas que los que soluciona, provocando situaciones que dejan al descubierto una finalidad estrictamente recaudatoria, y dejando sin resolver numerosas cuestiones que se pueden plantear en la práctica administrativa diaria⁷⁴.

En base a la aplicación de este precepto, la Administración tributaria considera, y así ha sido avalado a nivel jurisprudencial hasta la fecha, que, en los supuestos de concurrencia de varios responsables, si uno de ellos interpone un recurso o reclamación solicitando la suspensión del procedimiento de exigibilidad, y acompaña dicha petición de las garantías exigidas; en tal caso, la suspensión concedida a este responsable no se extiende a los demás para los que seguirá el curso normal del procedimiento de recaudación de la deuda derivada. En tales casos, afirma CASTELLANOS TORRES que, en virtud del principio de seguridad jurídica, y puesto que la Administración tiene asegurado el cobro de la deuda, debería extenderse la suspensión al resto de responsables, al menos, hasta la resolución del recurso⁷⁵. No lo ha considerado así el TEAC⁷⁶, ni tampoco el Tribunal Supremo⁷⁷, hasta la fecha. Al respecto, resulta llamativo que el Tribunal Supremo haya admitido que, desde el punto de vista de la solidaridad, cuando concurren varios sucesores, respecto de una misma deuda tributaria, *"si se presenta garantía, ésta ha de aprovechar a todos los obligados, pues la garantía lo es de la "deuda" objetivamente considerada, pasando frente al acreedor a segundo plano las relaciones personales entre los obligados"*, y añade *"esto justifica que la "deuda" que es "una" por esencia, no puede ser exigida a todos los obligados, pues una cosa es que todos los obligados respondan del cumplimiento de una "única" deuda, y otra, bien diferente, y esto es lo que se pretende, es que la "única" deuda, o la garantía de su cumplimiento, pueda ser exigida íntegramente a "todos" los obligados"*. En consecuencia, la solicitud de suspensión del procedimiento de recaudación obtenida por un sucesor, afecta al procedimiento de recaudación iniciado frente a los demás sucesores. No considera el Tribunal Supremo, tal y como expresa en su Sentencia de 24 de junio de 2015 (rec. cas. 1491/2013), que esta solución sea extrapolable a los supuestos de pluralidad de responsables, dado que se trata

74 CASTELLANOS TORRES, J.A., *cit.*, p. 190.

75 CASTELLANOS TORRES, J.A., *cit.*, p. 192.

76 Vid. Resolución TEAC de 23 de marzo de 2018 (n.º 0080/2018).

77 Vid. STS de 24 de junio de 2015, rec. cas. 1491/2013, cuya doctrina ha sido matizada, en cierto sentido, en las SSTs de 27 de marzo de 2017, rec. cas. 572/2016, y de 22 de noviembre de 2017, rec. cas. 3478/2016.

de dos tipos de obligados tributarios distintos que reciben un tratamiento diferenciado en la LGT. En nuestra opinión, lo anterior no justifica que el tratamiento deba ser diferenciado en los supuestos de solidaridad, pues ya estemos ante una pluralidad de sucesores, o de responsables, los efectos perniciosos que se derivan de mantener que la garantía ofrecida por uno de los deudores sólo a él aprovecha son los mismos, en cuanto que, y citando textualmente al Tribunal, *"si los sucesores de la entidad son "n", la garantía exigida no es el importe de una deuda sino de "n" deudas, lo que ya resulta llamativo, e incluso perjudicial para la Administración en el caso en que la liquidación sea anulada, pues tendrá que devolver, no el importe de la garantía de una deuda sino el importe de las "n" garantías prestadas y sin que esta multiplicación de garantías resulte provechosa para nadie"*. Tomando en consideración los principios de seguridad jurídica y eficacia administrativa, creemos que la solución admitida para los supuestos de pluralidad de sucesores, debiera extenderse también a aquellos en los que concurren varios responsables, procediéndose a la modificación, en este sentido, del art. 124.2 RGR.

Igual ha venido sucediendo respecto de los aplazamientos o fraccionamientos solicitados y concedidos a uno de los responsables, cuyos efectos sólo aprovechan al responsable que los ha solicitado. En tal caso, lo razonable sería que las deudas del resto de responsables quedasen suspendidas, especialmente en aquellos supuestos en los que el aplazamiento está garantizado. En este sentido, el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 14 de octubre de 2020 (rec. cas. 2785/2018), ha reconocido que, dado que la presentación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento en período voluntario equivale al pago, en aquellos supuestos en los que concurren varios responsables para hacer frente al pago de una misma deuda tributaria, si uno de ellos solicita el aplazamiento o fraccionamiento de dicha deuda en período voluntario, no cabe exigir a otro responsable –solidariamente obligado con él– un recargo de apremio. Aunque en el supuesto planteado en este pronunciamiento se está a la espera de la resolución de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, entendemos que, aplicando el razonamiento del TS, si se concede el aplazamiento o fraccionamiento a uno de los responsables, debiera suspenderse la tramitación del procedimiento de recaudación respecto del resto.

Otro de los aspectos polémicos que ha suscitado la concurrencia de varios responsables respecto de una misma deuda tributaria, es el relativo a la exigibilidad de las obligaciones accesorias devengadas con el inicio del período ejecutivo. En tales supuestos, la Administración tributaria ha venido considerando, amparándose en el carácter autónomo del procedimiento para el cobro de la deuda, que el pago realizado por uno de los responsables, aprovecha a todos, salvo en lo relativo a las obligaciones accesorias. El Tribunal Supremo se ha pronunciado sobre esta cuestión en su Sentencia de 10 de diciembre de 2020 (rec. cas. 2189/2018), puntualizando que, más que ante un problema de solidaridad tributaria y su alcance, nos encontramos ante un problema de las categorías tributarias en juego. Aunque en los supuestos de pluralidad de responsables, nos podamos encontrar con tantos procedimientos de recaudación como responsables existan, *"esta peculiaridad procedimental y adjetiva, no modifica ni torna la naturaleza y carac-*

terísticas de la obligación accesoria", en concreto, de los recargos del período ejecutivo, concebidos con una finalidad compensatoria y resarcitoria, en relación y conexión con la deuda principal, cuyo pago no se atendió en periodo voluntario. En consecuencia, "por muy autónoma que sea la deuda nacida ex lege como obligación accesoria y aunque los procedimientos seguidos sean autónomos los uno de los otros, no por ello cambia la naturaleza de la obligación accesoria, de los recargos del período ejecutivo, trocando en deuda desconectada de la principal a la que sigue". De lo anterior se infiere que la Administración tributaria no tiene derecho a exigir a cada uno de los responsables el recargo de apremio cuando este recargo ha sido satisfecho por uno de ellos. En otras palabras, dado que la deuda es única, sin que proceda su multiplicación, en el momento en el que uno de los responsables satisface la deuda y el recargo del período ejecutivo, este pago libera y aprovecha al resto de los obligados tributarios.

Como vemos, al existir una pluralidad de responsables nos podemos encontrar con distintas estrategias, que complican la gestión recaudatoria de la deuda tributaria y sus obligaciones accesorias, y genera inseguridad jurídica entre los propios obligados tributarios que, en muchos casos, desconocen los efectos que sobre su posición jurídica particular tendrá la decisión adoptada por cualquiera de ellos. La respuesta ofrecida en la normativa tributaria, recogida fundamentalmente en el art. 124.2 RGR, resulta insuficiente para resolver estas situaciones, lo que ha generado una elevada conflictividad entre la Administración tributaria, aferrada al principio de estanqueidad en las relaciones entre responsables en su interpretación más estricta, y los obligados tributarios, y ha determinado que se vayan reconociendo importantes matizaciones al mencionado principio, a través de resoluciones jurisprudenciales, tendiéndose de este modo puentes de comunicabilidad de los efectos entre los diferentes responsables. Ante este panorama, resulta incuestionable la necesidad de contar con un régimen jurídico que aclare y ordene las relaciones jurídicas entre todos estos obligados tributarios.

5. LA IMPUGNACIÓN DEL ACUERDO DE DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD

El art. 174.5 LGT dispone que *"en el recurso o reclamación contra el acuerdo de derivación 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 ganado firmeza para otros obligados tributarios, sino únicamente el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o reclamación"*⁷⁸. En este sentido, el TC al referirse al alcance de las posibilidades impugnatorias de los responsables tributarios, desde la perspectiva del

⁷⁸ Se trata de una norma declarativa de derechos, y no tanto una norma de procedimiento. Véase, en este sentido, las SSTs de 6 de junio de 2014, rec. cas. 560/2012, y de 22 de diciembre de 2016, rec. cas. 2629/2015.

derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, ha señalado que *"al responsable no se le deriva una liquidación firme y consentida por el obligado principal y, en consecuencia, inimpugnable al momento de la derivación, sino que lo que se le deriva es la responsabilidad de pago de una deuda, frente a la cual y desde el mismo instante en que se le traslada, se le abre la oportunidad, no sólo de efectuar el pago en período voluntario, sino también de reaccionar frente a la propia derivación de responsabilidad, así como frente a la deuda cuya responsabilidad de pago se le exige"*⁷⁹. Los responsables ostentan *"el derecho de defensa contradictoria mediante la oportunidad de alegar y probar procesalmente sus derechos e intereses"*⁸⁰.

Este art. 175 LGT, por tanto, otorga un derecho al responsable que consiste en la posibilidad de impugnar plenamente no sólo el acuerdo de derivación de responsabilidad, sino también la liquidación que se practicó al deudor principal y que está en el origen de dicho acuerdo⁸¹. El responsable, en consecuencia, puede impugnar el acuerdo de derivación de responsabilidad sin limitación de causas, relacionadas tanto con la falta de concurrencia del presupuesto de hecho de la propia responsabilidad, como con los posibles vicios o defectos advertidos durante la tramitación del procedimiento conducente a dicha declaración. A su vez, puede impugnar las liquidaciones o los acuerdos sancionadores que son el presupuesto de hecho de la declaración de responsabilidad, aun cuando hubieran ganado firmeza, incluso mediante pronunciamientos jurisdiccionales, supuesto en el que estos actos sólo resultarán intangibles para los obligados principales, pero no para los responsables⁸². En definitiva, *"el declarado responsable puede impugnar el acuerdo de derivación in toto, esto es, en relación con cualesquiera de los presupuestos en los que se asienta"*⁸³. La anterior afirmación justifica, en nuestra opinión, que, tratándose de un supuesto de responsabilidad en cadena, podrá impugnar el acuerdo *originario* de derivación de responsabilidad dictado frente al primer responsable⁸⁴.

79 SSTC 85/2006, de 27 de marzo; 39/2010, de 29 de julio; y 140/2010, de 29 de julio.

80 STS de 3 de junio de 2020, rec. cas. 5020/2017.

81 SSTC de 22 de diciembre de 2016, rec. cas. 159/2015, y de 3 de junio de 2020, rec. cas. 5020/2017.

82 En la STS de 3 de junio de 2020, rec. cas. 5020/2017, se matiza que *"esa impugnación no recae directamente sobre las liquidaciones, sino que lo que se impugna es el acto de derivación de responsabilidad cuya cuantía viene determinada por las liquidaciones"*.

Véase, por otra parte, respecto de la posible impugnación de las liquidaciones y acuerdos sancionadores firmes, las SSTC de 13 de marzo de 2018, rec. cas. 53/2017; de 3 de abril de 2018, rec. cas. 427/2017; y de 17 de mayo de 2018, rec. cas. 86/2016.

83 STS de 3 de junio de 2020, rec. cas. 5020/2017.

84 En la actualidad se encuentran pendientes de resolución ante el TS, dos recursos de casación en los que, a grandes rasgos, se plantea si, en los supuestos de responsabilidad tributaria "en cadena", resulta posible, en base a lo dispuesto en el art. 174.5 segundo párrafo LGT, impugnar el acto de derivación de responsabilidad con fundamento en una causa que implique la invalidez de la derivación de responsabilidad declarada con anterioridad. En el primer caso, la cuestión con interés casacional planteada consiste en determinar si es posible impugnar una previa declaración de responsabilidad subsidiaria que es presupuesto para la declaración de responsabilidad solidaria por inexistencia de declaración de fallido del deudor principal (Auto del TS de 6 de junio de 2018, rec. cas. 2297/2018). En el segundo, la cuestión planteada consiste en determinar si, en los supuestos de responsabilidad en cadena, la derivación de la responsabilidad subsidiaria constituye, o no, *"un presupuesto de hecho habilitante"* de la subsiguiente derivación de responsabilidad solidaria a los efectos de que el declarado

El procedimiento de derivación de la responsabilidad tributaria: algunas cuestiones problemáticas
(Antonia Jabalera Rodríguez)

Por otro lado, estas facultades de impugnación no pueden quedar excepcionadas o limitadas por la circunstancia de que el declarado responsable sea el administrador de la sociedad (deudora principal) en el momento en el que las liquidaciones o acuerdos fueron adoptados o cuando tuvieron lugar las infracciones que dieron lugar a las sanciones tributarias correspondientes⁸⁵. La condición de administrador del responsable no permite imponer ningún límite, excepción o restricción en sus facultades de impugnación del acuerdo de derivación de responsabilidad. A su vez, para que el responsable pueda ejercer estas posibilidades de impugnación de manera plena resulta necesario que tenga a su alcance, no sólo

responsable por alguna de las circunstancias previstas en el apartado 2 del art. 42 LGT pueda impugnar el acto de derivación de su responsabilidad con fundamento en la improcedencia de la previa derivación de responsabilidad subsidiaria respecto de un tercero por inexistencia de declaración de fallido del deudor principal" (Auto del TS de 28 de mayo de 2020, rec. cas. 8315/2019).

En ambos casos, el TS se ha de pronunciar acerca del alcance del art. 174.5 LGT en relación con el art. 42.2 LGT en aquellos supuestos en los que nos encontramos ante una responsabilidad tributaria indirecta o en cadena. La existencia de responsables en cadena ha sido rechazada, entre otros autores, por HINOJOSA TORRALVO, *cit.*, p. 631, y MARTÍN JIMÉNEZ, A.: *Los Supuestos de Responsabilidad en la LGT (Hacia una Configuración Constitucional y Comunitaria de la Responsabilidad Tributaria)*, Aranzadi, Navarra, 2007, p. 148. No obstante, esta posibilidad ha sido expresamente admitida por el TS, en sus Sentencias de 22 de diciembre de 2016, rec. cas. 159/2015, y rec. cas. 3964/2015, y de 10 de julio de 2019, rec. cas. 4540/2017. En particular, en este último pronunciamiento, el TS ha acogido la posible declaración de responsabilidad solidaria ex art. 42.2 LGT en relación con las deudas tributarias de otro obligado al pago, cuya obligación deriva, a su vez, de una declaración de responsabilidad subsidiaria; señalando que el fundamento de esta doctrina se encuentra en que los supuestos de responsabilidad solidaria del art. 42.2 LGT "no se sitúan exclusivamente junto al deudor principal y por razón directa e inmediata de su posición como obligado al pago primero y esencial, sino que vienen determinados por hechos que afectan a la integridad de la garantía patrimonial de cualquier obligado al pago de la deuda tributaria". En nuestra opinión, si la derivación de responsabilidad trae causa de una declaración de responsabilidad anterior o primigenia, esta última se integra en el nuevo expediente de declaración tramitado frente al responsable de segundo grado, de tal modo que puede impugnarse, con carácter general, la previa declaración de responsabilidad, y los antecedentes que la conformaron, sin limitaciones, o en su caso, con las restricciones reconocidas en el art. 174.5 LGT segundo párrafo para los supuestos de responsabilidad del art. 42.2 LGT. En este sentido, creemos que la derivación de la responsabilidad originaria forma parte del presupuesto de hecho habilitante de la subsiguiente derivación de responsabilidad, de tal modo que el declarado responsable en segundo lugar pueda impugnar aquella derivación de responsabilidad originaria con fundamento en un vicio que determinaría su invalidez, como es la inexistencia de declaración de fallido del deudor principal (si trae causa de un supuesto de responsabilidad subsidiaria). A su vez, ha de tenerse en cuenta que al responsable de segundo grado se le deriva la deuda del responsable primigenio fijada en el acuerdo de derivación de responsabilidad del mismo, que, a estos efectos, es la deuda de "su deudor principal" (tal y como indica el TS, en su Sentencia de 22 de diciembre de 2016, citada *supra*).

Una vez aceptada por el TS la posible existencia de responsables en cadena, cabe admitir, en coherencia, la impugnación de los actos de derivación de responsabilidad que se vayan dictando "en cadena". Al responsable de segundo grado se le han de reconocer también plenas facultades de impugnación respecto del presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones, incluidos los actos de derivación de responsabilidad previos, pasando a formar parte el acuerdo de derivación de responsabilidad originario del presupuesto de hecho habilitante de la derivación posterior o secundaria. Lo contrario supondría una restricción injustificada de los derechos de defensa del responsable de segundo grado, en comparación a los reconocidos al responsable originario o de primer grado.

⁸⁵ Vid. SSTS de 13 de marzo de 2018, rec. 398/2018, de 3 de abril de 2018, rec. cas. 427/2017, de 17 de mayo de 2018, rec. cas. 86/2016, de 21 de febrero de 2019, rec. cas. 3780/17, de 7 de noviembre de 2019, rec. cas. 4234/17, y de 27 de enero de 2020, rec. cas. 172/2017.

El procedimiento de derivación de la responsabilidad tributaria: algunas cuestiones problemáticas
(Antonia Jabalera Rodríguez)

las liquidaciones giradas al deudor principal, sino la totalidad de los documentos en los que se reflejan los antecedentes, datos y circunstancias que condujeron a la Administración a aprobar dichas liquidaciones correspondientes al deudor principal y que conforman el correspondiente expediente administrativo⁸⁶.

El art. 174.5 LGT impide que, como consecuencia de la resolución del recurso o reclamación interpuesto por el responsable, puedan revisarse las liquidaciones que hubieran ganado firmeza para otros obligados tributarios, sino únicamente el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o reclamación. Se insiste en esta limitación en el art. 124.4 RGR, sin que se aporte información adicional que permita complementar su alcance, al indicar que *"la resolución de un recurso o reclamación interpuesto contra un acuerdo de declaración de responsabilidad, en lo que dicha resolución se refiera a las liquidaciones a las que alcance el presupuesto de hecho, no afectará a aquellos obligados tributarios para los que las liquidaciones hubieran ganado firmeza"*. Esta regulación se justifica porque se considera injusto que quienes han permanecido inactivos y no han ejercitado su derecho de defensa, se beneficien del recurso interpuesto por otro obligado al pago de la deuda⁸⁷.

Al respecto, resulta oportuno destacar que sólo se limita la extensión de los efectos de la estimación de los recursos interpuestos por el responsable a las liquidaciones que hubieran ganado firmeza respecto de otros obligados tributarios (ya se trate del deudor principal u otros responsables); de tal modo que, *a sensu contrario*, en relación con todos aquellos actos que no sean firmes, la estimación del recurso, en principio, sí puede beneficiarles. En tal supuesto, como aclara ESEVERRI MARTÍNEZ, hay que entender que se trata de aquellos actos inherentes al procedimiento de declaración de responsabilidad que tengan elementos comunes con el procedimiento seguido frente al deudor principal para la determinación de la deuda tributaria⁸⁸.

En cuanto a la limitación de los efectos del recurso interpuesto por un responsable en relación con los demás obligados tributarios recogida en el art. 174.5 LGT, se ha puesto de manifiesto que este artículo no cierra de manera definitiva las posibilidades de defensa de dichos obligados tributarios. En este sentido, MÁLVAREZ PASCUAL afirma que estos obligados tributarios podrán instar, aunque con pocas posibilidades de éxito, la anulación de oficio del acto por parte de la Administración tributaria, o solicitar una indemnización por responsabilidad patrimonial de la Administración⁸⁹. Por su parte, CASTELLANOS TORRES señala que esta norma no excluye de forma absoluta las posibilidades de anulación de la liquidación girada al obligado principal; tan sólo niega que dicha anulación se produzca de manera automática, de tal modo que los obligados tributarios afectados podrán acudir a los procedimientos especiales de revisión, y en particular,

86 STS de 3 de abril de 2018, rec. cas. 427/2017.

87 MÁLVAREZ PASCUAL, L., *cit.*, p. 1281 y CASTELLANOS TORRES, J.A., *cit.*, p. 188.

88 ESEVERRI MARTÍNEZ, E., *cit.*, p. 1249.

89 MÁLVAREZ PASCUAL, L., *cit.*, p. 1282.

cabe la revocación del acto por parte de la Administración tributaria⁹⁰. ESEVERRI MARTÍNEZ también se muestra partidario de acudir en estos supuestos a un procedimiento especial de revisión, señalando que en aquellos casos en los que, siendo firme la liquidación tributaria en relación al deudor principal, es recurrida por el responsable y declarada nula por el órgano de revisión, lo procedente es que el deudor principal inste el procedimiento especial de revisión pretendiendo la declaración de nulidad de pleno derecho del citado acto de liquidación. En su opinión, diferentes son aquellos supuestos en los que el acto de liquidación que causó firmeza para el obligado principal, es anulado por defecto de forma o de materia, en los que esta declaración de anulabilidad sólo produciría efectos en la esfera jurídica del responsable, y no del deudor principal⁹¹.

En cualquier caso, el TS ha descartado, hasta la fecha, que pueda haber una extensión de los efectos de los recursos o de las reclamaciones entre el responsable derivado y el deudor principal, atendiendo al carácter autónomo del procedimiento de derivación de responsabilidad respecto del seguido frente al deudor principal, de tal modo que no es posible que se modifiquen los parámetros (cuantitativos y cualitativos) definitivamente determinados para los deudores principales ni el resto de obligados tributarios que se puedan ver afectados⁹². Ahora bien, no se puede desconocer, en nuestra opinión, que, tal y como ha señalado el Alto Tribunal, la deuda tributaria a la que ha de hacer frente el/los responsable/s junto al deudor principal es única, de manera que la anulación de la liquidación reconocida respecto de uno de los responsables, debiera suponer que sus efectos se extiendan a todos los que responden de esa misma deuda (deudor principal y responsables). En este sentido, estamos de acuerdo con MÁLVAREZ PASCUAL cuando afirma que “es difícil de admitir que pueda anularse judicialmente una liquidación en virtud del recurso interpuesto por un responsable por cualquier razón que impida su exigencia, y que la Administración pretenda el cobro de esa misma deuda a otros posibles obligados tributarios, aunque eso sí, no de quien fue parte en el proceso judicial que culminó con la anulación de la liquidación. Téngase en cuenta que la figura del responsable es una garantía adicional de cobro de las deudas tributarias que concede a la Administración tributaria unas posibilidades para cobrar sus créditos que no tienen parangón con las que el ordenamiento jurídico concede a cualquier otro acreedor, y lo que es muy importante, en el ejercicio de sus facultades de autotutela administrativa, lo que le evita tener que acudir a un largo procedimiento judicial, en vía civil o penal, de inciertos resultados. Al margen de la coherencia con el resto del régimen jurídico de la responsabilidad, sólo por este motivo debiera admitirse que todas las actuaciones realizadas por cualquiera de los obligados al pago de una misma deuda, y en particular, por los responsables, pueden beneficiar a todos aquellos que responden de ella, sobre

90 CASTELLANOS TORRES, J.A., *cit.*, p. 189.

91 ESEVERRI MARTÍNEZ, E., *cit.*, p. 1249.

92 SSTs de 28 de abril de 2014, rec. cas. 199472012, de 29 de septiembre de 2014, rec. cas. 2485/2012, de 25 de octubre de 2017, rec. cas. 2723/2016, y de 3 de abril de 2020, rec. cas. 5020/2017.

todo si se tiene presente que tales actuaciones también pueden perjudicar al resto –v.gr., interrupción de la prescripción como consecuencia de la interposición del recurso o reclamación–⁹³.

Establece, por otra parte, el art. 174.5 LGT una limitación en cuanto a las posibilidades de impugnación del acuerdo de declaración de responsabilidad respecto de los supuestos de responsabilidad solidaria previstos en el apartado 2 del art. 42 LGT, en relación a los cuales *"no podrán impugnarse las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sino el alcance global de la responsabilidad"*. Esta limitación fue introducida por Ley 36/2006, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, y si bien el TS ha reconocido en varias ocasiones que esta reforma supuso una restricción de los derechos reconocidos hasta ese momento a este tipo de responsables solidarios, no por ello se ha menoscabado su derecho de defensa⁹⁴. Este tratamiento específico que reciben los supuestos de responsabilidad previstos en el art. 42.2 LGT, en cuanto a su posible impugnación, encuentra su justificación, en gran medida, en su propio fundamento y en las particularidades que conforman su régimen jurídico sustantivo. Estamos ante un supuesto de responsabilidad específica, de naturaleza indemnizatoria y a la par punitiva, con el que se pretende proteger la acción recaudatoria evitando conductas tendentes a impedir u obstaculizar la misma mediante la disposición u ocultación de bienes o derechos. En tales casos, se responderá del pago de la deuda tributaria pendiente, y en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido enajenar o embargar por la Administración tributaria de no haber sido obstaculizada su actuación recaudatoria.

La dicción del art. 174.5 segundo párrafo LGT resulta categórica, en cuanto que en estos supuestos no pueden impugnarse las liquidaciones a las que alcanza el presupuesto de hecho de la responsabilidad solidaria sino únicamente el alcance global de la misma⁹⁵. En concreto, podrá cuestionarse a través del oportuno recurso o reclamación, tanto el presupuesto de hecho habilitante de esta responsabilidad solidaria, como su alcance global⁹⁶. En este sentido, el TS ha afirmado respecto a las posibilidades impugnatorias del obligado tributario que fue declarado responsable por ser causante o colaborar en la ocultación maliciosa de bienes o derechos del obligado tributario con la finalidad de impedir su traba (supuesto contemplado en el art. 131.5 LGT de 1963, y similar a los recogidos en el art. 42.2 LGT) que *"al tratarse de una responsabilidad directamente relacionada*

93 MÁLVAREZ PASCUAL, L., *cit.*, p. 1282.

94 Vid. SSTS de 22 de diciembre de 2016, rec. cas. 2629/2015, de 3 de mayo de 2018, rec. cas. 3146/2016, y de 3 de abril de 2018, rec. cas. 427/2017.

95 SSTS de 25 de febrero de 2012, rec. cas. 4915/2007; de 25 de octubre de 2013, rec. cas. 4180/2011; de 28 de abril de 2014, rec. cas. 1994/2012; de 4 de junio de 2014, rec. cas. 560/2012; de 29 de septiembre de 2014, rec. cas. 2485/2012, de 27 de enero de 2017, rec. cas. 172/2017, y de 25 de octubre de 2017, rec. cas. 2707/2016.

96 Cuando en el curso del procedimiento de declaración de la responsabilidad ex art. 42.2 LGT, la Administración tributaria haya comprobado el valor de los bienes del deudor principal que se hayan ocultado a la acción recaudatoria, se ha de dar la opción al responsable solidario de la tasación pericial contradictoria. Véase la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de mayo de 2018, rec. cas. 38/2017.

con la actividad de embargo contra el deudor principal, debe quedar circunscrita al denominado "presupuesto habilitante", es decir, a si fue o no causante o colaborador en la ocultación maliciosa de bienes y "al alcance global de la responsabilidad", por lo que las actuaciones inspectoras, actas y liquidación e incluso actividad recaudatoria contra el deudor principal no afecta al responsable solidario"⁹⁷. Lo anterior determina que no pueda ser objeto de impugnación, por ejemplo, la posible prescripción de la deuda tributaria principal. Así se infiere de la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de enero de 2020 (rec. cas. 172/2017), en la que se viene a reconocer que, tratándose de un supuesto de derivación de responsabilidad ex art. 42.2 LGT, no se puede entrar a valorar la prescripción de la deuda principal, aspecto que sí podría ser revisado sin reservas, de conformidad con el alcance de las facultades impugnatorias reconocidas con carácter general en el art. 174.5 primer párrafo LGT. Estamos de acuerdo con PUEBLA AGRAMUNT cuando afirma que se debería permitir impugnar las deudas individualmente consideradas, al menos en los casos en los que el obligado tributario considere que se ha derivado una deuda tributaria inexistente, pues por mucho que el alcance de la responsabilidad quede limitado al importe del valor de los bienes ocultados o transmitidos, ello no significa que la derivación de la responsabilidad pueda considerarse correcta cuando en su contenido se comprenden liquidaciones inexistentes, como pueda ser en los casos de nulidad o prescripción⁹⁸.

Por otra parte, incorpora también el art. 174.5 segundo párrafo LGT una restricción adicional en relación a los supuestos de responsabilidad solidaria del art. 42.2 LGT, en cuanto que no les resultará de aplicación lo dispuesto en el art. 212.3 LGT, tanto si el origen del importe derivado procede de deudas como de sanciones. De este modo, el responsable solidario ex art. 42.2 LGT no puede obtener la suspensión sin garantías de las sanciones que se le hayan derivado, ni siquiera podrá impugnar aisladamente dichas sanciones, en cuanto que, como venimos afirmando, sólo puede cuestionar el "alcance global de la responsabilidad". Estas restricciones encuentran su justificación en el hecho de que en estos casos la Administración tributaria exige una cantidad única, en bloque, con absoluta abstracción de la naturaleza y caracteres de los conceptos que son objeto de derivación, tratando dicho importe como un crédito público único⁹⁹ e inescindible. En nuestra opinión, no debiera prescindirse de la naturaleza de las obligaciones que integran dicho crédito (diferenciando entre deuda tributaria en sentido amplio, y sanciones), al menos, en aquellos casos en los que se pretenda cuestionar las sanciones que lo integran, permitiéndose al responsable solidario ejercitar sus facultades de impugnación respecto de las mismas, y obtener la suspensión de su ejecutividad, equiparando, de este modo, su posición jurídica a la del deudor principal (sujeto infractor), de conformidad con el derecho de defensa y el principio de inejecutividad de las sanciones.

97 STS de 27 de septiembre de 2012, rec. cas. 3103/2009.

98 PUEBLA AGRAMUNT, N., *cit.*, p. 200.

99 PUEBLA AGRAMUNT, N., *cit.*, p. 221.

6. REFLEXIÓN FINAL

La configuración jurídica de la responsabilidad tributaria, desde que se aprobase la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en sus sucesivas modificaciones, se ha tornado cada vez más compleja y confusa en relación tanto a los aspectos estrictamente sustantivos como los puramente procedimentales. El procedimiento de derivación de responsabilidad diseñado en la LGT es un fiel reflejo de la extraña y poca precisa regulación legal de los responsables¹⁰⁰, y expresión, a su vez, de la evolución experimentada por esta figura tributaria en continua expansión normativa. A la tradicional función de garantía del crédito tributario, se han sumado otros fines de carácter indemnizatorio y también punitivo, lo que, como hemos visto, repercute inevitablemente en el procedimiento de declaración de la responsabilidad, como sucede cuando se extiende su alcance a las sanciones. Además, la constante incorporación de nuevos supuestos de responsabilidad, tiene incidencia igualmente a nivel procedimental, al trasladarse al procedimiento de derivación algunos de los rasgos distintivos de su peculiar régimen jurídico sustantivo.

La elevada litigiosidad que rodea la figura tributaria de la responsabilidad tributaria muestra las carencias de su regulación actual, y demanda su reordenación y reorganización normativa. En particular, creemos necesaria una modificación de los aspectos procedimentales del régimen jurídico de la responsabilidad, aunque no para introducir innovadores conceptos jurídicos como el del "periodo voluntario de pago originario", sino para aclarar y despejar las dudas que se plantean actualmente en torno a dichos aspectos formales, como sucede en los supuestos de pluralidad de responsables y también de responsabilidad indirecta o en cadena, siendo necesario un régimen jurídico que aclare y ordene las relaciones jurídicas entre todos estos obligados tributarios.

No creemos, por otra parte, que la responsabilidad deba convertirse en el principal mecanismo de cobro de la deuda tributaria, y con la reforma incorporada en la Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal, la responsabilidad solidaria se aproxima mucho a ello. Como hemos visto, se pretende introducir un cambio en el procedimiento de exigibilidad de la responsabilidad solidaria permitiendo a la Administración tributaria requerir el cobro una vez finalizado el "periodo voluntario de pago original". En pocas ocasiones, un adjetivo, en este caso, el término "original" ha fijado o limitado la extensión del sustantivo o conjunto semántico al que acompaña "periodo voluntario de pago", de un modo tan decisivo y determinante para el devenir de una institución jurídica, la responsabilidad solidaria, reforzando la posición jurídica de la Administración tributaria, y al mismo tiempo, recortando significativamente el alcance de los derechos y garantías reconocidos al responsable solidario, e incluso, al propio deudor principal.

100 Vid. STS de 25 de marzo de 2021, rec. cas. 3172/2019.

7. BIBLIOGRAFÍA

- ANÍBARRO PÉREZ, S.: *Los procedimientos de aplicación de los tributos en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017.
- CALVO VÉRGEZ, J.: *La Derivación de Responsabilidad Tributaria*, Aranzadi, Navarra, 2011.
- CASANA MERINO, F.: "Los supuestos especiales de responsabilidad tributaria en los casos de delito contra la Hacienda Pública", *Quincena Fiscal*, n.º 7, 2020.
- CASTELLANOS TORRES, J.A.: "El procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria", *Revista cuatrimestral de las Facultades de Derecho y Ciencias Económicas y Empresariales*, n.º 77, 2009.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: "El procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria", en *Estudios Jurídicos en Memoria de D. César Albiñana García-Quintana*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008.
- FALCÓN Y TELLA, R.: "Los responsables en la nueva Ley General Tributaria", en *Estudios Homenaje al Profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, Madrid, 2007.
- GARCÍA NOVOA, C.: "La pretendida funcionalidad fiscal de los conceptos jurídicos comunes. ¿Una realidad paralela?", *Taxlandia*, 2021 (disponible en: <https://www.politica-fiscal.es/equipo/cesar-garcia-novoa/la-pretendida-funcionalidad-fiscal-de-los-conceptos-juridicos-comunes-una-realidad-paralela>; última consulta: 21/06/2021).
- HINOJOSA TORRALVO, J.J.: "Recientes tendencias de la responsabilidad tributaria", en *Estudios Jurídicos en Memoria de D. César Albiñana García-Quintana*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008.
- LOZANO SERRANO, C.: "El procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria", en *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Aranzadi, Navarra, 2010.
- MÁLVAREZ PASCUAL, L.: "Estudio sobre la naturaleza de la actividad declarativa de la responsabilidad tributaria y el contenido del acto resultante de la misma", en *Estudios Jurídicos en Homenaje de D. César Albiñana García-Quintana*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A.: *Los Supuestos de Responsabilidad en la LGT (Hacia una Configuración Constitucional y Comunitaria de la Responsabilidad Tributaria)*, Aranzadi, Navarra, 2007.
- MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: "Aspectos formales del régimen jurídico de la responsabilidad tributaria", en *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Aranzadi, Navarra, 2010.
- MONTERO DOMÍNGUEZ, A.: *Responsabilidad tributaria: criterios administrativos y jurisprudenciales recientes y cuestiones pendientes de casación*, Francis Lefebvre, Madrid, 2018.
- PUEBLA AGRAMUNT, N.: *La deriva de la responsabilidad tributaria. Análisis del origen, función y contenido del art. 42.2.a) de la LGT, a efectos de su utilización en la defensa de procedimientos tributarios de derivación de responsabilidad solidaria*, Aranzadi, Navarra, 2020.
- RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: "La transformación sustantiva de la figura del responsable solidario en el Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal", *Taxlandia*, 2021 (disponible en: <https://www.politica-fiscal.es/equipo/jesus-rodriguez-marquez/la-transformacion-sustantiva-de-la-figura-del-responsable-solidario-en-el-proyecto-de-ley-de-medidas-de-prevencion-y-lucha-contra-el-fraude-fiscal>; última consulta: 21/06/2021).