

La impugnación de la derivación de responsabilidad por los administradores sociales y los efectos limitados de la resolución

Antonio Cayón Galiardo

Catedrático de Dº Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid
Gabinete de Estudios AEDAF

I Introducción

La posición especial del responsable es siempre compleja en nuestro ordenamiento desde la propia concreción de su naturaleza jurídica. Ahora nos interesa un solo aspecto dentro del elenco de problemas que ofrece el estudio del procedimiento de derivación y exigencia de responsabilidad. Este aspecto es el que afecta a la impugnación del acto de derivación de responsabilidad por parte de los administradores sociales, pues, de un lado, aparece el problema, general a todos los supuestos de responsabilidad tributaria existentes en nuestro ordenamiento (del que nos hemos ocupado brevemente en otro lugar), de la limitación de efectos que establece la LGT a las resoluciones que se dicten a consecuencia de recursos interpuestos por los responsables, ya que, se impide que, con este motivo, puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios (Art. 174.5 LGT). Y, de otra parte, un segundo problema esta vez de origen jurisprudencial, que limita la capacidad de los administradores sociales declarados responsables para atacar los actos de derivación de responsabilidad en cuanto a las liquidaciones en ellos contenidas cuando los mismos administradores recurrentes han sido quienes consintieron, en calidad de representantes de la entidad, las liquidaciones giradas a las sociedades en tanto que obligados principales.

Ambas cuestiones tienen en común su vinculación con la propia impugnación del acto de derivación de responsabilidad por parte de los administradores sociales declarados responsables, ya que se restringe

tanto la capacidad de atacarlos, como las consecuencias que se derivan de la resolución en caso de resultar estimatoria del recurso.

Ahora bien, como veremos, el problema no puede resolverse exclusivamente en la perspectiva del derecho a la defensa y, en general, a la tutela judicial efectiva, pues van a surgir argumentos en el debate que no consideramos puedan ser despreciados.

En este momento, económicamente difícil para las sociedades, el tema incide en la exigencia de responsabilidad a los administradores y en su posición en el procedimiento administrativo que se sigue contra ellos, siendo además destacable que, en los dos últimos años, se han dictado dos sentencias de Tribunal Constitucional que deben ser analizadas por sus importantes consecuencias en el tema.

II. La posición del responsable en el procedimiento de derivación de responsabilidad.

Sin duda, las dos cuestiones que vamos a abordar no son sino consecuencia, según hemos dicho, del difícil encaje de la figura de los responsables en la estructura de los procedimientos tributarios, pues no es sencillo hacer una construcción coherente de “la responsabilidad tributaria” en esta vertiente. Así, una vez descartado su carácter sancionador, aunque de la lectura de algunas sentencias no pueda siempre sostenerse esta conclusión (especialmente cuando se derivan sanciones) el debate se ha centrado en determinar si el procedimiento que se sigue contra el responsable es un procedimiento de carácter liquidador –encaminado a cuantificar una deuda tributaria y a declararla exigible– o de naturaleza recaudatoria ya que la deuda ha sido liquidada y solo procede su cobro, bien en periodo voluntario o en apremio.

Es sabido que con este debate se pretendía dilucidar, desde luego antes de la vigencia de la LGT de 2003, si el responsable podía impugnar la liquidación que se le derivaba, pues si se trataba de una actuación recaudatoria, la respuesta nos conduciría a todas las limitaciones que siempre han regido en nuestro ordenamiento cuando, dentro ya del procedimiento ejecutivo, se intentaba impugnar el título jurídico que constituye su fundamento: la liquidación impagada y apremiada. Y, de otra parte, evitar, o exigir, la aplicación de los plazos máximos de duración del procedimiento de exigencia de la responsabilidad.

Pero este mismo debate no solo afectaba a la posición del responsable una vez derivada la responsabilidad, sino que también nos demuestra que existían –y existen– importantes vacilaciones a la hora de concretar la posición del responsable en los procedimientos tributarios seguidos frente al deudor principal u otros responsables antes de la derivación.

Quizá por ello, la LGT, 2003, en su artículo 174 ha venido a sentar un conjunto de reglas que tratan de dar un fundamento legal a las actuaciones desplegadas por la Administración para extraerlas de los vaivenes de la jurisprudencia. Dice así esta disposición:

1. *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.*

2. *En el supuesto de liquidaciones administrativas, si la declaración de responsabilidad se efectúa con anterioridad al vencimiento del período voluntario de pago, la competencia para dictar el acto administrativo de declaración de responsabilidad corresponde al órgano competente para dictar la liquidación. En los demás casos, dicha competencia corresponderá al órgano de recaudación.*
3. *El trámite de audiencia previo a los responsables no excluirá el derecho que también les asiste a formular con anterioridad a dicho trámite las alegaciones que estimen pertinentes y a aportar la documentación que consideren necesaria.*

Es decir, máxima flexibilidad: habilitación a los órganos de liquidación y de recaudación para derivar la responsabilidad, admisión de casos especiales previstos legalmente, y reconocimiento a las actuaciones de un responsable, antes de que lo sea de derecho, para efectuar alegaciones ante la Administración.

Baste como muestra de la dificultad para encajar las disposiciones de la LGT en un sistema coherente de respuestas, lo que se dispone en relación con las medidas cautelares, en cuyo artículo 41 ordena:

5. *Salvo que una norma con rango de ley disponga otra cosa, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión, de conformidad con lo previsto en los artículos 174 a 176 de esta ley. **Con anterioridad a esta declaración, la Administración competente podrá adoptar medidas cautelares del artículo 81 de esta ley y realizar actuaciones de investigación con las facultades previstas en los artículos 142 y 162 de esta ley.***

Esta disposición, al remitirnos a los artículos 142 y 162 de la propia ley admite que los órganos de inspección y de recaudación puedan realizar, antes de la derivación de responsabilidad, actuaciones de investigación propias tanto de un procedimiento de liquidación como de recaudación (sin que se sepa con certeza si estas actuaciones han de regirse íntegramente por las normas aplicables a cada uno de estos procedimientos); si bien lo que ha llamado la atención de la doctrina es que la norma autorice la adopción de medidas cautelares con anterioridad a la derivación de responsabilidad, ya que un mismo fundamento provoca que el ordenamiento prevea dos reacciones distintas: pues es la función de garantía de cobro de la deuda tributaria la que invoca la ley para establecer supuestos de responsabilidad; y, es también esta misma función, la que permite que se adopte medidas cautelares en estos casos.

Esta atención por parte de la doctrina se explica porque su posible adopción antes de la derivación de responsabilidad necesita una justificación y su adecuación a los criterios de proporcionalidad y transitoriedad que, en todo caso, deben inspirarlas. Ello cuando, antes de la derivación de responsabilidad y de la declaración de fallido de la sociedad, la obligación del responsable solo existe “como una simple entelequia” (C. García Novoa). Por otra parte, y puesto que existen razones que se pueden aducir en defensa de la posibilidad de adoptar medidas cautelares frente a quien no es todavía responsable subsidiario (la posibilidad de distraer bienes cuando el futuro responsable tenga conocimiento de la insolvencia del deudor principal y antes de que formalmente se le declare fallido, etc.), la opinión que se va generalizando entre los autores es la que sostiene que tales medidas se pueden adoptar, antes de la declaración de responsabilidad, pero en el marco de un procedimiento ya iniciado y dirigido frente a las mismas personas sobre las que se pretende adoptar, debiendo además respetar el límite de duración

máxima de seis meses (excepcionalmente ampliable a otros seis), tiempo en el que ha de producirse la declaración de responsabilidad o su conversión en embargos dentro ya del procedimiento de apremio (G. Orón Moratal).

Como puede deducirse de estos breves apuntes sobre el tema, y a pesar de que se han realizado estudios rigurosos sobre el mismo, las dudas y debates sobre la posición del responsable en los procedimientos seguidos por la Administración y también en los relacionados con los obligados principales, siguen estando vivos y a la espera de una adecuada respuesta.

Expuesto lo anterior, vamos ya a ocuparnos de la primera de las cuestiones que nos habíamos planteado como objetivo.

III. La impugnación de la derivación de responsabilidad por los administradores

1. El problema y la respuesta jurisprudencial

Es innegable que el responsable –en nuestro caso, el administrador declarado responsable– puede impugnar los actos que la Administración le dirija y, de modo principal, la derivación de responsabilidad. Por este motivo la LGT 2003, art. 174, dice:

4. *El acto de declaración de responsabilidad será notificado a los responsables. El acto de notificación tendrá el siguiente contenido:*
 - b. *Medios de impugnación que pueden ser ejercitados contra dicho acto, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos.*

De otra parte, también la misma LGT y en el mismo artículo concreta lo anterior, disponiendo:

5. *En el recurso o reclamación contra el acuerdo de declaración de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios, sino únicamente el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o la reclamación.*

En el mismo sentido y con iguales expresiones se pronuncia la Ley Foral 13/2000, General Tributaria de Navarra, y las Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Alava; la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia (2/2005 de 10 de marzo), y la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa (2/2005, de 8 de marzo)

Pues bien, el problema que vamos a abordar se refiere o toma su origen en un argumento que resulta imposible desconocer: si se admite que el responsable reabra el examen de la legalidad de las actuaciones desarrolladas frente al deudor principal -u otros responsables que le precedan-, estamos cuestionando la firmeza de los actos administrativos dictados en el procedimiento seguido contra el deudor principal. De

ahí que se haya contemplado siempre con reservas este problema y sus soluciones, y, más aún, cuando cualquier propuesta tendente a limitar las posibilidades de defensa de los administradores declarados responsables ha de examinarse con cautela dado que puede afectar al derecho a la tutela judicial.

Por tal motivo, la principal solución arbitrada al problema antes señalado no ha sido otra que la de restringir los efectos de las resoluciones que se dicten a raíz de los recursos interpuestos por los responsables limitándolos al ámbito de quien los haya instado y sin que puedan afectar a los obligados principales -tema que después abordaremos-. Sin embargo, con esta solución no se han acabado los problemas, pues tanto la Administración como los Tribunales, han dado respuestas al problema que vamos a analizar mediante las cuales se ha concluido por afectar al propio derecho a la defensa de los administradores sociales.

Veamos algunos ejemplos antes de centrarnos en el núcleo de este asunto.

Así, respecto de la posibilidad de impugnar el presupuesto de hecho habilitante de la derivación de responsabilidad y, en concreto, ante una alegación sobre la posible existencia de bienes en poder del obligado principal que no hubieran sido detectados por la Administración por haber realizado una indagación muy limitada, tenemos el ejemplo de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, de 20 Oct. 2008 (Rec. 600/2007. Ponente: Ruiz Ballesteros, Daniel) que dice:

“en relación a la existencia o no de bienes de la entidad mercantil sobre la que hacer efectivo el cobro de la deuda tributaria, debemos señalar que el planteamiento del actor resulta contradictorio con su condición de administrador único de la entidad mercantil, ya que, si la sociedad realmente dispone de bienes suficientes, no se comprende que no proceda al pago de la totalidad de la deuda tributaria de la entidad mercantil puesto que nadie mejor que él se encuentra en posición de localizar bienes suficientes para afrontar el pago de las cantidades pendientes...” (Fto. Jur. 2º)

Del mismo modo, ante una alegación hecha por el administrador declarado responsable sobre la irregularidad de la representación con que se actuó en el procedimiento seguido contra el obligado principal, dice el Tribunal Supremo en la sentencia de 13 de julio de 2009 – criterio recogido en la de 27 de mayo de 2010- que:

“Resulta trascendental ... la actitud del hoy recurrente en el curso tanto de las actuaciones inspectoras, como en las posteriores reclamaciones interpuestas ante los Tribunales Económico Administrativos, toda vez que en ningún momento anterior al presente recurso jurisdiccional ha negado la representación ahora discutida, de forma que con su actuación ha ratificado tácitamente la de la persona que compareció en el expediente en su nombre y suscribió en conformidad el acta de continua referencia, por lo que ningún defecto de representación puede ser admitido, lo que determina que haya de colegirse que el procedimiento inspector se entendió con una persona que ostentaba la válida representación del hoy recurrente”.

Es decir, un rechazo, desde luego motivado, a entrar en el enjuiciamiento de los defectos del procedimiento seguido contra el deudor principal y, en alguna forma, con amparo en la doctrina del acto propio, aunque en este caso, del mismo obligado o sujeto responsable.

Situaciones como las señaladas fueron las que dieron origen a la primera sentencia, importante en la materia, del Tribunal Constitucional (Sentencia 85/2006, de 27 de marzo de 2006) dictada en un recurso de amparo en relación al pronunciamiento de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 14 de febrero de 2001.

En el caso, se habían levantado diversas actas de inspección a la entidad DF, SA que fueron firmadas en conformidad por Don LRE, representante de la empresa. Ante su impago y la insolvencia de la entidad, se derivó la responsabilidad a otras personas, quienes en el tiempo al que se referían la liquidaciones eran administradores de la sociedad. Estas personas finalmente terminan acudiendo al TC en demanda de amparo pues habían solicitado reiteradamente durante el proceso que se incorporaran al expediente los documentos, diligencias e informes que sustentan el procedimiento inspector que finalizó con la incoación de las actas cuyas liquidaciones se exigían a los interesados a través de la derivación de responsabilidad.

El problema se centra en la existencia o no de indefensión como consecuencia de la falta de conocimiento de las actuaciones previas a las actas, pues, como se resalta en la demanda *“debe conferirse a los responsables todos los derechos que ostentaba el deudor principal, en el supuesto examinado, los demandantes tenían derecho a recurrir las actas cuyo importe se les exigía, sobre todo, teniendo en cuenta que dichas actas no fueron firmadas por ninguno de ellos”*. A lo que añadían que la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid negaba expresamente la posibilidad de impugnación de las actas en la medida en que *“las mismas fueron firmadas de conformidad”*.

La eficacia y significado de estos términos –los marcados en negrita– nos lo manifiesta el Abogado del Estado que desvela cual era el pensamiento vigente en esos momentos en relación al tema, en la siguiente forma:

“... la suscripción de las actas de conformidad por parte del deudor principal impide lógicamente la reproducción del procedimiento de investigación frente a los demás responsables. Estos últimos -señala- se colocan en la posición del sujeto pasivo con todos los derechos, pero también con las mismas obligaciones y, por tanto, también en aquéllas que resulten de los actos determinativos de la deuda tributaria fijados por reconocimiento del obligado tributario”.

Pero, por si existiesen dudas sobre el sentido de las anteriores ideas, también la argumentación del Fiscal es reveladora de la situación a que se enfrentaba el TC:

“... esta alegación no puede ser acogida porque de la lectura de las actuaciones se desprende que los demandantes han tenido en todo momento cabal conocimiento de cuáles fueron los argumentos esgrimidos por la Administración tributaria para acordar su responsabilidad subsidiaria en el expediente administrativo. Efectivamente, los recurrentes formaron parte del Consejo de Administración de la entidad DF, S.A., y como tales consejeros tenían la responsabilidad de conocer y controlar los actos que dieron lugar al incumplimiento de las obligaciones tributarias de la citada entidad”.

Pues bien, ante a estas posiciones, la STC viene a decir que:

“en el supuesto que enjuiciamos, en la medida en que, en virtud del art. 40 LGT, se hace responsable a los recurrentes de las sanciones impuestas a una entidad -Difo, S.A.- por las

infracciones tributarias consistentes en dejar de ingresar en plazo la deuda tributaria, cometidas por dicha sociedad cuando aquéllos eran sus administradores, es evidente que debe darse a estos últimos la posibilidad de manifestar lo que estimen conveniente acerca de, al menos, las siguientes cuestiones: en primer lugar, sobre si efectivamente la persona jurídica cometió las infracciones tributarias por las que fue sancionada, esto es, en el caso enjuiciado, si dejó de ingresar la cuota de varios tributos y, en el supuesto de que así fuese, si las omisiones se produjeron culpablemente o, por el contrario, concurría alguna causa de exclusión de la responsabilidad (art. 77 LGT); en segundo lugar, en caso de que la entidad hubiera cometido las infracciones tributarias, debe darse a los recurrentes la posibilidad de alegar acerca de cuáles son las sanciones que correspondía imponer por los ilícitos cometidos y, por ende, en la medida en que las sanciones se determinan en función de un porcentaje de la cuota tributaria dejada de ingresar, también en relación con la cuantía de las cuotas defraudadas; y, en tercer lugar, obviamente, debe permitírseles asimismo discutir sobre la pertinencia de la derivación de responsabilidad acordada o, lo que es igual, acerca de si se han producido las circunstancias y comportamientos que exige el art. 40 LGT para derivar la responsabilidad. Precisamente en la línea de lo que acabamos de señalar, el art. 37 LGT establecía que desde la notificación del acto de derivación de responsabilidad se conferirán a los responsables “todos los derechos del deudor principal”; y el art. 174.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, dispone ahora que en el recurso o reclamación contra el acuerdo de declaración de responsabilidad “podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a que alcanza dicho presupuesto”, pudiendo como consecuencia de la resolución de dichos recursos o reclamaciones revisarse “el importe de la obligación del responsable”.

... conforme se desprende claramente de las actuaciones, quien compareció durante el desarrollo de las actuaciones inspectoras, tomó las decisiones y firmó las actas de inspección prestando la conformidad -respecto de la cuota, intereses y sanciones- en nombre de la citada sociedad el 25 de abril de 1989 fue una persona distinta a los recurrentes... Dicho de otro modo, resulta irrazonable considerar la conformidad prestada por un tercero (la persona que compareció en las inspecciones en representación de DF, S.A.) como un acto propio de quien no la ha prestado (los ahora recurrentes en amparo), que es, en definitiva, el argumento que lleva al órgano judicial a sostener que en este caso no causa indefensión a los recurrentes el no disponer del expediente administrativo completo”.

En resumen, después de la STC 85/2006, es claro que los tribunales deben entrar en las cuestiones que pudieran afectar a las actas de inspección, firmadas en conformidad, de donde provienen las liquidaciones y deudas cuya responsabilidad se deriva. Ahora bien si se observa detenidamente la sentencia se advierte que se refiere a un caso en el que se han derivado exclusivamente sanciones al responsable, lo que hace que hayamos de examinar otras sentencias posteriores para constatar si esta argumentación es generalizable o no.

De otra parte, aunque la sentencia supone un paso adelante respecto de las posiciones sostenidas por la Administración y por el propio TSJ de Madrid, de la misma no se deduce ninguna conclusión sobre el problema que nos planteamos ya que quien había firmado las actas en conformidad no era la misma persona a quien se derivó la responsabilidad.

Finalmente, no podemos olvidar que el TEAC, en tiempo cercano a la STSJ de Madrid, había defendido con mejores argumentos el derecho a la tutela judicial de los administradores sociales, pues, en la

Resolución de 22 de mayo de 2003, declaraba que *“ante un acto de declaración de responsabilidad subsidiaria, se debería comprobar no sólo si por parte del órgano competente se ha pronunciado previamente la declaración de fallido de obligado principal y de los solidarios si los hubiere, sino también si dicha declaración es adecuada a derecho... siendo por tanto aducibles por el declarado responsable subsidiario, los posibles defectos en las actuaciones seguidas frente al deudor principal, que en caso de haberse producido y de ser esenciales y no haberse subsanados por medio de ulteriores actuaciones, pueden ser causa determinante de la anulación del acto de declaración de responsabilidad subsidiaria”*.

Ahora bien, volviendo a la STC 85/06, hemos de advertir que su impacto provocó, como lo describe la STS de 27 de mayo de 2010, rec. 204/2005, un cambio en la doctrina del Tribunal Supremo que venía manteniendo la tesis de que los vicios del acto de liquidación se debían de hacer valer mediante su impugnación en el oportuno momento, pues *“un elemental principio de seguridad jurídica impedía debatir indefinidamente las discrepancias que pudieran suscitarse entre los sujetos de la relación jurídica tributaria y conlleva la lógica consecuencia de que, iniciada la actividad de ejecución en virtud del título adecuado, no puedan trasladarse al procedimiento recaudatorio las cuestiones que debieron solventarse. En definitiva, que los pretendidos vicios del acta debían esgrimirse en la impugnación de la liquidación...”*

Pues bien, a pesar de la influencia que se reconoce a la anterior sentencia, va a ser la STC 39/2010, de 19 de julio de 2010, la que suponga un verdadero reconocimiento de lo que se esbozaba en la de 2006.

Esta sentencia se suscita en el ámbito de deudas relacionadas con la Seguridad Social, pero en igualdad de términos con el tema que nos ocupa (aunque ahora se trate de un responsable solidario). En el caso, el expediente de derivación de la responsabilidad omitió las providencias de apremio de las deudas, lo que motivó que se instase su incorporación siendo desestimada esta petición por entender el tribunal de instancia que debía *“abstenerse de entrar a conocer acerca de unas determinadas cuestiones por considerar que sobre las mismas no podía pronunciarse, al haber devenido firmes y consentidas por no haber sido impugnadas en tiempo y forma por quien tenía la condición de deudor principal”*.

Este argumento se considera por el TC que es *“manifiestamente irrazonable”* pues el responsable *“queda subrogado, no sólo en las obligaciones, sino también en los derechos del titular anterior o deudor principal ... atribuyéndosele, con carácter general, el ejercicio de todas las excepciones que se deriven de la naturaleza de la obligación (art. 1.148 Código civil), razón por la cual debe notificársele, no sólo el acto de derivación de responsabilidad, sino también los elementos esenciales de la liquidación”*.

Ello porque:

“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.

No hay que olvidar que una conducta pasiva del deudor principal frente a las pretensiones liquidatorias o recaudatorias administrativas, haciendo dejación de su derecho a reaccionar

en tiempo y forma contra los actos de liquidación, dejaría inerte al responsable solidario o subsidiario... La teoría a la que apela el órgano judicial para justificar su decisión de no entrar a conocer de las quejas de la parte actora, relativa a las consecuencias de la firmeza de los actos administrativos no impugnados en tiempo y forma, puede predicarse de quien con su actitud consintió con los mismos, pero en modo alguno se puede trasladar a quien, por el incumplimiento del deudor principal, se ve colocado en su lugar y compelido al pago.”

Finalmente, mencionaremos la STC 140/2010, de 21 de diciembre de 2010, que resolvía también un recurso de amparo en un caso en el que la derivación de responsabilidad se había hecho a una entidad por las deudas impagadas por otra, considerando que existía un supuesto de sucesión en la actividad de la segunda. La sentencia dictada por el TSJ de la Comunidad Valenciana, objeto del amparo, entendió *“que la parte actora no podía imputar a las liquidaciones cuestionadas unos vicios que, no sólo no fueron denunciados en su momento por la entidad interesada, sino que además derivarían de unas actas que fueron firmadas en conformidad, lo que supone, que si el deudor principal, al que se le levantan las Actas, nunca recurrió anteriormente por tal motivo tales Actas, consiguientemente tampoco puede el derivado responsable, ejercitar tal acción, en base a subrogarse en el lugar del inicial sujeto pasivo, por carecer este de tal acción”*.

Este mismo fundamento llevaba más lejos al Abogado del Estado que alegó, además, que los hechos obrantes en las actas:

“no era necesario que la Administración tuviera que probarlas al tratarse, no sólo de hechos reconocidos o declarados por el sujeto pasivo, sino suscritos de conformidad en un acta que constituye una declaración irrevocable, que sólo se puede rectificar mediante la prueba de haberse incurrido en un error de hecho”, añadiendo a continuación que *“tanto más cuando existe una patente justificación de la derivación de responsabilidad al existir identidad entre las dos sociedades (la deudora y la declarada responsable), coincidiendo no sólo su objeto social, socios, administradores y trabajadores dependientes, sino que incluso el recurrente en amparo (el Sr. MR) es consejero delegado de las dos sociedades (la transmitente y la sucesora)”*.

Por su parte, el TC, invocando la anterior sentencia 39/2010, a la que añade –y esto afecta al núcleo del tema examinado– que:

“... hay que precisar que el hecho de que la mercantil DMJ, S.L., recurrente en amparo, sea sucesora empresarial de la mercantil CM, S.L., no afecta en nada, como parece pretender el Abogado del Estado en sus alegaciones, a la concurrencia o no de la lesión alegada. Y no lo hace porque la eventual coincidencia de sus objetos sociales, socios, administradores y trabajadores, ni puede ser determinante, desde un punto de vista legal, del alcance de la responsabilidad tributaria derivada a la actora, ni puede ser condicionante, desde un punto de vista constitucional, del derecho a obtener la tutela judicial efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos”.

2. La posición crítica de la doctrina

La doctrina que se ha ocupado con detenimiento del tema, se ha adelantado a la jurisprudencia

y, así, antes de la LGT de 2003, se afirmaba con rotundidad frente a resoluciones como la del TEAC de 7 de octubre de 1999 (que descartaba la posibilidad de recurrir en los supuestos de administrador único, porque en este caso existiría identidad entre “el titular del derecho a impugnarlas actas y liquidaciones originales y el responsable”) que tal identidad no existe pues al responsable al que se le notifica una deuda y una liquidación nuevas, a las que podría oponerse como tal responsable. Es decir, la liquidación que impugna el responsable es su propia liquidación, si bien coincide en ciertos elementos con la notificada inicialmente¹ al sujeto pasivo (Mazorra Manrique de Lara).

Y, más ampliamente, se ha escrito (Germán Orón Moratal) que, si bien es cierto que, en estos casos, el administrador responsable no podrá alegar indefensión por falta de información, sin embargo esta restricción en el momento de la impugnación ha de decaer necesariamente cuando (a) se demuestre haber incurrido en error de hecho cuando se dio conformidad a las actas; (b) se aleguen motivos contra la liquidación que no contemplaron en el momento de ser dictada y notificada a la sociedad, y (c) cuando se trate de impugnar calificaciones jurídicas. En todo caso, el recurso del responsable no podrá afectar a la reducción que sobre la sanción se hubiese practicado como consecuencia de la conformidad prestada por el deudor principal.

Por nuestra parte, no solo suscribimos lo anterior sino que añadimos los casos en el que, con posterioridad a la firmeza de las liquidaciones giradas al obligado principal, se hubiese anulado la norma que les daba sustento. Así se deduce de la STSJ de Extremadura (de 20 Oct. 2008, rec. 600/2007. Ponente: Ruiz Ballesteros, Daniel) en la que tras afirmar que las liquidaciones y sanciones impuestas son firmes al no haber sido recurridas en tiempo y forma y que el responsable subsidiario pueda discutir su cuantía a fin de evitar situaciones de indefensión, se anula la liquidación con fundamento en la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de Octubre de 2005, número C-2004/2003, que declaraba que el Reino de España había incumplido las obligaciones que le incumbían en virtud del Derecho comunitario.

Ahora bien, al tiempo que consideramos de justicia, y de técnica jurídica coherente, los argumentos antes expuestos, también hemos de poner de relieve dos aspectos que no deben ser ignorados.

Un primer aspecto a considerar lo referimos a la explicación técnico jurídica con que se ha tratado de construir la posición del responsable en el momento de impugnar la derivación de responsabilidad ya que se han suministrado a este efecto dos explicaciones: respecto de los vicios que pudieran afectar a la propia responsabilidad, su posición es la de ostentar una plena capacidad para atacar la derivación invocando cualquier motivo; en cambio, cuando se trata de los vicios que pudieran afectar a la liquidación que se le notifica, la posición del responsable se ha explicado considerando que existe una verdadera subrogación en la posición del deudor principal.

Esta explicación debe ser abandonada para siempre aunque hayan existido fundamentos en el propio ordenamiento para que se defiendan posiciones tendentes a restringir la capacidad del administrador responsable para oponerse a las liquidaciones que se le notifican. No olvidemos que el art. 37.4 de la LGT, 1963, decía que, con la notificación de la derivación de responsabilidad, se conferían al responsable subsidiario “todos los derechos del deudor principal” lo que daba lugar a interpretar el derecho a recurrir

1 DELGADO GARCIA, A.M., *La derivación de la responsabilidad tributaria subsidiaria*, op. cit., pag.35, MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S., *Los responsables tributarios*, op. cit., pag. 187.

que se le reconocía, lo era de manera derivativa o a modo de subrogación en la posición del deudor principal.

Y, en segundo lugar, y esta observación resulta más importante, la derivación de responsabilidad supone una nueva liquidación cuyo importe puede ser más reducido que el de la deuda exigida al deudor principal.

En efecto, como dispone el artículo 41.3 de la LGT (Responsabilidad tributaria):

3. *Salvo lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley, la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario.*

Es decir, al desaparecer las sanciones –en algunos casos (cada vez menos)-, los intereses de demora y los recargos que se habían girado al obligado principal, pues se “repone” la deuda a la cuantía exigida en período voluntario, quien –en una situación de confusión patrimonial entre su patrimonio y el de la sociedad- dejó firmes y consentidos los actos de la Administración, obteniendo una reducción en la sanción, y dejó también despatrimonializada a la sociedad, resultando una deuda incobrable -incrementada en intereses y recargos-, se “beneficia” ahora de una nueva liquidación de un importe menor que la de aquélla de la que toma su causa.

Quizá por esta última razón, los avances que hemos señalado en la doctrina de los tribunales en la defensa de la tutela judicial de los administradores declarados responsables, (a) tengan un límite para aquellos casos en los que se constate que se ha producido un abuso del Derecho, aunque también, hemos anotado, (b) queda un largo camino por recorrer en la dirección que hemos constatado.

IV. La limitación de efectos de la resolución o sentencia

1. Introducción

Expuesto lo anterior hemos de ocuparnos ahora de los casos de impugnación por el responsable de la derivación de responsabilidad que se le practique, y cuando la resolución dictada tenga efectos anulatorios que afecten a la liquidación determinante del importe de su responsabilidad, pues es entonces cuando, según vimos, la LGT ordena su ineficacia de cara a la posición del obligado principal o de cualquier otro responsable que hayan dejado las actuaciones de la Administración firmes y consentidas.

Esto es lo que establece la Ley 58/2003, General Tributaria, cuando en su artículo 174, en la redacción dada por la Ley 36/2006, dispone:

“Artículo 174. Declaración de responsabilidad.

5. *En el recurso o reclamación contra el acuerdo de declaración de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para*

otros obligados tributarios, sino únicamente el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o la reclamación.

No obstante, en los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley no podrán impugnarse las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sino el alcance global de la responsabilidad.”

Como veremos, para esta declaración legislativa, si bien existen razones que la fundamentan, también existen argumentos que exigen delimitar sus efectos al ámbito que deber serle propio.

2. La evolución normativa y sus fundamentos

Como hemos señalado en otro lugar, en la LGT, 1963, se admitía la posibilidad de que los responsables subsidiarios –la norma solo se refería a ellos- pudieran interponer recursos contra la derivación de responsabilidad, si bien y como hemos expuesto, en una especie de subrogación en la posición del deudor principal. Posteriormente, como recuerda Malvárez Pascual, esta posibilidad se extendió a los responsables solidarios (Art. 71 del RGIT de 1986) y no sería hasta la reforma de la LGT en 1995 cuando se generalizaba este reconocimiento, estableciendo la siguiente disposición (art. 37):

“4. En todo caso, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia del interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance.

Dicho acto les será notificado, con expresión de los elementos esenciales de la liquidación, en la forma que reglamentariamente se determine, confiriéndoles desde dicho instante todos los derechos del deudor principal.”

Pero será con la entrada en vigor de la Ley 58/2003, General Tributaria, cuando encontramos un mayor preocupación por parte del legislador sobre esta materia, viniendo a regularse algunos aspectos conflictivos o de dudosa solución doctrinal y jurisprudencial.

Así, en su redacción originaria, el artículo 174 de la LGT (Declaración de responsabilidad) decía:

5. En el recurso o reclamación contra el acuerdo de declaración de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza sino únicamente el importe de la obligación del responsable.

Redacción que vino a ser modificada por la Ley 36/2006 añadiendo al final del párrafo inicial un inciso de no escasa importancia a nuestros efectos, de forma que el texto vigente dispone:

5. En el recurso o reclamación contra el acuerdo de declaración de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones

puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios, sino únicamente el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o la reclamación.

Finalmente, el vigente Reglamento de Recaudación nos dice en su artículo 124:

Artículo 124. Declaración de responsabilidad

4. *A efectos de lo dispuesto en el artículo 174.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, 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 adquirido firmeza.*

Es evidente que los principios de conservación de actos y de economía procedimental deben ser atendidos en todos los casos en los que hayan de anularse los actos que hubiesen sido dictados o retrotraerse actuaciones dentro del procedimiento. Sin embargo vamos a encontrarnos ahora en un terreno en el que el propio legislador ha limitado los efectos de la resolución administrativa que se hubiese dictado en un recurso interpuesto por el responsable contra el acto de derivación de responsabilidad. Ello en un ámbito en el cual alguna jurisprudencia ya se había encargado de economizar la ejecución de un fallo anulatorio (Es el caso de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, de 26 de Marzo de 2007 -rec. 84/2006.- que sostuvo que si era necesario cambiar la inicial declaración de responsabilidad solidaria por haber sido anulada, no se necesitaba un nuevo acto de derivación de responsabilidad subsidiaria, sino la adecuación a la sentencia de la exigencia del importe de la deuda reclamada).

Al decir de la doctrina, se establece con la disposición transcrita una especie de limitación a la “bidireccionalidad” de los efectos de las resoluciones que resuelven recursos o reclamaciones, pues, si es el recurso del deudor principal el que prospera anulando o rectificando la liquidación, desaparece o se limita la responsabilidad del administrador declarado responsable, pero los efectos son bien diferentes cuando el recurso estimado es el interpuesto por el responsable (Germán Orón Moratal).

Lo anterior tiene un claro fundamento en el hecho de que, las dos liquidaciones a que estamos haciendo referencia –la del obligado principal y la del responsable– son actos distintos aunque con elementos coincidentes. De sostenerse lo contrario, el problema sería quizá mayor pues piénsese en el caso en que el obligado principal hubiese recurrido la liquidación ante la jurisdicción contencioso administrativa y hubiese sido confirmada por sentencia firme, ya que entonces nos encontraríamos en un supuesto muy cercano a la “cosa juzgada”, aunque, hemos dicho que esta situación “habría de resolverse considerando que, por no existir identidad en las partes intervinientes en ambos procesos, no existiría “cosa juzgada”, razón por la que debería admitirse la posibilidad, en todo caso, de un recurso por parte del responsable”.

Pues bien, ante estos argumentos, advertimos que el problema ya no se nos suscita en el plano de la situación del obligado principal –no afectado por la resolución anulatoria de la liquidación girada al responsable–, sino en otros planos distintos que examinaremos seguidamente por separado: primeramente, el de la validez y eficacia de los motivos esgrimidos en la resolución con cuyo fundamento ha sido anulada la derivación de responsabilidad, ya que dichos motivos pudieran ser perfectamente válidos para anular

la liquidación girada al obligado principal. En segundo lugar, respecto del ámbito de eficacia de la norma contenida en la LGT que estamos analizando.

Antes de este examen advertiremos que los valores jurídicos en conflicto en este asunto son, en forma resumida, la existencia declarada, aunque indirectamente pues son actos formalmente distintos, de un vicio de legalidad en el que ha incurrido el acto de liquidación tributaria girada al responsable y, de otra parte, la constatación de un vicio en un acto que no ha sido formalmente declarado. Pues bien, en la medida en que entendemos que la liquidación girada al obligado principal ha quedado “firme” -dando con ello una preferencia a la seguridad jurídica sobre el respeto a la propia legalidad y a la “justicia material”- y que es ésta la técnica jurídica con la que explicamos la solución adoptada, hemos de examinar también sus fundamentos y limitaciones para no extender sus efectos más allá del ámbito en el que debe operar (¿A qué actos se aplica el concepto de firmeza? ¿Ante qué vicios es eficaz?, etc.).

No obstante, no se nos oculta que los argumentos que vamos a exponer a continuación, van a tener escasos efectos prácticos en relación al obligado principal –cuando se trate de un supuesto de responsabilidad subsidiaria- pero que, en otros supuestos –existiendo otros responsables- su interés puede resultar mayor

3. Los límites del mandato legal: su aplicación exclusivamente en vía administrativa

La primera forma en que el mandato contenido en el artículo 174 de la LGT, antes transcrito, ha tratado de restringirse a unos márgenes ajustados y razonablemente coherentes con otros valores jurídicos ha sido la de sostener que aquel mandato debe limitar sus efectos exclusivamente a la vía administrativa y no jurisdiccional. Esta idea se fundamenta en la velada crítica que se hace a la norma comentada pues, desde una perspectiva material, se considera que la Administración, conocedora del vicio en el que ha incurrido el acto –aunque sea otro formalmente distinto- debería poner en funcionamiento sus potestades de revisión de oficio para expulsarlo del mundo del Derecho o admitir la aplicación de las normas que permiten extender los efectos de las resoluciones económico administrativas a otros casos.

Pues bien, si se pone en duda que la actuación administrativa correcta sea la de “no actuar”, tal consideración no debe afectar a los tribunales de Justicia que se rigen por sus propias normas y son quienes han de ejecutar sus propios pronunciamientos.

A nuestro juicio, existen diferencias en el régimen de la LJCA y en el del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo cuando, en relación con la Reclamación Económico Administrativa que justificarían la solución comentada.

4. Los límites del mandato legal: los procedimientos ordinarios de revisión

El segundo límite al que entendemos debemos restringir el ámbito de aplicación de la norma comentada es el de los recursos o reclamaciones ordinarios, sin comprender las resoluciones anulatorias dictadas en los procedimientos especiales de revisión, pues, en estos casos, la naturaleza de los vicios o defectos que se han constatado en un acto y que han servido para anularlo o modificarlo son de tal importancia que el ordenamiento no les brinda protección alguna, permitiendo su revisión más allá de los cortos plazos previstos para su impugnación en un recurso ordinario. Esta conclusión se deriva de la propia noción de acto firme, pues con ello se alude a la situación producida por mero el transcurso de estos plazos

ordinarios de impugnación, sin que se haga referencia a los procedimientos especiales de revisión pues en algunos casos estos procedimientos no tienen técnicamente un plazo prefijado para su iniciación.

De otra parte, aunque la redacción literal de la LGT impide que “puedan revisarse las liquidaciones”, sin embargo, ello no puede significar que el destinatario de un acto que ha incurrido en un vicio de nulidad de pleno derecho –v.gr.- no pueda instar su revisión por causa de que, el declarado responsable, a quien se le ha girado un acto formalmente distinto, haya instado su revisión por el mismo motivo. A nuestro entender, esta segunda actuación no convalida el grave vicio atribuible al acto en cuestión y puede ser revisable en los términos admitidos en la LGT. Y, del mismo modo en que los procedimientos especiales de revisión pueden ser iniciados a instancia del interesado, también cabe que quien actúe de oficio sea la propia Administración.

Ahora bien, admitido lo anterior, discrepamos de los autores que consideran que la solución al problema que estamos examinando viene dada por aceptar que el responsable puede ser considerado interesado en el procedimiento económico-administrativo instado por los deudores principales y demás responsables (obligados tributarios que le precedan en el orden de cobro). De esta forma podría comparecer en este procedimiento en calidad de titular de derechos o intereses legítimos afectados por la resolución que hubiera de dictarse, a cuyo efecto exigen que se le notifique la existencia de la reclamación para que formule las alegaciones que convengan su derecho. Así, se vendrían, a su juicio, a resolver estos problemas al permitir al responsable reclamar o alegar contra el acto de liquidación, si el deudor principal no lo hace o trata de desistir de un recurso.

A nuestro juicio, hemos de advertir que, en nuestro ordenamiento, el responsable no es un interesado en este procedimiento ni se le reconoce legitimación en el procedimiento inspector seguido contra el deudor principal, aunque puede aparecer mencionado durante el mismo como nos indica el artículo 98 RGIAT cuando dispone:

“3. En las diligencias podrán hacerse constar los hechos y circunstancias determinantes de la iniciación de otro procedimiento o que deban ser incorporados en otro ya iniciado y, entre otros: ... c) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal de quienes puedan ser responsables solidarios o subsidiarios de la deuda y de la sanción tributaria, así como las circunstancias y antecedentes que pudieran ser determinantes de la responsabilidad.”

Pues, 2 a pesar de ello, el art. 196 del mismo reglamento (Declaración de responsabilidad en el procedimiento inspector) afirma:

2. ... Salvo el supuesto previsto en el apartado 4 de este artículo, el responsable no tendrá la condición de interesado en el procedimiento de inspección o en el sancionador y se tendrán por no presentadas las alegaciones que formule en dichos procedimientos.

Si bien, esto hay que armonizarlo con lo dispuesto en la LGT

Artículo 174. Declaración de responsabilidad

3. *El trámite de audiencia previo a los responsables no excluirá el derecho que también les asiste a formular con anterioridad a dicho trámite las alegaciones que estimen pertinentes y a aportar la documentación que consideren necesaria.*

La duda que manifestamos tiene su fundamento en que este trámite de audiencia, al que se refiere la Ley, creemos que es el que se concede con el inicio del procedimiento, por lo que la posibilidad de “formular con anterioridad a dicho trámite las alegaciones que estimen pertinentes y a aportar la documentación que consideren necesaria” ha de referirse a los procedimientos seguidos con el deudor principal, lo que estaría en contradicción con lo previsto en el citado artículo 196 del RGIAT.

V. Conclusión

Como hemos señalado, las dos cuestiones examinadas tienen, según se desprende de la doctrina del Tribunal Constitucional, un fundamento común: la existencia de dos liquidaciones diferentes en estos procedimientos –la dictada originariamente y la contenida en la derivación de responsabilidad– pues esto permite rechazar que se limite la capacidad del administrador responsable de impugnar la liquidación que se le deriva e impide reconocer a esta impugnación ninguna clase de efectos sobre la liquidación practicada a los demás obligados tributarios.

No obstante ello, siguen existiendo lagunas pendientes de resolución en ambas cuestiones, a la espera de la que jurisprudencia vaya esclareciendo el alcance de las disposiciones de la LGT, pues las normas cuya evolución hemos expuesto en forma resumida, cuando tratan de resolver un problema, a veces sucede que abren la puerta a otro distinto. Es el caso de la última reforma del artículo 174 de la LGT en la que se ha añadido un apartado que, en relación con las posibilidades que se confieren al responsable de impugnar la derivación de responsabilidad, ordena:

“No obstante, en los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley no podrán impugnarse las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sino el alcance global de la responsabilidad”

Y, aunque esta disposición, al referirse a aquellos responsables solidarios que lo sean a consecuencia de su actuación dentro ya del periodo o procedimiento de recaudación ejecutiva, se justifica en la conveniencia de no atribuir al responsable mayores derechos de los que se le atribuyen al obligado principal (que ya se encuentra en el periodo ejecutivo), lo cierto es que puede encerrar una violación del derecho a la tutela judicial, derecho a la defensa, pues se impide a un sujeto instar la revisión de un acto administrativo que se ha dictado al margen de su participación y de toda referencia a su persona, cuando además tampoco ha tenido la oportunidad anteriormente de oponerse al mismo en cualquier forma.