



PROPUESTA DE MEJORA DE LOS PROCEDIMIENTOS DE DECLARACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA

1.- Presentación

Como es sabido, en fechas recientes se ha constituido el Foro Técnico de debate IEF/CDC, con la participación de las asociaciones y colegios profesionales, la Administración tributaria y representantes de estas dos instituciones.

En su primera sesión se abordaron los problemas que se plantean en relación con las declaraciones de responsabilidad tributaria. Como consecuencia de la discusión habida y síntesis de la misma, el Foro ha aprobado un documento que viene a constituir un diagnóstico de los principales problemas que plantean los expedientes de responsabilidad.

Una vez realizado dicho trabajo, el CDC procede a formular, ya de manera autónoma, la presente Propuesta. El diagnóstico al que nos hemos referido pone de manifiesto, como se verá, demandas del sector profesional que exigirían reformas normativas, pero también otros muchos problemas que pueden solventarse con meras modificaciones en la práctica administrativa. La presente Propuesta, con un espíritu pragmático, se va a centrar en la segunda clase de reformas, más fáciles de implantar a corto plazo pero que pueden suponer una mejora sustancial en la posición de esta clase de obligados tributarios.

Según hemos señalado, en las líneas que siguen a continuación exponremos, en primer lugar, el diagnóstico de la situación, para centrarnos, luego, en la formulación de propuestas de mejora.

2.- Diagnóstico de la situación

Los problemas que se suscitaron en el Foro IEF/CDC pueden estructurarse en torno a diferentes grandes temas, que pasamos a relatar de manera ordenada.

2.1.- Alteración de la naturaleza de los responsables solidarios

En primer lugar, se puso de manifiesto, desde los colegios y asociaciones profesionales, la alteración de la naturaleza jurídica de los responsables solidarios que se produce, a su juicio, como consecuencia de las dos modificaciones introducidas en esta materia por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal (en adelante, LPFF). De un lado y sobre todo, por la posibilidad de declarar y exigir la



responsabilidad solidaria aunque el deudor principal haya obtenido un aplazamiento o suspensión de la deuda. De otro lado, al incluirse a estos obligados tributarios en la lista de deudores de la Hacienda Pública.

Se afirma que ambas medidas y, en especial, la primera, aproxima la figura del responsable solidario a la de los deudores solidarios, a la vez que plantea problemas de aplicación práctica. A título de ejemplo, puede facilitar ingresos duplicados e incrementar las acciones de regreso entre el responsable y el deudor principal.

Desde la Administración, se invoca el art. 1144 del Código civil, que permite al acreedor dirigirse contra cualquiera de los deudores solidarios e, incluso, la posibilidad de entablar acciones contra varios de ellos mientras no esté satisfecha la deuda. Por otra parte, y a efectos de la lista de deudores, se muestran partidarios de haber incluido también a los responsables subsidiarios, dada su condición de obligados tributarios.

Los representantes de los colegios y asociaciones ponen de manifiesto, durante el debate, que esta concepción implica cierta confusión de carácter dogmático, que se traduce en un régimen jurídico incorrecto. Así, se señala que los responsables, incluyendo a los denominados solidarios, no se encuentran en una situación de solidaridad con el deudor principal. Esta solo se produce, de conformidad con el art. 35.7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), cuando concurren varios sujetos en el mismo presupuesto de hecho de una obligación. Pero no en los supuestos de responsabilidad, ya que esta clase de obligados tributarios se encuentran siempre en una situación vicaria o de segundo plano respecto del deudor principal y realizan su propio presupuesto de hecho.

En todo caso, debe reconocerse que la idea de la solidaridad pasiva frente a la Administración, con base en el art. 35.7 de la LGT, ha sido admitida por la doctrina administrativa y determinadas resoluciones judiciales. En este sentido, pueden citarse la resolución del TEAC de 27 de febrero de 2020 y la SAN de 23 de mayo de 2019.

2.2.- Problemas relativos al supuesto de responsabilidad regulado en el art. 42.2 de la LGT

Son varias las cuestiones planteadas en torno a este supuesto de responsabilidad. En primer lugar, se cuestiona la imposibilidad de impugnar la liquidación del deudor principal en estos casos, lo que, según los profesionales, genera indefensión. Desde la Administración se razona que dicha limitación está justificada porque en estos supuestos de responsabilidad, a diferencia de lo que sucede en los restantes, existe una desconexión



entre el presupuesto de hecho de la responsabilidad y la obligación tributaria a cargo del deudor principal.

En segundo lugar, se plantea también la cuestión relativa a la cadena de responsabilidades, ya que no resulta infrecuente, en estos momentos, que se declare responsabilidad por el art. 42.2 de la LGT en relación con deudas de un responsable, que ha sido declarado como tal, por ejemplo, por aplicación del art. 43.1.a) de la LGT.

Desde la Administración se afirma que dicho encadenamiento de responsabilidades cuenta con el respaldo de la jurisprudencia del Tribunal Supremo. En concreto, la Sentencia de 10 de julio de 2019, rec. cas. 4540/2017, establece la siguiente doctrina:

“(...) resulta posible declarar la responsabilidad solidaria en relación con las deudas tributarias de otro obligado tributario cuya obligación de pago de las mismas venga determinada por haber sido declarado responsable subsidiario del deudor principal, siempre que concurran los presupuestos de hecho a que la ley anuda, en cada caso, como determinante de la declaración de responsabilidad”.

En tercer lugar, el sector profesional señala que, con cierta frecuencia, se abren procedimientos de declaración de responsabilidad ante operaciones perfectamente lícitas, esto es, donde el desplazamiento patrimonial tiene una justa causa. También que existen supuestos donde el tercero que interviene en el negocio jurídico que provoca el vaciamiento patrimonial desconoce que éste se está produciendo.

No obstante, debe tenerse en cuenta, en sentido opuesto, que la aplicación del art. 42.2.a) de la LGT no requiere la ilicitud de la operación. En este sentido, la SAN de 24 de noviembre de 2020 afirma que *“no basta con argumentar la legalidad de las operaciones. Ha de tenerse en cuenta que la Ley en ningún momento considera que para que proceda la derivación de responsabilidad sea necesario ni que los hechos en cuestión sean constitutivos de delito ni tampoco que sean nulos: basta con que perjudiquen a la Hacienda Pública y se realicen para ello”.*

En relación al conocimiento del perjuicio, la Administración resalta que el art. 42.2.a), en su interpretación por la jurisprudencia, sólo exige que exista la conciencia de que se puede producir un perjuicio al acreedor público, lo que se denomina *“animus nocendi”*. En este sentido, la STS de 20 junio de 2014 afirma que pueden subsumirse en dicha norma operaciones *“(...) como puede ser una donación simulada a un familiar, la venta de bienes a familiares por precio inferior al de mercado, así como la modificación del régimen económico-matrimonial, supuestos estos que encajan en el citado precepto, evitándose con ello la necesidad de acudir a la vía judicial con acciones de nulidad o rescisión, para la defensa del crédito*



público, exigiéndose en el responsable un “animus nocendi” o “scientia fraudis”, es decir, una conciencia o conocimiento de que se puede producir un perjuicio”.

Finalmente, también se pusieron de manifiesto los problemas que se plantean cuando se realizan embargos de créditos futuros y, como consecuencia de ello, se produce el presupuesto de hecho previsto en el art. 42.2.b) de la LGT.

2.3.- La responsabilidad regulada en el art. 42.1.a) de la LGT

Como sabemos, el art. 42.1.a) de la LGT declara responsables solidarios a aquéllos que causen o colaboren con la infracción tributaria de un tercero. Se trata, por tanto, de un supuesto especialmente aplicable, al menos en potencia, a los asesores fiscales. Los colegios y asociaciones profesionales mostraron su preocupación por la posible aplicación del precepto, reclamando, alguna de ellas, la necesidad de otorgar mayor certeza a los profesionales. En concreto, se solicitaba la elaboración de un listado de conductas que podrían dar lugar a la aplicación de dicho supuesto de responsabilidad.

Desde la Administración se entiende que no es posible ofrecer un listado cerrado de conductas subsumibles en el supuesto de responsabilidad, sino que debe realizarse un análisis casuístico.

En todo caso, existen resoluciones del TEAC –por ejemplo, la de 24 de septiembre de 2019, núm. 00/00871/2017- que entienden que estamos ante conductas activas y dolosas, por lo que no cualquier incumplimiento de un cliente puede traducirse en la aplicación del art. 42.1.a) de la LGT. No obstante, desde la Administración se recuerda que existen pronunciamientos del Tribunal Supremo que admiten la aplicación del precepto ante conductas no dolosas, de mera negligencia. En este sentido, se cita la STS de 16 de febrero de 2015, que afirma que *“es por ello que es erróneo sostener que únicamente opera la responsabilidad ex artículo 38.1 LGT 1963 y en idéntico sentido para el artículo 42.1.a) LGT, cuando el responsable solidario actúa dolosamente, pues la responsabilidad tributaria es exigible también a título de culpa, incluida la simple negligencia (así se desprende, por otra parte, del artículo 77.1 LGT 1963, y su correlativo 138 LGT que al definir las infracciones tributarias habla de acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia)”*.

Por otra parte, también se planteó la necesidad de suprimir este supuesto de responsabilidad, por no acomodarse al concepto tradicional de esta clase de obligados.



Se trata, según esa posición, sostenida por el sector profesional, de una sanción por colaboración en actos ilícitos que debería ser tratada como tal.

2.4.- Responsabilidad de los administradores de personas jurídicas

En relación con los supuestos de responsabilidad de las personas jurídicas, se denuncia cierto automatismo en su aplicación, que no distingue debidamente entre la conducta de cada uno de los administradores de la sociedad. Existiendo una infracción tributaria de la sociedad, se procede a derivar responsabilidad contra todos los administradores, sin individualizar su conducta y sin motivación suficiente.

Se afirma, además, que en muchos casos resulta difícil delimitar el supuesto de responsabilidad regulado en el art. 43.1.a) del previsto en el 42.1.a), ambos de la LGT. Y las consecuencias de la aplicación de uno u otro precepto son relevantes, ya que se trata de supuestos de responsabilidad subsidiaria o solidaria, respectivamente.

Desde la Administración se entiende que, dándose una infracción tributaria por parte de una sociedad, siempre existe una o varias personas físicas que colaboran o consienten dicho incumplimiento. En estas situaciones, todos los administradores que hayan incumplido los deberes que les impone la legislación mercantil, permitiendo, facilitando o colaborando con la comisión de la infracción, pueden ser declarados responsables. Coinciden en la necesidad de motivación de las declaraciones de responsabilidad, incluyendo el elemento subjetivo de la culpabilidad. Pero también afirman que esto es lo que sucede en la mayor parte de los casos, siendo escasas las declaraciones de responsabilidad que se anulan por dicha razón.

Siendo lo anterior cierto, también se puso de manifiesto la conveniencia de acomodar la responsabilidad a la gravedad de la infracción cometida por la sociedad, así como mediante la aplicación de un principio de proporcionalidad. También se señala la oportunidad de acomodar la exigencia de responsabilidad a la propia capacidad económica del administrador, ya que, en ocasiones, se producen resultados muy lesivos para aquél. Incluso se apunta que estas declaraciones de responsabilidad pueden lastrar la competitividad de nuestras empresas, dadas las consecuencias que se anudan al ejercicio del cargo de administrador.



2.5.- Responsabilidad de los administradores concursales

En relación al supuesto de responsabilidad regulado en el art. 43.1.c) de la LGT, se resalta la difícil posición de los administradores concursales cuando adquieren las facultades de administración. Estos, por una parte, tienen el deber de defender los intereses de la sociedad, pero, por otro, pueden incurrir en el supuesto de responsabilidad, ya que no siempre tienen información fidedigna de lo sucedido en el pasado. Como ejemplo ilustrativo de lo que se quiere decir, se hace referencia a la compensación de bases imponibles negativas, ya existentes en el momento del concurso, pero que el administrador difícilmente puede verificar su corrección.

Desde la Administración, aun reconociendo lo difícil de la situación, se aconseja un ejercicio prudente del cargo de administrador concursal, que pasa por no compensar bases negativas no contrastadas. En todo caso, se señala que las derivaciones de responsabilidad por este motivo constituyen casos residuales.

2.6.- La responsabilidad en el ámbito aduanero

Desde la asociación profesional de los representantes aduaneros se resalta lo gravoso de su situación, ya que el art. 87.Tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido –y el at. 43.1.e) de la LGT- les convierte en responsables subsidiarios del pago de dicho tributo, incluso en los casos en que actúan mediante representación directa. No es esto lo que sucede con la deuda aduanera, donde los profesionales deciden si asumir o no el riesgo de sus clientes, optando por actuar como representantes directos o indirectos.

Por parte de la Administración se afirma, como, por otra parte, no puede ser de otra manera, que estamos ante la configuración legal del supuesto de responsabilidad, frente a lo que no pueden hacer otra cosa que aplicarlo.

2.7.- La elección del sujeto declarado responsable

Otra cuestión que suscitó alguna reflexión por parte de las asociaciones y colegios profesionales fue la relativa a la elección del responsable contra el que se dirige la Administración cuando existen varios. Se señala que debería motivarse por qué se entabla la acción contra algunos de manera prioritaria desde un punto de vista temporal.



Por parte de la Administración se señala que, existiendo varios responsables solidarios o varios subsidiarios, existe una relación de solidaridad entre cada uno de ellos, lo que les permite elegir contra qué sujeto se dirigen preferentemente.

2.8.- Los problemas relativos al procedimiento contra los distintos responsables

Un primer problema común a la totalidad de los supuestos de responsabilidad es el de la multiplicación de procedimientos que se desarrollan de forma simultánea frente a varios responsables. En estos casos, se produce, en muchas ocasiones, una quiebra del principio de igualdad, ya que cada uno de los responsables carece de información sobre lo que está sucediendo con los demás. Se propugna, de acuerdo con ello, una mayor coordinación de procedimientos, así como la introducción de mecanismos que permitan compartir la información.

Desde la Administración, aunque se entiende el problema planteado, se ponen de manifiesto las dificultades legales de proceder a compartir información, dado el carácter reservado de los datos tributarios. Sí afirman que cada uno de los responsables tiene el derecho a conocer, en cada momento, el importe pendiente de pago

Por otra parte, también se puso de manifiesto el carácter poco contradictorio del procedimiento de declaración de responsabilidad. Así, su estructura sigue un esquema más propio de las comprobaciones limitadas que del de inspección, iniciándose ya con una propuesta de resolución y otorgamiento de un trámite de audiencia.

2.9.- Plazo de prescripción

Dada la interrupción de la prescripción del responsable por las acciones dirigidas contra el deudor principal, los plazos son demasiado extensos. Ello determina que pueda llegar a declararse la responsabilidad de un administrador 8 o 12 años después de haber cesado de su cargo. Por ello, se propugna la conveniencia de que las declaraciones de responsabilidad se produzcan en plazo más próximo a la realización de su presupuesto de hecho.



2.10.- Medidas cautelares

En relación a las medidas cautelares se denuncia, desde el sector profesional, la práctica consistente en su adopción desde el momento en que se notifica la propuesta de resolución.

Frente a ello, la Administración sostiene que las medidas cautelares sólo tienen éxito y utilidad si se adoptan desde el inicio del procedimiento. En todo caso, se añade que no se trata de una práctica generalizada, sino que se realiza de manera selectiva y proporcionada.

En todo caso, también se puso de manifiesto que el verdadero problema de las medidas cautelares es la tardanza en la resolución de los recursos contra las mismas, lo que conduce a su inutilidad, ya que cuando se obtiene la resolución, aquéllas ya habrán decaído o se habrán transformado en definitivas.

2.11.- La acción de regreso de los responsables

Finalmente, también se resaltaron los problemas que se derivan de la ausencia de regulación tributaria, más allá de la mención mínima del art. 41.6 de la LGT, de la acción de regreso que corresponde a los responsables. Su ejercicio se confía, sin más, a la jurisdicción civil, donde no siempre resulta sencillo hacerla efectiva. Por ello, se propugna una mayor regulación tributaria y actuación de la Administración en esta materia.

3. Propuestas de mejora

El primero de los problemas señalados por el sector profesional es el relativo a la modificación introducida por la LPFF en el art. 175.1 de la LGT, en cuya virtud puede declararse y exigirse la responsabilidad solidaria a pesar de que el deudor principal haya obtenido la suspensión de la deuda o un aplazamiento de la misma.

Partiendo de dicha reforma como realidad normativa, sí cabe proponer un uso de la posibilidad que ahora brinda el art. 175.1 de la LGT, aplicando el principio de proporcionalidad. En particular en aquellos casos en los que existe un recurso interpuesto por el deudor principal y éste ha solicitado y obtenido la suspensión de la ejecución. En estas situaciones, es posible que, como consecuencia de los recursos pendientes, la deuda termine por ser anulada total o parcialmente. Por ello, parece que



la utilización del precepto debería limitarse, siguiendo dicho principio de proporcionalidad, a los supuestos para los que ha sido concebido, como, por ejemplo, los que, sin garantía alguna, obtienen una suspensión cautelar que se dilata por un período muy largo, como consecuencia de la sucesiva interposición de recursos contra la denegación de la justicia cautelar.

Otro problema relevante identificado afecta de manera singular a la responsabilidad de los administradores, al tratarse de las derivaciones más frecuentes. Sería deseable que, sin proceder a realizar ninguna modificación normativa, se produjeran unas actuaciones de derivación de responsabilidad más proporcionadas y singularizadas, atendiendo al ánimo subjetivo de cada uno de los administradores y su conducta concreta.

Las consideraciones anteriores se refieren, claro está, a los supuestos en que la entidad dispone de varios administradores o un órgano de administración colegiado, donde la conducta de cada uno de ellos ha podido ser muy diferente. No, por tanto, a los supuestos de administradores únicos que son, necesariamente, los únicos que adoptan las decisiones de gobierno de la persona jurídica.

Un aspecto que también es susceptible de mejora sin necesidad de ningún tipo de modificación normativa es el relativo a la elección del responsable contra el que se dirige la acción, cuestión íntimamente relacionada con las dificultades para el ejercicio de las acciones de regreso. Es cierto que, en caso de pluralidad de responsables solidarios o subsidiarios, existe una situación de solidaridad pasiva. Por tanto, nada se puede reprochar, desde una estricta perspectiva jurídica, a una elección libre de responsable por parte de la Administración. No obstante, también es cierto que estamos ante sujetos que pagan una deuda de un tercero, ajena, por tanto, a su propia capacidad económica. Esta circunstancia hace aconsejable que dicha carga sea soportada, en la mayor medida posible, entre todos, suponiendo que todos sean merecedores de ser declarados responsables. Por tanto, es recomendable que las declaraciones de responsabilidad se dirijan simultáneamente contra todos, aunque individualizándose en función de la conducta de cada uno, claro está.

Por otra parte, también se puede mejorar el carácter contradictorio del procedimiento, aun manteniendo su tramitación como abreviado. Los quince días de trámite de audiencia que pueden ampliarse por su mitad, ofrecen a los contribuyentes un plazo de alegaciones de un mes natural, en el que pueden desplegar la actividad probatoria necesaria para la defensa de su derecho. No obstante, muchos responsables desconocen esta posibilidad de ampliar el plazo de alegaciones. Por ello, siguiendo la misma recomendación contenida en el Informe 1/2022 de este Consejo, de carácter general para



todos los procedimientos iniciados de oficio, se propone que se advierta acerca de dicha posibilidad y su régimen jurídico en los acuerdos de inicio de procedimientos de responsabilidad.

Los problemas de distancia temporal entre el nacimiento o liquidación de la deuda al deudor principal y la declaración de responsabilidad también se pueden mejorar a través de la práctica administrativa. En este sentido, sería deseable una mejor colaboración entre los órganos liquidadores –en particular, los de inspección- y los de recaudación, a fin de anticipar las declaraciones de responsabilidad, de manera que éstas se produzcan lo antes posible.

En relación a las medidas cautelares, entendemos que el verdadero problema es el relativo a su revisión en vía administrativa. Así, de poco o de nada sirve obtener una resolución económico-administrativa anulatoria de una medida cautelar, ya que éste se produce, normalmente, cuando dicha medida ya ha decaído. Por tanto, la mejora crítica en este ámbito pasa por que los órganos económico-administrativos den una tramitación preferente a esta clase de reclamaciones, reduciendo su plazo de resolución. Sería deseable que esta vía sumaria de revisión se previera expresamente en la Ley, pero en tanto no se regule, cabe la posibilidad de agilizar, mediante “marcas”, esta clase de reclamaciones.