



Enfoque jurisprudencial de la responsabilidad solidaria en materia tributaria (y II)

José Ramón Aparicio de Lázaro

*Letrado del Área Contencioso-Administrativo del Gabinete Técnico del Tribunal Supremo
Funcionario de carrera de la Comunidad de Madrid
Doctorando en Derecho y Economía-CEINDO (España)*

Extracto

En este trabajo se examina, desde un enfoque jurisprudencial, las cuestiones más relevantes en materia de derivación de responsabilidad tributaria solidaria, por ser uno de los instrumentos más empelados últimamente por la Administración tributaria con la finalidad última de asegurarse el cobro efectivo de las deudas tributarias, declarando responsables del pago de tales deudas a un tercero ajeno a la relación jurídico-tributaria que originó la deuda principal. Al tal fin, se analizan las sentencias dictadas por el Tribunal Supremo en esta materia, ya que la normativa reguladora resulta extraña y poco precisa. Este trabajo se compone de dos partes. En esta segunda parte, se lleva cabo un ensayo de sistematización de los distintos supuestos de derivación de responsabilidad solidaria contemplados en los artículos 42.1 y 42.2 de la Ley General Tributaria, para concluir identificando cuáles son las incógnitas que permanecen aún por despejar en relación con esta institución, esbozando algunas cuestiones que en un futuro podrían plantearse ante el Alto Tribunal.

Palabras clave: derecho tributario; derivación de responsabilidad solidaria; jurisprudencia.

Fecha de entrada: 18-07-2022 / Fecha de aceptación: 15-09-2022 / Fecha de revisión: 20-09-2022

Cómo citar: Aparicio de Lázaro, J. R. (2022). Enfoque jurisprudencial de la responsabilidad solidaria en materia tributaria (y II). *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 477, 65-100.



Jurisprudential approach to joint and several liability in tax matters (and II)

José Ramón Aparicio de Lázaro

Abstract

This paper examines, from a jurisprudential approach, the most relevant issues regarding the derivation of joint and several liability, as this is one of the instruments most used recently by the Tax Administration with the ultimate aim of ensuring the effective collection of tax debts, declaring a third party outside the legal tax relationship that gave rise to the main debt to be liable for the payment of such debts. To this end, the rulings handed down by the Supreme Court in this area are analysed, as the regulatory regulations are strange and imprecise. This work is made up of two parts. In this second part, an attempt is made to systematise the different cases of derivation of joint and several liability contemplated in articles 42.1 and 42.2 of the General Tax Act, to conclude by identifying the unknowns that remain to be cleared up in relation to this institution, outlining some questions that could be raised in the future before the Supreme Court.

Keywords: tax law; derivation of joint and several liability; jurisprudence.

Citation: Aparicio de Lázaro, J. R. (2022). Enfoque jurisprudencial de la responsabilidad solidaria en materia tributaria (y II). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 477, 65-100.



Sumario

1. Introducción
 2. Examen de los supuestos de responsabilidad solidaria. Ensayo de sistematización
 - 2.1. Responsabilidad de quienes sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria
 - 2.2. Responsabilidad de los partícipes o cotitulares de las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición
 - 2.3. Responsabilidad por la sucesión de empresas
 - 2.4. Responsabilidad por la ocultación de bienes y derechos para impedir la actuación de la Administración
 - 2.4.1. Requisitos
 - 2.4.2. La vinculación con la deuda tributaria principal u originaria
 - 2.4.3. Tipo de actividad que se subsume en este supuesto
 - 2.4.4. Derivación a los menores de edad
 - 2.4.5. Posibilidad de promover la tasación pericial contradictoria
 - 2.5. Responsabilidad por incumplimiento de la orden de embargo
 3. Conclusión
- Referencias bibliográficas

Nota: Las ideas expresadas en este trabajo son estrictamente personales y en modo alguno no pueden atribuirse ni comprometer a la institución en la que presta sus servicios.

1. Introducción

Según señalamos al inicio de la primera parte del presente trabajo, su objeto es el de examinar, desde un enfoque jurisprudencial, las cuestiones más relevantes en materia de derivación de responsabilidad tributaria solidaria, acudiendo para tal fin al análisis de las sentencias dictadas por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo (TS), dado que nos situamos ante un instrumento en el que la normativa reguladora, contenida en la Ley General Tributaria (LGT), adolece de la falta de precisión y concreción exigible, de modo que las lagunas existentes en la regulación en esta materia son numerosas y de diversa índole. Además, esta falta de claridad se ve agravada por el hecho de afectar a un mecanismo empleado de forma notable en los últimos años por parte de la Administración tributaria¹.

Lo deseable es que siempre sea la propia ley la que defina de forma clara y precisa los elementos que fundamentan una institución, a fin de garantizar las exigencias del principio de seguridad jurídica, características que no cabe reputar en el caso de la normativa en materia de derivación de responsabilidad tributaria, en general, y de forma específica en el supuesto de la derivación de responsabilidad solidaria, hasta el punto de surgir dudas respecto de cuál es su verdadera naturaleza jurídica, siendo así que la LGT ni la define ni la acota. Como se señala en la Sentencia del TS de 3 de junio de 2019 (rec. contencioso-administrativo núm. 84/2018, NFJ073600; ponente: Montero Fernández), «[...] hoy es sentir común la profunda inseguridad jurídica e incertidumbre social provocada, entre otros factores, por la imprecisión de las normas jurídicas. Lo que se manifiesta de manera muy significativa en el ámbito fiscal». Por eso considera la sentencia que, por ineludible exigencia del principio de seguridad jurídica, las normas deben utilizar conceptos jurídicos determinados y categorías jurídicas conceptuales que proporcionen la certidumbre que los identifica. Así lo entiende el profesor Menéndez Moreno (2019, pp. 9-18).

En la primera parte del presente trabajo, tras hacer referencia al marco normativo que regula el instrumento de la responsabilidad tributaria solidaria, haciendo así alusión a las normas más significativas, al tiempo de realizar una serie de consideraciones generales res-

¹ Según las memorias de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), las derivaciones de responsabilidad efectuadas en 2018 ascendieron a la cifra de 10.741, alcanzando la suma de 26.746 en 2020, lo que supone un incremento de un 13,6% respecto de la del año anterior. La última memoria publicada puede consultarse en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/informacion-institucional/memorias/memoria-2020.html>

pecto de la normativa aplicable en esta materia, en primer lugar, examinamos un conjunto de cuestiones relativas al procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria, con el fin de realizar un análisis desde una perspectiva procedimental de la cuestión. Y, en segundo lugar, llevamos a cabo un examen del alcance y extensión de la responsabilidad solidaria, centrandó nuestro estudio en la exégesis de los apartados 1 y 2 del artículo 42 de la LGT, identificando, por una parte, las diferencias y aspectos comunes entre ambos preceptos; y, por otra, analizando en qué supuestos la jurisprudencia ha reconocido que este mecanismo cuenta con naturaleza sancionadora, a cuyo fin indicamos una serie de criterios al objeto de determinar ese carácter punitivo, para después abordar la aplicación a tales supuestos de los principios de la potestad sancionadora.

En esta segunda parte, vamos a llevar a cabo un ensayo de sistematización de los distintos supuestos de derivación de responsabilidad solidaria contemplados en los artículos 42.1 y 42.2 de la LGT, para acabar concluyendo con la identificación de cuáles son las incógnitas que permanecen aún por despejar en relación con esta institución, esbozando algunas cuestiones que, en nuestra opinión, deberían ser objeto de un análisis más en profundidad, siendo así que creemos que no resulta aventurado afirmar que finalizarán planteándose ante la Sala Tercera del Alto Tribunal.

2. Examen de los supuestos de responsabilidad solidaria. Ensayo de sistematización

2.1. Responsabilidad de quienes sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria

Teniendo en cuenta todo lo expuesto en el epígrafe relativo a la determinación de la naturaleza sancionadora de esta modalidad de responsabilidad solidaria contemplada en el artículo 42.1 a) de la LGT, así como su sujeción a los principios que presiden la potestad sancionadora y, en particular, la prohibición *non bis in idem*, vamos a comenzar este epígrafe haciendo mención a la Sentencia del TS de 5 de noviembre de 2020 (rec. casación núm. 1569/2018, NFJ079700; ponente: Maurandi Guillén), con cita en la antes señalada de 6 de julio de 2015 (rec. casación para unificación de doctrina núm. 3418/2013, NFJ059217; ponente: Huelin Martínez de Velasco), en la que se señala que la derivación de responsabilidad solidaria en el pago de la sanción impuesta por una infracción consistente en la emisión de una factura falsa o con datos falseados a quien colaboró activamente en su realización cuando dicho colaborador ha sido también sancionado, como autor de una infracción muy grave, por haber utilizado esa factura en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias dando lugar a que deje de ingresar, en todo o en parte, la deuda tributaria o a que obtenga indebidamente devoluciones, desconoce ese precepto legal al sancionar –la naturaleza sancionadora de la responsabilidad que se examina permite equiparar «derivar» y «sancionar», a estos efectos– separadamente una conducta que ha servido para graduar otra o para calificarla como «grave o muy grave».

De este modo el criterio interpretativo que se fija es el de que un contribuyente sancionado por el incumplimiento de sus obligaciones de facturación o documentación, mediante la emisión de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados (art. 201.3 LGT), no puede ser declarado responsable solidario, *ex* artículo 42.1 a) de la citada ley, en el pago de la sanción impuesta al receptor de la factura como autor de una infracción muy grave por dejar de ingresar la deuda tributaria y habiendo sido calificada su infracción como muy grave por utilizar medios fraudulentos consistentes en facturas falsas o con datos falseados (art. 191, apartados 1 y 4 LGT); pues el artículo 180 de la LGT no permite sancionar separadamente una conducta que ya ha servido para graduar otra o para calificarla como muy grave. Y que, sin embargo, no es contraria al último precepto que acaba de citarse la aplicación a una misma persona de la sanción prevista para la infracción muy grave tipificada en los apartados 1 y 3 del artículo 201 de la LGT, simultáneamente, con las sanciones correspondientes a la infracción del artículo 191.1 cuando esta es calificada como leve o grave, según lo establecido en sus apartados 2 y 3, sin que el empleo de las facturas falsas haya servido para la calificación o graduación.

Adicionalmente, la sentencia lleva a cabo otra serie de consideraciones sobre la compatibilidad antes declarada entre las sanciones correspondientes a la infracción muy grave tipificada en los apartados 1 y 3 del artículo 201, y las correspondientes a la infracción del artículo 191.1 cuando esta es calificada como leve o grave, según lo establecido en sus apartados 2 y 3, sin que el empleo de las facturas falsas haya servido para la calificación o graduación.

De este modo declara que no resulta procedente la aplicación absoluta de la prohibición inherente al principio *non bis in idem* por lo siguiente:

- 1.º Esa prohibición absoluta de doble castigo correspondiente al principio *non bis in idem* requiere una unidad o identidad que ha de estar referida a todo lo siguiente:
 - a) Hechos o conductas que hayan sido objeto de la doble sanción.
 - b) Sujeto al que se imputan esos hechos o conductas y se imponen las sanciones, y situación jurídica del mismo que se toma en consideración para dichas imposiciones.
 - c) Fundamento jurídico de las infracciones sancionadas, en lo relativo, principalmente, a que el castigo debe ir dirigido a la protección del mismo bien o interés jurídico.
- 2.º No hay identidad subjetiva, ya que la sanción impuesta al recurrente por el mero incumplimiento de las obligaciones de facturación o documentación está referida a unas obligaciones tributarias formales que le corresponden individualmente a él como persona física en los actos que realiza en la esfera de sus intereses personales exclusivos.

Mientras que la derivación de responsabilidad que se le hace respecto de la sanción por dejar de ingresar (en aplicación del art. 42.1 a) LGT) lo es en su condición

de administrador de una sociedad mercantil; es decir, como órgano de actuación de un ente asociativo que, al no ser una persona física sino una organización colectiva personificada por el ordenamiento jurídico, necesita servirse de personas físicas que actúen como órganos suyos que exterioricen la voluntad que todo sujeto de derecho ha de plasmar en los actos que perfeccionen sus relaciones jurídicas con otros sujetos de derecho (sean estas personas físicas u otras personas jurídicas colectivas).

Dicho de otro modo, la infracción por dejar de ingresar, cuya sanción ha sido derivada al recurrente, ha estado motivada por la conducta realizada por este, no como persona física en defensa de sus intereses individuales exclusivos, sino como órgano de una persona jurídica (una sociedad mercantil) en defensa de los intereses correspondientes a esta entidad (distintos de aquellos otros exclusivos del recurrente).

- 3.º No hay un mismo fundamento o interés jurídico en el comportamiento base de la infracción de dejar de ingresar (art. 191.1 LGT); y en el comportamiento base de la infracción por el mero incumplimiento de las obligaciones de facturación o documentación (art. 201.1 LGT). No lo hay por lo siguiente:
- a) Hay unas infracciones tributarias en las que el elemento típico esencial del ilícito es el comportamiento de dejar de ingresar (art. 191.1 LGT); y, por ello, a lo que van dirigidas es a asegurar la obligación individual de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que corresponde al infractor por imperativo de lo establecido en el artículo 31.1 de la Constitución (CE).
 - b) Mientras que hay otro grupo de infracciones tributarias que tipifican como ilícito el mero incumplimiento de las obligaciones de facturación o documentación (art. 201 LGT), cuyo fin es castigar comportamientos que producen el resultado de evitar u obstaculizar la actividad de comprobación de la Administración tributaria respecto de la totalidad de los actos de un contribuyente que tienen trascendencia tributaria; esto es, castigan las conductas que dificultan esa comprobación administrativa tanto respecto de las obligaciones tributarias del infractor como respecto de las obligaciones tributarias que corresponden a las terceras personas con las que ese infractor se relaciona.
- 4.º Lo que antecede, unido a esa falta de identidad del sujeto infractor, por tratarse aquí de una persona física que actúa en un caso como tal y en el otro como órgano de una entidad colectiva personificada, determina también la existencia de dos conductas o acciones que jurídicamente son autónomas o diferenciadas. Esto hace que sea de apreciar la hipótesis de «varias acciones [...] constitutivas de varias infracciones» que expresamente prevé el actual artículo 180.2 de la LGT (antiguo art. 180.3) para posibilitar la «imposición de las acciones que procedan por todas ellas».

- 5.º La derivación de responsabilidad que la Administración tributaria ha decidido en aplicación del artículo 42.1 a) de la LGT no vulnera el principio de culpabilidad, ni la presunción de inocencia. Y no existe esa vulneración porque, tratándose de actos de personas jurídicas colectivas o asociativas, la voluntad y consciencia que determina la culpabilidad procede de la persona física que los realiza como necesario órgano de dichas entidades personificadas por el ordenamiento jurídico.

2.2. Responsabilidad de los partícipes o cotitulares de las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición

En lo que se refiere a esta modalidad de responsabilidad solidaria, cabe hacer referencia a la Sentencia del TS de 22 de abril de 2021 (rec. casación núm. 2905/2018, NFJ083251; ponente: Navarro Sanchís), en la que se declara que ha lugar al recurso de casación, dada la opinión de la sentencia impugnada, que reputa desacertada, en tanto considera, a la postre, en criterio contrario al establecido por la Sección Segunda de la Sala Tercera del TS, que cabe que un comunero o condueño de una cosa en común responda solidariamente de la deuda tributaria de la comunidad de bienes en que se integra (ex art. 42.1 b) LGT), cuando carece de personalidad jurídica para celebrar los negocios jurídicos documentados en las escrituras determinantes del hecho imponible en el impuesto sobre actos jurídicos documentados, al margen de que no los suscribió dicha comunidad de bienes, de modo real y efectivo.

La sentencia fija el criterio interpretativo de que no cabe extender a terceros la responsabilidad solidaria de las deudas de quien no es sujeto pasivo del tributo de cuya derivación se trata. En las propias palabras del auto de admisión, el acto de derivación de responsabilidad solidaria del artículo 42.1 b) de la LGT no es posible porque las comunidades de bienes no son, conforme al ordenamiento vigente, sujetos pasivos del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, modalidad actos jurídicos documentado –documentos notariales–. En síntesis, no cabe que quien no es, ni puede ser, sujeto pasivo, en relación con este impuesto y para los actos jurídicos que en el asunto enjuiciado se instrumentaron en escritura pública, traslade a terceros su inexistente responsabilidad tributaria como deudor principal.

2.3. Responsabilidad por la sucesión de empresas

En lo que se refiere a la modalidad de responsabilidad prevista en el artículo 42.1 c) de la LGT –responsabilidad solidaria de las personas o entidades que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones tributarias contraídas por el anterior titular y derivadas de su ejercicio–, en la citada

Sentencia del TS de 7 de marzo de 2014 (rec. casación núm. 3276/2011, NFJ053970; ponente: Frías Ponce) se expone que son tres los supuestos que se subsumen en este precepto:

- a) Cuando exista un título de transmisión jurídica de una empresa a otra que sitúa a la sucesora en la condición de titular de la deuda tributaria; es decir, cuando se trate de un supuesto de **sucesión jurídica**.
- b) Cuando no existe, al menos formalmente ese título de transmisión, pero se ha producido de hecho la sucesión mediante la asunción por la empresa sucesora del conjunto de actividades y demás elementos patrimoniales y personales; esto es, cuando se dé un caso de **sucesión de facto** –al efecto se aplica al ámbito tributario la doctrina del «levantamiento del velo» para justificar la posibilidad de aplicar la sucesión cuando esta es *de facto* y no hay transmisión jurídico-formal–.
- c) Cuando se adquieren **elementos aislados** de la empresa sucedida de tal relevancia **que permiten por sí solo la continuidad en la actividad**.

Y, a tal efecto, la Sección Segunda de la Sala Tercera del Alto Tribunal expone que para los dos últimos supuestos se requiere la continuidad en el ejercicio de la explotación, lo que implica la asunción de elementos personales o materiales significativos (caso de personal, domicilio, locales y maquinaria) que permitan constituir un soporte económico bastante para mantener en vida la actividad empresarial precedente, correspondiendo la carga de la prueba a la Administración tributaria. *A contrario sensu*, en la Sentencia de 2 de octubre de 2008 (rec. casación para unificación de doctrina núm. 283/2004, NFJ087865; ponente: Garzón Herrero), en relación con el derogado artículo 72 de la LGT/63, se señala que en estos dos mismos supuestos no se requiere la sucesión de todos los elementos personales y materiales, sino la simple continuidad en el ejercicio de la explotación. Así, se puede acreditar, aun sin la existencia de un título sucesorio, que la empresa sucesora mantiene en lo fundamental la actividad empresarial. Por su parte, en la Sentencia del TS de 27 de junio de 2013 (rec. casación núm. 2259/2011, NFJ087864; ponente: Martín Timón), examinando el mismo artículo 72 de la LGT/63 y con cita en la de 27 de mayo de 2008 (rec. casación núm. 8341/2002 –NFJ029763–; ponente: Garzón Herrero), se indica que la ausencia de título jurídico no es obstáculo para la apreciación del hecho sucesorio, practicado normalmente con la finalidad de eludir las obligaciones tributarias que gravitaban sobre la entidad primitiva; ni que tampoco es obstáculo para esa sucesión la falta de coincidencia entre los administradores de las dos sociedades; así como que, cuando se trate de una sucesión de hecho en la actividad, resulta irrelevante que exista un contrato de arrendamiento de las instalaciones, ya que estamos ante un supuesto de ausencia de título o *causa iuris* que formalizara la «transmisión».

Como ejemplo de la aplicación de esta modalidad de responsabilidad solidaria del artículo 42.1 c) de la LGT podemos señalar la Sentencia del TS de 22 de noviembre de 2017 (rec. casación para unificación de doctrina núm. 3132/2016, NFJ087858; ponente: Aguallo Avilés) donde se concluye que dicho precepto permite que la responsabilidad alcance a las sanciones cuando no se haya solicitado el certificado previsto en el artículo 175.2 de la LGT. A este respecto, la

Sentencia del TS de 28 de noviembre de 2013 (rec. casación núm. 3942/2011, NFJ053812; ponente: Martín Timón) pone de relieve la sustancial diferencia entre los certificados que permiten protegerse del supuesto previsto en el 42.1 c) de la LGT y el establecido de forma específica en el párrafo segundo del artículo 43.1 f)² de la LGT para quienes contratan o subcontratan la ejecución de obras o prestación de servicios, como modalidad de responsabilidad subsidiaria.

Otro ejemplo lo encontramos en la Sentencia del TS de 13 de mayo de 2013 (rec. casación núm. 6009/2011, NFJ051182; ponente: Huelin Martínez de Velasco) donde se declara que la responsable solidaria continuó, bajo otra estructura y diferente denominación, la actividad que antaño desarrollaba la deudora principal, atendiendo al objeto social de ambas, al ámbito geográfico en el que operaban, a la naturaleza de las rentas que percibían, a la coincidencia entre los clientes y proveedores, a la relación de parentesco entre sus socios y al hecho de que la segunda se hiciese con buena parte del activo de la primera. La sentencia incide en el aspecto esencial del empleo de la prueba de presunciones.

En todo caso, debemos señalar que la Sentencia del TS de 20 de junio de 2013 (rec. casación núm. 5310/2011, NFJ051644; ponente: Martín Timón), con cita en las Sentencias del TS de 21 de marzo de 2013 (rec. casación núm. 3241/2011, NFJ050586; ponente: Martín Timón) y de 2 de junio de 2011 (rec. casación núm. 452/2008, NFJ043392; ponente: Martín Timón), expone la evolución legislativa experimentada respecto del artículo 72 de la derogada LGT/63, que regulaba el caso sui generis de sujeto responsable tributario en la persona del adquirente de empresas, si bien se incluía dentro del conjunto relativo a «las garantías», precisando que esta modalidad no resulta de aplicación a los supuestos de sucesión por causa de muerte, que se regirán por lo establecido en el artículo 39 de la LGT³.

² Artículo 43.1 f) de la LGT:

[...] La responsabilidad prevista en el párrafo anterior no será exigible cuando el contratista o subcontratista haya aportado al pagador un certificado específico de encontrarse al corriente de sus obligaciones tributarias emitido a estos efectos por la Administración tributaria durante los 12 meses anteriores al pago de cada factura correspondiente a la contratación o subcontratación.

³ Artículo 39. *Sucesores de personas físicas.*

1. A la muerte de los obligados tributarios, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos, sin perjuicio de lo que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia.

Las referidas obligaciones tributarias se transmitirán a los legatarios en las mismas condiciones que las establecidas para los herederos cuando la herencia se distribuya a través de legados y en los supuestos en que se instituyan legados de parte alicuota.

En ningún caso se transmitirán las sanciones. Tampoco se transmitirá la obligación del responsable salvo que se hubiera notificado el acuerdo de derivación de responsabilidad antes del fallecimiento.

2. No impedirá la transmisión a los sucesores de las obligaciones tributarias devengadas el hecho de que a la fecha de la muerte del causante la deuda tributaria no estuviera liquidada, en cuyo caso las actuaciones se entenderán con cualquiera de ellos, debiéndose notificar la liquidación que resulte de dichas actuaciones a todos los interesados que consten en el expediente.

A lo que se ha de añadir que, hasta la inclusión de este supuesto en el vigente artículo 42.1 c) de la LGT, lo cierto es que la jurisprudencia consideraba que estos casos de derivación por sucesión de empresas con arreglo al artículo 72 de la LGT/63 tenían naturaleza de responsabilidad subsidiaria, como así se declara, por ejemplo, en la Sentencia del TS de 25 de marzo de 2004 (rec. casación núm. 8738/1998, NFJ018070; ponente: Martínez Micó). En este punto, cabe hacer referencia a la Sentencia del TS de 25 de octubre de 2012 (rec. casación núm. 5068/2010, NFJ087863; ponente: Trillo Torres), donde se razona que procedía la anulación de un acuerdo de derivación de responsabilidad declarada como de carácter solidario por la AEAT, por sucesión con arreglo al artículo 72 de la LGT/63, habida cuenta de que la procedente era la subsidiaria.

2.4. Responsabilidad por la ocultación de bienes y derechos para impedir la actuación de la Administración

2.4.1. Requisitos

Sin perjuicio de lo que indicamos respecto de los requisitos relativos, con carácter general, para el conjunto de los supuestos del artículo 42.2 de la LGT, en primer término, vamos a hacer referencia a las Sentencias del TS de 18 de noviembre de 2015 (rec. casación núm. 860/2014, NFJ061298 –ya mencionada–; ponente: Martín Timón) y de 20 de junio de 2014 (rec. casación núm. 2866/2012, NFJ054735; ponente: Montero Fernández), en las que se fijan cuáles son los requisitos de este tipo o supuesto de responsabilidad solidaria:

- a) La existencia de una deuda tributaria del obligado principal que se encuentre liquidada o autoliquidada en el momento de declaración de responsabilidad.

En relación con este primer requisito, la Sentencia del TS de 15 de junio de 2016 (rec. casación núm. 1916/2015, NFJ063865; ponente: Huelin Martínez de Velasco) –antes mencionada– añade que la obligación de pago del deudor principal nace con la realización del hecho imponible, esto es, con el devengo (art. 21.1 LGT⁴), mientras que la del responsable solidario ex artículo 42.2 a) de la LGT se origina desde

3. Mientras la herencia se encuentre yacente, el cumplimiento de las obligaciones tributarias del causante corresponderá al representante de la herencia yacente.

Las actuaciones administrativas que tengan por objeto la cuantificación, determinación y liquidación de las obligaciones tributarias del causante deberán realizarse o continuarse con el representante de la herencia yacente. Si al término del procedimiento no se conocieran los herederos, las liquidaciones se realizarán a nombre de la herencia yacente.

Las obligaciones tributarias a que se refiere el párrafo anterior y las que fueran transmisibles por causa de muerte podrán satisfacerse con cargo a los bienes de la herencia yacente.

⁴ El devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal.

el momento en que, teniendo conocimiento de la deuda con el Fisco, causa o colabora en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado principal.

En ese sentido, la reiterada Sentencia del TS de 21 de junio de 2016 (rec. casación núm. 1312/2015, NFJ087527; ponente: Martínez Micó) señala que el artículo 131.5 a) de la LGT/63 (equivalente al vigente 42.2 a) LGT) no acota temporalmente de forma explícita el momento en el que los hechos a que da lugar la declaración tienen que producirse para ser determinantes de la responsabilidad, razonando que, para el deudor principal, la obligación de pago de la deuda nace con la realización del hecho imponible, de forma que a partir de este momento su patrimonio presente y futuro queda vinculado a la prestación patrimonial asumida legalmente consistente en el pago de la deuda tributaria. Desde ese instante, el deudor que realice **operaciones de despatrimonialización** puede incurrir en un ilícito; y, por su parte, el causante o colaborador puede ser consciente del fin ilegítimo de la operación, con lo que parece clara la voluntad del legislador de cubrir con la letra a) las conductas ilícitas de desafección patrimonial **anteriores a la ejecución material en la vía de apremio**, toda vez que no fija otro límite temporal, cuando sí lo hace en las letras b) y c) del mismo precepto.

Misma doctrina que se contiene en las citadas Sentencias del TS de 20 de junio de 2014 (rec. casación núm. 2866/2012, NFJ054735; ponente: Montero Fernández) y de 18 de noviembre de 2015 (rec. casación núm. 860/2014, NFJ061298; ponente: Martín Timón). En concreto, examinando el aspecto del **vaciamiento patrimonial**, esta última declara que:

[...] el deudor principal está obligado legalmente al pago de la deuda desde el nacimiento de la deuda tributaria, mientras que el responsable solidario [...] se hace tal a partir de conocer la [...] circunstancia [del fin ilegítimo de la operación] y causar o colaborar en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado principal al pago, sin que sea necesario, por tanto, que exista un acto previo de reclamación individual.

Cuestión distinta es que quede demostrado el conocimiento de la existencia de una obligación principal.

Por tanto, en lo que se refiere al alcance de la responsabilidad al momento del devengo, en estas sentencias se establece que la responsabilidad abarca a las **deudas devengadas**.

Ahora bien, la Sentencia del TS de 11 de marzo de 2021 (rec. casación núm. 7004/2019, NFJ081744; ponente: Díaz Delgado) se refiere a un supuesto de derivación de responsabilidad solidaria, en el que se examina la extensión de este artículo 42.2 a) de la LGT, a **deudas que se devenguen con posterioridad a la ocultación o transmisión** de los bienes o derechos del obligado al pago, cuando resulta acreditado por la Administración tributaria que se ha actuado de forma intencionada con la finalidad de impedir su actuación (*consilium fraudis*).

El supuesto de hecho consistió en la donación a la esposa de todo el patrimonio inmobiliario del marido, a quien previamente se le había declarado responsable solidario de las deudas y sanciones tributarias de la mercantil de la que era administrador, una empresa de transportes de la que ambos eran partícipes, ante la posibilidad de la falta de ingreso futuro del impuesto sobre sociedades (IS) e impuesto sobre el valor añadido (IVA) en ejercicios posteriores. La sentencia impugnada en casación señala:

La donación de todo el patrimonio inmobiliario del marido a la esposa, que no podía desconocer los problemas de la empresa de la que era partícipe en la mitad de su capital, denota una clara intención de poner dichos bienes a resguardo de futuras acciones de los acreedores de la empresa, que se derivaran contra el administrador como responsable de la gestión empresarial. Aunque se trate de justificar la operación en una crisis matrimonial, siendo la donación una compensación por los sinsabores padecidos por la esposa durante el matrimonio, no es razonable que por tal razón se desprendiera el esposo de todo su patrimonio inmobiliario.

La sala de instancia había considerado necesario que los actos de entorpecimiento de la acción de recaudación de la Hacienda se hubieran realizado, al menos, a partir del devengo del impuesto, puesto que «[...] solo a partir de ese momento puede entenderse que el declarado responsable tenía conocimiento de la existencia y alcance de la deuda tributaria, cosa que también se produce en el caso de que la transmisión de bienes sea el acto generador de la deuda tributaria», al entender que el artículo 42.2 a) de la LGT impone que la deuda tributaria que es objeto de derivación ya hubiera nacido cuando se realizan los actos por los que se exige responsabilidad a persona distinta del obligado principal. En consecuencia, estimó en parte el recurso contencioso-administrativo, a efectos de que se excluyera del alcance de la responsabilidad el IS y las correspondientes sanciones, y el IVA devengado después de la donación.

Por el contrario la Sección Segunda de la Sala Tercera del TS casó la sentencia recurrida, al compartir la interpretación que por el abogado del Estado se hace del citado artículo, en cuanto a que puede alcanzar a las deudas que se devenguen con posterioridad a la ocultación o transmisión de los bienes o derechos del obligado al pago, cuando resulta acreditado por la Administración tributaria que se ha actuado de forma intencionada con la finalidad de impedir su actuación y se trate de deudas de próxima y segura existencia. Así, razona lo siguiente:

Como sostiene el Abogado del Estado, la cuestión objeto de debate es si la responsabilidad del [artículo] 42.2 a) LGT que recae sobre el donatario (o con alcance más general sobre el adquirente de los bienes que son objeto de transmisión) puede alcanzar al importe de los créditos tributarios devengados con posterioridad a la donación o transmisión, cuando, en palabras del [Tri-

bunal Económico-Administrativo Central –TEAC–], existe un «acuerdo previo o plan de actuación» que persigue impedir la traba del patrimonio del deudor.

Pues bien, el [artículo] 42.2 a) LGT no contiene una regla que limite la responsabilidad a las deudas devengadas al momento en que se produce el hecho o negocio determinante de su nacimiento, esto es, al momento de la transmisión u ocultación de los bienes, ni puede desprenderse tal regla de un examen literal o gramatical del precepto.

Como sostiene la recurrente, cuando la participación del donatario o adquirente de los bienes que podrían ser embargados por la Administración no se limita a aceptar la posibilidad de un perjuicio para la Administración tributaria (*sciencia fraudis*) sino que se extiende a la conciencia de participar en un plan urdido para impedir la traba de los bienes (*consilium fraudis*), parece que la extensión de su responsabilidad debería recaer también sobre aquellas deudas tributarias y sanciones que, si bien no se han devengado, pueden entenderse comprendidas o abarcadas por la conciencia o dolo tendente a evitar la traba o, al menos, en lo que afecta a aquellas deudas y sanciones anudadas a las mismas que pueden calificarse como de seguro acaecimiento.

En el caso analizado no estamos ante una cuestión de hecho o que afecta a la valoración de los hechos, sino que se parte de la valoración de la sentencia de instancia.

La recurrente alega además la doctrina de la Sala 1.ª del Tribunal Supremo sobre la extensión de la responsabilidad del participe en un acto realizado en fraude de acreedores, responsabilidad que se extiende no solo a las deudas ya nacidas sino a aquellas otras que van a surgir con toda seguridad. Así, la sentencia de la Sala 1.ª del Tribunal Supremo de 1 de febrero de 2006, rec. cas. 2117/1999, y la sentencia de la Sala 1.ª del TS de 21-12-2016, rec. cas. 2334/2014, supuestos en el que la doctrina de la Sala 1.ª del TS elude la aplicación automática de la regla de «preexistencia del crédito» y que puede aplicarse también a los supuestos del [artículo] 42.2 a) LGT cuando las cantidades por las que se responde, si bien se devengan con posterioridad, pueden calificarse como de próxima y segura existencia posterior.

En consecuencia, la doctrina anterior puede aplicarse tanto a la cuota por [IS] como a las de IVA y a las sanciones por falta de ingreso, aunque son posteriores al momento de la donación, lo que nos llevaría a la estimación parcial del recurso de casación, pues el propio Abogado del Estado admite con carácter subsidiario, que ya que el IVA se devenga operación por operación, el responsable no puede conocer las cuotas de IVA que van a devengarse con posterioridad, por lo que la sentencia habría infringido el [artículo] 42.2 a) LGT en cuanto niega la extensión de la responsabilidad al [IS] de 2007 y a la sanción correspondiente ya que el hecho imponible del [IS] está constituido por la obtención de renta a lo largo del periodo considerado, aunque el devengo tiene lugar al final del ejercicio.

A este mismo respecto, cabe hacer referencia a la antes mencionada Sentencia del TS de 12 de mayo de 2021 (rec. casación núm. 62/2020, NFJ082403; ponente: Montero Fernández), relativa al alcance de la responsabilidad solidaria de este artículo 42.2 a) de la LGT, a las deudas tributarias y sanciones futuras.

La Sección Primera de la Sala Tercera del TS, en el Auto de 28 de mayo de 2020 (rec. casación núm. 62/2020, NFJ078049; ponente: Berberoff Ayuda), había planteado dos cuestiones con interés casacional:

En primer lugar, determinar si, para apreciar la colaboración de una persona en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria, deben analizarse de forma conjunta todas las operaciones en las que ha intervenido esa persona, dando lugar a un único acto de derivación de la responsabilidad tributaria contra la misma o, por el contrario, deben dictarse tantos actos de derivación de responsabilidad tributaria como actos de ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago se hayan realizado.

Y, en segundo lugar, precisar si puede extenderse la derivación de responsabilidad al total de las deudas devengadas consideradas en su conjunto, aunque algunas lo sean con posterioridad a la ocultación o transmisión de los bienes o derechos del obligado al pago, cuando resulta acreditada la existencia de ese plan para impedir la actuación de la Administración tributaria (*consilium fraudis*).

Pues bien, ante el caso de existencia de varias operaciones con un solo propósito, la Sección de Enjuiciamiento fija el criterio jurisprudencial de que procede la declaración solidaria por las donaciones realizadas entre padre e hijos con anterioridad al devengo de la deuda tributaria cuando resulta acreditado que las mismas tuvieron como finalidad sustraer los bienes y derechos a la actuación de la Hacienda pública para el pago de las deudas tributarias. Misma doctrina jurisprudencial que se reitera en la Sentencia del TS de 22 de octubre de 2021 (rec. casación núm. 3020/2020, NFJ083981; ponente: Montero Fernández), al ser el recurso de casación sustancialmente idéntico.

En definitiva, en estas tres sentencias, la Sección Segunda de la Sala Tercera del Alto Tribunal declara que la **responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) de la LGT alcanza incluso a las deudas no devengadas.**

- b) Ser el responsable **causante o colaborador en la ocultación de bienes y derechos** con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria, entendiéndose por ocultación cualquier actividad que distraiga bienes o derechos, ya sea por desprendimiento material o jurídico de estos, para evitar responder con ellos. Y por causar o colaborar, cualquier acto positivo dirigido a la ocultación de bienes o derechos, 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 noscendi* o *sciencia fraudes*, es decir, una conciencia o conocimiento de que se puede producir un perjuicio.

- c) No es necesaria la consecución de un resultado, sino que basta con que los actos realizados por los responsables tiendan a la ocultación o transmisión **sin necesidad de que se consuma dicho resultado**.

2.4.2. La vinculación con la deuda tributaria principal u originaria

La Sentencia del TS de 18 de noviembre de 2015 (rec. de casación núm. 973/2014, NFJ087862; ponente: Martínez Micó) se refiere a un supuesto de derivación de responsabilidad solidaria, en el que se examina la aplicación del artículo 42.2 a) de la LGT, y donde se declara la nulidad del acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria como consecuencia de la anulación, de forma sobrevenida, de la liquidación inicialmente practicada al deudor principal en concepto del IS, lo que, para TS, altera un elemento esencial del acto que acordó la derivación de responsabilidad, debiendo anularse el acto de derivación de responsabilidad.

La Sección Segunda de la Sala Tercera del TS señala en esta sentencia que, estando las actuaciones pendientes de señalamiento para votación y fallo, la recurrente en casación presentó un escrito ante dicha Sala haciendo constar que con posterioridad a la presentación del recurso de casación, el TEAC había dictado un acuerdo mediante el que **se estimó la reclamación económico-administrativa planteada por la deudora principal frente a la liquidación practicada y la sanción impuesta**, deudas de las que traen causa la derivación de responsabilidad objeto de dicho recurso de casación. El TEAC anula la liquidación, ordenando su sustitución por otra en la que se aplicase la deducción procedente por razón de doble imposición del artículo 30.5 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo), así como que se modifique la cuantía de la sanción impuesta, conforme a la nueva cuota resultante de la corrección ordenada.

Así, entiende que se ha producido una alteración del acto objeto del proceso contencioso-administrativo por un acto administrativo posterior, razonando lo siguiente:

En el presente caso, el procedimiento de declaración de responsabilidad ha ido avanzando más rápidamente que el procedimiento de revisión de la liquidación correspondiente al deudor principal [...], de manera que nos encontramos con una sentencia de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, sometida al presente recurso de casación, que ha confirmado un acto administrativo de derivación de responsabilidad de una deuda tributaria cuya liquidación ha sido anulada y que ha sido sustituida por una nueva liquidación

que aún no ha devenido firme en vía administrativa. El nuevo acto administrativo de aprobación de la liquidación es susceptible de impugnación en vía administrativa por [la deudora principal] y también por [la responsable solidaria], ya que esa liquidación es uno de los elementos esenciales del procedimiento de declaración de responsabilidad susceptible de impugnación.

Y por ello, concluye que carece de sentido confirmar la sentencia de instancia, en cuanto que se estaría dando firmeza al acto administrativo consistente en el acuerdo de declaración de responsabilidad, que ha sido modificado en uno de sus elementos más relevantes (el alcance de la responsabilidad), y queda sujeto a una nueva posibilidad de revisión, tanto en vía administrativa, como posteriormente jurisdiccional.

En el mismo sentido, debemos hacer mención a la Sentencia del TS de 27 de noviembre de 2015 (rec. casación núm. 969/2014, NFJ061187; ponente: Martínez Micó), donde se declara la anulación del acuerdo de responsabilidad solidaria, al haberse producido la de la liquidación inicialmente practicada, como consecuencia de la alteración sobrevenida del acto objeto del proceso, habida cuenta de que el acto objeto del proceso fue modificado por otro posterior. Se analiza un supuesto de responsabilidad solidaria ex artículo 42.2 a) de la LGT por ocultación de bienes para impedir la actuación de la Administración tributaria y donde el procedimiento de declaración de responsabilidad fue avanzando más rápidamente que el procedimiento de revisión de la liquidación correspondiente al deudor principal. Así, resulta que la sentencia sometida objeto del recurso de casación en cuestión, confirma un acto administrativo de derivación de responsabilidad de una deuda tributaria cuya liquidación había sido anulada y sustituida por una nueva liquidación que aún no había devenido firme en vía administrativa. El nuevo acto administrativo de aprobación de la liquidación es susceptible de impugnación en vía administrativa por la deudora principal y también por la responsable solidaria, ya que esa liquidación es uno de los elementos esenciales del procedimiento de declaración de responsabilidad susceptible de impugnación.

Mismas cuestiones y aspectos que se contienen en otras dos sentencias de la misma fecha (27 de noviembre de 2015), recaídas en los recursos de casación núms. 2058/2014 (NFJ087861) y 1396/2014 (NFJ087860), ponente, en ambos casos: Montero Fernández.

2.4.3. Tipo de actividad que se subsume en este supuesto

Dicho lo cual, y con el fin de encuadrar qué tipo de actividad o actuación se subsume en esta modalidad de responsabilidad solidaria, en el supuesto examinado en la reiterada Sentencia de 15 de junio de 2016 (rec. casación núm. 1916/2015, NFJ063865; ponente: Huelin Martínez de Velasco), debemos señalar que la obligada principal había transferido 1.130.000 euros a la responsable solidaria (compañía perteneciente a la esfera patrimonial de la misma familia y que compartían el mismo administrador), cuando aquella mantenía una importante deuda fiscal con la Hacienda pública, de modo que, al permitir la responsable

solidaria el ingreso de dicho importe en su cuenta corriente, que no le pertenecía, facilitó que la deudora principal ocultase a la Administración tributaria esa importante suma, colaborando para eludir en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la deudora principal.

En ese sentido, la sentencia pone de relieve la procedencia del empleo de la prueba de presunciones a la hora de acreditar los hechos en virtud de los cuales se predica la concurrencia de la actividad de colaboración en la elusión, razonado lo siguiente:

[...] la prueba de presunciones es un instrumento admitido en el ámbito tributario para decantar los hechos (artículo 108.2 de la Ley General Tributaria) y que las presunciones judiciales son medios idóneos para obtener el convencimiento del Tribunal sobre la realidad relevante para el fallo. Constituyen un cauce indirecto, mediante el que a partir de un hecho probado el tribunal puede presumir la certeza, a los efectos del proceso, de otro hecho, si entre el admitido o demostrado y el presunto existe un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano [artículo 386.1 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento civil (BOE de 8 de enero)] [véase, por todas, la reciente sentencia de 24 de febrero de 2016 (casación 4134/2014, FJ 6.º 2; ECLI:ES:TS :2016:612)]. Por tanto, las presunciones pueden ser válidamente utilizadas si concurren los siguientes requisitos: (a) que aparezcan acreditados los hechos constitutivos del indicio o hecho base; (b) que exista una relación lógica entre tales hechos y la consecuencia extraída; y (c) que esté presente el razonamiento deductivo que lleva al resultado de considerar probado o no el presupuesto fáctico contemplado en la norma para la aplicación de su consecuencia jurídica, como, para el ámbito jurisdiccional, exige de manera expresa el artículo 386.1, párrafo segundo, de la Ley de Enjuiciamiento Civil, al señalar que «en la sentencia en la que se aplique el párrafo anterior (las presunciones judiciales) deberá incluir el razonamiento en virtud del cual el tribunal ha establecido la presunción». Dicho, en otros términos, la prueba de presunciones consta de un elemento o dato objetivo, que es el constituido por el hecho base que ha de estar suficientemente acreditado, del que parte la inferencia, esto es, la operación lógica que lleva al hecho consecuencia, que será tanto más rectamente entendida cuanto más coherente y razonable aparezca el camino de la inferencia.

La Sentencia de 2 de noviembre de 2016 (rec. casación para unificación de doctrina 3363/2015, NFJ087859; ponente: Martínez Micó) examina un caso en el que se produce la transmisión de unas aportaciones dinerarias por parte de la deudora principal a la responsable solidaria, transmisión que fue formalizada cinco días antes de que concluyera el plazo de ingreso en periodo voluntario de las deudas liquidadas a cargo de la primera, siendo tales participaciones los únicos activos susceptibles de embargo y realización con que entonces contaba, circunstancias de las que era conocedora la sociedad receptora de dichas aportaciones, estando ambas sociedades bajo el control de la misma persona. Circunstancias con las que se acredita una conducta de colaboración en la ocultación o transmisión de

bienes de la obligada principal con la finalidad de impedir su traba y, en definitiva, el pago de las obligaciones tributarias que esta tenía pendientes, presupuesto de hecho habilitante para la declaración de responsabilidad solidaria con arreglo al artículo 42.2 a) de la LGT.

Otro ejemplo de actuación que encaja en este supuesto (con arreglo al derogado art. 131.5 a) LGT/63) la encontramos en la mencionada Sentencia del TS de 28 de noviembre de 2011 (rec. casación núm. 4707/2009, NFJ045425; ponente: Huelin Martínez de Velasco). Se trata del caso de un deudor originario que, con su cónyuge y sus cuatro hijos, constituye una sociedad a la que aporta tres inmuebles gananciales, únicos bienes sobre los que hacer efectiva su responsabilidad frente a la Hacienda pública, con la clara intención de perjudicar y dificultar la realización del pago de la deuda pendiente, por importe superior a 200.000 euros y exigida por la vía de apremio. La sentencia, de forma expresa, rechaza que la adquisición por parte de la sociedad declarada responsable solidaria pueda ampararse en el principio de la autonomía de la voluntad y en la libertad contractual, estando la sociedad controlada por el propio deudor principal, sin que nada se sepa sobre el objeto, actividad ni razón comercial o mercantil de la sociedad en cuestión, siendo así que su única finalidad era la descapitalización del deudor original frente a la Administración tributaria, con el objetivo de evitar o hacer más complicado el cobro de la deuda.

Y en la Sentencia del TS de 9 de junio de 2014 (rec. casación núm. 432/2012, NFJ054622; ponente: Huelin Martínez de Velasco), el supuesto de hecho consiste en un matrimonio que, para evitar el embargo de bienes de la sociedad legal de gananciales a fin de responder de las deudas tributarias del marido, procede a su liquidación, estableciendo el régimen de separación, y en virtud del cual se adjudica a la esposa bienes inmuebles y al marido valores en sociedades que no cotizan en mercados secundarios, para después vender los inmuebles a sociedades en las que este último es el socio mayoritario.

2.4.4. Derivación a los menores de edad

Especial mención merece la Sentencia del TS de 25 de marzo de 2021 (rec. casación núm. 3172/2019, NFJ081571; ponente: Navarro Sanchís), a la que hacemos alusión en la introducción del presente estudio. A dicha Sentencia se remite la de 18 de junio de 2021 (rec. casación núm. 2188/2020, NFJ082904; ponente: Montero Fernández); siendo igualmente citada aquella por la de 8 de abril de 2021 (rec. casación núm. 1107/2020, NFJ081847; ponente: Córdoba Castroverde, y a la que, a su vez, se remite la de 5 de octubre de 2021 (rec. casación núm. 8115/2019, NFJ083982; ponente: Navarro Sanchís).

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Alto Tribunal se pronuncia sobre la responsabilidad solidaria prevista en el artículo 42.2 a) de la LGT (art. 131.5 a) LGT/63, *ratione temporis*), su naturaleza y fines y, en concreto, sobre si cabe exigirla a un menor de edad, en aquellos supuestos en que la actuación que se le impute lo sea como causante o colaborador en la ocultación o transmisión de bienes, lo que constituye el hecho determinante de su responsabilidad solidaria. Así, su Sección Segunda razona cuanto sigue:

Se ha de aplicar lo anteriormente expuesto a la causa de responsabilidad solidaria establecida, bajo la vigencia de la LGT precedente, en el artículo 131.5 a), que despliega sus efectos en el ámbito de la recaudación de las deudas ya aplicadas, pero también, aunque en fórmula algo más diluida, al menos en apariencia, se requiere en el vigente artículo 42.2 a) LGT –pues no de otro modo cabe interpretar la locución «... sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria», lo que remite a una conducta que implica conocimiento y voluntad, por más que la supresión de la palabra maliciosa pudiera sugerir cosa distinta.

La conducta habilitante de la responsabilidad de «... [C]ausar o colaborar en la ocultación o transmisión de bienes... con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria» no es compatible con el caso fortuito, el puro desconocimiento o el descuido. Más bien sucede que, ahora implícita y claudicante, se sigue requiriendo una conducta maliciosa y, por tanto, conocedora y voluntaria, atributos que cabe negar, *ex lege*, a los menores que, como tales, carecen de capacidad de obrar. Además, aun si por hipótesis concurriera mera negligencia, tampoco le podría ser imputada al menor como fuente de responsabilidad subjetiva.

2. La parte recurrente considera, en síntesis, que no resulta ajustada a Derecho tal exigencia de responsabilidad solidaria que ahora nos corresponde examinar, al no cumplirse el requisito de que la conducta realizada por la responsable solidaria, como causante o colaboradora, pueda ser calificada de maliciosa (en los términos literales de la fórmula legal de la Ley 20/1995, que es la aquí aplicable, ya que doña Lourdes era menor de edad en el momento en que se llevó a cabo la aceptación de la donación de la nuda propiedad del inmueble, cuya transmisión es considerada vehículo de ocultación o transmisión de bienes, hecho causante de esa responsabilidad).

3. Este Tribunal Supremo considera que la sentencia de instancia, de la Sección 7.^a de la Audiencia Nacional, que es muy parca y escueta en su argumentación y no aborda suficientemente el núcleo del problema jurídico suscitado, resulta incorrecta, pues centra la procedencia de la responsabilidad solidaria en el hecho de que, como sujeto titular del patrimonio adquirente, que aumenta con el derecho adquirido –la nuda propiedad– se beneficia del acto, porque tal derecho real se incorpora a ese patrimonio, por más que, debido a su carencia de capacidad de obrar, hubiera de ser representada la menor por su padre (respecto del cual no se suscita ni en la vía administrativa ni en el pleito seguido en la instancia que mantuviera un conflicto de intereses al respecto). Esto es, la sentencia confunde la capacidad jurídica con la capacidad de obrar.

4. En nuestra opinión, lo decisivo, en el artículo 131.5 a) LGT de 1963 –aplicable *ratione temporis*–, en buena medida reproducido por el 42.2 a) de la LGT 2003, vigente, del que es precedente reconocible, por más que en este queden desleídas las exigencias subjetivas, la fuente de responsabilidad solidaria consistía en lo siguiente:

«[...] 5. Responderán solidariamente del pago de la deuda tributaria pendiente, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubie-

ren podido embargar, las siguientes personas: a) Los que sean causantes o colaboren en la ocultación maliciosa de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir su traba [...]».

Hay varios aspectos de la cuestión que deben ser objeto de comentario, en tanto afectan o condicionan esta responsabilidad solidaria:

a) que el adjetivo «maliciosa» que complementa al sustantivo ocultación –de la que, además, el responsable es causante o colaborador, con la finalidad de impedir su traba– hace referencia inequívoca a conductas o actitudes que reclaman una responsabilidad no solo personal, sino de índole sancionadora, además a título de dolo, excluyendo, por tanto, la culpa o negligencia. Es una norma sancionadora especial, con arreglo a nuestra reiterada jurisprudencia, lo que implica, en una primera aproximación al caso, que si no hay dolo, no hay responsabilidad. Y a una menor de edad (D.^a ... tenía 6 años cuando fue donataria de la nuda propiedad del inmueble, representada por su padre) le es ajeno, ontológicamente, el concepto de dolo, y también de culpa; o toda posibilidad legal de ser causante o colaborador en una ocultación de bienes ni de perseguir finalidad alguna de sustraer los bienes a su traba o ejecución.

b) No cabe olvidar que, además –manteniendo el examen del caso bajo la Ley de 1963–, cuando se habla de obligaciones tributarias –como objeto de la extensión de la responsabilidad solidaria– en el artículo 38 y también en el 131.5 a) LGT 1963, se incluyen las sanciones, que formaban parte entonces de la deuda tributaria y se exigían conjuntamente con esta, como un concepto económico más de la deuda, lo que significa que estamos ante un tipo sancionador sui géneris, ajeno a la sistemática de la LGT, pero sujeto siempre al principio culpabilístico, como hemos declarado reiteradamente. De hecho, la responsabilidad inicial de la empresa y la subsidiaria de la administradora, madre de la recurrente, incluía entre las deudas derivadas las sanciones impuestas.

c) No en vano, el tipo descriptivo del artículo 38 de la antigua LGT de 1963 culminaba la enunciación del presupuesto de la responsabilidad solidaria añadiendo, como sujetos, además de a quienes sean causantes, a quienes –también dolosamente– «colaboren de manera directa y principal con el sujeto pasivo, en las infracciones tributarias calificadas de defraudación». Y la norma creada en 1995 que cursa como precedente del actual artículo 42.2 a), del mismo modo, y quizá con mayor claridad, configuraba la responsabilidad en el campo recaudatorio de igual modo, de suerte que tal responsabilidad no era puramente objetiva, atenta solo al vaciamiento patrimonial, logrado o intentado, sino exigente de un obrar malicioso con la finalidad de defraudar a la Hacienda, algo que los menores no pueden hacer –y, si lo hacen, por lo que no se les puede imputar ni sancionar–.

d) Pues bien, según muy reiterada y conocida doctrina jurisprudencial nuestra, la extensión a una persona ajena a la relación tributaria y a la capacidad económica gravada, de una sanción, fruto de la infracción cometida por otro, es también una sanción y le son exigibles, por imperativo constitucional (art. 25 CE), las garantías penales de legalidad, tipicidad y culpabilidad, así como el derivado del principio

de personalidad de la pena extensible a la sanción administrativa, que participa de la misma sustancia que aquella-. En otras palabras, aquí se ha trasladado a la menor la responsabilidad subjetiva, por causar o colaborar en las infracciones cometidas por el deudor principal –en este caso, se exige la responsabilidad solidaria del responsable subsidiario de la sociedad primeramente obligada, en cascada o de segundo grado–, por el importe, entre otras deudas, de sanciones de multa, prescindiendo de todo elemento subjetivo, que la ley exige cuando limita esta clase de responsabilidad a quien obre maliciosamente, atributo o elemento subjetivo del que, por definición, están excluidos los menores de edad.

e) Si se examina el asunto, además, desde la perspectiva civil, la menor no ha obrado –ni causado, colaborado u ocultado– en este asunto en un sentido propio, pues carecía de capacidad de obrar (art. 30, *contrario sensu*, así como 314 y siguientes del Código Civil), de suerte que sus actos jurídicos, respecto de la titularidad de derechos y obligaciones, ha de realizarlos por ellos su representante legal, en este caso, su padre. Por tanto, considerar que la adquisición jurídica de la donación de la nuda propiedad de un inmueble en su patrimonio, por razón de su capacidad jurídica –que no de obrar– le inculpa, pese a la carencia de conocimiento, de comprensión y de voluntad del acto jurídico, es objetivar la responsabilidad, aún penal, en contra de la letra y del espíritu del artículo 131.5 a) LGT 1963, versión de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, en relación con el art. 42.2 a) LGT actual.

f) No cabe desconocer que el asunto llegó a la Audiencia Nacional a través de una resolución del [TEAC] que estimó un recurso de alzada impropia entablado por la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT, frente a la resolución del [Tribunal Económico-Administrativo Regional –TEAR–] de Cantabria que anuló la responsabilidad, y que consideramos plenamente acertada. Sucede que, a menudo, la privación al interesado del efecto de firmeza que podría residir en las resoluciones revisoras obligatorias, como la del TEAR, por virtud del auto recurso administrativo que la ley permite, empeora notablemente no solo la posición del interesado, sino la seguridad jurídica misma, como ocurre en el caso debatido.

Para concluir realizando los siguientes pronunciamientos:

- 1.º No cabe exigir la responsabilidad solidaria prevista en el artículo 131.5 a) de la LGT/63 –en la redacción aplicable al caso debatido–, ni tampoco la del artículo 42.2 a) de la LGT vigente, a un menor de edad, en ningún caso, toda vez que en ambos supuestos, tipificados en tales normas, la actuación que se le imputa y por la que se le responsabiliza es la de ser causante o colaborador en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria, como presupuesto determinante de su responsabilidad solidaria, ya que el precepto comprende actividades, conductas e intenciones dolosas de las que un menor es, siempre, inimputable por ministerio de la ley, condición de la que deriva su inmunidad a las sanciones.

Esto es, no cabe trasladar o extender la responsabilidad fiscal a un menor cuando el negocio jurídico en virtud del cual se pretende la ocultación o transmisión –aquí, la donación de la nuda propiedad de un bien inmueble– se ha concluido por su representante legal, por cuenta de aquel, aunque adquiriera este en su patrimonio.

- 2.º El dolo o intención que se exigen jurisprudencialmente para sustentar la posición de causante o colaborador en tal ocultación o transmisión –tanto en uno como en otro precepto sucesivamente reguladores de esta clase de responsabilidad solidaria en vía recaudatoria– no pueden ser atribuidos a quien, por ser menor, es legalmente inimputable, carece de capacidad de obrar y, por tanto, de concluir por propia voluntad negocios jurídicos, sin perjuicio de la titularidad que ostenta de derechos y obligaciones. Cabe añadir que la cesión de derechos reales sobre bienes inmuebles y la donación de estos (arts. 1280.1 y 633 del Código Civil –CC–⁵) está sometida a la forma de la escritura pública, de suerte que es preciso, como requisito de validez –*ad solemnitatem*–, la intervención de un fedatario público, el notario, obligado por la ley y por el reglamento notarial⁶ a advertir a los contratantes de los vicios de que puedan estar aquejados los actos y negocios que celebren bajo la fe pública y autorizados por aquellos.
- 3.º No cabe pronunciarse sobre la posibilidad de imputar, eventualmente, tales negocios jurídicos, mediante la atribución de la responsabilidad solidaria discutida, del artículo 131.5 a) de la LGT/63, en la redacción aplicable al caso debatido, ni tampoco la del artículo 42.2 a) de la LGT vigente, al representante legal del menor, que actúa por cuenta de este y en su representación, pues pese a los términos del auto de admisión, no se trata de una cuestión que derive de los hechos acreditados en autos ni sea precisa para resolver el recurso de casación planteado, al margen del interés casacional que, hipotéticamente, pudiera suscitar tal cuestión jurídica, debidamente manifestada, para formar doctrina general, si se aprecia en tal asunto el interés casacional objetivo necesario a tal fin jurisprudencial.

Además, en las mencionadas Sentencias del TS de 5 de octubre de 2021 (rec. casación núm. 8115/2019, NFJ083982; ponente: Navarro Sanchís) y de 8 de abril de 2021 (rec. casación núm. 1107/2020, NFJ081847; ponente: Córdoba Castroverde), relativas a casos de derivación de responsabilidad solidaria al amparo de este supuesto del artículo 42.2 a) de la LGT, se examina la posibilidad de derivar al declarado responsable solidario sanciones que no hayan adquirido firmeza en vía administrativa por haber sido impugnada y, por ende, automáticamente suspendida en periodo voluntario.

En ambos casos el acuerdo de derivación solidaria tenía por objeto exclusivo unas sanciones, si bien en el segundo se encontraban suspendidas en periodo voluntario de pago.

⁵ Aprobado por Real Decreto de 24 de julio de 1889 (Gaceta de Madrid de 25 de julio).

⁶ Reglamento de la organización y régimen del Notariado, aprobado por Decreto de 2 de junio de 1944 (BOE de 7 de julio).

En primer lugar, se fija el criterio jurisprudencial de que, en los supuestos de declaración de responsabilidad solidaria realizados al amparo del artículo 42.2 a) de la LGT, es posible derivar al declarado responsable solidario una sanción que no ha adquirido firmeza en vía administrativa por haber sido impugnada y, por ende, automáticamente suspendida en periodo voluntario, sin perjuicio de que la sanción no pueda ser exigida y deba continuar suspendida hasta que sea firme en vía administrativa. En segundo lugar, se establece la doctrina de que en los supuestos en los que contra el acuerdo de imposición de sanción se interponga recurso de reposición o cualquier otro procedente en derecho, el periodo ejecutivo se iniciará con la firmeza de la sanción en vía administrativa, lo que determinará el órgano competente para dictar el acuerdo de derivación de responsabilidad.

Pues bien, partiendo de la doctrina fijada por la Sección Segunda de la Sala Tercera del TS, en esta materia todavía quedan sin resolver algunas cuestiones que hasta la fecha no se han suscitado. Así, en primer lugar, cabe plantearse si habría que matizar o concretar dicha jurisprudencia para el supuesto de los menores de edad mayores de 14 años y a los que les es de aplicación la Ley Orgánica 5/2000, de 12 de enero, reguladora de la responsabilidad penal de los menores (BOE de 13 de enero).

Su artículo 1 prevé que: «Esta Ley se aplicará para exigir la responsabilidad de las personas mayores de catorce años y menores de dieciocho por la comisión de hechos tipificados como delitos o faltas en el Código Penal o las leyes penales especiales».

Y en el 61, relativo a las reglas generales, se establece que: «3. Cuando el responsable de los hechos cometidos sea un menor de dieciocho años, responderán solidariamente con él de los daños y perjuicios causados sus padres, tutores, acogedores y guardadores legales o de hecho, por este orden».

Del mismo modo, puede plantearse qué podría suceder con el sujeto que, una vez alcanzada la mayoría de edad y con plena capacidad de obrar, sigue disfrutando de los bienes adquiridos cuando era menor de edad; y si tiene el menor de edad que impugnar la donación cuando alcance la mayoría de edad.

En segundo lugar, consideramos que cabe cuestionarse si lo procedente en estos supuestos debería ser que la Administración tributaria inste la rescisión del acto de disposición del bien objeto de la transmisión, teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 1291⁷ del CC y siguientes, en lo relativo a la existencia de negocios celebrados en fraude de acreedores.

⁷ Artículo 1291 del CC:

Son rescindibles:

1.º Los contratos que hubieran podido celebrar sin autorización judicial los tutores o los curadores con facultades de representación, siempre que las personas a quienes representen hayan sufrido lesión en más de la cuarta parte del valor de las cosas que hubiesen sido objeto de aquellos.

Y, todo ello, sin perjuicio de plantearse si la actuación llevada a cabo por quienes se escudan tras los menores y los emplean para su propio beneficio podría dar lugar, en su caso, a la exigencia de responsabilidad en vía penal, en el supuesto de que se entendiera que pudieran incurrir en alguno de los delitos previstos en el artículo 257 y siguientes del Código Penal⁸.

2.4.5. Posibilidad de promover la tasación pericial contradictoria

Por otra parte, en la Sentencia del TS de 22 de mayo de 2018 (rec. casación núm. 38/2017, NFJ070601; ponente: Maurandi Guillén) se examina la posibilidad de promover la **tasación pericial contradictoria** (TPC) en casos de derivación de responsabilidad solidaria por ocultación de bienes, ex artículo 131.5 a) de la LGT/63 –que se correspondería con el vigente art. 42.2 a) LGT–. La Sección Segunda de la Sala Tercera del TS, en primer lugar, se muestra favorable a aceptar la posibilidad de la TPC. Así, señala lo siguiente:

Una razón añadida en apoyo de esa respuesta ha de ser la de que cualquier responsabilidad tributaria, bien como obligado principal o como responsable declarado por cualquiera de las vías que permiten de derivación de la responsabilidad, ha de tener reconocidos los mismos mecanismos de impugnación (entre ellos, el que significa la TPC).

Y la conclusión hermenéutica que debe derivarse de lo que antecede es que, en lo que hace a la TPC establecida en el artículo 57.2 LGT de 2003⁹, y cuya tramitación

2.º Los celebrados en representación de los ausentes, siempre que estos hayan sufrido la lesión a que se refiere el número anterior.

3.º Los celebrados en fraude de acreedores, cuando estos no puedan de otro modo cobrar lo que se les deba.

4.º Los contratos que se refieran a cosas litigiosas, cuando hubiesen sido celebrados por el demandado sin conocimiento y aprobación de las partes litigantes o de la Autoridad judicial competente.

5.º Cualesquiera otros en que especialmente lo determine la Ley.

⁸ Aprobado mediante Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre (BOE de 24 de noviembre).

⁹ Artículo 57.2 de la LGT: «La tasación pericial contradictoria podrá utilizarse para confirmar o corregir en cada caso las valoraciones resultantes de la aplicación de los medios del apartado 1 de este artículo».

Apartado que prevé que:

1. El valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria podrá ser comprobado por la Administración tributaria mediante los siguientes medios:

- a) Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale.
- b) Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.

Dicha estimación por referencia podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración tributaria competente, en los términos que se establezcan reglamentariamente, a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal que

y alcance se regula en el artículo 135¹⁰ del mismo texto legal, ha de considerarse procedente para combatir tanto la comprobación de valores que haya servido de base a una liquidación tributaria, como aquella otra que haya dado sustento y contenido a un acto de declaración de responsabilidad tributaria por los cauces procedimentales que regulan 174 a 176 LGT de 2003.

se tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes. Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario.

- c) Precios medios en el mercado.
- d) Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.
- e) Dictamen de peritos de la Administración.
- f) Valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros.
- g) Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria.
- h) Precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien, teniendo en cuenta las circunstancias de estas, realizadas dentro del plazo que reglamentariamente se establezca.
- i) Cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo.

¹⁰ Artículo 135 de la LGT:

1. Los interesados podrán promover la tasación pericial contradictoria, en corrección de los medios de comprobación fiscal de valores señalados en el artículo 57 de esta Ley, dentro del plazo del primer recurso o reclamación que proceda contra la liquidación efectuada de acuerdo con los valores comprobados administrativamente o, cuando la normativa tributaria así lo prevea, contra el acto de comprobación de valores debidamente notificado.

En los casos en que la normativa propia del tributo así lo prevea, el interesado podrá reservarse el derecho a promover la tasación pericial contradictoria cuando estime que la notificación no contiene expresión suficiente de los datos y motivos tenidos en cuenta para elevar los valores declarados y denuncie dicha omisión en un recurso de reposición o en una reclamación económico-administrativa. En este caso, el plazo a que se refiere el párrafo anterior se contará desde la fecha de firmeza en vía administrativa del acuerdo que resuelva el recurso o la reclamación interpuesta.

La presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria, o la reserva del derecho a promoverla a que se refiere el párrafo anterior, determinará la suspensión de la ejecución de la liquidación y del plazo para interponer recurso o reclamación contra la misma. Asimismo, la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria suspenderá el plazo para iniciar el procedimiento sancionador que, en su caso, derive de la liquidación o, si este se hubiera iniciado, el plazo máximo para la terminación del procedimiento sancionador. Tras la terminación del procedimiento de tasación pericial contradictoria la notificación de la liquidación que proceda determinará que el plazo previsto en el apartado 2 del artículo 209 de esta Ley se compute de nuevo desde dicha notificación o, si el procedimiento se hubiera iniciado, que se reanude el cómputo del plazo restante para la terminación.

En el caso de que en el momento de solicitar la tasación pericial contradictoria contra la liquidación ya se hubiera impuesto la correspondiente sanción y como consecuencia de aquella se dictara una nueva liquidación, se procederá a anular la sanción y a imponer otra teniendo en cuenta la cuantificación de la nueva liquidación.

En segundo lugar, en cuanto a la necesidad o no de informar en la notificación del acto declarativo de la responsabilidad solidaria (o de la liquidación) que haya estado precedido de una comprobación de valores de la posibilidad impugnatoria que comporta la TPC, con carácter previo al recurso o reclamación económico-administrativa, considera que la respuesta también debe ser favorable a la necesidad de esta información por las razones que continúan:

La primera es la clara voluntad del legislador en configurar esa información como una importante garantía del administrado para facilitar su derecho a la impugnación de toda actividad administrativa que afecte a sus derechos e intereses; una voluntad que es inequívoca en la regulación de las notificaciones que se ha sucedido en las normas administrativas

2. Será necesaria la valoración realizada por un perito de la Administración cuando la cuantificación del valor comprobado no se haya realizado mediante dictamen de peritos de aquella. Si la diferencia entre el valor determinado por el perito de la Administración y la tasación practicada por el perito designado por el obligado tributario, considerada en valores absolutos, es igual o inferior a 120.000 euros y al 10 por ciento de dicha tasación, esta última servirá de base para la liquidación. Si la diferencia es superior, deberá designarse un perito tercero de acuerdo con lo dispuesto en el apartado siguiente.

3. Cada Administración tributaria competente solicitará en el mes de enero de cada año a los distintos colegios, asociaciones o corporaciones profesionales legalmente reconocidos el envío de una lista de colegiados o asociados dispuestos a actuar como peritos terceros. Elegido por sorteo público uno de cada lista, las designaciones se efectuarán por orden correlativo, teniendo en cuenta la naturaleza de los bienes o derechos a valorar.

Cuando no exista colegio, asociación o corporación profesional competente por la naturaleza de los bienes o derechos a valorar o profesionales dispuestos a actuar como peritos terceros, se solicitará al Banco de España la designación de una sociedad de tasación inscrita en el correspondiente registro oficial.

Los honorarios del perito del obligado tributario serán satisfechos por este. Cuando la diferencia entre la tasación practicada por el perito tercero y el valor declarado, considerada en valores absolutos, supere el 20 por ciento del valor declarado, los gastos del tercer perito serán abonados por el obligado tributario y, en caso contrario, correrán a cargo de la Administración. En este supuesto, aquel tendrá derecho a ser reintegrado de los gastos ocasionados por el depósito al que se refiere el párrafo siguiente.

El perito tercero podrá exigir que, previamente al desempeño de su cometido, se haga provisión del importe de sus honorarios mediante depósito en el Banco de España o en el organismo público que determine cada Administración tributaria, en el plazo de 10 días. La falta de depósito por cualquiera de las partes supondrá la aceptación de la valoración realizada por el perito de la otra, cualquiera que fuera la diferencia entre ambas valoraciones.

Entregada en la Administración tributaria competente la valoración por el perito tercero, se comunicará al obligado tributario y se le concederá un plazo de 15 días para justificar el pago de los honorarios a su cargo. En su caso, se autorizará la disposición de la provisión de los honorarios depositados.

4. La valoración del perito tercero servirá de base a la liquidación que proceda con los límites del valor declarado y el valor comprobado inicialmente por la Administración tributaria.

generales, a las que remite el artículo 109¹¹ de la LGT (arts. 58.2¹² LRJPAC; y 40.2¹³ de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPAC) (BOE de 2 de octubre); y es coherente con el derecho que a los obligados tributarios reconoce el artículo 34.1 a)¹⁴ de la LGT.

La segunda deriva de lo siguiente: la TPC no deja de ser sino un específico medio de impugnación frente a uno de los elementos de las resoluciones tributarias; y, admitida esta naturaleza, no parece que la solución sobre la necesidad de informar de la posibilidad de TPC haya de merecer una respuesta diferente a la regla general que rige sobre lo que, en sentido estricto, únicamente son recursos o reclamaciones administrativas.

Siendo de significar esas razones que acaban de exponerse la Sección Segunda de la Sala Tercera del TS entiende que aconsejan rectificar el criterio distinto que la misma Sala y Sección siguió en algún pronunciamiento anterior.

En tercer lugar, como consecuencia de la omisión de esa información, es que debe aplicarse a esta cuestión el régimen previsto para las notificaciones irregulares: que estas no afectan a la validez del acto controvertido notificado, pero si determinan el *dies a quo* en el que debe a correr el plazo legalmente establecido para la impugnación (en este caso para solicitar la TPC); y tiene que recordarse a este respecto lo que sucesivamente han dispuesto sobre esta materia el artículo 58.3 de la LRJPAC y el artículo 40.3 de la LPAC, en cuanto a que las notificaciones que, conteniendo el texto íntegro del acto, omitiesen alguno de los demás requisitos previstos en el apartado anterior, surtirán efecto a partir de

¹¹ Artículo 109 de la LGT: «El régimen de notificaciones será el previsto en las normas administrativas generales con las especialidades establecidas en esta sección».

¹² Artículo 58.2 de la LRJPAC:

Toda notificación deberá ser cursada dentro del plazo de diez días a partir de la fecha en que el acto haya sido dictado, y deberá contener el texto íntegro de la resolución, con indicación de si es o no definitivo en la vía administrativa, la expresión de los recursos que procedan, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos, sin perjuicio de que los interesados puedan ejercitar, en su caso, cualquier otro que estimen procedente.

¹³ Artículo 40.2 de la LPAC:

Toda notificación deberá ser cursada dentro del plazo de diez días a partir de la fecha en que el acto haya sido dictado, y deberá contener el texto íntegro de la resolución, con indicación de si pone fin o no a la vía administrativa, la expresión de los recursos que procedan, en su caso, en vía administrativa y judicial, el órgano ante el que hubieran de presentarse y el plazo para interponerlos, sin perjuicio de que los interesados puedan ejercitar, en su caso, cualquier otro que estimen procedente.

¹⁴ Artículo 34.1 de la LGT:

Constituyen derechos de los obligados tributarios, entre otros, los siguientes:

a) Derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

la fecha en que el interesado realice actuaciones que supongan el conocimiento del contenido y alcance de la resolución o acto objeto de la notificación, o interponga cualquier recurso que proceda.

2.5. Responsabilidad por incumplimiento de la orden de embargo

En lo que hace a este supuesto, podemos hacer alusión a la Sentencia del TS de 24 de octubre de 2017 (rec. casación núm. 2601/2016, NFJ068531; ponente: Navarro Sanchís), en la que se razona que de la disciplina legal del artículo 42.2 b) de la LGT cabe extraer las siguientes notas distintivas, que tiene su ámbito procedimental propio en la fase de recaudación y, dentro de ella, en el periodo ejecutivo (art. 160.1 y 2¹⁵ LGT):

- a) Se trata de una medida de aseguramiento o refuerzo de los derechos recaudatorios de la Administración, que incorpora, junto al deudor principal, a otras personas o entidades en régimen de responsabilidad solidaria.
- b) La responsabilidad deriva del hecho de incumplir una orden de embargo.
- c) Solo puede incurrir en ella un tercero ajeno a la relación jurídica trabada entre la Administración tributaria, en el ejercicio de su potestad ejecutiva, y el deudor principal, por imperativo de la naturaleza solidaria de la responsabilidad.
- d) El embargo ha de ser ejecutivo o de apremio, ya que si se acuerda como medida cautelar o precautoria prevalece el supuesto de la letra c) del propio artículo.
- e) La orden de embargo incumplida debe tener su título jurídico en una relación previa de este tercero con los bienes o derechos embargados, de la que surja un estricto deber jurídico cuya inobservancia abre paso a la declaración de responsabilidad.
- f) El incumplimiento debe serlo por culpa o negligencia, extraña fórmula legal que parece haber olvidado el dolo o intención como forma más grave de la culpabilidad (o, al menos, confunde el precepto los términos empleados, pues culpa o negligencia son sinónimos y aluden a la comisión culposa, no a la dolosa).

¹⁵ Artículo 160 de la LGT:

1. La recaudación tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas conducentes al cobro de las deudas tributarias.
2. La recaudación de las deudas tributarias podrá realizarse:
 - a) En periodo voluntario, mediante el pago o cumplimiento del obligado tributario en los plazos previstos en el artículo 62 de esta ley.
 - b) En periodo ejecutivo, mediante el pago o cumplimiento espontáneo del obligado tributario o, en su defecto, a través del procedimiento administrativo de apremio.

- g) Tal culpa o negligencia debe quedar rigurosamente probada por la Administración, así como motivada en relación con la acción del responsable.
- h) No es posible el incumplimiento de la orden de embargo por mera omisión, sino que se requiere un hacer activo.
- i) Solo puede incumplir la orden de embargo, en sentido propio, aquel al que le ha sido notificada previamente. Aun no previsto tal requisito de modo expreso, su exigencia deriva de la dicción legal de los apartados c) y d), que inexorablemente lo imponen (letra d) o parten de su conocimiento (letra c), para hipótesis semejantes a la debatida, así como de la propia naturaleza de las cosas, pues solo quien conoce de forma fehaciente el deber que le incumbe puede obrar con culpa o negligencia al incumplirlo.
- j) La ley no requiere estrictamente la producción de un resultado de fracaso total o parcial del embargo, siendo bastante para generar la responsabilidad el incumplimiento de la orden, aun cuando tal cuestión –no suscitada en esta casación– pueda ser dudosa, porque el enunciado del artículo 42.2 b) de la LGT limita cuantitativamente la responsabilidad «hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración», fórmula que permite la interpretación contraria.

Se trata, en definitiva, de asegurar o reforzar el derecho al cobro de las deudas tributarias por parte de la Administración, incorporando al elenco de obligados, junto al deudor principal, a quien propicia con su conducta que el embargo pueda malograrse.

En el supuesto concernido, la Sección Segunda de la Sala Tercera del TS concluye que no basta con la mera condición de socio mayoritario o administrador de la deudora principal para deducir la concurrencia de dolo o culpa de ese solo dato. El incumplimiento que la ley sanciona con la extensión de la responsabilidad al incumplidor requiere la notificación de la correspondiente orden de embargo acordada en el procedimiento de apremio y la realización de una conducta efectiva de quebranto, sin que pueda considerarse irrelevante el hecho, constatado por la sala de instancia, de que todas las deudas habían sido satisfechas con la notificación al recurrente de dicha orden. Y, en consecuencia, estima el recurso, al apreciar una valoración arbitraria de la prueba por parte de la sala a *quo*.

Por su parte, la Sentencia del TS de 20 de abril de 2012 (rec. casación núm. 3775/2008, NFJ047321; ponente: Trillo Torres) examina su precedente normativo, previsto en el artículo 131.5 b) de la LGT/63. En este caso, se estimó el recurso de casación al considerar que no había lugar a la derivación de responsabilidad solidaria, debido a que la entidad financiera (que iba a proceder a pagar la deuda que mantenía con el deudor tributario principal) había remitido un escrito dirigido a la Administración tributaria en el que, contestando a la notificación de la diligencia de embargo, ponía de manifiesto las dudas que albergaba sobre su corrección jurídica, en atención a las condiciones que concurría en el caso; comunicación a la que la Administración tributaria no dio respuesta, lo que llevó a la misma Sección de la Sala Tercera del TS a concluir que la entidad referida actuó de forma diligente.

En la referida Sentencia del TS de 18 de febrero de 2009 (rec. casación núm. 5316/2006, NFJ032703; ponente: Frías Ponce) se expone que la antigua LGT/63 regulaba la responsabilidad de quienes ayudaban a evitar el pago de una deuda dentro del procedimiento de recaudación, siendo así que la regulación contenida en el antiguo artículo 135.5¹⁶ de la LGT/63 no era clara, lo que explica que, por su semejanza, para una misma situación se utilizasen indistintamente cualquiera de los supuestos, o los tres, como ocurrió en el caso de autos.

Y, en cuanto al caso examinado, señala que la resolución notificada por fax a la responsable solidaria contenía una orden de embargo de los créditos que la entidad tuviera pendientes de pago a favor del deudor, no siendo posible hablar de falta de concreción, pues su contestación fue clara y contundente, razonando lo siguiente:

[...] la Administración en un principio solo es conocedora de la existencia de una relación comercial entre el deudor principal y la recurrente, pero no de los detalles concretos de la misma, de ahí que la diligencia de embargo no solo sea genérica sino incierta, a saber: «diligencia de embargo de los créditos que pudiera tener a su favor [...], y ante la contestación dada por [la responsable solidaria] de que «no existen facturas pendientes de pago», la Dependencia de Recaudación [...] requiriese a la recurrente la aportación del libro Mayor correspondiente a la deudora principal, detallando los movimientos existentes entre ambas; movimientos que con sus facturas y justificantes de pago, necesariamente conocía la recurrente, que bien pudo cumplir con la orden de embargo recibida, aplicándola a los créditos que en dicho momento ostentaba frente a ella [la obligada principal], pero que no hizo, como la sentencia de instancia concluye, tras examinar el material probatorio obrante en autos, sin que sea posible entrar en la valoración de prueba realizada por la Sala de instancia ante la imposibilidad de residenciar en sede casacional cuestiones de esta naturaleza, lo que cohonesta con la naturaleza de la casación como recurso especial, cuya finalidad es la de corregir errores en la interpretación y aplicación del ordenamiento jurídico y no someter a revisión la valoración de la prueba realizada por el tribunal de instancia.

3. Conclusión

En este trabajo hemos pretendido realizar un examen de la naturaleza jurídica, alcance y extensión del mecanismo de la derivación de la responsabilidad tributaria solidaria me-

¹⁶ Responderán solidariamente del pago de la deuda tributaria pendiente, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar, las siguientes personas: a) Los que sean causantes o colaboren en la ocultación maliciosa de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir su traba. b) Los que por culpa o negligencia incumplan las órdenes de embargo. c) Los que con conocimiento del embargo colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes.

diante el análisis pormenorizado de la jurisprudencia destacada del TS. Y hemos empleado esta forma de estudio, disecando tales pronunciamientos judiciales para proceder a su sistematización y a la identificación de bases y principios, ya que se trata de un instrumento cuya regulación es susceptible de mejoras. Nos encontramos ante una materia que resulta ser no *de lege data*, sino *de lege ferenda*, en la que, precisamente, ha sido la labor de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Alto Tribunal fijando la doctrina jurisprudencial la que ha permitido conocer cuáles son los criterios aplicables en las distintas cuestiones que se suscitan a la hora de abordar su estudio.

Así, hemos constatado que la jurisprudencia considera que la responsabilidad tributaria solidaria es de naturaleza sancionadora únicamente en aquellos supuestos en los que la derivación tenga por objeto sanciones, de modo que en tales casos serán de aplicación los principios de la potestad sancionadora, como son los de graduación, prohibición *non bis in idem* y exigencia de tipicidad. Asimismo, el examen de los diferentes supuestos de responsabilidad solidaria nos ha permitido formular un ensayo de sistematización, esclareciendo los requisitos que se exigen en cada una de las modalidades previstas en la LGT, y que obedecen a casos muy diversos y heterogéneos. Además, el análisis del procedimiento administrativo regulado en la propia ley tendente a declarar al responsable solidario permite destacar que, para el TS, la previsión contenida en el artículo 174.5 de la LGT no es una norma procedimental, sino declarativa de derechos y que no existe una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva por la diferencia entre los supuestos del primer y segundo párrafo del propio precepto.

La jurisprudencia del TS ha servido para arrojar luz y avanzar en seguridad jurídica, al permitir que los diferentes sujetos jurídicos tengan una mayor claridad aplicativa e interpretativa respecto de las innumerables cuestiones que se plantean en la práctica jurídica cotidiana, pero todavía son muchas las lagunas jurídicas que restan por colmar. Baste comprobar como la Sección Primera de la propia Sala Tercera del TS viene admitiendo con bastante frecuencia recursos de casación en los que se siguen suscitando cuestiones novedosas que afectan a la derivación de responsabilidad solidaria. Sin duda, el examen de los autos de admisión dictados de forma más reciente sobre esta materia merece ser objeto de otro trabajo.

Por añadidura, existen otras incógnitas por despejar que planean sobre este instrumento. En primer lugar, pese al criterio sólido y asentado del TS respecto de la limitación de la naturaleza jurídica sancionadora a los casos de derivación de sanciones, en nuestra opinión, cabría predicar que toda modalidad de derivación de responsabilidad solidaria cuenta con un carácter punitivo. Así lo entendemos, al apreciar que puede existir un paralelismo con la figura del levantamiento de bienes y consideramos que se podría indagar la cuestión desde esa perspectiva. Sea como fuere, por otra parte, entendemos que habría que esclarecer si la regulación vigente en los supuestos contemplados en el artículo 42.2 de la LGT se compadece con el principio de proporcionalidad. A este respecto, Chico de la Cámara (2022, p. 468) critica lo siguiente:

el derecho de repetición en vía civil que reconoce el artículo 41.6 LGT al responsable no puede constituir un visado sacro que habilite a la Administración tributaria a exigirle por inercia determinados conceptos que solo tienen origen en el incumplimiento del deudor principal, al igual que la adopción de medidas cautelares acorde al principio de proporcionalidad.

Es decir, aun cuando se concluya que en los casos del artículo 42.2 de la LGT no procede reconocer carácter sancionador a la derivación de responsabilidad solidaria, en nuestra opinión habría que aclarar si la regulación actual vulnera el principio de proporcionalidad, esto es, que la normativa sea a) idónea, b) necesaria y c) proporcional en sentido estricto, conforme tanto a la doctrina del Tribunal Constitucional¹⁷ como a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea¹⁸, debiéndose recordar que las libertades comunitarias tienen un impacto importante sobre los supuestos de responsabilidad que, con carácter general o específico, establezcan las normas tributarias, imponiendo límites al poder tributario de los Estados miembros en este campo que parecía alejado de su ámbito de influencia (Martín Jiménez, 2006, pp. 10-11).

En segundo lugar, se nos suscita si resulta de aplicación a los procedimientos de derivación de responsabilidad solidaria las exigencias derivadas de la conocida como doctrina *Saqueti-Iglesias*¹⁹ y, en consecuencia, si en tales procedimientos se ha de reconocer el derecho a una doble instancia en el orden contencioso-administrativo (Cobrerros Mendazona, 2020). En principio, creemos que la respuesta que habría que dar a esta cuestión es afirmativa en los supuestos en los que se deriven sanciones, siempre y cuando la infracción cometida tenga la naturaleza de «infracción penal» (Alonso Murillo, 2021) de acuerdo con los denominados comúnmente como «criterios Engel», esto es, a) la clasificación de la disposición a nivel interno²⁰, b) el tipo de infracción²¹ y c) la gravedad de la sanción²². Res-

¹⁷ Por ejemplo, Sentencias 50/1995, de 23 de febrero (NFJ003467); 46/2000, de 17 de febrero (NFJ008490); 194/2000, de 19 de julio (NFJ009087); 70/2002, de 3 de abril (NCJ042953), y 152/2017, de 21 de diciembre (NCJ062914).

¹⁸ En particular, cabe hacer mención a la Sentencia de 11 de mayo de 2006, *Commissioners of Customs & Excise/Federation of Technological Industries y otros*, asunto C-384/04 (NFJ022188), donde (párrafo 32) se concreta el significado del principio de proporcionalidad, que, en general, exige que las medidas adoptadas sobre la base de la protección del interés público no pueden ir más allá de lo necesario para proteger este fin, y, en concreto, en relación con las medidas tendentes a proteger el interés fiscal de los Estados miembros, como se deriva de la Sentencia del TJCE *Molenheide*, párr. 47, viene a significar que «[...] si bien es legítimo que las medidas adoptadas por los Estados miembros pretendan preservar con la mayor eficacia posible los derechos de la Hacienda Pública, no deben ir más allá de lo necesario para dicho fin».

¹⁹ Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 30 de junio de 2020 (Demanda n.º 50514/2013). <https://hudoc.echr.coe.int/eng/?i=001-204016>.

²⁰ Vid. Sentencia de 1 de octubre de 2009 (*Stanchev c. Bulgaria*, n.º 8682/2002).

²¹ Vid. Sentencia de 14 de enero de 2010 (*Tsonyo Tsonev c. Bulgaria*, n.º 2376/2003).

²² Vid. Sentencia de 21 de marzo de 2006 (*Valico S.r.l. c. Italia* (déc.), n.º 70074/01).

pecto del resto de supuestos, la respuesta, obviamente, se encontrará condicionada por la naturaleza jurídica que se predique de la responsabilidad solidaria. Ya hemos visto en este trabajo como la jurisprudencia entiende que ese carácter únicamente se da en los casos de derivación de las sanciones.

En tercer lugar, con el debido respeto y jerarquía a la Sección Segunda de la Sala Tercera del TS, pensamos que la aparente diferencia del primer y segundo párrafo del artículo 174.5 de la LGT, en lo que se refiere a las facultades impugnatorias con las que cuenta al responsable solidario en uno y otro caso, podría fundamentar la conveniencia de que se plantee una cuestión de inconstitucionalidad, a cuyo efecto habría que analizar la justificación dada al respecto por el legislador, y que se contiene en la exposición de motivos de la Ley 36/2006, debiendo destacarse que la reforma operada por esa ley en la LGT tiene su origen en la prevención del fraude fiscal. Dicho en otros términos, en mi opinión sería conveniente determinar si el loable objetivo del «fortalecimiento del control y la prevención del fraude fiscal» justifica establecer un trato diferenciado en uno y otro caso, trato que suprime el derecho fundamental previsto en el artículo 24 de la CE (derecho a la tutela judicial efectiva). En el supuesto del primer párrafo se reconocen plenas facultades impugnatorias respecto tanto del «presupuesto habilitante» como de las liquidaciones de las que trae causa la derivación de responsabilidad declarada; frente al segundo párrafo, que reconoce nulas facultades impugnatorias al mismo responsable solidario, al quedar circunscrita a dicho presupuesto, es decir, a si el responsable solidario fue o no causante o colaborador en la ocultación maliciosa de bienes, así como al «alcance global de la responsabilidad», resultando vedada la revisión de las actuaciones inspectoras, actas y liquidación e, incluso, la actividad recaudatoria contra el deudor principal. De este modo, coincidimos con Moreno Fernández (2022) en que, a la conducta culposa o negligente impeditiva del cobro de las deudas por parte de la Administración, el ordenamiento tributario le anuda una doble retribución –de la pena–:

- a) Se castiga su conducta obstruccionista, obligándole al pago de la deuda obstruida, pese a que la misma pudiera ser inexistente (art. 42.2 LGT).
- b) Se castiga su conducta obstruccionista, impidiéndole recurrir la deuda exigida (art. 174.5 LGT).

La existencia de este instrumento de la derivación de la responsabilidad tiene su justificación en el principio de contribución al sometimiento de los gastos públicos, pero, nótese, que dicho principio entronca con otro principio esencial en materia tributaria, como es el de capacidad económica. Y si se deriva la deuda tributaria de manera solidaria sin atender a la capacidad económica, cabe cuestionarse si la declaración de responsabilidad es un acto *per se* sancionador o, al menos, que no resulte contraria al principio de proporcionalidad, más allá del ámbito sancionador.

En cuarto lugar, nos planteamos la necesidad de que se establezca una limitación temporal en lo que hace a las facultades de derivación de la responsabilidad, con carácter general,

y, específicamente, de la solidaria por parte de la Administración tributaria. En el presente trabajo hemos podido analizar cómo el TS ha dado respuesta a diferentes cuestiones relativas a la prescripción de la acción para declarar la responsabilidad solidaria, delimitando aspectos como la fijación de su *dies a quo*, la posibilidad de concatenar declaraciones de responsabilidad o la aplicación en supuestos de concursos de acreedores. Ahora bien, lo que proponemos es una cuestión diferente: la fijación de un plazo máximo entre el momento en que se exige la deuda al obligado principal y cuando se dicta el acuerdo de derivación de responsabilidad, ya que en la práctica se dan casos en los que en la fecha en que se declara la responsabilidad tributaria han podido transcurrir más de una decena de años desde que acontecieron los hechos a que da lugar tal acto de derivación. Así, esta problemática ha sido puesta de relieve, recientemente, por Herrero de Gaña (2022).

Como señalamos al inicio del presente estudio, la derivación de responsabilidad se ha visto aplicada de forma notable en los últimos tiempos y, sin duda, en una situación de crisis económica grave como por la que transitamos en la actualidad, creemos que su empleo se verá incrementado de forma exponencial por la Administración tributaria, necesitada de asegurarse unos ingresos públicos cada vez más escasos, por lo que se hace necesario contar con una regulación que cumpla con las exigencias del principio de seguridad jurídica. En mi opinión el Poder Legislativo debería llevar a cabo una profunda revisión de la LGT en materia de derivación de responsabilidad tributaria, en general, y solidaria, en particular, con el objetivo de adaptarla a las exigencias de un Estado de Derecho.

La concepción moderna del Estado de Derecho en España y en la Unión Europea ha dado lugar al surgimiento de nuevas exigencias que se plasman en los principios de «buena regulación», «buena administración» y «buena jurisdicción», derechos que se califican de «última generación». En relación con el principio de buena administración, debemos añadir que González de Lara (2022) señala, no obstante, que algún sector de la doctrina, caso de Marín-Barnuevo (2020, pp. 15-36), ha criticado la aplicación de este principio para resolver los problemas que genera el sistema diseñado por el legislador, solución que entiende que vendría dada por la aplicación del principio de justicia tributaria.

El buen gobierno se caracteriza por una mejora de la regulación y de la calidad de las normas, por una simplificación y adecuación de la legislación, por la revisión constante del impacto que la legislación tiene en la sociedad.

Esta obligación está consagrada en nuestro derecho positivo, el artículo 129 de la LPAC recoge los «principios de buena regulación», pero es necesario que dichos principios no queden solo en un deseo del legislador, es preciso que tengan una aplicación real.

Referencias bibliográficas

- Alonso Murillo, F. (2021). El derecho a una doble revisión jurisdiccional de las sanciones administrativas impuestas por la comisión de una infracción administrativa tributaria «penal» y «grave»: Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 30 de junio de 2020, AS Saquetti-Iglesias c España. *Revista Técnica Tributaria*, 133, 155-168.
- Cobrerros Mendazona, E. (2020). El doble grado de jurisdicción para las sanciones administrativas graves, una imperiosa exigencia convencional y constitucional. *Revista Vasca de Administración Pública. Herri-Arduralaritzako Euskal Aldizkaria*, 118, 17-48.
- Chico de la Cámara, P. (2022). La litigiosidad procedimental: causas y propuestas de mejora. En *Cuestiones Actuales en los Procedimientos de Aplicación de los Tributos y Propuestas de Mejora* (pp. 449-479). Fundación Impuestos y Competitividad.
- González de Lara Mingo, S. (2022). El procedimiento tributario en la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo: en particular el Principio de Buena Administración. En *Cuestiones Actuales en los Procedimientos de Aplicación de los Tributos y Propuestas de Mejora* (pp. 331-390). Fundación Impuestos y Competitividad.
- Herrero de Gaña Espinosa de los Monteros, J. M. (2022). Tensión entre garantías y cobro en el procedimiento de recaudación: en particular medidas cautelares y responsabilidad tributaria; En *Cuestiones Actuales en los Procedimientos de Aplicación de los Tributos y Propuestas de Mejora* (pp. 309-328). Fundación Impuestos y Competitividad.
- Marín-Barnuevo Fabo, D. (2020). El principio de buena administración en materia tributaria. *Revista Española de Derecho Financiero*, 186, 15-38.
- Martín Jiménez, A. J. (2006). La responsabilidad tributaria en la LGT y el Derecho comunitario. *Revista española de Derecho Financiero*, 132, 781-804.
- Menéndez Moreno, A. (2019). La naturaleza jurídica de las costas procesales. A propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo 760/2019, de 3 de junio. *Quincena Fiscal*, 14, 9-18.
- Moreno Fernández, J. I. (2022). Derivaciones de responsabilidad: especial referencia a la dualidad responsabilidad tributaria vs mercantil y a los supuestos del art. 42.2.a) LGT. *XVII Congreso Tributario. 25-27 de mayo de 2022*. Córdoba. CGPJ-AEDAF.