

<b>TRIBUTACIÓN</b>	<b>EL PROCEDIMIENTO DE DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA EN LA LEY 58/2003</b>	<b>Núm. 68/2005</b>
--------------------	---	-------------------------

**MANUEL SANTOLAYA BLAY**  
*Inspector de Hacienda del Estado*  
*Profesor del CEF*

**Extracto:**

**E**l régimen jurídico de la responsabilidad tributaria presenta una doble vertiente. Por un lado, cabe hacer referencia a su regulación sustantiva; por otro, ha de tenerse en cuenta el procedimiento que permite su derivación, esto es, su declaración y exigencia. A diferencia de lo que ocurría bajo la Ley 230/1963, en la nueva Ley General Tributaria ambas esferas se hallan claramente diferenciadas. En este contexto, el presente artículo tiene por objeto el estudio de los principales aspectos de dicho procedimiento, incidiendo especialmente en algunas cuestiones de importancia, como su duración máxima y los efectos asociados a su inobservancia y el modo en que las medidas cautelares tendentes al aseguramiento de la deuda tributaria se incardinan en él.

---

## Sumario:

---

1. Introducción.
2. El procedimiento de derivación.
  - 2.1. Normativa aplicable.
  - 2.2. Estructura.
    - 2.2.1. Inicio.
    - 2.2.2. Trámite de audiencia.
    - 2.2.3. Alegaciones.
    - 2.2.4. Declaración de responsabilidad.
  - 2.3. Aspectos temporales.
    - 2.3.1. Duración máxima y efectos de su incumplimiento.
    - 2.3.2. Momento de inicio.
  - 2.4. Competencias.
  - 2.5. La exigencia de la responsabilidad.
3. Las medidas cautelares en el procedimiento de declaración de responsabilidad.
  - 3.1. Visión general de las medidas cautelares en el ordenamiento jurídico.
  - 3.2. Las medidas cautelares tributarias.
    - 3.2.1. Características.
    - 3.2.2. Contenido.
  - 3.3. La incardinación de las medidas cautelares en el procedimiento.
    - 3.3.1. Procedencia.
    - 3.3.2. Sede de valoración de las circunstancias del artículo 81.4 NLGT.
4. Conclusiones.

## 1. INTRODUCCIÓN

El régimen jurídico de la responsabilidad tributaria –que constituye sin duda uno de los institutos más relevantes en orden a la efectiva aplicación de los tributos– presenta una doble vertiente. Por un lado cabe hacer referencia a su regulación substantiva, en la que a su vez es posible distinguir un régimen general y varios regímenes particulares, cada uno de ellos construido sobre un concreto presupuesto de responsabilidad. Por otro, debe ser tenido en cuenta el aspecto procedimental de la responsabilidad, ya que, tanto antes (Ley 230/1963, de 28 de diciembre, LGT en lo sucesivo) como ahora (Ley 58/2003, de 17 de diciembre, NLGT), ésta debe ser declarada y, en su consecuencia, exigida, tras la substanciación de un procedimiento al efecto instruido del cual la citada declaración constituye su acto final. Dicho procedimiento es específico, en el sentido de que tiene por objeto únicamente este resultado, que, por otra parte, no puede ser conseguido de otro modo. Nada obsta a dicha especificidad, sin embargo, su incardinación en un procedimiento más amplio, generalmente de apremio <sup>1</sup>, con el que, en cualquier caso, no debe ser confundido, a pesar de sus evidentes interrelaciones. En cualquier caso, a diferencia de lo que ocurría en la LGT, en la que la regulación del régimen general de la responsabilidad tributaria se efectuaba de modo unitario a través de su artículo 37 –cuya última redacción le fue dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio–, y en el que, en consecuencia, coexistían ambos tipos de aspectos, substantivos y de procedimiento, la NLGT ha optado por establecer una regulación separada de unos y otros. Así, una vez asentada la idea de que el responsable es un obligado tributario más (art. 35.5) <sup>2</sup>, dedica sus artículos 41 a 43 al régimen substantivo general de la responsabilidad tributaria <sup>3</sup>, reservando los que van del 174 al 176 a la regulación del procedimiento a seguir para su declaración y exigencia. Esta distinción no es, de todas formas, absolutamente nítida, pues ciertas cuestiones de procedimiento se regulan en el apartado 5 del artículo 41 mencionado <sup>4</sup> y otras, cuya naturaleza no aclara la norma, al margen de estos grupos articulares <sup>5</sup>.

<sup>1</sup> También puede incardinarse en el de comprobación e investigación. Esta posibilidad, que ya se recogía para el responsable solidario en el artículo 24, letra e), del Reglamento General de la Inspección de los Tributos (RD 939/1986, de 25 de abril), queda definitivamente consagrada en la NLGT, que además la extiende a la fase de gestión (art. 174.2).

<sup>2</sup> El responsable, frente al deudor principal, es solamente obligado al pago –categoría más restrictiva que la de obligado tributario–, con independencia de la naturaleza del procedimiento en el que se incardine la responsabilidad (gestión, inspección o recaudación), pues su única obligación frente al mismo es el pago de sus deudas cuando se den las circunstancias previstas a tal fin.

<sup>3</sup> Que deben ser completados con las normas especiales sobre responsabilidad contenidas en leyes específicas, tales como, por ejemplo, la Ley 29/1987, de 18 de noviembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (art. 8), la Ley 41/1998, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (art. 9), la Ley 37/1992, de 27 de noviembre, del IVA (art. 87) y la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (art. 8).

<sup>4</sup> Que establece la regla general de que la derivación de responsabilidad debe hacerse a través de un acto administrativo, previa audiencia al interesado, y además, tratándose de una responsabilidad subsidiaria, previa declaración de fallido del deudor principal y, si los hay, de los responsables solidarios. También prevé este artículo 41.5 la posibilidad de adoptar medidas cautelares en el seno del procedimiento de responsabilidad.

<sup>5</sup> Es el caso de la prescripción en materia de responsabilidad (arts. 67.2, 68.7 y 69.1 NLGT).

En definitiva, el responsable adquiere dicha condición porque realiza el presupuesto de responsabilidad –presupuesto de hecho habilitante de la responsabilidad, en la terminología del art. 174.5–, pero no lo es sino desde que se le declara como tal. Y no se ve en la obligación de afrontar el pago en tanto la responsabilidad no le es exigida. La declaración de la responsabilidad y su exigencia son, por tanto, los dos actos administrativos que permiten, a partir de la realización del presupuesto de la responsabilidad, acceder a la esfera patrimonial del responsable. Considerados de modo conjunto, constituyen la derivación de responsabilidad, obedeciendo su escisión conceptual a motivos de índole práctica exclusivamente. Por ello, tal escisión resulta relevante sólo en la responsabilidad solidaria, en la cual la declaración puede realizarse mucho antes de la exigencia, cosa que no ocurre en la subsidiaria, en la cual, una vez declarada, nada impide su exigencia, lo que hace que no tenga sentido diferir esta última.

## 2. EL PROCEDIMIENTO DE DERIVACIÓN

### 2.1. Normativa aplicable.

Según se ha dicho ya, el procedimiento de derivación de responsabilidad se rige por los artículos 174 a 176 NLGT, que deben ser completados tanto con las normas procesales de la propia NLGT (art. 104, particularmente) como con las de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. La aplicabilidad de esa segunda norma se deduce de la misma NLGT, cuyo artículo 7.2 indica que «*Tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común*».

### 2.2. Estructura.

Asistimos en este caso a un procedimiento que presenta una estructura más sencilla que otros procedimientos tributarios. En efecto, el de derivación se compone de tres fases únicamente: inicio, trámite de audiencia y resolución. En ocasiones las dos primeras se substancian en unidad de acto –si al tiempo de la comunicación de inicio del procedimiento se hallan en poder del órgano actuante todos los antecedentes justificativos de la procedencia de la responsabilidad–, dando lugar a un procedimiento abreviado, pero conceptualmente se trata de dos fases distintas. No existe, por tanto, aquí una fase previa de propuesta de resolución comunicada al obligado, por cuanto que, de haberla, ninguna utilidad poseería, ya que tras ella no cabría formular nuevas alegaciones. Se trataría entonces de un trámite vacío, lo que atenta gravemente contra los más elementales principios de una buena administración (eficacia, economía, eficiencia, celeridad, etc.)<sup>6</sup>.

<sup>6</sup> En este sentido, debe tenerse en cuenta que en todo procedimiento tributario el trámite de audiencia es anterior a la propuesta. Así lo indica expresamente el artículo 99.8 NLGT («*En los procedimientos tributarios se podrá prescindir del trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución...*»). Pero las alegaciones no pueden formularse en el de responsabilidad más allá del citado trámite (art. 174.3 NLGT: «*El trámite de audiencia... a los responsables no excluirá el derecho que también les asiste a formular con anterioridad a dicho trámite las alegaciones que estimen pertinentes...*»).

Analicemos cada una de las fases citadas.

### 2.2.1. Inicio.

El procedimiento de derivación de responsabilidad únicamente puede iniciarse de oficio, por lo que su puesta en marcha requiere la adopción del correspondiente acuerdo, que debe ser comunicado al presunto responsable. En el acuerdo han de mencionarse, al menos, los siguientes extremos: el importe perseguible (cierto o presunto) <sup>7</sup> y su naturaleza, los hechos presuntamente determinantes de la responsabilidad y el precepto o preceptos que podrían ampararla. Se trata, en cualquier caso, de un texto redactado en términos potenciales, puesto que, por un elemental respeto a la presunción de inocencia, hasta que no se declare la responsabilidad el obligado tributario es tan sólo presunto responsable.

La comunicación de inicio despliega dos importantes efectos jurídicos. Por un lado, en la medida es que es un acto –más o menos mediato– tendente a la recaudación de la deuda llevado a cabo con conocimiento del obligado tributario, determina la interrupción de la prescripción del derecho a exigirle el cobro (art. 68.2.a NLGT), efecto que se extiende a los demás obligados al pago (deudor principal y otros) (art. 68.7 NLGT). Obvio es que para que dicho efecto interruptivo se logre la interrupción debe ser todavía posible al tiempo de la comunicación del acuerdo de inicio. Ello exige que sea efectuada antes de transcurridos cuatro años desde la última actuación interruptiva del cobro llevada a cabo sobre cualquiera de los obligados al pago. Por otro, fija el *dies a quo* (día de inicio) del cómputo del plazo de seis meses del que se dispone para la substanciación del procedimiento, al que posteriormente nos referiremos con algún detalle.

En todo caso, la comunicación de inicio es un acto de trámite no cualificado y, en consecuencia, al no resultar susceptible de causar indefensión, no es tampoco recurrible, sin perjuicio de la impugnabilidad de la resolución que ponga término al procedimiento (declaración de responsabilidad). En cuanto a su contenido, es meramente orientativa en lo que se refiere al importe de la presunta responsabilidad, que puede finalmente quedar situada en una cuantía diferente, en función de circunstancias sobrevenidas (nacimiento de nuevas deudas, anulación de las antiguas, etc.) pero vinculante en lo que a su fundamento normativo se refiere. Quiere ello decir que si, por ejemplo, tal inicio descansa en el artículo 43.1.a NLGT –responsabilidad de administradores–, no puede posteriormente efectuarse la declaración sobre la base del artículo 42.1.a NLGT –colaboración en la comisión de infracciones tributarias–. La solución contraria causaría una inadmisibile indefensión al interesado, en quien cabe presuponer la orientación de sus esfuerzos enervantes de la creencia administrativa sobre la realización del presupuesto de la responsabilidad en la dirección jurídica trazada por la Administración actuante <sup>8</sup>.

<sup>7</sup> En la responsabilidad subsidiaria dicho importe estará ya cuantificado –a reserva de cualquier modificación sobrevenida que pueda experimentar–, mientras que en la solidaria puede no ser éste el caso. En este sentido, el artículo 174.1 NLGT únicamente supedita a la existencia de liquidación la declaración de la responsabilidad, que es sólo el acto final del procedimiento que mediante el acuerdo se inicia.

<sup>8</sup> *Vide*, p. ej., la Resolución del TEAC de 6 de abril de 2000.

### 2.2.2. Trámite de audiencia.

La finalidad de este trámite –que el art. 34.1, letra m), de la NLGT configura como un derecho de los obligados tributarios– es diseñar un momento procesal específico en el que al interesado le sea posible formular, con conocimiento de causa, alegaciones concretas, tras la vista y, en su caso, obtención de copia del expediente. La evacuación del trámite debe hacerse en un plazo no inferior a diez días ni superior a quince (art. 99.8.2.º NLGT), plazo que se cuenta por días hábiles –excluyendo domingos y festivos pero no sábados no festivos– y que hasta ahora venía recogido en la Ley 30/1992 (art. 84.2). No obstante, continúa sin hablarse en la NLGT de la posibilidad de ampliación de dicho plazo, que, al igual que antes, cabe seguir entendiendo factible, por aplicación del artículo 49.2 de la Ley 30/1992 <sup>9</sup>. El plazo de audiencia es, en todo caso, único para la comparecencia ante la unidad administrativa, vista del expediente, obtención de copias <sup>10</sup> y formulación de alegaciones <sup>11</sup>, y de su cómputo total sólo cabrá descontar aquellos retrasos imputables a la propia Administración y, a lo sumo, los ocasionados por fuerza mayor también <sup>12</sup>. Así, por ejemplo, si se comparece el segundo día de un plazo de diez solicitando la vista del expediente y éste no se halla disponible hasta tres días después, dicho plazo intermedio no debe ser tenido en cuenta, reanudándose al tercer día el plazo restante cuando se produjo la suspensión, esto es, el de ocho días. El plazo habrá durado trece días, pero a efectos del trámite sólo los diez concedidos. De estos retrasos descontables y, en general, de cualquier incidencia que acaezca durante la substanciación del procedimiento debe dejarse constancia mediante diligencia (art. 99.7). En cuanto a la vista del expediente, debe limitarse a aquella parte del mismo en la que se contengan los elementos determinantes de la responsabilidad que pretende exigirse. Una vista más extensa supondría la vulneración de elementales derechos, entre otros, el de los obligados tributarios a que sus datos sean tratados con la reserva debida (art. 34.1, letra i, de la NLGT) <sup>13</sup>.

<sup>9</sup> Recuérdese que dicho precepto establece la posibilidad de una única ampliación, por plazo máximo igual a la mitad del inicial, así como que, en todo caso, tanto la solicitud como su resolución deben tener lugar dentro de dicho plazo inicial. La denegación de la ampliación no es, en cualquier caso, recurrible. El Proyecto del Reglamento de Aplicación de los Tributos (PRAT) sí prevé la ampliación de plazos (art. 88), que presenta, no obstante, algunas diferencias con la prevista en la Ley 30/1992: a) No menciona expresamente la no impugnabilidad de la resolución denegatoria de la ampliación; b) Otorga carácter positivo al silencio; c) Establece la no vinculatoriedad del plazo solicitado, pudiendo concederse una ampliación (expresa) de plazo de duración distinta.

<sup>10</sup> Artículo 99.4 *in fine* de la NLGT. El trámite de audiencia es, de acuerdo con dicho precepto, el único momento en el que puede obtenerse dicha copia, ya que aquí no existen alegaciones posteriores a propuesta de resolución alguna ni dicha propuesta tampoco. Por esta misma razón, la vista del expediente sólo puede tener lugar durante el trámite de audiencia. En caso contrario podría darse la paradoja de que pudiendo el interesado acceder al expediente no le asistiese el derecho a obtener copia del mismo.

<sup>11</sup> Estas alegaciones en nada obstan a las que, de forma inespecífica, pueden formularse en cualquier momento anterior. Por otra parte, el carácter único del trámite viene establecido en el artículo 92.4 del PRAT.

<sup>12</sup> Vide en este sentido el apartado 2.3.1) siguiente.

<sup>13</sup> Este precepto consagra el derecho «al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria, que sólo podrán ser utilizados para la aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de sanciones, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo en los supuestos previstos en las leyes». En este sentido, no resulta oponible el argumento de que el presunto responsable es, de hecho, el deudor principal bajo un ropaje jurídico distinto y que por tanto, dicha vulneración de la reserva aludida no tiene lugar materialmente. Y ello por dos razones, en primer lugar porque no siempre dicha afirmación es cierta (ej.: banco que incumple una diligencia de embargo) y, en segundo –y esto es lo fundamental– porque si admitiésemos la irrelevancia de

El diferimiento del trámite de audiencia hasta el momento en que el órgano actuante disponga de todos los antecedentes sobre los que basar la responsabilidad es fundamental, puesto que cualquier utilización de datos no puestos de manifiesto al interesado le provocaría indefensión y, en consecuencia, determinaría cuanto menos la anulabilidad del procedimiento <sup>14</sup>.

Finalmente, el trámite de audiencia es obligatorio, en el sentido de que no es prescindible. A este efecto, el artículo 99.8 supedita dicha prescindibilidad a la existencia de un trámite de alegaciones posterior a la propuesta resolución, y, según se ha dicho ya, no existe tal propuesta en el procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria <sup>15</sup>.

### 2.2.3. Alegaciones.

Estas alegaciones son, obviamente, distintas de las específicas que cabe formular tras la vista del expediente, pero tanto a unas como a otras deberá dar cumplida respuesta la declaración de responsabilidad. La única excepción se da cuando sean formuladas de forma extemporánea, en cuyo caso deberán ser inadmitidas, como también ocurrirá con las que se formulen una vez agotado el trámite de audiencia. Efectuando un ejercicio comparativo entre ambas leyes tributarias, se concluye que la voluntad de la NLGT ha sido ordenar este otro tipo de alegaciones, haciendo que las que pueden evacuarse durante el trámite de audiencia sean «la última palabra» del interesado. En efecto, la ambigua redacción del artículo 21 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes («*Los contribuyentes podrán, en cualquier momento del procedimiento de gestión tributaria anterior al trámite de audiencia o, en su caso, a la redacción de la propuesta de resolución, aducir alegaciones...*») obligaba al órgano de derivación en la práctica a admitir cualquier alegación que se formulase antes de la notificación de la resolución. A partir de la NLGT esta posibilidad ya no cabe, dada la meridiana claridad de su artículo 174.3, que, además, no es tampoco un precepto genérico sino específico del procedimiento de responsabilidad («*El trámite de audiencia previo a los responsables no excluirá el derecho que también les asiste a formular con anterioridad a dicho trámite las alegaciones que estimen pertinentes...*»). El corolario que se deduce del cambio descrito es que esta fase de alegaciones deviene en una opción huera si junto con la comunicación de inicio del expediente se ofrece también el trámite de audiencia (procedimiento abreviado).

---

las formas jurídicas estaríamos apuntando al levantamiento directo del velo de la personalidad jurídica –opción que algún pronunciamiento jurisdiccional admite ya, p. ej. la STS de 19 de abril de 2003 (NFJ014307)–, lo que haría redundante el instituto de la responsabilidad. Sería posible entonces, por ejemplo, iniciar el cobro de una sanción tributaria en sede de la sociedad infractora para, a partir de un momento dado y sin solución de continuidad, proseguirlo sobre sus administradores. No parece, sin embargo, que dicha solución resulte factible, pues las normas de la responsabilidad están para ser cumplidas, no para ser obviadas. Esta conclusión es independiente del hecho de que en muchos casos la parte afectada a la responsabilidad que pretende declararse coincide prácticamente con la totalidad del expediente instruido, incluido el correspondiente al deudor principal.

<sup>14</sup> Aun así, si sobrevenidamente se accede a antecedentes que no pudieron ser puestos de manifiesto en su momento, cabe el ofrecimiento de un segundo trámite (incluso varios más), siempre dentro del plazo máximo de resolución del procedimiento.

<sup>15</sup> En este sentido, el artículo 8.3 de la Ley 41/1998 no debe considerarse como una excepción, porque tal precepto –al que el inciso inicial del art. 41.5 NLGT da cobertura formal– lo que prevé es que pueda no existir derivación de la acción de cobro. Carece de sentido, en consecuencia, plantearse entonces la prescindibilidad o no de un trámite perteneciente a un procedimiento inexistente.

En cualquier caso, tanto antes como ahora, las alegaciones –tanto éstas como las del trámite de audiencia– pueden ir acompañadas de los elementos de prueba que se consideren oportunos. Y en este sentido deben ser entendidas siempre, es decir, como la suma de afirmaciones de juicio o conocimiento por un lado y pruebas por otro.

#### 2.2.4. Declaración de responsabilidad.

El procedimiento finaliza con la declaración de responsabilidad, que es el acto por el que se instituye al responsable en su condición de tal. Dicha resolución ha de ser motivada (art. 175 NLGT), siendo elementos mínimos inexcusables de una motivación aceptable todos aquellos cuya omisión impida al interesado subsumir –mediante un razonamiento coherente, exento de fisuras lógicas– los hechos probados en el presupuesto normativo sobre cuya base haya sido substanciado el procedimiento. En la práctica, este requisito se cumple estructurando la resolución en fundamentos de hecho y de derecho, como antecedente a la parte dispositiva de la misma. Mención inexcusable es también el alcance de la responsabilidad, esto es, el importe de la misma <sup>16</sup>. En general, en lo tocante al contenido de la declaración de responsabilidad la NLGT no ha introducido cambios significativos respecto de la LGT, salvo la matización, quizá, de que ahora (*ex art. 174.4, letra e*), son las liquidaciones a las que alcanza la responsabilidad las que deben ser mencionadas en la resolución que declare ésta y no sus elementos esenciales, como ocurría antes (*ex art. 37.4.2.º*). La nueva configuración de este requisito, menos exigente, excusa la puesta en conocimiento del responsable de la estructura y los determinantes del nacimiento de la liquidación (sujeción, base, tipos, deducciones, etc.), basando la mera identificación de la misma (concepto, período e importe). Se trata de un cambio comprensible, en la medida en que el trámite de audiencia permite recabar cuanta información adicional sobre tales elementos esenciales se precise.

La declaración, al ser un acto cualificado, resulta obviamente impugnabile, a través de los cauces habituales en Derecho Tributario (reposición y vía económico-administrativa, tratándose de tributos estatales). Mediante la impugnación de la resolución puede atacarse tanto la procedencia de la responsabilidad como la de las deudas sobre las que ésta se basa. A su vez, el recurso contra aquélla puede fundarse en su improcedencia misma (impugnación del presupuesto de responsabilidad) o en los términos en que se pretende por la Administración actuante que prospere (impugnación de su alcance). No obstante, si, fruto del recurso, la liquidación es modificada, dicho beneficio no podrá extenderse al deudor principal si para él la liquidación es ya firme. Entre corresponsables, en cambio, dicha extensión es siempre posible, pues todos ellos responden de la misma deuda (mancomunidad) <sup>17</sup>.

<sup>16</sup> El alcance no se limita a una simple mención cuantitativa. Incluye también la descripción del razonamiento que permite pasar de las deudas del obligado principal a las que son objeto de derivación. El alcance conecta, por tanto, con tópicos tales como la no exigibilidad de los recargos de apremio, la exclusión de las sanciones, salvo que expresamente se contemple la posibilidad de su derivación, etc.

<sup>17</sup> Por excepción, dicha extensión no se dará, pues, cuando los distintos responsables no deban afrontar mancomunadamente las deudas del obligado principal. Es el caso de los comuneros, y, en general, partícipes de los entes sin personalidad jurídica a los que alude el artículo 35.4 de la NLGT.

La única excepción a la libertad de impugnación de las liquidaciones que fundamentan la responsabilidad se da en los supuestos del artículo 42.2 de la NLGT, en los que tal impugnación no cabe. En este sentido, debe tenerse presente que todas las conductas contempladas en dicho precepto son la traducción al ámbito de la Hacienda Pública de la responsabilidad patrimonial contemplada en el artículo 1.902 del Código Civil. En efecto, los responsables en él mencionados lo son porque con su comportamiento han producido a la Hacienda Pública un daño derivado de la obstrucción de la acción de cobro que representan, del que, por este motivo, deben resarcirla. No cabe, pues, admitir que de una actuación transgresora del ordenamiento jurídico pueda nacer cuanto menos un interés legítimo, interés que, sin embargo, es siempre la base de la legitimación activa que permite recurrir. Esta circunstancia determina que, junto con el dato ya comentado de la supresión de toda referencia a los elementos esenciales de las liquidaciones en la declaración de responsabilidad, exista otro adicional en este concreto supuesto de responsabilidad para no ofrecer información sobre tales elementos. En definitiva, la ausencia de mención a los mismos no causa indefensión al responsable del artículo 42.2 porque ninguna indefensión puede esgrimirse por quien no se ve asistido por posibilidad alguna de defensa. Es, pues, la naturaleza privativa de este concreto supuesto de responsabilidad la que determina la conclusión indicada, que consideraciones meramente formales han impedido a algún autor vislumbrar <sup>18</sup>.

### 2.3. Aspectos temporales.

#### 2.3.1. Duración máxima y efectos de su incumplimiento.

De acuerdo con el artículo 104 de la NLGT, la substanciación del procedimiento de declaración de responsabilidad no puede exceder de seis meses, contados desde la comunicación de su inicio hasta la fecha del primer intento válido de notificación de la resolución que le pone fin. La principal consecuencia de la inobservancia de este requisito es la caducidad del mismo. El procedimiento caducado se tiene por inexistente, es, por decirlo gráficamente, como si nunca hubiera tenido lugar. Por tanto, al desaparecer del mundo jurídico sucumben con él sus efectos, el principal de los cuales es la interrupción de la prescripción del derecho a exigir el pago al responsable, que, recordemos, había logrado la comunicación de su inicio. Nada impide que dicha interrupción pueda lograrse de nuevo, pero ello lo será en el marco de un procedimiento distinto y dependiendo, en todo caso, del margen temporal del que a tal fin se dispusiese al iniciarse el procedimiento caducado. Si ese nuevo procedimiento se substancia, toda la documentación del anterior podrá ser utilizada a los efectos del

<sup>18</sup> BLÁZQUEZ LIDOY, Alejandro: «Novedades de la Ley General Tributaria 58/2003 en la regulación de la responsabilidad tributaria y por sucesión», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, n.º 255, (junio 2004). Este autor afirma que al responsable por el artículo 42.2 le asiste la posibilidad de recurrir las liquidaciones derivadas por el mero hecho del cambio de ubicación del precepto, que de hallarse contenido en las normas reguladoras del procedimiento de apremio en la LGT (art. 131.5) ha pasado a situarse junto con los demás supuestos de responsabilidad. Se trata, a nuestro juicio, de una afirmación incorrecta, por cuanto que choca frontalmente con la naturaleza de este específico presupuesto de responsabilidad, que es la que determina nuestra conclusión –impugnabilidad del presupuesto y alcance de la responsabilidad en los supuestos del art. 42.2 NLGT, pero no de las liquidaciones de las que dicha responsabilidad trae causa–, naturaleza que la mera reubicación del precepto en el texto de la ley no es capaz de alterar.

mismo, sin más que ordenar la incorporación formal al mismo, mediante diligencia. En la nueva comunicación de inicio debe indicarse, además, al presunto responsable la posibilidad que le asiste de dar por reproducidas sus alegaciones previas –las formuladas en el seno del procedimiento caducado–. La falta de un pronunciamiento afirmativo expreso en este sentido o la posterior formulación de nuevas alegaciones contradictorias con las anteriores determinaría la desconsideración de las alegaciones antiguas.

La caducidad es una consecuencia nueva, en el sentido de que ha sido incorporada por la NLGT, no resultando predicable a los procedimientos iniciados con anterioridad a su entrada en vigor (01-07-04). Cabe recordar a este efecto que la Ley 1/1998 (art. 23) no establecía un plazo máximo de duración del procedimiento de derivación<sup>19</sup>, por lo que difícilmente podía hablarse de caducidad. Aun admitiendo incluso que el plazo máximo de duración fuese el de seis meses –por la esencial similitud entre el procedimiento declarativo de responsabilidad y los de gestión, también declarativos, o por entender que salvo el procedimiento de apremio, todos los demás son de gestión–, tampoco hubiera resultado admisible tal caducidad, pues según el artículo 23.2 los efectos de la inobservancia de los plazos máximos de resolución eran los que la normativa de cada procedimiento expresamente estableciera, y en el que aquí nos ocupa no se establecía ninguno.

A efectos del cómputo del plazo máximo de resolución indicado deben descontarse, en todo caso, según indica el artículo 104.2.2.º, los períodos de interrupción justificada de las actuaciones y las dilaciones no imputables a la Administración. Se trata de dos conceptos que desarrolla el Proyecto de Borrador de Reglamento de Aplicación de los Tributos, tomando el precedente del Reglamento General de la Inspección de los Tributos de 1986, que a la entrada en vigor de aquél va a quedar derogado. Así, su artículo 98.2 recoge las causas tasadas de interrupción justificada, que por lo que aquí interesa son las siguientes: a) Petición de datos o informes a otros órganos, de la misma Administración o de otras, sin que, en cualquier caso, resulte admisible, por este motivo, un plazo de interrupción superior a seis meses, que tratándose de peticiones cursadas a otros Estados se eleva a doce; b) Existencia de actuaciones judiciales en curso de las que dependa la prueba; c) Fuerza mayor. Por su parte, el artículo 98.3 enumera lo que se consideran dilaciones no imputables a la Administración tributaria, entre las que cabe destacar las siguientes: a) Retrasos por parte del obligado tributario en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos informativos; b) Concesión por la Administración de cualquier ampliación, aplazamiento o retraso en el desarrollo de las actuaciones, mediante solicitud del obligado. Tanto unos como otros se contarán por días naturales, y deberán ser objeto de adecuada constancia documental, mediante diligencia. En su transcurso será posible, además, la práctica de actuaciones. La formulación extemporánea de alegaciones no origina, sin embargo, ningún descuento admisible, por cuanto que tales alegaciones no impiden la continuación del procedimiento, al deber ser, simplemente, inadmitidas.

<sup>19</sup> Así lo entendió, por demás, la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, en contestación de 8 de octubre de 1999 (NFC010463). En la misma, relativa a la responsabilidades de los administradores sociales –pero extensible a cualquier otro supuesto– se indica que en los preceptos reguladores de la misma (arts. 37 y 40 de la LGT y 14 del RD 1684/1990) «no se fijan plazos máximos de realización de los sucesivos trámites administrativos encaminados a la exigencia de la responsabilidad».

### 2.3.2. Momento de inicio.

El procedimiento de declaración de la responsabilidad no solamente tiene una duración máxima, sino que debe también ser iniciado a partir de un determinado momento, no siendo posible hacerlo antes. Así, en la responsabilidad solidaria, dado que no cabe efectuar la declaración antes de que exista liquidación en el obligado principal (art. 174.1 NLGT)<sup>20</sup>, y en la medida en que existe un plazo máximo de resolución que debe ser respetado, puede concluirse que la comunicación de inicio del procedimiento deberá hacerse en un momento tal que los seis meses siguientes terminen con posterioridad a la práctica de la liquidación. En otro caso el procedimiento habrá sido iniciado «demasiado pronto» y caducará, por la imposibilidad legal de terminarlo dentro de plazo.

En la responsabilidad subsidiaria, por su parte, la fecha a partir de la cual puede ser declarada la responsabilidad es la de la declaración de fallido del obligado principal y, si los hay, los responsables solidarios (art. 176 NLGT), entre los cuales se incluye, a estos efectos, a los sucesores de la deuda tributaria, pues si aquéllos responden junto al deudor antes que nadie más, éstos se convierten sobrevenidamente en el deudor mismo, al menos parcialmente<sup>21</sup>. Teóricamente, pues, el inicio del procedimiento tendente a la declaración de esta responsabilidad puede ser anterior a dicha declaración de fallido, aunque en la práctica lo que suele tener lugar a partir de la misma es la propia comunicación de inicio.

## 2.4. Competencias.

Las competencias para la substanciación y resolución del procedimiento de declaración de responsabilidad recaen en los mismos órganos competentes en relación con el procedimiento principal en cuyo seno se incardina aquél. Así, tratándose de la responsabilidad subsidiaria, que únicamente puede tener lugar en el marco del procedimiento de apremio del obligado principal y los responsables solidarios, ambas competencias corresponden a los órganos de recaudación. En caso de responsabilidad solidaria, en cambio, las competencias pueden recaer en los órganos de recaudación (si se declara una vez vencido el plazo voluntario de ingreso del deudor principal) o en los de gestión/inspección (si se declara antes) (art. 174.2 NLGT).

<sup>20</sup> Estamos pensando en los supuestos en los que el afloramiento de las deudas es fruto de liquidaciones practicadas por la Administración. En caso de autoliquidaciones podría declararse la responsabilidad desde el mismo momento de su presentación, aunque este segundo supuesto debe ser interpretado restrictivamente, por cuanto que va referido a autoliquidaciones que se derivan sin comprobación. En caso contrario estaríamos en el primer supuesto, que se aplica, pues, tanto si la comprobación (en vía de inspección o gestión) va precedida de declaración como si no.

<sup>21</sup> La circunstancia de que los sucesores respondan después del deudor principal lleva a algunos autores, como DELGADO GARCÍA, Ana María: *La derivación de responsabilidades en la recaudación de los tributos*, Editorial Marcial Pons, 2000, a sostener que son deudores no iniciales, aunque más bien cabría decir que son un deudor inicial de segundo grado, interpuesto entre el de primer grado y los responsables solidarios.

## 2.5. La exigencia de la responsabilidad.

Compete siempre a los órganos de recaudación, con independencia de la naturaleza del órgano que la haya declarado y, en definitiva, tanto si es solidaria como subsidiaria. Ello es consecuencia de que al tiempo en que dicha exigencia vaya a poder tener lugar la deuda se hallará siempre en fase ejecutiva. La exigencia de responsabilidad consiste en un simple requerimiento de pago, en el plazo del artículo 62.2 LGT, incluso en los supuestos del artículo 42.2. Cuando la derivación se efectúe en unidad de acto (declaración + exigencia) dicho requerimiento quedará fundido en el texto de la declaración.

## 3. LAS MEDIDAS CAUTELARES EN EL PROCEDIMIENTO DE DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD

### 3.1. Visión general de las medidas cautelares en el ordenamiento jurídico <sup>22</sup>.

Las medidas cautelares pueden ser definidas *latu sensu* como cualquier acto que tenga por finalidad asegurar, en el marco de un determinado procedimiento jurídico, y como consecuencia de su terminación, un concreto resultado, que en caso contrario podría verse dificultado. Esta dificultad cabría que derivase tanto de actos de las propias partes intervinientes en el proceso como ser ajena a ellos. Se trata siempre, por tanto, de medidas instrumentales, anticipatorias y provisionales, que, además, deben ser adoptadas, de proceder, con carácter de urgencia. El fundamento de las medidas cautelares se halla en la propia Constitución, que reconoce el derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1), a la vez que determina el contenido de la potestad jurisdiccional, señalando como uno de sus elementos integrantes, junto a la propia función juzgadora, la de ejecutar lo juzgado (art. 117.3). No obstante, el hecho de que las medidas cautelares afecten a los derechos y libertades fundamentales (libertad misma, propiedad, domicilio, intimidad, etc.) obliga al establecimiento de límites a su posibilidad de adopción, que actúen como garantía de la parte afectada por ellas frente a los comportamientos abusivos de la beneficiaria. A partir de todas estas consideraciones, y a pesar de la inexistencia de una definición de las mismas en el ordenamiento jurídico español, pueden delimitarse los presupuestos habilitantes de la adopción de medidas cautelares, que son los siguientes:

- a) La apariencia de buen derecho (*fumus boni iuris*) <sup>23</sup>: El resultado que se pretende garantizar cautelarmente debe tener visos probables de ser el más acertado desde el punto de vista jurídico, es decir, el plausiblemente más conforme a derecho.

<sup>22</sup> En este punto seguimos a CORCUERA TORRES, Amable: «Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria», *Monografías Jurídicas*, Editorial Marcial Pons, 1998.

<sup>23</sup> Literalmente, el humo del buen derecho.

- b) La probable infructuosidad del procedimiento por el tiempo empleado en su substanciación (*periculum in mora*) <sup>24</sup>: Debe existir el riesgo fundado, en caso de no adoptarse tales medidas, de que, en tanto que el procedimiento esté siendo tramitado –y, en consecuencia, no pueda desembocar en el resultado pretendido–, se sucedan actos o hechos que menoscaben la posibilidad de final consecución de dicho resultado.
- c) La fianza: Dado que la medida cautelar, en tanto que supone la ejecución anticipada del resultado del procedimiento, determina la ventaja inicial de una de sus partes sobre la otra, origina un desequilibrio que debe ser compensado adecuadamente, mediante una fianza, con cargo a la cual ha de indemnizarse a la parte afectada por la medida si, a la luz de la resolución por la que finalice el procedimiento, dicha medida acaba resultando improcedente.

La medida que pretenda adoptarse debe ser, además, proporcionada, y, una vez adoptada, no debe extender su vigencia más allá del tiempo estrictamente necesario (provisionalidad). Podrá, además, recaer tanto sobre las partes integrantes del proceso como ser ajena a ellos, siempre que el buen fin del procedimiento quede comprometido en caso contrario. Por otra parte, las medidas cautelares pueden ser jurisdiccionales o no jurisdiccionales, en atención a que el órgano que deba adoptarlas tenga o no, respectivamente, naturaleza jurisdiccional. Las medidas cautelares jurisdiccionales pueden, a su vez, clasificarse según la naturaleza (civil, penal, laboral, etc.) del proceso en el cual deban surtir efectos.

### 3.2. Las medidas cautelares tributarias.

#### 3.2.1. Características.

Las medidas cautelares tributarias –actualmente reguladas en el art. 81 NLGT y con anterioridad en el 128 LGT– pertenecen al segundo tipo de los citados en el número anterior (medidas no jurisdiccionales o administrativas), y han sido pensadas para el aseguramiento de la deuda tributaria. Estos preceptos no hacen mención, sin embargo, ni a la fianza –dada la ilimitada capacidad de los entes públicos territoriales para afrontar posibles indemnizaciones por daños y perjuicios– ni a la apariencia de buen derecho –por la presunción de legalidad de la que gozan los actos administrativos–. Así pues, el elemento constitutivo del presupuesto habilitante para la utilización de las medidas cautelares tributarias es la existencia de indicios racionales de menoscabo del cobro de una deuda tributaria –propuesta de liquidación o no– y dos los requisitos que deben presidir su configuración: proporcionalidad y provisionalidad. La provisionalidad de las medidas cautelares tributarias la concreta la norma estableciendo la obligación de que sean levantadas en el plazo de los seis meses siguientes a su adopción <sup>25</sup>, salvo que se decida convertirlas en definitivas –en el marco del proce-

<sup>24</sup> Peligro por la demora.

<sup>25</sup> En la LGT, sin embargo, las medidas cautelares adoptadas sin mediar liquidación previa (art. 128.3), tenían un plazo de vigencia mucho más reducido –un mes–, que, no obstante, podía prorrogarse, hasta por otros cinco, previo acuerdo del Director General de la AEAT o Director de Departamento –normalmente del de Recaudación– en quien delegase.

dimiento de apremio, tras el vencimiento sin ingreso del plazo posterior a la notificación de la providencia de apremio de las deudas–, en ese mismo plazo de seis meses, dejarlas sin efecto (esto último si dejan de concurrir los requisitos que justificaron su adopción, aun cuando no haya sido satisfecha la deuda, y, en todo caso, si el interesado aporta garantía suficiente) o prorrogarlas (por otros seis meses). Si transcurrido dicho plazo no ha ocurrido ninguna de estas tres cosas caducarán. En esta materia, la NLGT ha introducido dos novedades frente a la regulación de la LGT: a) La posibilidad de prórroga de la vigencia inicial de la medida, por una única vez, durante otro plazo de seis meses; b) La explicitación de que el aval solidario y el certificado de seguro de caución son siempre garantías suficientes <sup>26</sup>. A la proporcionalidad se refiere, sin embargo, el artículo 81 NLGT de forma más parca, impidiendo únicamente que puedan entrañar las medidas adoptadas un perjuicio de difícil o imposible reparación y obligando a que sean ajustadas al daño cuya evitación se pretende. En cualquier caso, la proporcionalidad impide adoptar medidas que comprometan valores económicos en cuantía superior al importe de la deuda, a la vez que exige, de entre las distintas alternativas existentes, decantarse por aquella que, a igualdad de preservación del crédito tributario, menores trastornos cause a los obligados al pago afectados por ella.

### 3.2.2. Contenido.

El artículo 128.2 LGT contemplaba únicamente dos medidas expresas, la retención del pago de devoluciones u otros pagos a cargo de la Hacienda Pública y el embargo preventivo de bienes y derechos, si bien eran concreciones en el marco de una lista abierta, que acababa admitiendo cualquier otra medida legalmente prevista. El establecimiento, sin embargo, de prohibiciones de disponer, gravar o enajenar bienes o derechos, que la NLGT sí contempla, no estaba expresamente previsto, como tampoco la retención de un porcentaje de los pagos que los contratistas y subcontratistas deban realizar en el marco de su actividad, que también ha sido llevada a la NLGT. En general, el elenco de medidas adoptables expresamente contempladas ha sido ampliado, pues, por la NLGT.

Por otra parte, en el marco de la LGT el uso de las medidas tenía un límite temporal inferior –momento a partir del cual pueden ser adoptadas– que la NLGT ha desplazado hacia atrás en el tiempo. En efecto, la LGT exigía, con carácter general, la existencia de liquidación como condi-

<sup>26</sup> El seguro de caución no es una innovación de la NLGT, que no solamente no lo crea sino que tampoco le anuda los efectos propios del aval. En efecto, en este sentido la NLGT se ha limitado a incorporar a su texto (arts. 82.1.1.º, para aplazamientos; 224.2, letra b), para el recurso de reposición; 233.2, letra b), para la reclamación económico-administrativa, y 81.5, letra c), para las medidas cautelares) una previsión vigente desde 1995, aunque escasamente utilizada, quizá por desconocimiento. Correspondió su incorporación al ordenamiento jurídico a la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de Seguros Privados, de acuerdo con cuya DA 2.ª, «El contrato de caución celebrado con entidad aseguradora autorizada para operar en el ramo de caución será admisible como forma de garantía ante las Administraciones Públicas en todos los supuestos en que la legislación vigente exija o permita a las entidades de crédito o a los establecimientos financieros de crédito constituir garantías ante dichas Administraciones». Desde el punto de vista de los obligados al pago, la ventaja del seguro de caución frente al aval es su menor coste financiero y su mayor facilidad de obtención. Recientemente, la Ley 30/1995 se ha visto sustituida por su Texto Refundido, aprobado por el Real Decreto Legislativo 6/2004, de 29 de octubre, sin perjuicio de la vigencia de algunos de sus preceptos.

ción de su adopción, mientras que la NLGT supedita tal adopción a la existencia de propuesta de liquidación –comunicada– únicamente. Bien es cierto, no obstante, que en el caso de excepción el límite se ha adelantado, aunque ello no despliega consecuencias prácticas. Así, siempre que se tratase de cantidades retenidas o repercutidas a terceros <sup>27</sup>, el artículo 128.3 LGT permitía adoptar las medidas cautelares una vez devengado el impuesto y finalizado el período de declaración. Ahora, en cambio, en este mismo supuesto el artículo 81.4 NLGT sustituye la referencia al devengo del impuesto y posterior transcurso del período de su declaración por otra hecha a «*cualquier momento del procedimiento de comprobación e inspección*». Pero esta modificación es inocua, pues al ser las medidas cautelares siempre accesorias, se adoptan al hilo de un procedimiento principal, al cual sirven, y que no puede iniciarse sino tras la finalización del período de presentación de declaraciones. En tanto no se inicia, el lapso que separa dicho momento del de finalización del plazo de presentación de declaraciones es, pues, irrelevante, es la nada administrativa, en cuyo transcurso nada ocurre.

### 3.3. La incardinación de las medidas cautelares en el procedimiento.

El procedimiento principal en el cual se incardinan las medidas cautelares no tiene que ser necesariamente el de derivación de responsabilidad. Así, cabe adoptarlas en el marco de un aplazamiento, por ejemplo, o incluso en el seno, simplemente, del procedimiento de liquidación, antes, naturalmente, en este segundo caso, de que nos hallemos en la fase de embargo <sup>28</sup>. Por lo que a la incardinación que aquí nos interesa se refiere, la refrenda el artículo 41.5.1.º *in fine* NLGT, según el cual «*Con anterioridad a esta declaración –se está refiriendo a la de responsabilidad– la Administración competente podrá adoptar medidas cautelares del artículo 81 de esta ley...*». Este precepto representa un avance respecto de la LGT, la cual abordaba esta misma cuestión en unos términos más restrictivos, pues su artículo 37.5 aludía a la posibilidad de adoptar medidas cautelares con anterioridad a la declaración de responsabilidad únicamente cuando ésta era subsidiaria.

<sup>27</sup> Se trata de cantidades efectivamente retenidas o repercutidas, no que debieron serlo pero no lo fueron. Así, la regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo motivada por haberse éste deducido improcedentemente cuotas de IVA soportadas queda fuera de este supuesto, al igual que si dicha regularización tiene lugar por la prestación de servicios que no fueron objeto de repercusión. Alcanza, pues, únicamente a los supuestos de cuotas de IVA repercutidas y no declaradas. Un comentario similar cabe hacer respecto de las retenciones, en que solamente alcanza a las practicadas y no declaradas. Hablamos de repercusiones y retenciones practicadas y no declaradas en vez de declaradas y no ingresadas porque este último supuesto no es constitutivo de infracción tributaria sino de simple reconocimiento de deuda, y en consecuencia, se substancia por los órganos de recaudación, no por los de comprobación e investigación, mediante el pase a ejecutiva de la autoliquidación. La regulación legal es, de todos modos, insuficiente, puesto que dispensa un diferente trato a dos situaciones que desde un punto de vista material son análogas. En efecto, tanto da, a efectos prácticos, que la cuota por IVA que se deja de ingresar proceda de cantidades repercutidas y no declaradas como de la incorporación a la declaración-liquidación de un IVA soportado no deducible o ficticio.

<sup>28</sup> Las liquidaciones practicadas por la Administración incurrir en período ejecutivo transcurrido el plazo del artículo 62.2 NLGT. En cuanto a las autoliquidaciones, las presentadas en plazo sin ingreso entran en período ejecutivo al finalizar dicho plazo y las presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo al día siguiente de su presentación, si no van acompañadas del ingreso o solicitud de compensación, aplazamiento o fraccionamiento (art. 161, apartados 1.b y 2, NLGT). En el marco de la LGT las autoliquidaciones extemporáneas voluntarias sin ingreso incurrían en período ejecutivo no al día siguiente de su presentación sino al tiempo mismo de ésta (art. 126.3.b).

Las dos cuestiones fundamentales que plantean las medidas cautelares, cuando se las contempla como integradas en un procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria, son las siguientes: a) Los supuestos en que procede su adopción; b) La sede (deudor principal o responsable) en la que deben ser valoradas las circunstancias temporales habilitantes de su adopción. A nuestro juicio, no requiere, por su obviedad, mayor explicación, sin embargo, la cuestión referida a los efectos de la medida, pues parece claro que ésta debe ir referida al presunto responsable, es decir, debe materializarse sobre sus bienes y derechos si se pretende que sea efectiva y, en suma, cumpla la finalidad para la que ha sido pensada.

### 3.3.1. Procedencia.

En el ámbito que aquí nos ocupa –responsabilidad– la procedencia de adoptar medidas cautelares va a depender –como en cualquier otro caso– de la intensidad con la que se den los presupuestos habilitantes de su adopción. Ello significa que no cabe sostener, como regla general absoluta, la procedencia de la adopción de medidas cautelares en el marco de todo procedimiento de responsabilidad. De hecho, la pista sobre su admisibilidad radicará en gran medida en el propio presupuesto de la responsabilidad. Así, por ejemplo, cuando tal presupuesto tenga por objeto combatir una práctica elusiva (sucesión fáctica de empresa o vaciamientos patrimoniales del art. 42.2.a LGT) serán casi de obligada utilización. En efecto, entonces cabe afirmar que el deudor principal ha llevado a término tal comportamiento distractor con la connivencia del presunto responsable, por lo que nada garantiza que este último no vaya a reiterar dicho comportamiento u otro similar en su propia sede. El *periculum in mora* estriba, pues, en estos casos, en dicha circunstancia del presunto responsable precisamente.

No hay, sin embargo, como ya decimos, reglas absolutas, cuya aplicación conduciría a un dogmatismo proscrito. Tan sólo, si acaso, una, a saber, que la procedencia de la medida requiere valorar la existencia del *periculum in mora* –sin perjuicio de que en unos casos dicha apreciación resulte más fácil o automática que en otros–, valoración que, en todo caso, habrá que realizar siempre en sede del presunto responsable, pues en el deudor principal ya no hay riesgo, sino una conducta constatada, fruto de un riesgo previo materializado.

### 3.3.2. Sede de valoración de las circunstancias del artículo 81.4 NLGT.

La medida cautelar afecta siempre al presunto responsable, pero se adopta valorando las circunstancias del artículo 81.4 NLGT en sede del deudor principal, pues éste es el que está siendo objeto de comprobación y es también en el marco de su comprobación en el que se pone de manifiesto o al menos adquiere relevancia la conducta desencadenante la responsabilidad (solidaria). Sostener, por el contrario, que dichas circunstancias deben ser valoradas en sede del presunto responsable supondría dejar fuera de consideración el proceso descrito, que es el que justifica la adopción de la medida, por cuanto que únicamente en su seno surge el *periculum in mora*. Analizando únicamen-

te al presunto responsable llegaríamos siempre a la conclusión de que no es merecedor del trato anticipativo que encierra la medida cautelar, lo cual, obviamente, se revela falso en un análisis de conjunto. Por ello, se trata de una conclusión extensible a la responsabilidad subsidiaria.

#### 4. CONCLUSIONES

Cuanto se ha dicho a lo largo de este trabajo puede ser resumido en unas cuantas ideas esenciales que faciliten la comprensión de su contenido. Son las siguientes:

1. El responsable adquiere dicha condición porque realiza el presupuesto de responsabilidad, pero no lo es sino desde que se le declara como tal. Y no se ve en la obligación de afrontar el pago en tanto la responsabilidad no le es exigida. La declaración de la responsabilidad y su exigencia son, por tanto, los dos actos administrativos que permiten, a partir de la realización del presupuesto de la responsabilidad, acceder a la esfera patrimonial del responsable. Considerados de modo conjunto, constituyen la derivación de responsabilidad, obedeciendo su escisión conceptual a motivos de índole práctica exclusivamente. Por ello, tal escisión resulta relevante sólo en la responsabilidad solidaria, en la cual la declaración puede realizarse mucho antes de la exigencia, cosa que no ocurre en la subsidiaria, en la cual, una vez declarada, nada impide su exigencia, lo que hace que no tenga sentido diferir esta última.
2. El procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria es un procedimiento autónomo, sin perjuicio de su incardinación en otro principal, con el que guarda evidentes interrelaciones. Su estructura es, asimismo, más sencilla que la de otros procedimientos tributarios, pues consta únicamente de inicio, trámite de audiencia y resolución, sin que, por ello, exista en él propuesta de resolución.
3. La iniciación tiene lugar siempre de oficio, mediante acuerdo comunicado al interesado, y despliega los tres siguientes efectos: a) Determina la interrupción de la prescripción del derecho a exigir el pago al responsable y a los demás obligados al pago; b) Fija el día de inicio del plazo máximo de resolución del procedimiento; c) Vincula al órgano actuante en lo atinente al fundamento normativo de la responsabilidad que pretende declararse.
4. El trámite de audiencia debe evacuarse en un plazo mínimo de diez días hábiles y máximo de quince, sin perjuicio de la posibilidad de su ampliación, previa solicitud del interesado. El plazo de audiencia es único para la comparecencia ante la unidad administrativa, vista del expediente, solicitud de copias del mismo y formulación de alegaciones. Para su cómputo únicamente se descontarían los retrasos imputables a la Administración y, a lo sumo, los debidos a causa de fuerza mayor. La vista del expediente debe limitarse, además, a la parte del mismo en la que se contengan los antecedentes determinantes de la responsabilidad que pretenda exigirse. El trámite es, por último, obligatorio siempre, esto es, no resulta prescindible en ningún caso.

5. Sin perjuicio de las alegaciones formuladas dentro del plazo que abre el ofrecimiento del trámite de audiencia, que son las últimas que puede formular el interesado, caben también cualesquiera otra formuladas con anterioridad.
6. La resolución por la que se declare la responsabilidad debe ser motivada y mencionar el alcance (importe) de la responsabilidad. Basta la referencia, no obstante, a las liquidaciones (concepto, período e importe) sin que resulte necesario hacer mención de sus elementos esenciales. La declaración resulta impugnabile, y a través de la impugnación pueden atacarse tanto las liquidaciones de las que trae causa como su procedencia misma (alcance y presupuesto de la responsabilidad). No obstante, los efectos anulatorios (deuda) que consiga un eventual responsable no se transmiten al obligado principal si para él ya es firme en ese momento la liquidación, aunque sí a los demás corresponsables, salvo en los supuestos de mancomunidad (art. 35.4 NLGT). La única excepción a la libertad de impugnación de las liquidaciones se da en los supuestos del artículo 42.2 NLGT, en los que tal impugnación no cabe, limitándose al alcance y presupuesto de la responsabilidad únicamente.
7. El procedimiento de declaración de responsabilidad debe ser resuelto en el plazo máximo de seis meses, bajo pena de caducidad. Dicho plazo se computa desde la comunicación de su inicio hasta la fecha del primer intento válido de notificación de la resolución, descontándose, en todo caso, los períodos de interrupción justificada de las actuaciones y las dilaciones no imputables a la Administración. Si el procedimiento caduca es como si no hubiera existido, por lo cual el efecto interruptor de la prescripción del derecho a exigir el pago que su inicio hubiera logrado se pierde.
8. La responsabilidad tributaria solidaria no puede ser declarada antes de que exista liquidación, lo que, habida cuenta de su plazo máximo de resolución, determina que exista un momento antes del cual no pueda ser iniciado el procedimiento tendente a su declaración. En efecto, si se inicia antes caducará por imposibilidad legal de concluirlo en tiempo. En cuanto a la subsidiaria, es sólo su declaración la que debe ser efectuada después de la de fallido del deudor principal y los responsables solidarios, lo que determina que su inicio pueda hacerse seis meses antes, aunque en la práctica lo que se difiere a dicha declaración de fallido es el inicio mismo del procedimiento.
9. La posibilidad de adoptar medidas cautelares en el seno de un procedimiento de declaración de responsabilidad viene expresamente contemplada en la NLGT (art. 45.5.1.º). Las medidas, si se adoptan, deben recaer siempre en el presunto responsable, esto es, sobre sus bienes y derechos, pues el riesgo de impago se da en él, no el obligado principal, en el que, a lo sumo, lo que existe es un riesgo fenecido, que ha dado lugar a las deudas que van a exigirse por la vía de la responsabilidad. Si se analizase la conducta del presunto responsable aisladamente considerada, dicho riesgo nunca se daría, lo cual, obviamente, es falso. Por este mismo motivo, los requisitos temporales que condicionan la adopción de la medida (existencia de propuesta de liquidación comunicada o cualquier momento del procedimiento de comprobación, según se trate) deben ser valoradas en sede del deudor principal.