

TRIBUTACION

**EL ACTO ADMINISTRATIVO DE
DERIVACION DE RESPONSABILIDAD**

N.º 258

TRABAJO EFECTUADO POR:

FRANCISCO GUIO MONTERO

Inspector de Finanzas del Estado (excedente)
Abogado

Sumario:

- I. Introducción.
- II. Organos de Recaudación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.
- III. Procedimiento para la declaración de responsables solidarios.
 - 1. No es necesario la falta de pago por el deudor principal.
 - 2. La responsabilidad solidaria alcanza a la totalidad del importe exigible al deudor principal por todos los componentes de la deuda tributaria.
 - 3. Procedimiento para exigir la responsabilidad.

...

...

4. Actuaciones de la Inspección de los Tributos acerca de los responsables solidarios.
 5. La cuestión de inconstitucionalidad del artículo 128.5 de la Ley General Tributaria.
- IV. Procedimiento para la declaración de responsabilidad de responsables subsidiarios.
- V. Procedimiento a seguir en el caso de sucesión en una deuda tributaria.
- VI. Tiempo para el ejercicio de la acción de derivación de responsabilidad.

TRIBUTACION

EL ACTO ADMINISTRATIVO DE
DERIVACION DE RESPONSABILIDAD

N.º 258

I. INTRODUCCION

Toda cuestión que haga referencia a un acto administrativo debe buscar necesariamente el órgano que lo ha dictado, deberá preguntarse más tarde el tiempo en que se ha dictado y la manera como lo ha hecho. Es decir, debe dar respuesta, como si de una novela policiaca se tratase a las preguntas de quién, cómo y cuándo. Esta tarea que debe suponerse fácil adquiere por las circunstancias temporales del momento en que se escriben estas líneas y para los actos de derivación de responsabilidad, abril de 1993, una dificultad no pensada, y es la que proviene del período de creación y adaptación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante AEAT).

La necesidad de buscar una Administración Tributaria ágil y eficaz se revela como el objetivo de la creación de la AEAT. Sucesora en el tiempo de las funciones y cometidos que venían desempeñándose por la Secretaría General de la Hacienda Pública, por la Administración Territorial de la misma y por la de los Organismos Autónomos que dependían de aquélla. El tránsito hacia la nueva situación es necesariamente complicado; y si bien es cierto que el fin último, la generalidad y la eficacia de la aplicación de nuestro sistema tributario no es objeto de discusión (1), sí lo es y a veces de manera radical el método utilizado para conseguir este fin (2).

(1) La eficacia como objetivo de la política fiscal es destacada no sólo en manifestaciones procedentes de órganos administrativos o legislativos sino también en otras esferas. Así en la Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990 (STC 76/1990) se dice: La ordenación y despliegue de una eficaz actividad de inspección y comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias no es, pues, una opción que quede en la libre disponibilidad del legislador y de la Administración, sino que, por el contrario, es una exigencia inherente a «un sistema tributario justo» como el que la Constitución propugna en el artículo 31.3: En una palabra, la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración Tributaria. De donde se sigue asimismo que el legislador ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias.

(2) Así FERREIRO LAPATZA en Nota sobre la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (*Cívitas* n.º 71, pág. 401 y ss.) llega a decir que la falta de precisión sobre el régimen jurídico de dicho Ente, al que, siendo técnicamente un Organismo Autónomo, se le quiere excluir de la normativa propia de éstos, revela claramente la intención del legislador de procurar a la Agencia la máxima libertad de acción. Más adelante continúa: «Lo que puede hacerse, pues, en el sistema del *Rule of law* (en el que parece inspirada la creación de la Agencia) no puede hacerse en nuestro sistema, dándole a la Administración la libertad de acción de los particulares con los privilegios de la Administración. La privatización de las funciones esenciales del Estado está reñida, insistimos, con el régimen de Derecho Administrativo que, sin duda, recoge y refleja nuestra Constitución».

La modestia de nuestro empeño nos evita el tratar de todo lo relativo a la numerosa legislación que ha surgido como consecuencia de la entrada en vigor de manera efectiva, el día 1 de enero de 1992, de la AEAT. Nuestro objetivo nos obliga a estudiar sólo lo que de recaudación se trate, pero no es tan poca la materia.

II. ORGANOS DE RECAUDACION DE LA AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA

Hemos señalado más arriba que la primera pregunta que debe responderse en relación a un acto administrativo es el órgano por el cual ha sido dictado. Las disposiciones legislativas que se ocupan de esta cuestión son las siguientes:

- Orden de 24 de abril de 1992 (BOE de 5 de mayo). Esta Orden establece que la gestión recaudatoria de la AEAT se ejercerá en la esfera central y respecto de todo el ámbito nacional por la Subdirección General de Recaudación Ejecutiva a través de la Dependencia Central de Recaudación y de las Unidades de Recaudación que se adscriban a la misma. Es importante también lo dispuesto en el número segundo de esta Orden, ya que en el mismo se habilita al Presidente de la AEAT para que dicte resoluciones normativas por las que se estructuren las Unidades a que se refiere la presente Orden, así como para que se realice la concreta atribución de competencias, debiendo dichas resoluciones publicarse en el BOE como requisito previo a su eficacia.
- Orden de 31 de julio de 1992 (BOE de 11 de agosto), por la que se modifica la estructura orgánica que había sido creada por la Orden de 17 de abril de 1991.
- Resolución de 18 de septiembre de 1992 (BOE de 30 de septiembre), por la que se estructuran y se atribuyen competencias a los Organos de Recaudación de la AEAT. Es de señalar que en esta Resolución se hace uso por parte del Presidente de la AEAT de la habilitación que, creada por la Orden de 24 de abril de 1992 y confirmada en la de 31 de julio del mismo año, le permite dictar las resoluciones normativas que sean necesarias para la estructuración de las Unidades de Recaudación y la fijación de las respectivas competencias. Se cree el Presidente de la Agencia en la necesidad de justificar esta habilitación y así la justifica en el Preámbulo de la Resolución del modo siguiente:

En este marco, la función recaudatoria requiere ser dotada de una estructura organizativa renovada que incorpore las reformas que aconsejan tanto la experiencia administrativa por el desarrollo de esta función desde que encomendó a los órganos del Ministerio de Economía y Hacienda en 1988, y, más en concreto, desde que se empezó a aplicar el nuevo Reglamento General de Recaudación en 1991, como una realidad económica caracterizada por su creciente complejidad.

Continúa señalando que en la nueva organización que nace de la Orden de 24 de abril de 1992, que crea la Dependencia Central de Recaudación, se potencian los órganos con capacidad para otorgar un tratamiento especializado a los asuntos de mayor trascendencia social o económica o que presentan una mayor complejidad técnica o jurídica. Por otro lado, se produce una dicotomía de funciones quedando las Dependencias de Recaudación con un papel eminentemente coordinador y directivo de los órganos de su demarcación, mientras que los Servicios de Recaudación pasan a ostentar una misión de carácter fundamentalmente ejecutivo.

- Resolución 11/92, de 19 de octubre (BOE de 29 de octubre), por la que se dictan instrucciones acerca del funcionamiento de las Dependencias Regionales y Dependencias de Recaudación.

Una vez confeccionado este repertorio de disposiciones, en la creencia de su necesidad, dada la novedad de las mismas y su reciente implantación, pasamos a contestar el enunciado del apartado.

Los Organos de Recaudación en la actualidad son los señalados en el apartado primero de la Resolución de 18 de septiembre de 1992:

- *Dependencia Central de Recaudación*. Su competencia se extiende en la esfera central y respecto de todo el territorio nacional.
- *Dependencia Regional de Recaudación*. Su competencia se extiende al ámbito territorial de la Delegación de Hacienda Especial a la que pertenezcan.
- *Dependencia de Recaudación de la Delegación de Hacienda y Servicio de Recaudación de la Administración de Hacienda*. Su competencia territorial abarca los límites de la provincia de la respectiva Delegación.

A primera vista, la estructura de los órganos de recaudación se configura como una clásica estructura piramidal en cuyo vértice y con una competencia nacional se encuentra la Dependencia Central, el escalón intermedio está ocupado por la Dependencia Regional y el problema se plantea al yuxtaponer la competencia territorial, con el límite de la provincia (3) en donde se ubiquen, de la Dependencia de Recaudación y de los Servicios de Recaudación de las Administraciones.

(3) Olvida el redactor de la Resolución que existen Delegaciones de Hacienda con un ámbito territorial inferior al de la provincia.

A esta competencia territorial se la añade una competencia funcional; así la Dependencia Central se encarga de la gestión recaudatoria de las deudas que corresponden a personas o entidades adscritas al ámbito de actuación de la Oficina Nacional de Inspección (4) y de aquellas otras deudas que, por requerir su gestión una especial atención o afectar a varias Delegaciones Especiales, determine el Director del Departamento de Recaudación, (apartado segundo de la Instrucción de 18 de septiembre). La competencia de la Dependencia Regional se extiende a la cobranza de las deudas de personas o entidades con domicilio fiscal en su demarcación, cuando dichas deudas estén integradas en expedientes ejecutivos cuya cuantía supere los 100 millones de pesetas o cuando así lo determine el Delegado especial por razón de la trascendencia o complejidad de su gestión o por afectar ésta a varias Delegaciones de su demarcación, (apartado segundo de la Instrucción de 18 de septiembre). La Dependencia de Recaudación tiene como misión la gestión recaudatoria en el ámbito territorial de la provincia en que se encuentre la Delegación, de las deudas de personas o entidades cuyo domicilio fiscal se encuentre en su demarcación, (apartado tercero de la Instrucción de 18 de septiembre). Por último, la misión de los Servicios de Recaudación de las Administraciones de la Agencia, según el apartado quinto, de la tantas veces citada Instrucción, no es otra que el desarrollo, en el ámbito territorial de la provincia en que se encuentre la delegación de que dependan y conforme al reparto de tareas que efectúe el Jefe de la Dependencia, de las actuaciones de investigación, traba y realización de bienes y las demás que sean propias del procedimiento de apremio para conseguir el cobro o aseguramiento de las deudas de personas o entidades cuyo domicilio fiscal se encuentre en la demarcación de la Administración y cuya gestión recaudatoria les haya encomendado la correspondiente Delegación.

Es decir, la competencia natural, salvo en aquellas personas o entidades cuya comprobación inspectora corresponda a la Oficina Nacional de Inspección, será de la Dependencia de Recaudación de la Delegación de la Agencia en donde se encuentre el domicilio fiscal del obligado. Cuando concurren circunstancias de excesiva complejidad o la cuantía exceda de 100 millones de pesetas, esta competencia pasará a la Dependencia Regional de Recaudación.

En lo tocante a la derivación de responsabilidad, tanto la Dependencia Central de Recaudación como la Dependencia Regional y la Dependencia de Recaudación tienen competencia para, en el ámbito de su actuación respectiva, llevar a cabo la «declaración o derivación de responsabilidad o el requerimiento de pago a otros obligados al mismo, así como la propuesta para el ejercicio de acciones civiles o penales frente a aquellas personas que hayan impedido o dificultado el cobro de las deudas» (5).

(4) La Resolución de 24 de marzo de 1992 regula las competencias de la Oficina Nacional de Inspección.

(5) En este sentido es muy interesante para comprender la manera cómo los responsables de la recaudación enfocan este problema, la Resolución de la Secretaría General de Hacienda de 7 de marzo de 1991, por la que se dictan instrucciones a los Organos de Recaudación del Ministerio de Economía y Hacienda sobre el modo de proceder ante las actuaciones realizadas en perjuicio de los derechos de la Hacienda Pública.

La redacción de la Instrucción complica la cuestión al señalar dentro de las competencias del Jefe de la Dependencia de Recaudación (apartado cuarto, n.º 7) y de los Administradores de la Agencia (apartado quinto, n.º 3, letra D) la siguiente tarea:

Declarar la existencia de responsables solidarios exigiéndoles el pago de la deuda, así como acordar la derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios en relación con las deudas cuya gestión recaudatoria les esté encomendada.

¿Qué debemos entender por declaración de responsabilidad? ¿Es un trámite con contenido propio dentro del procedimiento a seguir con los responsables tributarios, o por el contrario no es más que una cláusula de estilo sin contenido específico? Una lectura cuidadosa de las facultades del Jefe de la Dependencia de Recaudación y del Administrador de la Agencia nos indican que tienen dos funciones citadas de manera expresa: La una declarar la existencia de responsables solidarios, la otra derivar la acción administrativa a los responsables subsidiarios. En mi opinión no existe más que el deseo del redactor de la Resolución de llamar la atención sobre las dos clases de responsabilidades, la solidaria, y la subsidiaria sin que exista razón alguna para diferenciar entre «declarar la existencia» y «derivar la acción de responsabilidad». Sin más que tratar sobre esta cuestión, pasamos a comentar lo dispuesto en los artículos 12 y siguientes del Reglamento General de Recaudación, haciendo la salvedad que, dejando aparte cualquier discusión teórica, respetaremos en nuestra exposición la terminología del Reglamento, es decir, responsabilidad solidaria, subsidiaria y sucesión en las deudas tributarias.

III. PROCEDIMIENTO PARA LA DECLARACION DE RESPONSABLES SOLIDARIOS

Se encuentra recogido en el artículo 12 del Reglamento de Recaudación y sus líneas maestras son las siguientes:

1. No es necesario la falta de pago por el deudor principal.

El Reglamento, dejándose llevar de un automatismo censurable a todas luces, establece una ficción; se entenderá producida la falta de pago de la deuda tributaria una vez transcurrido el período voluntario, bien por el vencimiento del plazo a partir de la notificación, en los casos de deudas liquidadas por la Administración, bien por el vencimiento del plazo para autoliquidar e ingresar en el Tesoro, en los casos en que el sujeto pasivo o retenedor estén obligados a ello. Se olvidan situaciones como las previstas en el artículo 61 de la Ley General Tributaria (en adelante LGT), en donde el ingreso fuera de plazo tiene un efecto liberatorio de la respon-

sabilidad tributaria y lógicamente invalidaría todas las actuaciones administrativas llevadas sin tener en cuenta este ingreso. En este sentido es muy interesante señalar la interpretación que los Tribunales de Justicia están haciendo acerca de lo dispuesto en el artículo 128 de la LGT, en donde se dispone, con igual automatismo que el que aquí estamos contemplando, que el «vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario determinará la exigibilidad del recargo de apremio». Con rara unanimidad los Tribunales de Justicia coinciden en señalar la inoperancia de este devengo en el caso de que la deuda tributaria se hubiese satisfecho voluntariamente, incluso después del plazo señalado para ello (STSJ de las Islas Baleares de 27-9-1991, reproducida del n.º 6 de la Revista *Impuestos* correspondiente al año 1992). En idéntico sentido, la Sentencia de 14 de junio de 1989 del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña y la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de abril de 1992.

Quizá para evitar esta oposición judicial al automatismo en materia de recaudación de tributos, la Ley de Presupuestos para 1992, Ley 31/1991, de 30 de diciembre, vuelve a modificar el artículo 128 de la LGT por medio de su artículo 86. La redacción en vigor actualmente dice:

El vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario determinará el devengo del recargo de apremio.

Es decir, se ha sustituido la exigibilidad por el devengo en espera de solucionar los problemas que la interpretación jurisprudencial había ocasionado a la redacción anterior (6).

2. La responsabilidad solidaria alcanza a la totalidad del importe exigible al deudor principal por todos los componentes de la deuda tributaria.

Esta redacción quiere decir que en el supuesto de que la deuda liquidada y no pagada por el deudor principal incluyese alguna sanción, el responsable solidario deberá responder de la misma. Las opiniones más recientes, las publicadas desde la entrada en vigor del nuevo Reglamento de Recaudación, son casi unánimes en señalar que el responsable solidario no debe hacer frente al pago de la sanción por una conducta realizada por el deudor principal, a

(6) No puede decirse que esta nueva redacción del precepto legal haya nacido con buen pie, pues ya antes de que se plantee ningún asunto relacionado con ella ante la sede judicial del Tribunal Superior de la Comunidad Valenciana en Sentencia de 10 de abril de 1992 (*Impuestos*, n.º 24 de 1992, pág. 28) califica esta reforma en los términos que siguen: Efectivamente, la Ley de Presupuestos para el año 1992 vuelve a modificar el artículo 128 de la LGT (no aplicable al supuesto de hecho que aquí se contempla), en el sentido de que el vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario determinará el devengo del recargo de apremio. Dicha desafortunadísima reforma en cuanto a técnica jurídica sustituye el término «exigibilidad» por «devengo» y obedece a la finalidad de establecer con carácter automático el recargo que, de esta manera, se pretende desvincular del procedimiento de apremio del que teóricamente deriva, conceptuándose así como una auténtica sanción por ingreso fuera de plazo en vez de un recargo exigible por haber obligado a la Administración a recurrir a un procedimiento ejecutivo.

no ser que mediara un supuesto incluido en el artículo 38 de la LGT. Así, DE LA HUCHA CELADOR dice (7) que esta interpretación puede ser insostenible en aquellos supuestos en los que el presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria no constituye ninguna conducta ilícita o contraria al ordenamiento jurídico, porque, aunque en tales supuestos la deuda tributaria del sujeto pasivo pueda estar integrada por sanciones pecuniarias, éstas no podrán ser exigibles al responsable tributario que no haya participado en la comisión de la infracción de la que traen su causa aquéllas, en virtud del principio de personalidad e individualidad de la pena. También opinan de esta manera ZABALA, LLOPIS y DAGO (8) cuando afirman que la extensión de la responsabilidad solidaria a las sanciones no encuentra cobertura legal, sino en el artículo 38 de la misma LGT y, en todo caso, sólo puede resultar procedente cuando el presupuesto de responsabilidad reside en una conducta ilícita o infractora del responsable.

Una opinión contemplativa es la mantenida por LOPEZ MARTINEZ (9), quien, después de realizar una síntesis de la doctrina que es partidaria de que la responsabilidad solidaria se extienda a las sanciones en base sobre todo de la dicción literal de los artículos 58 y 37.1 de la LGT (la ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria, junto a los sujetos pasivos, a otras personas solidaria o subsidiariamente), pasa a afirmar que «nuestra conclusión a cuanto hemos afirmado acerca de la extensión de la responsabilidad no puede ser otra que poner de manifiesto, una vez más, la insuficiencia y la falta de coherencia de la regulación del responsable, ya que si bien el nuevo Reglamento pone coto a las diversas interpretaciones que la doctrina ofrecía, sobre un aspecto tan trascendente como es la extensión de la obligación del sujeto responsable, la orientación seguida por el mismo no resulta la más coherente con la propia naturaleza de dicha institución».

Quizá pueda aclarar algo en esta cuestión lo manifestado por el Tribunal Constitucional en su Sentencia de 26 de abril de 1990. Esta sentencia versa sobre la constitucionalidad de determinados artículos de la LGT en la redacción dada a los mismos por la Ley 10/1985. Entre ellos se encontraba el artículo 38 de la misma que dice:

«Responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria».

En lo que nos interesa dice el Tribunal Constitucional:

(7) *Crónica Tributaria* n.º 62, pág. 77. «Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria ... ».

(8) Recaudación. Aspectos sustantivos y procedimentales. Editorial Ciss, pág. 107.

(9) LOPEZ MARTINEZ, JUAN: «Los responsables de las deudas tributarias y el procedimiento de gestión». *Cívitas* n.º 74, pág. 258.

Ha de señalarse, en primer lugar, que el precepto no consagra, como ya se ha dicho, una responsabilidad objetiva, sino que la responsabilidad solidaria allí prevista se mueve en el marco establecido con carácter general para los ilícitos tributarios por el artículo 77.1 que gira en torno al principio de culpabilidad. Una interpretación sistemática de ambos preceptos permite concluir que también en los casos de responsabilidad solidaria se requiere la concurrencia de dolo o culpa aunque sea leve.

Estos son los términos en que el problema queda planteado. Mi opinión se une a la de los que creen que no es posible responder de una sanción que no se ha cometido. Sin embargo, los hechos son tozudos, y así el Reglamento General de Recaudación en su artículo 12.4 señala que en los supuestos de aval, fianza u otra garantía personal prestada con carácter solidario, la responsabilidad alcanzará a todos los componentes de la deuda impagada, incluidos recargos, intereses y costas hasta el límite del importe de dicha garantía (10).

Esperemos que los Tribunales de Justicia aclaren lo más rápidamente posible esta cuestión. Por último, una precisión realizada por el Reglamento: Una vez requerido de pago al responsable solidario, los intereses y costas que se produzcan hasta el momento del pago serán, asimismo, exigibles a dicho responsable.

3. Procedimiento para exigir la responsabilidad.

Señala el Reglamento dos vías distintas, según que la responsabilidad solidaria haya sido declarada y notificada al responsable en cualquier momento anterior al vencimiento del período voluntario o que no lo haya sido. En el primer caso, supuesto que dada la casi total vigencia de las autoliquidaciones en nuestro sistema tributario, parece casi de formulación teórica, «basta con requerir el pago a aquél una vez transcurrido dicho período y expedido el correspondiente título ejecutivo. Los plazos de ingreso para el responsable solidario serán los establecidos en este Reglamento para los ingresos en período ejecutivo». En el segundo caso, es decir, en aquel en el cual la deuda no ha sido declarada ni notificada en cualquier momento anterior al vencimiento del período voluntario, el Organo de Recaudación competente dictará acto administrativo de responsabilidad solidaria y requerimiento al responsable o a cualquiera de ellos, si son varios, para que efectúe el pago.

Como elemento común a ambos tipos de procedimiento, el Reglamento señala pormenorizadamente las menciones que deben concurrir de manera inexcusable en el acto administrativo notificado a los responsables. Son las siguientes:

(10) DE LA HUCHA en el artículo citado entiende que esta referencia reglamentaria es una incongruencia dado el carácter de no responsable en sentido técnico, que ostentan estos avalistas o fiadores.

- a) Los elementos esenciales de la liquidación y del título ejecutivo.
- b) El texto íntegro del acuerdo declarando la responsabilidad solidaria y la extensión de la misma.
- c) Los medios de impugnación que puedan ser ejercidos por los responsables solidarios, tanto contra la liquidación practicada como contra la extensión y fundamento de su responsabilidad, con indicación de plazos y órganos ante los que habrán de ser interpuestos.
- d) Lugar, plazo y forma en que deba ser satisfecha la deuda, que serán los establecidos en este Reglamento para los ingresos en período ejecutivo (art. 12.2 RGR).

Ocioso es señalar que esta pormenorizada relación de exigencias, cosecha de observaciones doctrinales, ha sido acogida con beneplácito por los autores a que hemos hecho mención páginas atrás.

Termina la regulación de la responsabilidad solidaria el Reglamento General de Recaudación con dos menciones que responden a la lógica de la responsabilidad solidaria. La primera de ellas recogida en el número 6 del artículo 12 señala que «las acciones dirigidas contra un deudor principal o un responsable solidario no serán obstáculo para las que posteriormente se dirijan contra los demás obligados al pago, mientras no resulte cobrada la deuda por completo». Esta precisión reglamentaria ha obtenido plena cobertura legal en razón del apartado 5 del artículo 37 de la LGT introducido por la Ley de Presupuestos para 1992 que dice:

«5. Cuando sean dos o más los responsables solidarios o subsidiarios de una misma deuda, ésta podrá ser exigida íntegramente a cualquiera de ellos».

Por su parte, el número 7 de este mismo artículo indica que «cuando sean varios los responsables solidarios de una misma deuda, la responsabilidad de los mismos frente a la Hacienda Pública será a su vez solidaria, salvo que la ley disponga expresamente otra cosa».

4. Actuaciones de la Inspección de los Tributos acerca de los responsables solidarios.

La aprobación por el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, del Reglamento General de la Inspección de los Tributos trajo consigo algunas novedades y no pocas precisiones; una de ellas fue la pormenorización en su artículo 24 de los obligados tributarios con obligación de atender a la Inspección de los Tributos. Dice este artículo:

«1. Están obligados a atender a la Inspección de los Tributos e intervendrán en el procedimiento de inspección:

(...)

- d) Los sucesores de la deuda tributaria.
- e) Los responsables solidarios desde que sean requeridos por la Inspección para personarse en el procedimiento».

Mientras que en relación a los sucesores de la deuda no se vuelve a hacer mención en el Reglamento, sí existe una esmerada regulación de la actuación de la Inspección de Hacienda en relación a los responsables solidarios. A la misma dedica el Reglamento el artículo 71. La primera cuestión que cabe preguntarse acerca es su vigencia en la actualidad, dado que si bien la disposición derogatoria del Reglamento de Recaudación no menciona de modo expreso este artículo, sí contiene una cláusula de estilo por la que quedan derogadas: «En general cuantas disposiciones de igual o inferior rango se opongan a lo dispuesto en el presente Real Decreto». Esta es la opinión de LOPEZ MARTINEZ (11), que no deja de ser atrayente, aunque no sea nada más que por la tranquilidad que llevaría consigo la eliminación de una regulación paralela. Sin embargo, no veo razón por la que el artículo 71 no siga estando en vigor y por lo tanto su aplicación es posible. Ahora bien, es preciso tener en cuenta las siguientes cuestiones:

- a) La Inspección de los Tributos sólo puede actuar una vez que ha finalizado el período voluntario de declaración-liquidación. Esto hace imposible su actuación «en cualquier momento anterior al período voluntario» (12).
- b) La actuación de la Inspección es potestativa, «Se podrá», y por lo tanto queda a su discrecionalidad el dirigirse o no a un responsable tributario.
- c) El campo propio de actuación de la Inspección será aquellos supuestos en que la Inspección ya conozca los hechos y disponga de los elementos de prueba precisos para determinar la deuda y establecer el supuesto de responsabilidad, incluso por haberlos obtenido cerca del sujeto pasivo o retenedor.

(11) Artículo citado, pág. 277.

(12) ZABALA y sus compañeros confunden, desde mi punto de vista, esta cuestión cuando señalan en la página 105 de su obra antes citada, la posibilidad de realizar un acta con el responsable.

Es este supuesto el que más contradicciones, salvables todas ellas, ofrece frente a la regulación posterior del Reglamento General de Recaudación, ya que las exigencias formales del acto administrativo pueden, sin violencia alguna, contenerse en un acta de inspección. Más discutible es que los datos para determinar la deuda y la responsabilidad puedan ser obtenidos, incluso, cerca del sujeto pasivo o retenedor, lo que parece permitir una actuación no llevada directamente con el obligado tributario.

El número 2 de este artículo permite que la Inspección se dirija a su elección tanto con el responsable como con el sujeto pasivo. Ahora bien, es preciso que la notificación de las actuaciones, con las actas que se hayan incoado, se remita a aquel que no ha sido inspeccionado, el cual podrá hacer uso, al reclamársele el pago de la deuda tributaria, de todos los motivos de impugnación que se deriven de la liquidación practicada o de la misma responsabilidad a él exigida. El repetir aquí que sería deseable una pronta aclaración de esta cuestión por los Tribunales de Justicia no sería más que una inconveniencia.

5. La cuestión de inconstitucionalidad del artículo 128.5 de la Ley General Tributaria.

Las funciones que el Reglamento de Recaudación y las Resoluciones de la AEAT han impuesto a los Organos de Recaudación de la AEAT se han visto facilitadas por la atribución de competencias muy superiores a las que tradicionalmente venían ostentando dichos órganos administrativos. La expresión sintética de estas facultades se encuentra en el número 2 a) del apartado sexto de la Resolución de 18 de septiembre de 1992 que reproduce fielmente el número 5 del artículo 128 de la LGT en la redacción dada al mismo por la Ley de Presupuestos para 1992. Dice así este número 5:

«Los Organos de Recaudación podrán comprobar e investigar la existencia y situación de los bienes o derechos de los obligados al pago de una deuda, para asegurar o efectuar su cobro, ostentando cuantas facultades reconocen a la Administración los artículos 110 a 112 de esta ley».

Pues bien, este artículo y por consiguiente las facultades en él concedidas a los Organos de Recaudación han sido tachadas de inconstitucionales por la Sala Tercera, Sección 2.ª del Tribunal Supremo, que con fecha 3 de septiembre de 1992 (*Impuestos*, n.º 6 de 1993, pág. 62) ha planteado cuestión de posible inconstitucionalidad tanto de dicho precepto como del artículo 111, número 3 de la misma ley. De prosperar la misma parece que la actual configuración de la Recaudación de Hacienda debería necesariamente orientarse hacia otros rumbos.

IV. PROCEDIMIENTO PARA LA DECLARACION DE RESPONSABILIDAD DE RESPONSABLES SUBSIDIARIOS

Se encuentra recogido en el artículo 14 del Reglamento General de Recaudación y su sistemática sigue los pasos siguientes:

1. Es necesario para la declaración de derivación de responsabilidad un requisito doble: Dictar un acto administrativo de derivación de responsabilidad y la declaración de fallido de los deudores principales y, si los hubiera, responsables solidarios. El mecanismo de resarcimiento de la Recaudación se inicia sólo cuando el deudor principal ha sido declarado fallido de una manera real, no en base al mero transcurso de un período de tiempo tal y como ocurre en los supuestos de responsabilidad solidaria. La única posibilidad de actuación antes de la declaración de fallido viene dada por el número 4 del artículo 14 del Reglamento General de Recaudación que posibilita al Organo de Recaudación para adoptar «las medidas cautelares que procedan cuando existan indicios racionales para presumir actuaciones que puedan impedir la satisfacción de la deuda». La cobertura legal de esta actuación administrativa viene dada por el apartado tercero del artículo 37 de la LGT que dice:

«En los casos de responsabilidad subsidiaria será inexcusable la previa declaración de fallido del sujeto pasivo, sin perjuicio de las medidas cautelares que antes de esta declaración puedan reglamentariamente adoptarse».

No es nueva la idea de las medidas cautelares; ya el artículo 35 del Reglamento de Inspección señala la posibilidad de que en cualquier momento de la visita de Inspección, se podrá, de acuerdo con la ley, adoptar las medidas de precaución y garantía que juzgue adecuadas. El carácter potestativo que contiene el precepto reglamentario y la inconcreta referencia a una conformidad con la ley, ha llevado consigo que la utilización práctica de esta medida haya sido, en mi experiencia, nula. No es el mismo caso tratándose de recaudación (13), pero la doctrina posterior al Reglamento que he venido consultando (14) señala de manera unánime la defectuosa redacción legal que se ha dado al precepto reglamentario dejando la cuestión en una indeterminación, al faltar de manera expresa la mención de estas medidas cautelares y de su concreción en la práctica. Puede pensarse que el redactor del Reglamento debiera haber actuado con más diligencia o habilidad al desarrollar el mandato legal, pero no podrá objetarse la ilegalidad de la medida en el supuesto de que algún Organo de Recaudación la adopte. Cuestión distinta es la defensa que el «responsable subsidiario nonato» pueda o deba hacer de sus intereses en cada caso concreto de aplicación de la figura.

(13) El precepto reglamentario relativo a Inspección carece de amparo legal concreto, mientras que el artículo 14.5 del Reglamento General de Recaudación tiene su cobertura en el artículo 37 de la LGT.

(14) LOPEZ MARTINEZ, DE LA HUCHA y ZABALA y compañeros en las obras ya citadas.

Una vez solventada esta cuestión es preciso continuar el comentario de lo dispuesto en el artículo 14 del Reglamento General de Recaudación. La declaración de fallido tiene necesariamente que producirse antes del acto administrativo de derivación de responsabilidad, ya que es consecuencia previa y necesaria del mismo. El procedimiento para esta declaración (15) viene pormenorizado en el Reglamento General de Recaudación en sus artículos 163 y siguientes y ha sido completada por las Circulares 2/91 de la Dirección General de Recaudación, de 14 de mayo de 1991, por la que se establece el procedimiento de declaración de créditos incobrables (BOMEH de 13 de junio) y la 3/91 de la Dirección General de Recaudación, de fecha 11 de junio de 1991, por la que se actualiza la Circular 2/91 (BOMEH de 4 de julio).

A grandes rasgos el expediente de declaración de fallido es la pesquisa de bienes de todo tipo en poder del sujeto pasivo y del responsable solidario si lo hubiera al objeto de conseguir la certeza de que no existen bienes en los que poder cobrar el crédito que contra ellos ostenta la Hacienda Pública. Causas muy diversas han llegado a hacer cierta la afirmación de VALERIANO HERNANDEZ MARTIN (16) acerca del desplazamiento del fraude al Estado desde su situación tradicional de la fase de gestión a la de recaudación, lo que ha llevado a que por parte de los Organos de Recaudación se busque impedirlo no sólo por los medios tradicionales de autotutela sino también con el recurso de otras actuaciones civiles o penales [véase la Resolución de la Secretaría General de Hacienda de 7-3-1991 (BOMEH de 4 de abril)]. Todo esto conlleva a hacer del expediente de cobro en vía ejecutiva y en su caso la tramitación de crédito fallido un expediente complejo cuyos límites son cada día más confusos, ya que se entrecruzan con funciones que sólo recientemente y de manera casi solapada (17) se han atribuido a la misma.

No aclara mucho el Reglamento acerca de la manera de producirse esta declaración de crédito incobrable. El artículo 165 dice que se dará de baja el crédito y si el crédito declarado incobrable correspondiera a una persona o entidad inscrita en el Registro Mercantil se procederá a su anotación en el mismo en virtud de mandamiento expedido por el Organos de Recaudación. En lo sucesivo, el Registro comunicará a dicho órgano cualquier acto relativo a dicha entidad que se presente a inscripción. Ante esta falta de precisión reglamentaria se debe tener por cierto que es necesario de todo punto la puesta en conocimiento de manera formal al responsable subsidiario de la declaración de fallido, no sólo como requisito formal exigido por el artículo 14 sino porque una de las posibilidades de defensa del responsable subsidiario pasa

(15) Señala LOPEZ MARTINEZ en la pág. 265 del artículo citado que según HERRERO MADARIAGA la terminología acuñada por el artículo 37 de la LGT es incorrecta, ya que el calificativo fallido debe ser referido al crédito, mientras que el que debe corresponder al sujeto pasivo es el de insolvente.

(16) VALERIANO HERNANDEZ MARTIN: «El fraude de los créditos públicos en la fase de recaudación». *Crónica Tributaria* n.º 61, pág. 61.

(17) Así el apartado 5 del artículo 128 de la LGT sobre cuya constitucionalidad tiene dudas la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

por oponerse a la declaración de fallido, ya que según la letra b) del punto 2 del artículo 14 del Reglamento General de Recaudación su defensa puede ser la impugnación de la extensión y fundamento de su responsabilidad. Se plantea DE LA HUCHA (18) que de acuerdo a la dicción literal del artículo 14 del Reglamento General de Recaudación no se haga mención en el acto administrativo de derivación de responsabilidad a la declaración de fallido que es origen de la misma y de esta manera se vea dificultada su defensa. Entiendo que, si bien será la práctica administrativa quien solucione esta cuestión, en el supuesto de que en el acto administrativo de derivación de responsabilidad no se haga mención a la declaración de fallido, sí deberá inexcusablemente encontrarse en el expediente administrativo que deberá ser puesto a disposición de la parte en el supuesto de que recurra la derivación de responsabilidad, ya que el expediente administrativo según el artículo 84 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo Común, deberá ser puesto de manifiesto íntegro y entiendo que la declaración de fallido del deudor principal debe sin duda formar parte del mismo.

En cuanto a las menciones que debe contener el acto administrativo de derivación de responsabilidad son las siguientes:

- a) Los elementos esenciales de la liquidación y el texto íntegro del acuerdo declarando la responsabilidad subsidiaria y la cantidad a que alcance la misma.
- b) Los medios de impugnación que puedan ser ejercidos por el responsable subsidiario tanto contra la liquidación practicada como contra la extensión y fundamento de su responsabilidad, con indicación del plazo y órganos ante los que habrán de ser interpuestos.
- c) Lugar, plazo y forma en que deba ser satisfecha la cantidad a que se extiende la responsabilidad subsidiaria, de acuerdo, en particular, con lo dispuesto en las letras a) o b) del apartado 2 del artículo 20 de este Reglamento.

Continúa el artículo 14 señalando que salvo que una norma especial disponga otra cosa, la extensión de la responsabilidad se extenderá solamente a la deuda tributaria inicialmente liquidada y notificada al deudor principal en período voluntario.

La responsabilidad subsidiaria no alcanza a las sanciones pecuniarias impuestas al deudor principal, salvo cuando aquélla resulte de la participación del responsable en una infracción tributaria.

(18) DE LA HUCHA CELADOR, FERNANDO: «Algunas consideraciones acerca de la responsabilidad tributaria en el Reglamento General de Recaudación de 1990. La responsabilidad subsidiaria». *Crónica Tributaria* n.º 63, pág. 53.

Esta posibilidad reglamentaria debe entenderse como una mera cortesía ya que el artículo 40 de la LGT establece que se responderá de las infracciones tributarias simples y de la totalidad de la deuda tributaria, en los casos de las infracciones graves cometidas por las personas jurídicas, los administradores de las mismas que no realizaren los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, consintieren el incumplimiento por quienes de ellos dependan o adoptaren acuerdos que hicieran posibles tales infracciones.

Debe también señalarse que el Reglamento utiliza el término «participar» en la infracción y que esta participación conlleva una extensión de la responsabilidad, complicando de esta manera la interpretación conjunta de la figura del responsable. Hay varias preguntas que deben ser contestadas. ¿Es lo mismo colaborar (art. 38 LGT) que participar (art. 14.3 RGR)? En un caso la colaboración implica la responsabilidad solidaria, en otro la participación agrava la responsabilidad subsidiaria en cuanto a la extensión de la misma pero sigue conservando una mejor posición frente a la recaudación que la que ostenta el responsable solidario, sobre todo en cuanto a la necesidad de fallido previo para poder legitimar una actuación ante el responsable. ¿Puede alterarse en virtud de las apreciaciones del Organismo Recaudador la condición de responsable solidario a subsidiario si se aprecia que su actitud ha sido de participación en vez de colaboración?

En cuanto al régimen interno, en el caso de coexistir varios responsables subsidiarios, cuestión no tratada en el texto reglamentario, las dudas acerca del modo y manera en que éste se desenvolvería han quedado solventadas por lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 37 de la LGT que, añadido por la Ley de Presupuestos para 1992 indica que en el caso de ser dos o más los responsables solidarios o subsidiarios, la deuda podrá ser exigida íntegramente a cualquiera de ellos.

Por último señalar que el Organismo Administrativo competente para dictar el acto administrativo de derivación de responsabilidad es aquel que tuviese a su cargo la tramitación del expediente, por lo que nos remitimos a lo dicho páginas adelante acerca de la competencia de los Organismos de Recaudación.

V. PROCEDIMIENTO A SEGUIR EN EL CASO DE SUCESION EN UNA DEUDA TRIBUTARIA

El artículo 14 de Reglamento General de Recaudación abandona la sistemática que en relación al acto administrativo de derivación de responsabilidad ha mantenido en los artículos 12 y 13; entiendo que ello se debe a que en el género sucesor de la deuda tributaria se encuentran casos de responsabilidad subsidiaria; los recogidos en el artículo 40, párrafo segundo, acerca de la responsabilidad subsidiaria de los administradores de las personas jurídicas que hayan cesado

en sus actividades y casos de responsabilidad solidaria; los recogidos en el artículo 89.4 de la LGT en cuanto a los socios o partícipes de las entidades disueltas y liquidadas. Es por eso que las cuestiones que se tratan son sólo de carácter normativo sin que haya menciones al procedimiento más que de pasada. Es por eso que entiendo que estos supuestos del artículo 14 deben considerarse especies de los géneros responsabilidad solidaria o subsidiaria y deberán regirse de acuerdo a las normas de procedimiento que hemos visto más arriba, según que su consideración sea de una u otra especie. No obstante este principio general, quedan algunas particularidades que señalar en el artículo 14; así, se hace hincapié en la solidaridad interna de los responsables señalándose que la Administración podrá dirigirse contra cualquiera de los obligados solidariamente o contra todos ellos simultáneamente. Continúa el artículo diciendo que en ningún caso las acciones dirigidas contra un socio o partícipe serán obstáculo para las que posteriormente se dirijan contra los demás mientras la deuda no resulte cobrada por completo.

Termina el artículo 14 haciendo referencia al procedimiento a seguir en el caso del fallecimiento de un deudor a la Hacienda Pública. Se señala que es necesario, una vez se tenga constancia del fallecimiento, realizar un requerimiento y se indica que el procedimiento conservará el mismo carácter que ostentase en el momento de la muerte del deudor, es decir recaudación en período voluntario o ejecutivo, si bien en virtud de lo dispuesto en el artículo 10 n.º 4 del Reglamento General de Recaudación, las sanciones tributarias no se transmiten a los herederos y a éstos les asiste la posibilidad de utilizar los sistemas establecidos en Derecho sucesorio al objeto de aceptar o no la herencia y por consiguiente la deuda con la Hacienda Pública.

Por lo tanto no debe señalarse ninguna particularidad en cuanto al procedimiento formal de derivación de responsabilidad en los casos que el Reglamento denomina de sucesión en las deudas tributarias. No entramos a tratar los supuestos que el Reglamento General de Recaudación recoge en su artículo 13 por tratarse de supuestos que siempre han estado alejados de la idea de responsabilidad tributaria y que se han enfocado como de una mera sucesión en una explotación económica.

VI. TIEMPO PARA EL EJERCICIO DE LA ACCION DE DERIVACION DE RESPONSABILIDAD

Hemos contestado de la mejor manera posible a dos de las preguntas con que iniciamos este trabajo; ya sabemos quién y cómo puede derivar la responsabilidad, queda por contestar el cuándo de esta actuación administrativa. No tiene una respuesta fácil; así, es posible iniciar las actuaciones aun cuando la deuda se encuentra en período voluntario de pago (art. 12.3.1 RGR) y aunque éste no sea un supuesto de aplicación muy corriente, su posibilidad legal existe. Mayor problema se plantea en cuanto a la posibilidad de actuación a lo largo del tiempo, es decir, a la aplicación del instituto de la prescripción a los supuestos de derivación de responsabilidad.

Constituye un lugar común señalar que el artículo 64 de la LGT no trata lo relativo a la prescripción de la derivación de responsabilidad, incluso alguna Sentencia del Tribunal Supremo reciente, 23 de diciembre de 1991, dice textualmente que:

«Existe por lo tanto una determinación de la deuda tributaria y del sujeto pasivo obligado a su pago, y si bien éste no lo es como responsable directo sino solidario, ello no puede ser incluido en lo que la LGT en su artículo 64 define como materia propia de la prescripción, que es:

- a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, y
- b) La acción para exigir la deuda tributaria liquidada».

La Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria trata de la cuestión en un informe de fecha 21 de diciembre de 1990 (19) en donde aborda la cuestión de la siguiente manera:

En otras palabras, no cabe hablar simultáneamente de dos plazos de prescripción, uno relativo al sujeto pasivo y otro concerniente al responsable, sujetos a sus propias reglas cada uno de ellos. De forma que en un primer estadio, la prescripción atañe exclusivamente al sujeto pasivo del tributo, se interrumpe por las causas señaladas en el artículo 66 de la LGT y una vez cumplida, podrá ser alegada por el sujeto pasivo o en su caso por el responsable.

No oculta la Dirección General en este informe que esta manera de enfocar la cuestión está inspirada en una concepción de la responsabilidad construida a imagen y semejanza de la fianza y que por lo tanto es una obligación accesorio. Esta relación de accesoriedad, continúa el informe, en virtud de la cual lo accesorio sigue a lo principal permite fundar la posición antes señalada respecto de la prescripción, y de ella se encuentran numerosas manifestaciones, no sólo en el Código Civil, a propósito de la fianza, sino también en las normas tributarias.

Este concepto de obligación accesorio, no obstante, empieza a ser puesto en tela de juicio y así el TEAC, en Resolución de 13 de mayo de 1992, señala en relación a determinadas solicitudes de información que a la misma no son aplicables ni el artículo 64 ni el 35, ambos de la LGT, invocados por la reclamante, ya que no se trata de determinar una deuda tributaria

(19) Publicado en la Revista *Impuestos*, n.º 8 de 1991, pág. 31.

mediante la oportuna liquidación ni tampoco de la exigencia de una obligación impuesta a la sociedad requerida con carácter accesorio de una obligación principal, sino que la obligación de suministro de información se le impone al amparo del mencionado artículo 111 LGT con carácter autónomo y con independencia de una obligación principal.

Si consideramos que no existe una obligación de accesoriedad entre la obligación de pago del sujeto pasivo y la del responsable, por lo menos, en alguno de los supuestos de responsabilidad, la única apoyatura para saber el tiempo en que es posible girar el acto administrativo de derivación de responsabilidad vendrá dada por las normas reglamentarias que tratan la prescripción, y aquí sí encontramos un punto seguro ya que el artículo 64 del Reglamento General de Recaudación dice que la prescripción ganada aprovecha por igual a todos los obligados al pago. Y sabemos que dentro de la categoría de obligados al pago según el artículo 10 del Reglamento, están tanto los deudores principales como los responsables. También se establece que la interrupción de la prescripción para un obligado al pago interrumpe la de los demás obligados.

Por lo tanto entiendo que sin necesidad de buscar apoyos en figuras procedentes de otras disciplinas, la institución de la prescripción nos indicará el tiempo límite hasta el que puede legalmente intentarse la derivación de la responsabilidad.