

LA IMPUGNACIÓN DEL ACTO DE DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA: SIETE CUESTIONES CONFLICTIVAS

JUAN CALVO VÉRGEZ

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Extremadura*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Rafael FERNÁNDEZ MONTALVO, don Juan ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, don FRANCISCO GUÍO MONTERO, don Miguel Ángel MARTÍNEZ LAGO, don José Andrés SÁNCHEZ PEDROCHE y don Pablo CHICO DE LA CÁMARA.

Extracto:

DENTRO del ámbito de las normas reguladoras del procedimiento frente a los responsables tributarios, declara el apartado quinto del artículo 174 de la LGT que en el recurso o reclamación contra el acuerdo de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcance dicho presupuesto sin que, como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones, puedan revisarse aquellas liquidaciones que hubieran adquirido firmeza, sino únicamente el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o la reclamación. Introdujo así el legislador de la Ley 58/2003 un cambio significativo en la configuración del derecho de defensa que asiste al responsable frente al acto de derivación de responsabilidad tributaria, clarificando la línea divisoria que ha de establecerse entre el procedimiento seguido frente al deudor principal y el que se desarrolla frente al responsable, reconociéndose la existencia de, al menos, dos liquidaciones (la relativa a la deuda principal y la referente a la deuda derivada) y quedando constancia de ambas en el acto de declaración de responsabilidad.

A través del presente trabajo se analizan siete cuestiones que, a nuestro juicio, plantea la actual regulación de la impugnación del acto de derivación de responsabilidad tributaria y que, en nuestra opinión, deben ser objeto de clarificación para una mejor comprensión de esta vía de actuación.

Palabras clave: responsables tributarios subsidiarios, derivación de responsabilidad, declaración de fallido e impugnación.

THE CHALLENGE OF THE ACT OF DERIVATION OF TAX LIABILITY: SEVEN CONTENTIOUS ISSUES

JUAN CALVO VÉRGEZ

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Extremadura*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Rafael FERNÁNDEZ MONTALVO, don Juan ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, don FRANCISCO GUÍO MONTERO, don Miguel Ángel MARTÍNEZ LAGO, don José Andrés SÁNCHEZ PEDROCHE y don Pablo CHICO DE LA CÁMARA.

Abstract:

WITHIN the scope of the rules governing the proceeding against tax officials declared the fifth section of article 174 of LGT in the action or claim against the liability agreement may be challenged enabling the factual and that payments made to reach this budget without that as a result of resolution of these resources or claim, those payments that can be reviewed had become final, but only the amount of the obligation of the responsible person bringing the appeal or complaint. Introduced and the legislature of Law 58/2003 is a significant change in the configuration of the right of defense of the act liable to the derivation of tax liability, clarifying the line to be established between the proceedings against the principal debtor and which develops against the responsible, recognizing the existence of at least two payments (relative to senior debt and debt concerning derivative) and there is a record of both in the act of declaration of responsibility.

Through this paper analyzes seven questions, in our view, the current regulation poses a challenge to the act of derivation of tax liability and that, in our opinion, should be clarification for better understanding of this pathway performance.

Keywords: responsible tax subsidiary, derivation of liability, declaration of default and dispute.

Sumario

- I. Introducción.
- II. Cuestión primera: ¿qué hemos de entender por «liquidación firme»?
- III. Cuestión segunda: ¿qué efectos habrían de derivarse de la eventual estimación de las pretensiones de anulación de la liquidación original?
- IV. Cuestión tercera: ¿cabría la posibilidad de que la Administración se dirigiese contra otro responsable que no hubiese advertido defectos en la liquidación principal?
- V. Cuestión cuarta: el alcance de los motivos que posibilitan la impugnación del acto de derivación de responsabilidad.
- VI. Cuestión quinta: ¿qué consecuencias podrán derivarse de la anulación de la liquidación o sanción, según la causa de la misma?
- VII. Cuestión sexta: determinando la sentencia resolutoria del recurso la invalidez de la liquidación o de la sanción original, ¿qué consecuencias se originarían en relación con aquellos responsables que resultasen ser ajenos al proceso?
- VIII. Cuestión séptima y última: habiéndose anulado el acto de derivación por la falta de concurrencia del presupuesto de la responsabilidad, ¿qué consecuencias tributarias se originarían en relación con aquellos responsables que no hubiesen sido parte en el proceso?
- IX. Reflexiones finales.

I. INTRODUCCIÓN

Como es sabido, de conformidad con lo establecido en el artículo 174.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), en su actual redacción otorgada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, «En el recurso o reclamación contra el acuerdo de declaración de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios, sino únicamente el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o la reclamación».

Esta referencia efectuada a «otros obligados tributarios», así como la expresa limitación del alcance de la revisión a aquel que hubiese interpuesto el recurso o la reclamación, no significa, sin embargo, que el declarado responsable no pueda combatir la liquidación de la que trae causa el importe de su obligación frente a la Administración tributaria. Tal y como tendremos ocasión de analizar a lo largo del presente trabajo, el órgano revisor (ya se trate del administrativo o del jurisdiccional) podrá entrar a valorar la legalidad, tanto de la liquidación como del acto de derivación de la responsabilidad. Ahora bien, cualquier eventual pronunciamiento que signifique la anulación de la derivación de responsabilidad como consecuencia de la concurrencia de ilegalidades detectadas en dicho proceso de revisión en la liquidación originaria no determinará su nulidad, quedando circunscritos los efectos derivados de la revisión al desarrollo del procedimiento de dicha revisión sobre la declaración de responsabilidad.

Por otro lado, y paralelamente a lo anterior, la eventual anulación de la declaración de uno de los posibles responsables no producirá efectos frente a otros ya declarados o que puedan serlo, ya que dicha anulación, a pesar de tener su fundamentación en causas que afectan a la liquidación de la deuda de la que derivan todas las eventuales declaraciones de responsabilidad, únicamente puede ser aplicada a aquel sujeto que recurre.

Ciertamente, las principales dudas suelen suscitarse en aquellos supuestos en los que, como sucede en los casos de prescripción o de nulidad de pleno derecho, la Administración tributaria no aprecia o detecta dicha causa y, con posterioridad, esta es declarada con ocasión de la impugnación del acto de derivación de la responsabilidad. Dadas estas situaciones, y a la luz de la limitación del alcance impugnatorio introducida en su día por la Ley 36/2006, podría mantenerse o incluso dictarse un acto de derivación de responsabilidad frente a otros posibles responsables, fundamentándose en una liquidación declarada nula ¹.

Tradicionalmente, los motivos de impugnación de la declaración de responsabilidad han venido siendo agrupados en tres grandes bloques: la impugnación formal o material de la liquidación, la impugnación del fundamento de la responsabilidad y la impugnación del procedimiento de derivación.

¹ A tal efecto, cabe plantearse hasta qué punto la citada ley debió quizás haber introducido una salvedad acerca de esta cuestión o, en su caso, permitir la extensión del alcance impugnatorio a determinados motivos en los que se sustentase la anulación de la declaración de responsabilidad, en aquellos supuestos en los que aquella hubiese sido anulada por causas imputables a la liquidación originaria de la que trae causa.

En primer lugar, el responsable goza de las más amplias prerrogativas de cara a efectuar la impugnación de la liquidación practicada. Estas facultades terminan materializándose en diversos derechos a los que tanto la jurisprudencia como la doctrina administrativa han tenido oportunidad de referirse en numerosas ocasiones.

De entrada, la referida impugnación de la liquidación consignada en el acto de derivación de responsabilidad podrá ser de carácter material, dirigiéndose contra la cuantía de la liquidación, o de carácter formal, en el supuesto de que lo que se impugnase fuesen los defectos formales en los que hubiese podido incurrir la Administración al practicar la liquidación administrativa que, con carácter general, habrá de notificarse con todos sus elementos. Existe, pues, un derecho del responsable a la impugnación de la liquidación practicada al deudor principal ².

Pues bien, para que el responsable pueda impugnar la liquidación, habrá de habersele notificado el expediente que contenga las actas incoadas al deudor principal ya que, en caso contrario, dicho sujeto quedaría inmerso en una situación de indefensión, al no tener conocimiento de los hechos que, en su día, motivaron las liquidaciones o los fundamentos de derecho en los que se apoya la regularización tributaria efectuada ³.

En segundo término, y como ya se ha indicado, el responsable tendrá derecho a impugnar la liquidación aunque sea firme para el deudor principal. Adquiere así el responsable subsidiario la facultad de impugnar las liquidaciones, no pudiendo la Administración establecer motivos limitados de impugnación. Como bien ha señalado CHECA GONZÁLEZ ⁴, «la notificación de estos elementos esenciales posibilita que los responsables puedan recurrir de nuevo dicha liquidación, sin límite de causas, e independientemente de que la liquidación hubiera adquirido ya firmeza para el sujeto pasivo». De este modo, el responsable quedaría facultado para impugnar los elementos firmes de la liquidación original, confiriéndosele todos los derechos del deudor principal ⁵.

Por tanto, dentro de los motivos en los que podría fundamentarse la impugnación, cabría diferenciar, en primer lugar, aquellos que afectan a la subsistencia o existencia de la deuda tributaria, esto es, a la propia realización del hecho imponible o presupuesto de hecho del que nace la posición deudo-

² Véanse a este respecto, entre otras, la Sentencia del Tribunal Supremo (STS) de 16 de mayo de 1991 y la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (STSJ) de Cantabria de 31 de octubre de 1997. Más recientemente, a través de su Resolución de 20 de diciembre de 2006 (RG 3798/2005, NEJ025389), relativa a la anulación de un acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria por deudas tributarias, afirmó el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) que, debido al hecho de que, en la fecha en la que se dictó el acuerdo, las deudas exigidas en el mismo todavía no habían sido liquidadas, falta un requisito de carácter esencial para poder proceder a la declaración de responsabilidad, como es el relativo a la existencia de una previa liquidación practicada al deudor principal.

³ En esta línea de interpretación se sitúa, entre otras, la Resolución del TEAC de 11 de septiembre de 1997.

⁴ CHECA GONZÁLEZ, C., *Los responsables tributarios, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2003, pág. 78. Véase igualmente a este respecto DELGADO GARCÍA, A.M.ª, *La derivación de responsabilidades en la recaudación de los tributos*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 295, quien señala que «Para la impugnación del procedimiento y del acuerdo de derivación de la acción recaudatoria, serán alegables cuantas irregularidades, anomalías o deficiencias se hayan podido producir en el transcurso de dicho procedimiento y en los presupuestos para su inicio, ya que los motivos de impugnación en estos casos no son *numerus clausus*».

⁵ Así lo tienen declarado, entre otras, las SSTSJ de Murcia de 28 de junio de 1995, de Cataluña de 15 de enero de 1997, de Baleares de 23 de enero de 1997 y de Cantabria de 17 de febrero de 1998. Véase igualmente lo dispuesto en la Resolución del TEAC de 13 de mayo de 1997.

ra del obligado inicial ⁶. En segundo término, los relativos a los presupuestos necesarios para iniciar la derivación de la acción recaudatoria (caso de los relacionados con la falta de pago del deudor principal, tales como la indebida o incorrecta declaración de fallido del deudor principal y los posibles responsables solidarios o la existencia de bienes por parte del deudor inicial que impiden considerarle fallido, así como la falta de realización del presupuesto de hecho que da lugar a la responsabilidad). Y, por último, los vinculados con el propio procedimiento seguido para la derivación de la acción recaudatoria ⁷.

De lo que no cabe ninguna duda es de que el artículo 174.5 de la LGT incorpora un razonamiento que resulta coherente con la configuración que establece el propio precepto del objeto del recurso de los responsables y del acto que sería anulado en caso de que se estimasen las pretensiones del recurrente. Piénsese que, si a pesar de que puedan utilizarse fundamentos relativos a la validez de la liquidación, el recurso del responsable se interpusiera en todo caso frente a la declaración de responsabilidad, parecería razonable que la estimación de dicho recurso solo produjese consecuencias de cara a determinar la propia responsabilidad del recurrente. En otras palabras, si el único acto que se anula es el acto de declaración de la responsabilidad de quien ha interpuesto el recurso, habrá que aceptar que dicha anulación carezca de consecuencias frente a los demás obligados tributarios que no hubieran sido parte del proceso.

¿Qué dificultades pueden entonces llegar a plantearse a la hora de extender los efectos del fallo a quien haya dejado firmes los actos? A priori, a tenor de lo señalado por el artículo 174.5 de la LGT, en relación con el objeto del recurso del responsable y el alcance del fallo anulatorio que estime las pretensiones del recurrente, si los pronunciamientos que anulan el acto de declaración de responsabilidad como consecuencia de la ilegalidad de la liquidación original no afectan al resto de obligados al pago de esa misma deuda que hubieran dejado firme los actos, será porque el recurso del responsable se interpone frente a la declaración de responsabilidad y con la única finalidad de delimitar el alcance de la propia responsabilidad del recurrente. De este modo, con posterioridad a la notificación que se realizase del acto de derivación, el responsable podría servirse en su recurso de argumentos relativos a la validez de la liquidación del deudor principal. Téngase presente que en otro caso resultarían vulnerados los derechos de defensa del responsable, que no pudo ser parte del procedimiento tributario ni, en consecuencia, impugnar dicha liquidación con anterioridad.

Ahora bien, una cosa es que el responsable utilice en su recurso argumentos relativos a la liquidación del deudor principal y otra bien distinta que su recurso se interponga frente a este último. Como ya hemos tenido ocasión de analizar, a tenor de lo establecido en el artículo 174.5 de la LGT, únicamente puede revisarse el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o reclamación, y no las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios y, en particular, frente a los actos notificados a los demás responsables o las liquidaciones que correspondan al deudor principal ⁸.

⁶ Así sucedería, por ejemplo, en caso de pago previamente realizado por el deudor principal o en los supuestos de prescripción.

⁷ Pensemos, por ejemplo, en el caso de una notificación defectuosa o de inexistencia de notificación, en la falta del trámite de audiencia o en la incompetencia del órgano que hubiese dictado el acto correspondiente.

⁸ En efecto, el responsable únicamente podrá recurrir frente al acto de derivación de la responsabilidad, a pesar de que utilice argumentos relativos a la validez de la liquidación original. Tiene lugar así una plena independencia de las declaraciones de responsabilidad respecto de la liquidación o sanción original, hasta el punto de que la anulación de uno de estos actos no tendrá por qué incidir sobre los demás.

Tradicionalmente, el TEAC ha venido afirmando a este respecto que la estimación del recurso de un responsable, cualquiera que sea la causa de la anulación del acto de derivación de la responsabilidad, únicamente adquiere relevancia sobre el alcance y extensión de la propia responsabilidad del recurrente. Se defiende así que la anulación formulada con motivo de la resolución de una reclamación interpuesta por uno solo de los responsables no tiene consecuencias sobre las liquidaciones giradas al sujeto pasivo del impuesto. Lo dispuesto en dicha resolución solo puede afectar al responsable que hubiere reclamado.

Afirma por ejemplo el TEAC, en su Resolución de 28 de junio de 2006 (RG 3046/2004, NFJ024094) ⁹, que «(...) En el acuerdo dictado por el Tribunal Regional en el que se apoya la pretensión del ahora reclamante, no se anularon las liquidaciones giradas al sujeto pasivo del impuesto, caso en el que al dejar de existir la obligación principal desaparece el presupuesto esencial de la responsabilidad subsidiaria, sino que se trata de una anulación pronunciada con motivo de la resolución de una reclamación interpuesta por uno solo de los administradores declarados responsables en la que el Tribunal Regional emitió fallo después de haber examinado las circunstancias personales y particulares concurrentes en dicho administrador, por lo que lo dispuesto en dicha resolución solo puede afectar al administrador reclamante, entre otras razones, porque las circunstancias personales de los imputados y las actuaciones determinantes de su responsabilidad, no tienen por qué ser idénticas, pudiendo producirse el caso, en el supuesto de que los tres hubieran interpuesto reclamación, que hubiera anulado la responsabilidad de unos y confirmado la de los otros. Por su parte, el ahora recurrente no impugnó en su momento el acuerdo de derivación de responsabilidad, dejando así que tanto el mencionado acuerdo como las liquidaciones en él contenidas adquirieran firmeza en relación con su persona, sin que exista norma legal ni reglamentaria alguna que permita hacer extensivo lo determinado en el fallo de un determinado acuerdo a otra persona distinta del reclamante».

Desde nuestro punto de vista, las anteriores consideraciones únicamente resultarán factibles si se admite, como punto de partida, la existencia de una dualidad de las liquidaciones giradas al deudor principal y al responsable, al configurar el procedimiento de declaración de la responsabilidad como un nuevo procedimiento de liquidación de la deuda tributaria. Dada dicha situación, el recurso que el responsable tributario pudiera interponer frente a esta nueva liquidación solo afectaría a su destinatario, al ser independiente de la liquidación original y de las correspondientes a otros posibles responsables ¹⁰.

⁹ Concretamente, la citada resolución del TEAC resolvía el recurso interpuesto por un responsable frente a la providencia de apremio, una vez que dejó firme el acto de derivación de la responsabilidad. Se partía de la anulación por el correspondiente Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de las liquidaciones y sanciones derivadas a otro de los responsables, debido a la falta de motivación y a la carencia de soporte probatorio de las actas de inspección.

¹⁰ En este sentido, fueron varias las resoluciones a través de las cuales el TEAC defendió, si bien al amparo de lo dispuesto en la antigua LGT de 1963, que las actuaciones del procedimiento de declaración de la responsabilidad se insertan en el mismo procedimiento de recaudación seguido frente al deudor principal para la exigencia de la deuda. Se partía así de la consideración del procedimiento de recaudación como un procedimiento unitario en el que se incluían también los posibles procedimientos de derivación de responsabilidad, en la medida en que todos ellos compartían el fin común del cobro de la deuda tributaria. Así, por ejemplo, subrayó el TEAC en su Resolución de 24 de febrero de 2000 «(...) el carácter unitario del procedimiento de apremio, en el que se integran tanto las actuaciones realizadas contra el obligado principal, como las que se realizan contra los responsables solidarios y subsidiarios». Por su parte, en su Resolución de 8 de marzo de 2000, precisó el TEAC que «El procedimiento seguido para la declaración de responsabilidad no es distinto ni independiente del procedimiento recaudatorio seguido contra el obligado principal. Tanto las actuaciones con el obligado principal como las que se realizan contra los responsables solidarios y subsidiarios, se integran en un mismo procedimiento que solo termina cuando se realiza el crédito tributario».

Lo cierto es que, si se toma como punto de partida la consideración de que a través de la revisión del acto de declaración de la responsabilidad se puede revisar y anular la liquidación original, cuando se anula el acto de declaración de la responsabilidad por la ilegalidad de la liquidación, el juez podría anular, tanto el acto que se notificó al responsable como el acto que incurrió en el señalado vicio. La tesis contraria supondría un límite inaceptable a los jueces y tribunales del orden contencioso-administrativo, a los que se les estaría limitando la posibilidad de anular un acto antijurídico de una Administración, cuando por el recurso realizado por otra persona afectada por el acto se pone de manifiesto su ilegalidad.

En consecuencia, parece lógico pensar que, una vez que se admite el derecho del responsable a recurrir frente a la liquidación original (que, como es sabido, constituye uno de los presupuestos de su propia responsabilidad), debe admitirse que los efectos de la anulación se extiendan a todas las personas afectadas por el acto anulado, representando la consideración de que el recurso se interpone únicamente para la delimitación de la responsabilidad del recurrente un mero formalismo ¹¹.

Tal y como ha señalado MALVAREZ PASCUAL ¹², la consideración de que el responsable opone el recurso frente a su propia declaración de responsabilidad y no frente a la liquidación realizada frente al deudor principal no deja de ser un mero formalismo cuando el objeto del proceso judicial se concreta en la adecuación a derecho de la liquidación o sanción girada a dicho deudor principal. A juicio del citado autor: «Se ha de partir de que no se está recurriendo frente a una nueva liquidación realizada al responsable. En estos casos el recurso se plantea frente a la liquidación original, que normalmente será firme en dicho momento. Dicho estado de firmeza no es un obstáculo para que los que pudiéramos denominar como destinatarios sobrevenidos de los actos puedan ejercer su derecho a interponer los correspondientes recursos y reclamaciones en defensa de su situación jurídica, sin que, en consecuencia, resulte oponible la excepción de acto consentido».

Así las cosas, en tanto en cuanto como consecuencia del acto de declaración de responsabilidad se traslada al responsable la liquidación original cuando esta ha sido objeto de impugnación de forma indirecta por el recurso planteado frente al acto de derivación de la responsabilidad, la eventual anulación del mismo habrá de afectar al acto de liquidación original, que habrá de ser sustituido por otro siempre que no haya prescrito el derecho a liquidar. E idéntico criterio deberá observarse respecto de todos aquellos actos posteriores de los procedimientos que se hubieren desarrollado frente al propio deudor principal y los responsables ¹³.

En todo caso, y como ya hemos tenido ocasión de precisar, resultan extendibles los efectos del fallo realizado a favor de un responsable en relación con todos aquellos obligados tributarios para quie-

¹¹ De hecho, si se admitiese la tesis de la existencia de una absoluta independencia entre los diferentes actos de derivación notificados a los responsables y la liquidación original (cuyo pago asumen estos últimos), carecerían de razón de ser buena parte de las normas reguladoras de la institución de la responsabilidad. Téngase presente que el régimen de la responsabilidad tributaria ha sido diseñado partiendo del presupuesto de la identidad sustancial de las deudas. A través de las declaraciones de responsabilidad, se traslada a los responsables la misma liquidación que en su día se notificó al deudor principal.

¹² MALVAREZ PASCUAL, A., «Las consecuencias del fallo que estime el recurso de un responsable y su posible extensión a los obligados ajenos al proceso. Estudio del artículo 174.5 de la LGT en el marco del ordenamiento jurídico», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 142, 2009, pág. 40.

¹³ De este modo, aquellos deudores principales que no hubieran interpuesto los correspondientes recursos ordinarios en los plazos establecidos legalmente perderán únicamente el derecho a interponerlos con posterioridad, sin perjuicio de que puedan llegar a verse afectados por la anulación de dicho acto con motivo de la interposición de un recurso por parte de otro obligado.

nes los correspondientes actos no fuesen firmes. Y ello sobre la base de la existencia de una relación de identidad entre la deuda tributaria del deudor principal y la de todos aquellos responsables que se encuentran llamados al pago de la misma liquidación ya que, siendo las deudas de los diferentes responsables tributarios independientes, carecería de toda razón de ser la extensión de los efectos de la sentencia dictada en otro proceso diferente relativo al propio deudor principal o a otro responsable ¹⁴.

Lógicamente, ello no será así si se hubiese producido la anulación del acto de declaración de la responsabilidad por la falta de concurrencia del presupuesto de la responsabilidad del recurrente ya que, en tanto en cuanto dicho acto es independiente de los restantes actos de derivación, no se produciría el efecto relativo a la extinción de los procesos pendientes. Y ello sin perjuicio de que aquellos responsables que se encontrasen en la misma situación que quien hubiese recibido la sentencia firme pudieran solicitar, en determinados supuestos, la extensión de los efectos de la sentencia en virtud de lo establecido en el artículo 110 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), el cual, como es sabido, determina la extensión de los efectos de las sentencias que reconozcan una situación jurídica individualizada.

II. CUESTIÓN PRIMERA: ¿QUÉ HEMOS DE ENTENDER POR «LIQUIDACIÓN FIRME»?

Al referirse el legislador de la Ley 58/2003 a la liquidación firme, ¿hemos de entender que aquellos recursos que hubiesen sido interpuestos por el responsable sí que podrán afectar a las sanciones impuestas al deudor principal, ya se produzca o no derivación de la responsabilidad por la sanción? Dicho de otro modo, ¿cabría la posibilidad de que el responsable pudiese impugnar las liquidaciones y sanciones firmes notificadas originariamente al deudor principal?

Desde nuestro punto de vista, la finalidad de lo dispuesto en el artículo 174.5 de la LGT es evitar la producción de efectos frente a la liquidación de la deuda y de la sanción en aquellos supuestos en los que ambas hayan adquirido firmeza. Ahora bien, no siendo la liquidación del deudor principal firme, sí que aprovechará al mismo el recurso planteado por el responsable ¹⁵.

Y, al amparo de lo establecido en el artículo 174.5, ¿cabría estimar que no podrá iniciarse ningún procedimiento especial de revisión contra la liquidación firme girada al deudor principal? A nuestro juicio no parece que el citado precepto excluya la posibilidad de iniciar procedimientos especiales de revisión por el deudor principal u otros responsables, dándose los presupuestos necesarios para ello.

¹⁴ Véase a este respecto PÉREZ ANDRÉS, A., *Los efectos de las sentencias de la jurisdicción contencioso-administrativa*, Aranzadi, Pamplona, 2000, pág. 167, quien considera, desde un punto de vista estrictamente procesal, que «Si fueran deudas autónomas, el alcance de la obligación de cada responsable dependería de lo que dijera el órgano encargado de resolver su propio recurso sin que en ningún caso le afectara lo que se pudiera señalar en otro proceso distinto. Una vez anulada la liquidación dictada al deudor principal, cuando existan otros procesos pendientes en los que se haya formulado la misma pretensión anulatoria por otros recurrentes, dichos procesos deberían extinguirse por la desaparición del objeto litigioso».

¹⁵ A priori, en el supuesto de que el motivo alegado fuese la prescripción de la obligación principal o de la acción para exigir el pago, el artículo 175.4 de la LGT podría entrar en colisión con el artículo 69 de dicha ley, teniendo en cuenta la extensión a todos los obligados tributarios de la prescripción ganada y la obligación de la Administración de declarar de oficio la prescripción. Cabe estimar, sin embargo, que el artículo 69 de la ley se está refiriendo a aquellos supuestos en los que no existe liquidación firme, mientras que el artículo 174.5 se encarga de regular aquellos otros en los que la liquidación sí que adquirió firmeza, no produciéndose por tanto ninguna contradicción entre ellos.

Nótese que nada señala el legislador en relación con aquellos supuestos en los que, habiéndose planteado un recurso por el deudor principal, son estimadas sus pretensiones total o parcialmente cuando la derivación de responsabilidad ha adquirido ya firmeza ¹⁶. ¿Qué sucede en el presente caso con la derivación de responsabilidad? En nuestra opinión, la naturaleza accesoria de la misma respecto de la deuda principal habría de conducir a la Administración a revocar de oficio su propio acto de derivación permitiendo, en su caso, al responsable emplear los procedimientos especiales de revisión.

No queremos decir con ello, sin embargo, que exista la posibilidad de que el responsable pueda alegar derechos de carácter personalísimo que correspondan a otros obligados tributarios. En nuestra opinión, no creemos que pueda reconocerse el derecho del responsable a alegar en su reclamación motivos de oposición que afectasen exclusivamente al deudor principal y no al propio responsable. No cabría así la posibilidad de que el responsable alegase como causas de oposición aquellas que no le incumbiesen a él directamente y que únicamente pudieran ser ejercitadas por el deudor principal y que no hubiesen sido oportunamente alegadas por aquel. Por ejemplo, no parece que el responsable subsidiario pudiese alegar en contra de la liquidación practicada al deudor principal la existencia de una determinada exención subjetiva que en su día pudo no haber sido alegada y que solo resultaría de aplicación a aquel y no al responsable. Y tampoco consideramos factible que el responsable pudiera alegar los defectos de la representación que hubiese otorgado el deudor principal a efectos de la firma en conformidad de un acta de inspección. De hecho, en la STSJ de la Comunidad Valenciana de 27 de octubre de 2005 (rec. 2544/2004, NFJ022929), se declaró a este respecto que «(...) Si bien, el artículo 37.4 de la LGT, confiere a que se le deriva la responsabilidad, el derecho de ejercer todas las acciones que pudiera, en su caso, ejercer el sujeto pasivo, este derecho a la subrogación no puede extenderse a las acciones calificables de personalísimas como es la del apoderamiento para intervenir un representante que solo puede hacerse valer por el representado, pero no por un tercero y, además en el presente caso, el deudor principal, al que se le levantan las actas, nunca recurrió anteriormente por tal motivo tales actas y, consiguientemente tampoco puede el derivado responsable ejercitar tal acción, con base en subrogarse en el lugar del inicial sujeto pasivo, por carecer este de tal acción» ¹⁷.

Una consideración idéntica habría que efectuar, además, tratándose del ejercicio de una acción personalísima correspondiente a otros responsables. Así, por ejemplo, actuando los representantes legales de una entidad de forma mancomunada, la eventual falta de firma de las actas realizada por uno de ellos únicamente podría ser alegada por quien no hubiese participado en el procedimiento en el supuesto de que fuese llamado a responder como responsable subsidiario por las deudas tributarias de la sociedad. Este fue precisamente el supuesto que se planteó en la STSJ de Baleares (rec. 278/2002, NFJ019211) de 30 de diciembre de 2004, concluyendo a tal efecto el citado tribunal que «(...) Cuando quien sí firmó de conformidad el acta es el mismo administrador hacia el que ahora se deriva responsabilidad, este no puede invocar como causa de anulación la falta de firma del otro administrador mancomunado, ya que solo el administrador preterido queda afectado por haberse prescindido de su necesaria intervención. El administrador ahora recurrente, que sí firmó el acta de conformidad, no puede invocar una deficiencia de la que fue partícipe al no concurrir con el otro administrador mancomunado» ¹⁸.

¹⁶ Así sucedería, por ejemplo, tratándose de deudores que no pagan o garantizan su deuda en vía de recurso.

¹⁷ Con posterioridad, este mismo criterio sería reiterado por el citado tribunal en sus Sentencias de 26 de abril de 2006 (rec. 2737/2004, NFJ024694) y de 7 de febrero de 2007 (rec. 2226/2005, NFJ025768).

¹⁸ Por su parte el TSJ de Andalucía declaró en su Sentencia de 8 de junio de 2009 que, si bien el responsable subsidiario goza de la posibilidad de entrar a cuestionar la validez de los elementos determinantes de las liquidaciones tributarias

Repárese, por otra parte, en que la liquidación que se haya facultado para impugnar el responsable no tiene por qué ser únicamente la practicada en su día al deudor principal, cuya notificación al responsable resulta preceptiva, sino también aquella otra liquidación efectuada al propio responsable y que ha de diferir en su cuantía de la del deudor principal, no alcanzándole a aquel ni las sanciones ni el recargo de apremio.

Ciertamente, podría resultar extraño aceptar que, habiéndose obtenido la anulación de una declaración de responsabilidad por motivos vinculados a la liquidación de la que trae causa, no puedan transmitirse estos efectos a la liquidación principal o frente a otros responsables. Téngase presente que ha de atribuirse al acto de declaración de responsabilidad una eficacia liquidatoria independiente con respecto a otros actos como, por ejemplo, la liquidación girada frente al deudor principal u otros responsables ¹⁹.

Lo cierto es, sin embargo, que en ocasiones el TEAC ha restringido este derecho estimando que, si bien con carácter general el responsable tiene derecho a impugnar el acuerdo de derivación con base en circunstancias relativas al procedimiento previo de determinación de las deudas tributarias derivadas, no procederá cuando exista identidad entre el responsable y el titular del derecho a impugnar las actas y liquidaciones originales. Así se pronunció el citado tribunal, por ejemplo, en su Resolución de 7 de octubre de 1999, relativa a un supuesto de un administrador declarado responsable subsidiario habiéndose acreditado en el procedimiento inspector dirigido contra la sociedad que el citado administrador quedaba apoderado para impugnar las liquidaciones dimanantes de las actas de inspección.

Desde nuestro punto de vista, esta identificación que lleva a cabo el TEAC entre representantes de deudores principales (los administradores, tratándose de sociedades) y de los responsables resulta, cuanto menos, discutible ya que, por ejemplo, al amparo de dicho criterio en los supuestos de responsabilidad previstos en el artículo 43.1 a) de la LGT, no podrían impugnarse por los administradores las liquidaciones incoadas a las sociedades, con el consiguiente menoscabo que ello supone en los derechos de esta clase de responsables ²⁰.

III. CUESTIÓN SEGUNDA: ¿QUÉ EFECTOS HABRÍAN DE DERIVARSE DE LA EVENTUAL ESTIMACIÓN DE LAS PRETENSIONES DE ANULACIÓN DE LA LIQUIDACIÓN ORIGINAL?

¿Cuáles serían los efectos derivados de la estimación de las pretensiones de anulación de la liquidación original? ¿Cabría la posibilidad de dictar una nueva liquidación, teniendo presente el límite de

giradas al deudor principal, no puede en cambio alegar cuestiones relacionadas con las actuaciones administrativas desarrolladas ante el contribuyente como, por ejemplo, la caducidad de dichas actuaciones.

¹⁹ Como bien ha señalado NAVARRO EGEA, M., *El responsable tributario*, Iustel, Madrid, 2006, pág. 52, la razón de ser de esta regulación no es otra que «corregir la disfunción que se produciría en el esquema de revisión de actos tributarios por el hecho de que, cuando recurra el responsable, este se convierta en una segunda vía de impugnación en interés del deudor principal».

²⁰ A mayor abundamiento las personas jurídicas no tienen capacidad para actuar, de manera que lo hacen a través de sus administradores. Sin embargo, el deudor principal continúa siendo la sociedad. En consecuencia, si habiéndose declarado la insolvencia de la sociedad se derivase la deuda al administrador, estaríamos en presencia de una persona distinta, con un patrimonio propio, que no debe ver limitados sus derechos de defensa por el simple hecho de haber actuado como representante en un eventual procedimiento inspector que pueda seguirse contra el deudor principal.

la prescripción? A priori, al amparo de una interpretación literal de lo dispuesto por el artículo 174.5 de la LGT, cabría estimar que la anulación del acto de declaración de la responsabilidad no afectaría al acto de liquidación original. Persigue así el legislador tributario evitar que el deudor principal pueda llegar a beneficiarse de los efectos de una sentencia en la que se determine la invalidez de la liquidación tributaria. En consecuencia, la liquidación inicial se mantendría respecto del deudor principal, procediéndose en cambio a anular esta para los responsables que hubieran sido parte del proceso. Y, al objeto de poder derivar nuevamente la responsabilidad a los responsables, habría de dictarse una nueva liquidación al deudor principal que corrigiese todas aquellas deficiencias señaladas en la sentencia.

Sucede, sin embargo, que el artículo 174.5 de la LGT no alude en ningún caso a la posibilidad de dictar dicha liquidación, circunstancia que impediría que la deuda pudiera exigirse al responsable. Y, no satisfaciéndose por parte del deudor principal su propia deuda, es decir, aquella que se le liquidó inicialmente, la anulación de la liquidación respecto de los responsables y su mantenimiento para aquel impediría que se dictasen de nuevo las oportunas derivaciones de responsabilidad. La razón es bien sencilla: carece de razón de ser que la Administración liquide la deuda a los únicos efectos de proceder a su derivación a otras personas, manteniéndose en cambio la liquidación original para aquellos que no hubieran recurrido.

En nuestra opinión, toda eventual anulación de una derivación de la responsabilidad como consecuencia de alguna causa de invalidez que afecte a la liquidación original implicaría necesariamente la anulación de este último acto. Y, dado que la anulación de la liquidación produciría efectos *erga omnes*, sus consecuencias habrían de proyectarse sobre todas aquellas personas que resultasen afectadas por el acto, incluidos el deudor principal y todos los responsables.

Como es sabido, dispone el artículo 68.7 de la Ley 58/2003 que, una vez interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extiende a todos los restantes obligados, incluidos los responsables. Los efectos derivados de la interrupción se extienden pues a todos los obligados, con independencia de que lo sean en virtud del mismo título o por títulos diferentes. Quiere decirse con ello que la interrupción de los plazos de prescripción en relación con uno de los obligados afectaría a todos los demás.

Por tanto, todas aquellas actuaciones que fuesen desarrolladas por el responsable para tratar de oponerse al acto de derivación de la responsabilidad (ya sea en sede administrativa o judicial) interrumpirían la prescripción con efectos para todos los obligados tributarios. Y, como consecuencia de estas sucesivas interrupciones de la prescripción realizadas por el obligado tributario y por la Administración en el curso de los procedimientos de revisión, el derecho a liquidar no resultaría prescrito ²¹.

Por otra parte, y de conformidad con lo dispuesto por el artículo 68.6 de la LGT, habiéndose interpuesto recurso contencioso-administrativo la interrupción de la prescripción producirá efectos duraderos, excepto si no se hubiese acordado la suspensión, en cuyo caso la interrupción produciría efectos instantáneos, de acuerdo con el principio de *actio nata*. El cómputo del plazo de prescripción no se iniciaría de forma inmediata por el simple hecho de originarse la causa de interrupción de aquella. Dicho cómputo del nuevo plazo de cuatro años comenzaría una vez hubiese cesado la causa de

²¹ Ello sería así excepto si la obligación tributaria resultase ser mancomunada y solo se reclamase a uno de los obligados tributarios la parte que le corresponde, en cuyo caso el plazo no se interrumpiría para los demás.

interrupción. En otras palabras, el cómputo se iniciaría de nuevo cuando la Administración tributaria recibiese la notificación de la resolución firme que ponga fin al proceso judicial. Y todas aquellas interrupciones que hubiesen tenido lugar por cualquiera de los obligados tributarios afectarían a todas las personas que respondan de la misma deuda, incluidos los responsables.

Ahora bien, ¿mantendrían aquellos actos que hubiesen sido anulados el efecto de interrumpir la prescripción o, por el contrario, con motivo de dicha declaración de nulidad desaparecerían todos sus efectos jurídicos? Con carácter general nada se señala en la Ley 58/2003 respecto de la incidencia de los vicios que pueda llegar a presentar un acto administrativo anulado de cara a la interrupción de la prescripción ²².

A priori cabría la posibilidad de considerar que no se puede prescindir de la causa de la anulación de cara a determinar si el derecho de la Administración a liquidar ha prescrito o no, debiendo diferenciarse a este respecto según el acto se invalide por un motivo de nulidad de pleno derecho o por una causa de anulabilidad. Y ello sobre la base de que únicamente los actos nulos carecen de toda eficacia interruptiva de la prescripción, al considerarse inexistentes desde su inicio, teniendo lugar la eliminación de todos sus efectos. En cambio, los actos meramente anulables mantienen el efecto interruptivo originado con su emisión ²³.

¿Y se interrumpiría la prescripción únicamente por los actos posteriores del propio deudor tributario o también por los realizados en relación con el responsable, así como por los de cualquiera de estos e incluso por los de la propia Administración en vía de reclamación o recurso? Tal y como tuvo ocasión de precisar el TS en su Sentencia de 31 de enero de 1989, tratándose de actuaciones efectuadas en vía de recurso, estas no interrumpirían la prescripción en el supuesto de que se anula-se dicho acto por motivos de nulidad de pleno derecho. Piénsese que, en caso contrario, se estaría impidiendo en la práctica la prescripción de la acción administrativa ya que, con independencia de que pudiera llegar a considerarse que el acto en cuestión no dio lugar a la interrupción de la prescripción, al declararse nulo de pleno derecho se originaría dicho efecto como consecuencia del recurso que el contribuyente se vio obligado a interponer para conseguir tal declaración de nulidad ²⁴.

Cabría estimar por tanto que, en aquellos supuestos en los que el acto de liquidación se anule por motivos de anulabilidad, la Administración podría practicar normalmente una nueva liquidación al deudor principal y, en su caso (siempre y cuando concurren las restantes circunstancias exigidas por el ordenamiento jurídico), podría dictar las oportunas declaraciones de responsabilidad.

²² Históricamente fue el antiguo Reglamento General de Recaudación de 14 de noviembre de 1968 el primer texto normativo en referirse a esta cuestión, señalando su artículo 63.3 que se consideraría interrumpido el plazo de prescripción de la acción recaudatoria en el supuesto de que las actuaciones administrativas se declarasen nulas de oficio o por reclamación de los interesados. Por su parte, el TS se encargó de precisar, entre otras, en sus Sentencias de 30 de mayo de 1967, 22 de marzo de 1974 y 18 de junio de 1976, que los actos de la Administración tributaria de investigación, comprobación o liquidación conservan su eficacia interruptiva, aunque fueran posteriormente declarados nulos, con independencia de la clase del vicio que pudieran padecer.

²³ Así quedó declarado, entre otras, en la Sentencia de la Audiencia Nacional (SAN) de 20 de mayo de 1999 y en las SSTSJ de Murcia de 4 de marzo y 8 de abril de 1998 y de 2 de septiembre de 2000, de Madrid de 9 de febrero de 2000 (rec. 899/2007, NFJ010394), de Canarias de 26 de enero de 1999 (rec. 2008/2006, NFJ007694) y de Cantabria de 7 y 21 de marzo de 2000. Véase igualmente la Resolución del TEAC de 26 de enero de 2000 (RG 164/1999, NFJ010392).

²⁴ De este modo, en aquellos supuestos en los que la anulación del acto tuviese su origen en un vicio de nulidad de pleno derecho, el cómputo de la prescripción se realizaría desde el final del plazo voluntario de declaración o desde cualquier otra actuación que hubiere interrumpido válidamente la prescripción con anterioridad a que se hubiere dictado el acto nulo.

Sucede, sin embargo, que la actual regulación de la prescripción de la obligación de los responsables y la comunicación de los efectos en relación con la interrupción de la misma a todos los obligados tributarios únicamente tiene razón de ser si se estima que las actuaciones desarrolladas por la Administración frente a los responsables presentan una naturaleza esencialmente recaudatoria, encuadrándose dentro del procedimiento de recaudación seguido frente al deudor principal para la exigencia de la deuda tributaria. Dada esta situación, la Administración no podría volver a liquidar la deuda una vez que hubiese sido anulada la liquidación original por el recurso interpuesto por un responsable.

La Ley 58/2003 regula de forma separada, a través de los apartados primero y segundo de su artículo 68, las causas de interrupción susceptibles de afectar a los diversos plazos de prescripción existentes. Tiene lugar así una clara separación entre las distintas actividades administrativas destinadas a la determinación de la deuda mediante la oportuna liquidación y a la exigencia de su cobro, de manera que aquellas actividades administrativas o actuaciones de los particulares que afecten a la liquidación del tributo no interrumpen el plazo de prescripción del derecho a exigir el cobro de la deuda, y viceversa.

Pues bien, si se estima que tanto la acción notificada a los responsables como el conjunto de actuaciones posteriores de la Administración tributaria y de los obligados tributarios en sede administrativa o judicial constituyen manifestaciones de la acción recaudatoria, habría que concluir que, con independencia de que dichas actuaciones hubiesen interrumpido la prescripción del derecho al cobro, en ningún caso se originaría dicho efecto interruptivo respecto del plazo de prescripción de la acción para liquidar. El inicio del cómputo del plazo de prescripción del derecho a liquidar tendría lugar en todo caso desde la notificación de la liquidación al deudor principal (siempre y cuando este hubiese dejado firme dicho acto). Y, una vez transcurrido el plazo de cuatro años a contar desde dicho momento, ya no sería posible liquidar nuevamente la deuda por parte de la Administración tributaria.

Por su parte, si estimásemos que el procedimiento de determinación de la responsabilidad constituye un procedimiento de liquidación diferente al seguido frente al deudor principal, adquiriendo la derivación de la responsabilidad la consideración de un nuevo proceso de determinación de la deuda que ha de seguirse frente al responsable, tampoco cabría la posibilidad de practicar una nueva liquidación. Y, admitiendo el carácter autónomo de ambos procedimientos de liquidación, difícilmente las actuaciones seguidas frente al responsable podrían interrumpir la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda en relación con el deudor principal. No parece pues que resulte admisible la liquidación de la deuda correspondiente al deudor principal a los únicos efectos de que pueda efectuarse su derivación al responsable que obtuvo la anulación del acto de derivación ²⁵.

²⁵ Se alcanzaría así una situación en virtud de la cual, a pesar de haberse anulado la liquidación derivada al responsable, dado que está prescrito el derecho de la Administración a liquidar frente al deudor principal, no podría dictarse una nueva liquidación frente a este, que constituye el antecedente inmediato para que resulte exigible la responsabilidad. Refiriéndose a esta cuestión, si bien en relación con aquello que disponía la antigua LGT, señaló FALCÓN Y TELLA, R., «La prescripción de la obligación tributaria en relación con el responsable: un problema mal planteado», *Quincena Fiscal*, núm. 12, 2001, pág. 7, lo siguiente: «Hay que precisar, por último, que aunque por economía del lenguaje la LGT hable de prescripción del derecho a liquidar, por un lado, y de prescripción de la acción recaudatoria, por otro lado, lo que prescribe es siempre la obligación tributaria, ya que el derecho a liquidar es en realidad una potestad administrativa, al igual que la acción recaudatoria, y las potestades son por naturaleza imprescriptibles (...) En este sentido no existe tampoco, propiamente, una prescripción del derecho a derivar la responsabilidad (o al menos no existe como un supuesto autónomo de prescripción), sino que estamos siempre ante la prescripción de la obligación tributaria por el no ejercicio, en los supuestos de la letra a) del artículo 64 de la LGT, de las facultades integrantes de la autotutela declarativa, ya sea en relación con el sujeto pasivo, en una primera fase, o en relación con el responsable».

Con carácter general la declaración de la responsabilidad tributaria constituye un procedimiento declarativo especial encuadrado dentro del procedimiento de recaudación. Tanto la actividad destinada a la declaración de responsabilidad como el propio acto de derivación de aquella se insertan dentro del procedimiento de recaudación. Ahora bien, debe reconocerse que, desde un punto de vista material, cuando se recurre frente al acto de declaración de la responsabilidad por causas relativas a la invalidez de la liquidación notificada al deudor principal se está interponiendo, en realidad, y de manera directa, un recurso frente al acto de liquidación original.

En consecuencia, a pesar de que dicho acto hubiera quedado firme con motivo de la notificación de la derivación de la responsabilidad, se abriría un nuevo plazo destinado a su impugnación en aras de garantizar el necesario respeto al principio de tutela judicial efectiva. Piénsese que, no habiendo sido el responsable parte de los procedimientos seguidos frente al deudor principal, no habría de impedírsele la facultad de interponer un posterior recurso frente a la liquidación original que garantice su derecho de defensa ²⁶.

Desde un punto de vista estrictamente material, el responsable interpone el recurso frente a la liquidación que en su día se notificó al deudor principal, iniciándose nuevamente el cómputo de la prescripción para todos los obligados tributarios una vez que se reciba la correspondiente sentencia firme que resuelva el recurso del responsable.

Y, una vez anulada en vía de recurso la liquidación notificada al deudor principal, ¿podría la Administración girar una nueva liquidación que sustituyese a lo anterior? A nuestro juicio así es, máxime si tenemos en cuenta que las distintas interrupciones de la prescripción afectan al derecho a liquidar la deuda tributaria, proyectándose así sobre los distintos obligados tributarios que han de responder de la misma deuda. Téngase presente además que, a pesar de que formalmente el responsable recurre frente al acto de declaración de la responsabilidad, desde un punto de vista material, dicho recurso tiene como objeto la adecuación al ordenamiento jurídico de la liquidación inicial correspondiente al deudor principal.

En suma, la Administración quedaría facultada para girar una nueva liquidación que corrigiese los errores puestos de manifiesto en la resolución o sentencia de que se trate y que habría de notificarse al deudor principal, pudiéndose iniciar nuevamente, en su caso, el oportuno procedimiento de declaración de la responsabilidad.

IV. CUESTIÓN TERCERA: ¿CABRÍA LA POSIBILIDAD DE QUE LA ADMINISTRACIÓN SE DIRIGIESE CONTRA OTRO RESPONSABLE QUE NO HUBIESE ADVERTIDO DEFECTOS EN LA LIQUIDACIÓN PRINCIPAL?

Tal y como establece el artículo 174.5 de la LGT, el recurso ha de limitar sus efectos a quien planteó el mismo, no beneficiando a otros obligados tributarios y, entre ellos, al responsable.

²⁶ En este sentido se han manifestado, entre otros, GONZÁLEZ ORTIZ, D., *La responsabilidad tributaria en el ordenamiento jurídico español*, Dykinson, Madrid, 2002, pág. 89, y GONZÁLEZ PÉREZ, J. y TOLEDO JAUDENES, J., *Comentarios al Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo*, Civitas, Madrid, 1983, pág. 414.

De este modo, habiendo adquirido firmeza la liquidación realizada a otro responsable, lo dispuesto en el citado precepto podría ser interpretado en el sentido de que el recurso planteado por un responsable distinto no producirá efectos para aquel. En cambio, si la liquidación girada contra el otro responsable no adquirió firmeza, podrían comunicarse los efectos del recurso a esos otros responsables.

Una de las principales consecuencias derivadas de la estimación del recurso o reclamación del responsable será que no determine la revisión de la liquidación al deudor principal que hubiera adquirido firmeza. Sin lugar a dudas, nos hallamos ante una circunstancia cuanto menos discutible y que ha merecido las críticas de un amplio sector de la doctrina.

Afirma, por ejemplo, BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN²⁷ lo siguiente: «La LGT 2003 desconoce que la derivación de la responsabilidad forma parte de la recaudación de esa deuda principal (el procedimiento de apremio no acaba hasta que no se declaran fallidos a todos los responsables: art. 173). Por otra parte la LGT 2003 desconoce que ella misma regula y es capaz de distinguir en la prescripción el derecho a liquidar y el derecho a cobrar (art. 66). Y, finalmente, la LGT 2003 oculta que la Administración ha estado empleando una coacción (apremio) para exigir una deuda liquidada contra Derecho. La firmeza, que es una consecuencia de la seguridad jurídica, no puede amparar la inseguridad jurídica. A un administrado se le ha exigido una deuda injustamente y por esa causa se le ha exigido la deuda en un procedimiento ejecutivo y se le ha intentado embargar (sin aludir a las consecuencias de las medidas cautelares o del descrédito personal en actuaciones cerca de clientes o de entidades financieras). Se la ha podido imputar una conducta ilícita, imponiéndole una sanción».

Estamos de acuerdo con esta apreciación. Y es que, dado el carácter revisor que presenta la vía administrativa, carece de razón de ser pretender que el resultado del recurso interpuesto por el responsable contra una liquidación no pueda afectar al deudor principal. A mayor abundamiento, suponiendo que el responsable llegase a ver reconocida su pretensión, ya sea total o parcialmente, por razón de la declaración de nulidad del acto tributario de determinación de la deuda, quedando la Administración gestora obligada a dictar un nuevo acto de liquidación de acuerdo con lo resuelto por el órgano administrativo o judicial de revisión de que se trate, parece difícil que pueda mantenerse la efectividad de la primera liquidación de la deuda declarada ilegal respecto del deudor principal, procediéndose simultáneamente, como se ha indicado, a dictar un segundo acto de liquidación (de la misma deuda) respecto del responsable.

Al amparo de la actual regulación, esto es, dada la atribución al acto de declaración de la responsabilidad de una eficacia liquidatoria independiente respecto de la de otros actos, una vez obtenida la anulación de una declaración de responsabilidad por motivos vinculados a la liquidación de la que trae causa, no resultarían transmitidos en ningún caso dichos efectos a la liquidación principal o frente a otros responsables. En efecto, la anulación de la declaración de uno de los posibles responsables carecerá de efectos frente a otros ya declarados o que puedan serlo ya que dicha anulación, a pesar de tener su fundamentación en causas que afectan a la liquidación de la deuda de la que derivan las eventuales declaraciones de responsabilidad, únicamente puede ser aplicada al que recurre.

²⁷ BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, J., «La recaudación que viene», *Impuestos*, núm. 22, 2003, pág. 12. Véanse, en parecidos términos, MARTÍN JIMÉNEZ, A., *Los supuestos de responsabilidad en la LGT. Hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2007, págs. 169 y 170; ROZAS VALDÉS, J.A., «Sucesores y reponsables en el Proyecto de la LGT», *Gaceta Fiscal*, núm. 226, 2003, págs. 35 y 36; DE GANDARILLAS MARTOS, S., «Las modificaciones introducidas por la Ley 36/2006, de Prevención del Fraude Fiscal, en la responsabilidad tributaria del levantamiento del velo», *Documentos de Trabajo del IEF*, núm. 26, 2007, pág. 26, y BLÁZQUEZ LIDOY, A., «Novedades de la LGT 58/2003 en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión», *RCyT. CEF*, núm. 255, 2004, pág. 15.

¿Y qué sucederá en aquellos supuestos en los que, produciéndose la prescripción o la declaración de nulidad de pleno derecho, la Administración tributaria no haya apreciado inicialmente la concurrencia de cualquiera de estas circunstancias, declarándolas, en cambio, posteriormente con motivo de la impugnación del acto de derivación de responsabilidad? Tal y como ha apuntado DE GANDARILLAS MARTOS ²⁸, en estos casos, y a la luz de la limitación del alcance impugnatorio introducido por la Ley 36/2006, cabría la posibilidad de que se dictase un acto de derivación de responsabilidad frente a otros posibles responsables fundamentado en la existencia de una liquidación nula.

De cualquier manera, y con independencia de que la anulación del acto de derivación de responsabilidad producida en relación con uno de estos sujetos no implique la de los demás, parece razonable estimar que los efectos favorables que hayan sido ganados por uno de ellos resultarán extensibles al resto.

V. CUESTIÓN CUARTA: EL ALCANCE DE LOS MOTIVOS QUE POSIBILITAN LA IMPUGNACIÓN DEL ACTO DE DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD

Sin lugar a dudas, uno de los motivos de impugnación de la responsabilidad podrá ser el relativo a la inexistencia de presupuesto de hecho generador de la responsabilidad. En otras palabras, cabe la posibilidad de que el responsable impugne el propio fundamento de su responsabilidad. Pensemos, por ejemplo, en aquellos supuestos en los que el declarado responsable subsidiario por ser administrador de una persona jurídica no ocupó dicho cargo en el instante en el que se cometió la infracción, o bien en aquellos otros en los que, teniendo dicho sujeto la condición de administrador, hubiera salvado su voto cuando se tomó la decisión que motivase la infracción tributaria.

Con carácter general es a la propia Administración a quien corresponde la carga de la prueba en relación con la producción del presupuesto de hecho generador de la responsabilidad tributaria, especialmente en los supuestos de responsabilidad por actos ilícitos, en virtud de la aplicación del principio de presunción de inocencia. En efecto, corresponde a la Administración la carga de la prueba en relación con el hecho de haberse dado o producido efectivamente el presupuesto de hecho de la responsabilidad ²⁹.

El acto de derivación de responsabilidad ha de probar, dadas las repercusiones que este acto conlleva y que no son otras que hacer responder a una persona de las deudas tributarias de otra, que se ha producido efectivamente el presupuesto de hecho generador de la responsabilidad tributaria. Por ejemplo, el acto de derivación de responsabilidad ha de probar circunstancias tales como que el administrador al que se le deriva la deuda de la sociedad ha actuado sin la diligencia debida, que tenía la condición de administrador en el instante de cometerse la infracción, que esta última se

²⁸ DE GANDARILLAS MARTOS, S., «Las modificaciones introducidas por la Ley 36/2006, de Prevención del Fraude Fiscal, en la responsabilidad tributaria del levantamiento del velo», ob. cit., pág. 26.

²⁹ Tal y como señaló en su día DURÁN-SINDREU BUXADE, A., «Responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 25, 1994, pág. 57, «deberá probar la Administración, no solo que se ha producido el presupuesto de hecho recogido en la ley sino, también, la concurrencia de dolo o culpa, aun a título de simple negligencia, en la actuación o conducta de los administradores».

cometió dentro del ámbito de funciones que tenía encomendadas, que no salvó su voto en la decisión que supuso la infracción, etc.³⁰.

Debido a la complejidad que caracteriza al procedimiento de derivación de responsabilidad (se trata de un procedimiento en el que la Administración tributaria ha de intervenir a lo largo del mismo hasta llegar a su finalización y en el que debe seguirse un riguroso orden procedimental de cara a no originar indefensión al responsable), uno de los motivos más frecuentes de impugnación de la responsabilidad subsidiaria es el relativo al propio procedimiento de derivación de la misma y, más precisamente, a todos aquellos defectos que puedan derivarse de la tramitación de dicho procedimiento³¹. Así, por ejemplo, cabría declarar la nulidad del procedimiento de derivación de responsabilidad por no haberse producido la declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios³².

Y dado que el responsable, por imperativo constitucional, puede alegar defectos, no ya solo vinculados al presupuesto y procedimiento de declaración de responsabilidad, sino también a la liquidación de la que trae causa, parece claro que, a tenor de lo establecido en el artículo 174.5 de la LGT, incluso si el responsable en su recurso pusiese de relieve defectos materiales o formales relativos a la exigencia de la deuda tributaria al deudor principal, la eventual estimación del recurso interpuesto por esta causa no produciría efectos en relación con el deudor principal para el que la liquidación resulte ya firme o, en su caso, para otros responsables.

De cualquier manera, al amparo de lo establecido en el vigente artículo 174.5 de la Ley 58/2003, a la hora de precisar los motivos por los que el responsable puede recurrir el acto de derivación de responsabilidad, cabe admitir tanto aquellos que se hallan conectados con el supuesto de hecho del que trae causa la posición deudora de dicho sujeto como los relacionados con la cuantía de su obligación y, más precisamente, en este segundo caso, con la legalidad de la liquidación principal³³.

Por otra parte, habiendo devenido firme la liquidación principal, se reconoce la legitimación del responsable a efectos de plantear el recurso, pero sin que como consecuencia de la resolución del

³⁰ Véase a este respecto la Resolución del TEAC de 14 de febrero de 2007 (RG 3665/2005, NFJ031714), relativa a la anulación de un acuerdo de derivación de responsabilidad tributaria, y, a través de la cual, el tribunal vino a confirmar dicha anulación del acuerdo de derivación de responsabilidad al administrador de una sociedad y de las liquidaciones contenidas en el mismo por falta de motivación, argumentando que la derivación de la acción para exigir el pago de la deuda a los responsables requiere de un acto administrativo en el que, previa audiencia del interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance. Añade además el TEAC que dicho acto debe serle notificado con expresión de los elementos esenciales de la liquidación, confiéndole desde ese mismo instante todos los derechos del deudor principal. En suma, considera el tribunal que el responsable subsidiario podrá impugnar las liquidaciones y las actas, no hallándose además en el supuesto analizado las mismas motivadas.

³¹ Lógicamente, tratándose de un supuesto caracterizado por la existencia de una pluralidad de responsables, la eventual anulación del procedimiento de derivación de responsabilidad respecto de uno de ellos afectaría a los demás. Véase en este sentido, entre otras, la Resolución del TEAC de 24 de julio de 1998.

³² Acerca de la posibilidad de que el responsable subsidiario pueda impugnar la declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios, véase DE LA HUCHA CELADOR, F., «Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en el RGR de 1990: II. La responsabilidad subsidiaria», *Crónica Tributaria*, núm. 61, 1992, pág. 53.

³³ Tal y como señala GALÁN RUIZ, J., *La responsabilidad tributaria*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2005, pág. 201, «En la práctica, cuando el recurso versa sobre la cuantía de la liquidación practicada al responsable, el motivo en el que suele basarse, más que sobre los errores en que la Administración haya podido incurrir al practicar la liquidación, es en la desconformidad con la liquidación practicada, bien por haberse exigido las sanciones al responsable subsidiario o bien porque se le obligue al pago del recargo de apremio».

mismo o de la reclamación que pueda llegar a presentarse sean susceptibles de revisión las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza, sino únicamente el importe de la obligación del responsable.

¿De qué opciones de impugnación dispone en consecuencia el responsable? ¿Ha de limitarse lo dispuesto por el artículo 174.5 de la LGT únicamente a los motivos de impugnación que pueda hacer valer aquel, quedando así exceptuadas de revisión las liquidaciones firmes? En este sentido se pronunció el TSJ de Madrid en su Sentencia de 18 de diciembre de 2003 cuando, al referirse al por aquel entonces Anteproyecto de la nueva LGT, declaró que «el precepto viene a confirmar la teoría de la no impugnación del acto consentido o del acto firme».

A nuestro juicio, sin embargo, aceptar dicha interpretación significaría limitar el derecho de defensa del responsable, con la consiguiente vulneración del principio de justicia que pudiera llegar a producirse. La adquisición de firmeza únicamente podrá perjudicar al obligado primario, de manera tal que su negligencia al recurrir o, en su caso, la eventual demora que pueda llegar a producirse por parte de la Administración a la hora de iniciar el oportuno procedimiento frente al responsable, no podrán representar un obstáculo para que este reclame contra la obligación tributaria ajena cuyo cumplimiento le resulte exigible.

Otra alternativa susceptible de llegar a plantearse sería estimar que la referida limitación introducida en el artículo 174.5 de la LGT 2003 no se refiere a los motivos que puede hacer valer la persona del responsable, sino a los efectos derivados de la resolución, evitándose así que esta última pueda llegar a aprovechar al deudor principal. Así lo considera RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, quien apunta que el citado criterio posibilitaría corregir la disfunción que se origina dentro del ámbito de la revisión de los actos tributarios al operar, habiendo sido recurrida, como una segunda vía impugnatoria en interés del deudor principal. A juicio del citado autor, «con el mandato contenido en el citado precepto (art. 174.5 de la LGT 2003), si dicho sujeto pretende aprovechar la resolución recaída en el recurso planteado por el responsable, tendrá que reconducir su defensa al ámbito de los procedimientos especiales de revisión (por ejemplo, propiciando la revocación del acto de liquidación anulado por este cauce)»³⁴.

¿Cabría la posibilidad de que el responsable ejercitase su defensa antes de que tenga lugar la derivación de responsabilidad? A priori nada señala a este respecto el artículo 174 de la LGT, con base en lo cual podría admitirse la vinculación de la legitimación con la derivación de responsabilidad o con el reconocimiento de un interés legítimo y directo en el responsable. Este último criterio ya fue apuntado en su día, entre otros, por COMBARROS VILLANUEVA³⁵, al estimar que el concepto de legitimados en las reclamaciones económico-administrativas comprende, no ya solo a los obligados tributarios y a los sujetos infractores, sino también a cualquier otra persona cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto o actuación administrativa de que se trate.

³⁴ RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., «Paradojas de la nueva Ley General Tributaria: el artículo 174.5 como garantía de los derechos de los responsables», *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 15, 2005, pág. 32. Véase, asimismo, BOSCH CHOLBI, J.L., «Los responsables tributarios en la LGT 58/2003: aspectos controvertidos», *Tribuna Fiscal*, núm. 173, 2005, pág. 51.

³⁵ COMBARROS VILLANUEVA, V.E., «La responsabilidad tributaria, solidaria y subsidiaria, en el procedimiento de recaudación», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 23, 1979, pág. 393. En esta misma línea, SÁNCHEZ GALIANA, J.A., «El responsable», en la obra colectiva *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma, Homenaje a F. Sainz de Bujanda*, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, págs. 642 y 643.

En todo caso volvemos a subrayar que nada dispone a este respecto la LGT, al igual que sucedía al abrigo de la antigua Ley de 1963, lo que, desde nuestro punto de vista, no favorece la consecución de una mayor claridad en la delimitación del concepto de responsable tributario. Y es que, al limitarse el tratamiento de la responsabilidad al marco de una determinada actividad administrativa, se está descartando toda posibilidad de actuación del responsable frente a la Administración con anterioridad al acto a través del cual se declara dicha responsabilidad. ¿No sería más conveniente que el legislador tributario optase por regular con una mayor precisión la figura del responsable como obligado tributario a partir del instante en el que se realiza el supuesto de hecho de la responsabilidad? Desde nuestro punto de vista, así es. Y ello exigiría, entre otras medidas, reconocer su legitimación para llevar a cabo ciertas actuaciones como, por ejemplo, el pago de la deuda garantizada o la impugnación de la liquidación.

Refiriéndose a un supuesto en el que existían varios responsables solidarios que concurrían en la causación de una infracción tributaria, declaró el TS en su Sentencia de 10 de diciembre de 2008 (rec. 3914/2006, NFJ031483) que procede la suspensión de la ejecución del acto de derivación de responsabilidad de manera automática y sin garantías. Concretamente a través de la citada sentencia analizaba el Alto Tribunal la cuestión relativa a la suspensión de la ejecución de un acto de derivación de responsabilidad solidaria en virtud de aquello que disponía el artículo 38.1 de la antigua LGT de 1963, aplicable al supuesto de autos, y que se pretendió obtener en la vía económico-administrativa, en primer término, a través de lo establecido en el artículo 76 del antiguo Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprobaba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (RPREA), vigente hasta el 27 de junio de 2005, produciéndose así la suspensión sin garantías por imposibilidad de prestar la misma y la invocación de perjuicios de imposible o difícil reparación.

Inicialmente se obtuvo un primer pronunciamiento negativo del TEAC, salvo en lo relativo estrictamente a las sanciones exigidas, las cuales quedaban suspendidas automáticamente de conformidad con lo establecido en el artículo 35 de la antigua Ley 1/1998, de 26 de febrero, reguladora de los Derechos y Garantías de los Contribuyentes (LDGC). Dicha Resolución del TEAC fue posteriormente confirmada por la Audiencia Nacional, dejándose sentada la existencia de una falta de prueba por parte de la actora de que la ejecución del acto impugnado le causare daños de imposible o difícil reparación, habida cuenta de que la mera declaración de responsabilidad solidaria de la recurrente, que constituía el acto impugnado cuya suspensión se pretendía, no suponía la reclamación de cantidad dineraria alguna.

El TS decidió acoger el segundo motivo casacional interpuesto por la entidad recurrente, estimando que el supuesto recogido en el artículo 38.1 de la antigua LGT de 1963 [actual art. 42.1 a) de la LGT 2003] contiene un caso de responsabilidad que presenta una clara finalidad sancionadora en su conjunto, motivo por el cual no resulta posible diferenciar a los efectos de otorgar una posible suspensión entre sanciones y cuota e intereses, tal y como hicieron los órganos inferiores. Estima así el tribunal que ambos conceptos han de recibir el mismo tratamiento, ya que si se declara que el responsable no puede ser merecedor de la sanción en esos casos, la consecuencia inmediata habrá de ser la imposibilidad de exigir la cuota al mismo. De este modo se otorga la suspensión sin garantías de la totalidad de la deuda tributaria reclamada al responsable solidario, haciéndose extensivo al mismo la previsión contenida en el artículo 35 de la antigua LDGC [actual art. 212.3 a) de la LGT 2003].

Así las cosas, afirmó el TS en la citada Sentencia de 10 de diciembre de 2008 que la exigencia de dolo o culpa para la responsabilidad solidaria le da un carácter sancionador, procediendo la sus-

pensión sin garantías. La declaración de responsabilidad solidaria en la comisión de infracciones determina la imposición de una sanción por un acto propio. Y, a tal efecto, la exigencia de dolo o culpa como requisito para la derivación de responsabilidad solidaria implica que no resulte admisible en Derecho esta derivación si no se prueba por la Administración la intervención del responsable al que se deriva aquella con motivo de la comisión de la infracción, debiendo probarse igualmente la culpa o dolo con el que se produjo dicha intervención. Y esta consideración de la derivación de responsabilidad como consecuencia sancionadora conduce, inevitablemente, a que en la reclamación administrativa proceda la suspensión sin garantías. A mayor abundamiento, a la inejecutividad de la derivación de responsabilidad mientras no sea firme en vía administrativa.

De este modo, el TS decretó la suspensión de la ejecución de una resolución que exigía al responsable solidario las cuotas de IVA no ingresado y las sanciones impuestas al obligado principal sin aportación de garantías. Y ello sobre la base de estimar que la derivación de la cuota al responsable, con independencia del régimen que resulte aplicable a la derivación de la sanción, cumple una función indemnizatoria del daño producido por el comportamiento imputable al responsable, de manera que lo que prima es la naturaleza sancionadora de la responsabilidad exigida. En consecuencia, se estima que no cabe diferenciar a efectos de suspensión entre sanción y cuota, debiendo ambos conceptos seguir la misma suerte ³⁶. Desde nuestro punto de vista, se trata de una doctrina que podría generalizarse en relación con los restantes supuestos de derivación de responsabilidad justificada por la consideración de la conducta del derivado ³⁷.

Aquellos obligados tributarios que no presentaron en tiempo y forma el correspondiente recurso frente al acto de derivación de la responsabilidad, una vez que tuviesen conocimiento de una sentencia que anulase dicho acto en relación con otro responsable de la misma deuda que se encontrase en su misma situación, ¿podrían solicitar la extensión del fallo en su propio beneficio? Con carácter general estimamos que el ejercicio de tales derechos por el responsable que no hubiere sido parte procesal habrá de efectuarse dentro del marco de los procedimientos de revisión administrativos y en el ámbito del proceso contencioso.

A priori, el inicio de estos procedimientos de revisión de oficio tendría lugar en el ámbito administrativo, para pasar con posterioridad a la vía judicial. No obstante, en determinados supuestos, el

³⁶ Téngase presente que, dentro del sistema de responsabilidad en materia de infracciones tributarias, rige el principio de responsabilidad por dolo o culpa, exigible igualmente en los supuestos de responsabilidad solidaria.

³⁷ De conformidad con lo declarado por el Alto Tribunal en el citado pronunciamiento, parece claro que todo acto de derivación de responsabilidad tributaria (por ejemplo, por sucesión de empresas), y por parte de todos los conceptos tributarios (cuota y sanción), ha de seguir el régimen de suspensión automática de las sanciones y sin garantías. Ahora bien, dada por ejemplo una providencia de apremio de la Administración tributaria surgida una vez que se ha puesto fin a la vía administrativa y al amparo de la cual se reanuda el proceso de ejecución, ¿existiría la obligación de solicitar el concurso en el plazo de dos meses que marca el artículo 5 de la Ley 22/2003, Concursal? A pesar de que es esta una cuestión que excede por completo el objeto de nuestro estudio, cabe precisar que, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 111.4 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre (Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común), «La suspensión podrá prolongarse (...) cuando exista medida cautelar y los efectos de esta se extiendan a la vía contencioso-administrativa. Si el interesado interpusiera recurso contencioso-administrativo, solicitando la suspensión del acto objeto del proceso, se mantendrá la suspensión hasta que se produzca el correspondiente pronunciamiento judicial sobre la solicitud en la pieza separada de medidas cautelares del contencioso». Ahora bien, en caso de que el órgano jurisdiccional no suspenda, se iniciará el plazo para cumplir el deber de solicitar el concurso. Y, salvo que se logre un aplazamiento, habría que plantearse la solicitud de concurso voluntario para preservar la responsabilidad de los administradores sociales.

legislador de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA) contempla la extensión de los efectos derivados de las sentencias a aquellos terceros que no hubiesen sido partes del proceso judicial, quedando así considerablemente simplificado el procedimiento a seguir.

Pues bien, estimamos que lo dispuesto por el artículo 174.5 de la LGT habrá de ser interpretado en el marco de la ley reguladora del ámbito jurisdiccional contencioso-administrativo y, más precisamente (de cara a poder precisar los efectos de aquellos pronunciamientos que estimen un recurso), al amparo de lo establecido por su artículo 71 de la LJCA, encargado de diferenciar entre los efectos derivados de las sentencias anulatorias de actos administrativos y los procedentes de aquellas otras que declaren una situación jurídica individualizada³⁸. Ni que decir tiene que el procedimiento que deberá seguirse para la extensión de los efectos del fallo a quienes no hayan sido partes procesales será totalmente distinto en cada uno de estos supuestos, así como los requisitos exigibles al efecto para poder acometer dicha extensión.

VI. CUESTIÓN QUINTA: ¿QUÉ CONSECUENCIAS PODRÁN DERIVARSE DE LA ANULACIÓN DE LA LIQUIDACIÓN O SANCIÓN, SEGÚN LA CAUSA DE LA MISMA?

¿Resulta compatible lo dispuesto por el artículo 174.5 de la LGT con la normativa encargada de regular la invalidez de los actos administrativos? Sin lugar a dudas la declaración judicial sobre la ilegalidad de la liquidación o sanción original planteará importantes consecuencias sobre la situación jurídica de los responsables y del propio deudor principal, aun cuando aquellos no hubieren presentado recurso y hubieren permitido la firmeza de los actos administrativos a ellos notificados.

La primera de dichas consecuencias se concreta en el hecho de que aquellos obligados tributarios al pago de esa misma deuda que no hubieran sido parte del proceso dispondrán de nuevos instrumentos de defensa jurídica. Nos estamos refiriendo a aquellas alternativas previstas dentro del ordenamiento jurídico y destinadas a garantizar la defensa de la situación jurídica de quien hubiese sido perjudicado por un acto antijurídico y firme de una Administración Pública. ¿Debe estimarse, al amparo de aquello que declara el artículo 174.5 de la Ley 58/2003, que la firmeza del acto imposibilita acometer su revisión? Parece claro que no, máxime si tenemos en cuenta que, en determinados supuestos, y con independencia de cuál resulte ser la causa de la invalidez de la liquidación o sanción original, la anulación de los actos firmes se producirá de forma automática.

Así, por ejemplo, en aquellos casos en los que la sentencia de que se trate haya puesto de manifiesto que la liquidación o sanción notificada al deudor principal incurre en una causa de nulidad de pleno derecho de las recogidas en el artículo 217 de la LGT, habrán de revisarse los actos firmes que traigan causa de dicho acto. Y, aun cuando determinados obligados tributarios hubiesen consentido la

³⁸ Dice concretamente este artículo 71 de la LJCA lo siguiente: «1. Cuando la sentencia estimase el recurso contencioso-administrativo: a) Declarará no ser conforme a Derecho y, en su caso, anulará total o parcialmente la disposición o acto recurrido o dispondrá que cese o se modifique la actuación impugnada; b) Si se hubiese pretendido el reconocimiento y restablecimiento de una situación jurídica individualizada, reconocerá dicha situación jurídica y adoptará cuantas medidas sean necesarias para el pleno restablecimiento de la misma».

firmeza de los actos que les hubiesen sido notificados (ya se trate del deudor principal o de alguno de los responsables), la resolución administrativa o judicial deberá extenderse de forma automática. Ciertamente, y a tenor de lo dispuesto en la LJCA, la persona afectada por el acto anulado podría solicitar en ejecución de sentencia la extensión de los efectos del fallo. Ahora bien, con independencia de lo anterior, y de conformidad con aquello que establece el artículo 217.2 de la Ley 58/2003, dispondrá de la posibilidad de iniciar el procedimiento para la declaración de la nulidad de tales actos ³⁹.

¿Qué sucedería en aquellos supuestos en los que la anulación de la liquidación fuese consecuencia de la concurrencia de una causa de nulidad de pleno derecho? En estos casos, habiendo tenido lugar la extinción de la deuda por prescripción, no podrá practicarse una nueva liquidación, procediendo por tanto el inicio del procedimiento destinado a obtener la declaración de nulidad.

Igualmente cabría la posibilidad de iniciar el procedimiento para la obtención de la declaración de nulidad en el hipotético caso de que el acto de derivación de otro responsable sustancialmente idéntico hubiese sido anulado por algún motivo relacionado con la falta de concurrencia del presupuesto de la responsabilidad, al incurrirse en alguna de las causas de nulidad de pleno derecho previstas al efecto.

Por otra parte, puede llegar a suceder que la causa de la anulación en vía administrativa o judicial resulte ser la prescripción del derecho de la Administración a exigir el pago de la deuda tributaria o del derecho a determinar la deuda mediante la oportuna liquidación. Dada esta situación, ¿podría procederse a limitar la extensión de los efectos de la sentencia o resolución únicamente a aquel obligado que hubiera interpuesto el recurso correspondiente? A nuestro juicio, la respuesta a la citada cuestión ha de ser necesariamente negativa. Tal y como ha puesto de manifiesto MALVAREZ PASCUAL ⁴⁰, debe tener lugar la extensión automática de la decisión administrativa o fallo judicial a todos los posibles obligados al pago de la deuda tributaria. Y es que, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 69.3 de la Ley 58/2003, la prescripción ganada extingue la deuda tributaria, debiendo proyectarse además dicho efecto extintivo sobre todos los deudores de la deuda prescrita, en aplicación de aquello que establece el apartado primero del citado precepto, a cuyo tenor «la prescripción ganada aprovecha por igual a todos los obligados al pago de la deuda tributaria» ⁴¹.

En resumen, en todos aquellos supuestos en los que haya prescrito el derecho de la Administración a liquidar o a exigir el cobro de la deuda, no cabrá la posibilidad de efectuar la derivación de

³⁹ Adicionalmente, en tanto en cuanto el ejercicio de la acción de nulidad resulta imprescriptible, esta podrá ser ejercitada en cualquier momento por el obligado tributario.

⁴⁰ MALVAREZ PASCUAL, L.A., «Las consecuencias del fallo que estime el recurso de un responsable y su posible extensión a los obligados ajenos al proceso. Estudio del artículo 174.5 de la LGT en el marco del ordenamiento jurídico», ob. cit., pág. 46.

⁴¹ A mayor abundamiento declara el artículo 69.2 de la LGT, refiriéndose a la aplicación de oficio de la prescripción en el ámbito tributario, que «La prescripción se aplicará de oficio, incluso en los casos en que se haya pagado la deuda tributaria, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario». Lo dispuesto en el citado precepto fue interpretado en su día por las SSTs de 8 de febrero y 10 de marzo de 1995, así como por las SSAN de 19 de febrero de 1993 (NFJ002492), 25 de enero de 1994 y 31 de marzo de 1998 (rec. 118/1995, NFJ006908) en el sentido de que aquellos órganos que conozcan de los asuntos de que se trate (ya sean estos administrativos o judiciales), están obligados a aplicar la prescripción de oficio. Para finalizar, se refiere el artículo 221.1 letra c) de la LGT, como causa para el inicio (de oficio o a instancia del interesado) del procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos, al hecho de que se hubiesen ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción.

dicha deuda al responsable ⁴². Y, teniendo lugar la extinción de la deuda tributaria al haberse alcanzado dicha conclusión en vía administrativa o judicial con motivo de la interposición de un recurso por parte de uno de los responsables, habrán de anularse todos y cada uno de los actos administrativos que hubiesen pretendido la liquidación o el cobro de la deuda prescrita, con independencia de quién resulte ser el destinatario de tales actos (el deudor principal o cualquiera de los responsables), y tanto si hubiesen recurrido como si hubiesen permitido la firmeza de los mismos.

La razón de ser de la anterior afirmación parece clara: hallándose prescrita la deuda tributaria en el instante de proceder a la declaración de la responsabilidad, la derivación de la deuda a los responsables carecerá de todo fundamento. Y, siendo reconocida con posterioridad en vía judicial la prescripción de la deuda tributaria, habrá de reponerse la situación jurídica de aquellos obligados tributarios que se hubiesen visto afectados por el fallo judicial ⁴³. Dicho de otro modo, en la medida en que la prescripción determina la extinción de la deuda, no podrá admitirse la exigencia de una deuda inexistente.

Por otra parte, estimamos que las anteriores consideraciones habrían de reproducirse igualmente con independencia de que hubiese prescrito la acción para liquidar o para exigir el pago de la deuda tributaria.

Recapitulando, una vez extinguido el derecho a liquidar o a recaudar la deuda tributaria, carece de toda razón de ser acudir a la vía ejecutiva o iniciar los procedimientos de derivación de la responsabilidad, debiendo aplicarse la prescripción de oficio, esto es, sin necesidad de que resulte invocada o excepcionada por el obligado tributario. Cualquiera de los obligados tributarios podrá eliminar los efectos derivados del acto en cuestión, ya sea aplicando las posibilidades que ofrece la LJCA para solicitar la extensión de los efectos del fallo en los casos de sentencias que anulen un acto administrativo, o bien iniciando un procedimiento destinado a solicitar la revocación de aquellos actos administrativos en los que se determine o exija dicha deuda ⁴⁴.

Analicemos a continuación qué sucede en aquellos casos en los que se determina la invalidez de la liquidación o sanción original por motivos de anulabilidad, lo que, por otra parte, constituye la

⁴² Ciertamente, ya con anterioridad al amparo de lo dispuesto por la antigua LGT de 1963, esta misma consecuencia quedó reconocida, entre otras, en las Resoluciones del TEAC de 13 de mayo de 1997 (RG 7251/1994, NFJ005741) y 26 de abril de 2001.

⁴³ No creemos que pueda determinarse en un pronunciamiento judicial la prescripción de la liquidación original, no aplicándose en cambio dicho fallo a otros obligados al pago de esa misma liquidación. Tal y como ha precisado DE GANDARILLAS MARTOS, S., «Las modificaciones introducidas por la Ley 36/2006, de Prevención del Fraude Fiscal, en la responsabilidad tributaria del levantamiento del velo», ob. cit., pág. 25, «Se podría llegar a la contradicción de anular la derivación de responsabilidad por prescripción de la liquidación originaria, por ejemplo, por prescripción no apreciada de oficio por la Administración, y sin embargo que ese pronunciamiento no afecte a la liquidación prescrita». Incluso de la propia regla de la aplicación de oficio de la prescripción y del carácter accesorio de la obligación del responsable se desprende que la exigencia a este último de la deuda tributaria solo resulta posible existiendo una previa deuda impagada por el deudor principal; en palabras de GARCÍA NOVOA, C., «El procedimiento de derivación de responsabilidad de los administradores de sociedades. Aspectos sustantivos y procedimentales», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 57, 2002, pág. 37, «Que no se puede derivar una deuda prescrita es una conclusión a la que se llega, a nuestro modo de ver, no tanto como consecuencia del juego del instituto de la prescripción respecto a la obligación del responsable, sino por imperativo de la accesoriedad, que impide que se pueda actuar contra el responsable cuando la obligación principal está extinguida».

⁴⁴ Incluso habiéndose satisfecho el importe de la deuda tributaria, podría solicitarse la devolución de ingresos indebidos, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 221.1 c) de la LGT.

regla general tratándose de la anulación de los actos administrativos. A priori, dicha situación habría de tener como consecuencia la nulidad de todos los actos posteriores que traigan causa de aquel, salvo que el acto anulable pudiera ser convalidado mediante la subsanación de los vicios de los que adoleciese, en los casos establecidos en el ordenamiento administrativo, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 67.1, 3 y 4 de la Ley 30/1992 ⁴⁵.

Dispone el artículo 64 de la Ley 30/1992 que «la nulidad o anulabilidad de un acto no implicará la de los sucesivos en el procedimiento que sean independientes del primero». Ahora bien, ¿cabría la posibilidad de proyectar lo dispuesto por el citado precepto sobre las derivaciones de responsabilidad? En nuestra opinión no, dada la inexistencia de independencia entre dicha derivación y la liquidación realizada al deudor principal, que adquiere la consideración de presupuesto y fundamento de aquella, debiendo por tanto trasladarse los efectos procedentes de la anulación de dicha liquidación a la referida derivación de responsabilidad.

De este modo, siempre que una concreta resolución judicial determine la ilegalidad de la liquidación original, igualmente habrán de ser objeto de anulación las posteriores declaraciones de responsabilidad que hubieran podido dictarse, junto con el procedimiento recaudatorio que se hubiera seguido para el cobro de la deuda a los responsables. En otras palabras, una vez eliminada de la realidad jurídica la liquidación original, idéntico criterio habrá de seguirse en relación con todos aquellos actos posteriores que traigan causa, dependan o sean consecuencia de aquella, incluidas las derivaciones de la responsabilidad ⁴⁶.

¿Y cuáles son los instrumentos susceptibles de ser empleados por los responsables de cara a poder hacer efectiva esta facultad? Una primera alternativa consistiría en iniciar el procedimiento de revisión de oficio, si bien en determinados casos el recurso a dicho procedimiento podría no garantizar suficientemente la situación jurídica de quien, hasta el momento de la declaración de la responsabilidad, hubiese sido ajeno a la relación jurídico tributaria, quedando así en una manifiesta situación de indefensión. En este sentido, declaró el TEAC en su Resolución de 13 de mayo de 1997 (RG 7251/1994, NFJ005741) que «(...) No obsta a lo anterior la existencia de otros procedimientos excepcionales de revisión, abiertos siempre y no solamente para los responsables subsidiarios, pero cuya misma excepcionalidad y sus limitados motivos de interposición no pueden estimarse garantía suficiente para quienes han permanecido durante un periodo de tiempo, muy amplio en ocasiones, en la incómoda e indefensa situación de pendencia de una obligación en cuya definición no han podido intervenir».

Ahora bien, cabría igualmente la posibilidad de que los responsables utilizaran las técnicas y procedimientos regulados en la LJCA, disponiendo por ejemplo de la opción de extender los efectos del fallo en ejecución de sentencia que, insistimos, habría de anular tanto la declaración de responsabilidad del recurrente como la liquidación o sanción original impuesta.

⁴⁵ Concretamente se verían afectados por dicha nulidad todos aquellos actos del procedimiento de apremio seguido, en su caso, frente al deudor principal, así como las declaraciones de responsabilidad que hubieran podido dictarse y todos los actos del procedimiento de recaudación de tales deudas, los cuales únicamente adquieren verdadero sentido existiendo una previa liquidación válida.

⁴⁶ A tal efecto se afirma en el artículo 66 de la Ley 30/1992 que «El órgano que declare la nulidad o anule las actuaciones dispondrá siempre la conservación de aquellos actos y trámites cuyo contenido se hubiera mantenido igual de no haberse cometido la infracción».

De cualquier manera conviene tener presente que, en tanto en cuanto la deuda tributaria no haya prescrito, la Administración podrá liquidar nuevamente aquella, corrigiendo las eventuales deficiencias que hubiesen sido advertidas en la resolución administrativa o judicial para, con posterioridad, poder volver a declarar, en su caso, la responsabilidad de las mismas personas o entidades que tuvieron dicha consideración con anterioridad, siempre y cuando en ese preciso instante se cumplieren los requisitos exigidos por la normativa tributaria.

Adviértase, además, que tanto las actuaciones llevadas a cabo por quien hubiese interpuesto el recurso como las acometidas por la propia Administración (al personarse esta en el proceso), interrumpirán la prescripción del derecho de la Administración a liquidar, ya que todos aquellos actos que no incurran en los supuestos de nulidad radical mantendrán el efecto interruptivo de la prescripción derivado de su emisión. Y los efectos derivados de dicha interrupción motivada por la interposición del recurso contencioso-administrativo presentan un carácter duradero, en virtud del cual únicamente cuando se notifique a la Administración la correspondiente sentencia firme comenzará de nuevo el plazo de prescripción de cuatro años previsto en la normativa tributaria ⁴⁷.

¿Qué consecuencias plantea la falta de notificación de la liquidación o, en su caso, la existencia de defectos formales en la notificación de tales actos sobre las posteriores declaraciones de responsabilidad? Como es sabido, con carácter general las deficiencias en las notificaciones no inciden en la validez del propio acto notificado, sino en su eficacia. Ahora bien, a pesar de que tales defectos no afecten al acto administrativo notificado, tratándose de actos posteriores respecto de los cuales el conocimiento de aquel actúe como presupuesto, la existencia de defectos en la notificación supondrá la nulidad de los actos posteriores que traigan causa de aquel ⁴⁸. De este modo, la anulación de la notificación o la ausencia de esta originarán ese mismo efecto en relación con todos los actos posteriores del procedimiento de apremio desarrollado frente al deudor principal ⁴⁹.

Al amparo de este criterio, ¿no habrían de anularse igualmente todos aquellos actos que tengan como destinatarios a los responsables (incluido el propio acto de derivación de la responsabilidad) así como el conjunto de actos posteriores de los procedimientos de apremio seguidos, en su caso, frente cada uno de ellos? Desde nuestro punto de vista, así es. De hecho, esta fue la interpretación adoptada por el TSJ de la Comunidad Valenciana de 29 de mayo de 2006 (rec. 215/2005, NFJ024734) al anular la providencia de apremio dictada frente al deudor principal por la falta de notificación de la liquidación, anulándose con base en ello la declaración de fallido y, en definitiva, el acuerdo de derivación de responsabilidad.

En todo caso, una vez que se anulen el conjunto de actos señalados, la Administración deberá notificar nuevamente el acto de liquidación al deudor principal, siempre y cuando no hubiere pres-

⁴⁷ No obstante, ello solo será así si se estima que el recurso del responsable se interpone directamente frente al acto de liquidación original. Y es que si se adoptase una aplicación literal del artículo 174.5 de la LGT, a efectos de la definición del objeto del recurso, la Administración no podría volver a liquidar la deuda.

⁴⁸ Véanse, a este respecto, las SSTs de 23 de enero de 1995 (NFJ004314) y de los TSJ de Andalucía de 25 de mayo de 1998 y de Canarias de 20 de enero de 1993.

⁴⁹ En esta misma línea se sitúan, además, los artículos 167.3 c) (que establece como motivo de oposición a la providencia de apremio la falta de notificación de la liquidación) y 170.3 b) (que regula como motivo de oposición a la diligencia de embargo la falta de notificación de la providencia de apremio), ambos de la Ley 58/2003.

crita el derecho a liquidar o recaudar la deuda tributaria. Y, a tal efecto, conviene recordar que los actos internos de la Administración o los notificados defectuosamente no provocan el efecto de interrumpir la prescripción, al vincular la normativa dicho efecto interruptivo al conocimiento formal del sujeto de la actuación administrativa.

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 68.1 a) de la LGT, el plazo de prescripción se interrumpe por cualquier acción de la Administración tributaria realizada con conocimiento formal del obligado tributario. En consecuencia, al objeto de que se produzca el citado efecto interruptivo, no basta con que un acto se notifique, sino que ha de hacerse a través de los medios y con los requisitos formales exigidos por el ordenamiento⁵⁰. Ahora bien, en tanto en cuanto la anulación de la notificación tiene lugar en sede judicial, habrá que determinar si los actos posteriores producidos en vía de recurso originan la convalidación de los defectos de la notificación, dado que la Ley 30/1992 establece que en determinados casos las notificaciones defectuosas podrán surtir plenos efectos (entre ellos, el de interrumpir la prescripción).

Sucede sin embargo que, de conformidad con lo manifestado en su día por el TS en su Sentencia de 31 de octubre de 1998, el referido efecto convalidatorio no podrá producirse cuando el sujeto se dé por notificado precisamente de cara a impugnar la notificación. Piénsese que en otro caso los defectos de las notificaciones no tendrían consecuencias. A mayor abundamiento, y como regla general, en estos casos estará prescrito el derecho de la Administración a liquidar, al haber transcurrido más de cuatro años a contar desde la última acción que interrumpió la prescripción⁵¹.

En definitiva, no habiéndose practicado la notificación o adoleciendo esta de defectos invalidantes, el artículo 174.5 de la LGT no resultaría aplicable en sus propios términos, debiendo tener presente a este respecto lo dispuesto por el Derecho administrativo.

VII. CUESTIÓN SEXTA: DETERMINANDO LA SENTENCIA RESOLUTORIA DEL RECURSO LA INVALIDEZ DE LA LIQUIDACIÓN O DE LA SANCIÓN ORIGINAL, ¿QUÉ CONSECUENCIAS SE ORIGINARÍAN EN RELACIÓN CON AQUELLOS RESPONSABLES QUE RESULTASEN SER AJENOS AL PROCESO?

Como es sabido, refiriéndose al alcance subjetivo de los fallos anulatorios de actos administrativos, establece la LJCA una regulación de carácter específico muy alejada del régimen adoptado en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (LEC), al disponer su artículo 72.2 que las

⁵⁰ Así lo tienen declarado, entre otras, las SSTSJ de 20 de diciembre de 1983, 13 de abril de 1992, 7 de julio de 1995 (rec. 3245/1991, NFJ007196), 7 de junio, 14 de octubre y 23 de noviembre de 1996, 8 marzo de 1997 y 8 de febrero de 2002, así como las SSTSJ de Cantabria de 6 de mayo de 1998 (rec. 1916/1997, NFJ006513), de Galicia de 24 de julio de 1998 (rec. 7045/1996, NFJ007128), de las Islas Baleares de 6 de julio de 1998 (rec. 475/1996, NFJ006807) y de Navarra de 10 de junio de 1997 (rec. 491/1993, NFJ005679).

⁵¹ Y no constituiría a este respecto un obstáculo el hecho de que el obligado tributario hubiese presentado diversos recursos y reclamaciones hasta obtener una sentencia favorable a sus intereses, siempre y cuando en todas las instancias se hubiese pretendido la nulidad de la notificación.

sentencias anulatorias de actos produzcan sus efectos en relación con todas las personas que pudieran estar afectadas por el mismo⁵².

Dentro del ámbito de las reclamaciones económico-administrativas, el artículo 69 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa (RGRVA), parece adoptar un criterio similar, al señalar que «1. La resolución de la reclamación interpuesta podrá extender sus efectos a todos los actos, actuaciones u omisiones posteriores a la interposición de la reclamación que sean en todo idénticos al citado en el escrito de interposición de la reclamación y no sean firmes en vía administrativa; 2. Para ello, el reclamante o interesado en la reclamación inicial deberá presentar, en el plazo de un mes contado a partir del día siguiente al de la notificación de la resolución, los documentos en los que consten los citados actos, actuaciones u omisiones; 3. El pleno, la sala o el órgano unipersonal que hubiera dictado la resolución dictará un acuerdo en ejecución de esta en el que relacionarán todos los actos, actuaciones u omisiones a los que la resolución debe extender sus efectos, incluidos los relativos a los recursos procedentes».

Se dispone así en el ámbito económico-administrativo el alcance general (con efectos *erga omnes* o *ultra partem*) de las sentencias anulatorias, al estimarse que carece de razón de ser que se solicite de nuevo por un tercero la anulación de un acto que ha sido anulado judicialmente. Al determinarse la ilegalidad del acto administrativo, este desaparece del ámbito jurídico, eliminándose así el gravamen que dicho acto pudiera representar para todos los afectados por el mismo. Y, en tanto en cuanto dicho acto no solo desaparece del tráfico jurídico para determinadas personas (pudiendo beneficiarse de la anulación incluso aquellos terceros que no hubieran recurrido frente a él), bastará la concurrencia de la propia sentencia anulatoria para que cualquiera de las personas afectadas por el acto anulado pueda solicitar, en ejecución de sentencia, la extensión en su beneficio de los efectos del fallo, aun cuando no hubiera recurrido frente al mismo⁵³.

Sin lugar a dudas el acto de liquidación tributaria afecta de forma sobrevenida a una pluralidad de destinatarios, con independencia de que se traslade a ellos indirectamente a través del acto de declaración de la responsabilidad, compeliéndose así a otras personas diferentes a su único destina-

⁵² Dice concretamente este artículo 72.2 de la LJCA que «La anulación de una disposición o acto producirá efectos para todas las personas afectadas». Ciertamente, se trata de un criterio que ya con anterioridad quedaba recogido en el artículo 86.2 de la antigua LJCA, Ley de 27 de diciembre de 1956. Sin embargo debe reconocerse que la modificación introducida por la Ley de 1998 resultó cuanto menos significativa a efectos de consolidar el criterio anteriormente expuesto. Y es que, mientras que en la antigua Ley de 1956 se aludía a las «partes interesadas», en la Ley de 1998 se precisa que «cualquiera de las partes y personas afectadas» podrá instar la ejecución forzosa de la sentencia.

⁵³ Como regla general, las sentencias anulatorias alcanzan fundamentalmente a los actos expresos y de gravamen que tienen una pluralidad de destinatarios, extendiéndose los efectos derivados de la sentencia a todos ellos, que no tendrán que interponer un nuevo recurso contencioso-administrativo. Ahora bien, estos efectos *erga omnes* son igualmente susceptibles de predicarse respecto de aquellos otros actos caracterizados por la existencia de un único destinatario, en aquellos supuestos en los que otras personas puedan estar afectadas en sus derechos subjetivos o intereses legítimos por el acto administrativo anulado. Véase en este sentido PÉREZ ANDRÉS, A., *Los efectos de las sentencias de la jurisdicción contencioso-administrativa*, ob. cit., pág. 163, para quien «Si el acto administrativo anulado tiene un único destinatario, ello no implica que no se pueda predicar de su anulación que tiene esos mismos efectos generales o *erga omnes*. Efectivamente, sin ser destinatario del acto, se puede estar afectado en derechos subjetivos e intereses legítimos por sus consecuencias jurídicas. Tales personas, en los casos en los que no sean parte en el proceso, también se verán afectadas por la sentencia, en la medida que les corresponda, según su concreta situación jurídica respecto de la relación jurídica a la que aquella concierne».

tario originario a realizar el pago de la deuda determinada en la liquidación inicial. Ahora bien, tal y como hemos tenido ocasión de precisar, en aquellos supuestos en los que se anule el acto de derivación de responsabilidad por una razón relativa a la liquidación o sanción de la que traiga causa, habrá de anularse también esta última, al ser las consecuencias derivadas de tal situación aquellas que establece el ordenamiento en su conjunto en estos casos ⁵⁴.

Téngase presente además que, con independencia del motivo que determine la anulación del acto de liquidación, aquellos actos posteriores que tengan en aquel su presupuesto deberán ser anulados y, en particular, así ocurrirá con las derivaciones de responsabilidad. Y, en este sentido, la LJCA simplifica los trámites para que las personas afectadas por el acto de liquidación puedan beneficiarse de su anulación.

Una vez eliminado el gravamen o la carga que imponía la liquidación anulada, no parece razonable exigir a los responsables la obligación de pagar una liquidación que ha sido expulsada del mundo jurídico. Y ello debido a que si, como hemos tenido ocasión de analizar, la responsabilidad constituye una obligación accesoria respecto de la obligación principal, desapareciendo esta última como consecuencia de una decisión judicial, también habrá de resultar eliminada aquella. Por tanto, una vez determinada la ilegalidad de la liquidación por una resolución o sentencia firme, las consecuencias derivadas de dicha anulación habrán de extenderse tanto al deudor principal como al resto de responsables que pudieran existir, incluso en el supuesto de que estos últimos hubieran permitido la firmeza de los actos a ellos notificados.

¿Por qué entonces ignora el artículo 174.5 de la LGT los efectos procesales previstos con carácter general en la LJCA para las sentencias anulatorias de los actos administrativos? ¿Cabría la posibilidad de que se produjese una aplicación aislada de dicho precepto de la Ley 58/2003, desconociendo la regulación general establecida en la LJCA sobre los efectos de las sentencias en dicha jurisdicción? A nuestro juicio la respuesta a la citada cuestión ha de ser necesariamente negativa. Desde un punto de vista estrictamente procesal, la anulación del acto administrativo ha de extenderse al conjunto de los sujetos afectados, incluso aquellos que no hubieran recurrido el acto que se les hubiere notificado. Al haber dejado transcurrir tanto el deudor principal como cualquiera de los responsables el plazo para recurrir, dichos sujetos perderán únicamente el derecho a interponer tal recurso. Ahora bien, en el supuesto de que la liquidación se trasladase a otros responsables y estos interpusieran el correspondiente recurso frente a ella, estimamos que no habría inconveniente alguno para que pudieran beneficiarse de las consecuencias de una sentencia anulatoria, en los mismos términos que cualquier otro sujeto que se encuentre en la misma situación.

En resumen, la anulación de la liquidación ha de afectar al conjunto de los destinatarios de dicho acto y a todas aquellas personas que se vean afectadas por el mismo, incluido el deudor principal y todos los responsables. La Administración se verá así avocada a dictar una nueva liquidación, siempre y cuando no haya prescrito el derecho a liquidar la correspondiente deuda tributaria.

⁵⁴ De este modo, y en aplicación de lo dispuesto en el artículo 72.2 de la LJCA, cuando se anule la liquidación o sanción que hubiese servido de presupuesto a la declaración de la responsabilidad, será suficiente con que se esgriman los efectos generales de la anulación del acto para la extensión de dichos efectos a todos los responsables, incluso en relación con aquellos que hubieren dejado firme el acto de derivación de la responsabilidad.

VIII. CUESTIÓN SÉPTIMA Y ÚLTIMA: HABIÉNDOSE ANULADO EL ACTO DE DERIVACIÓN POR LA FALTA DE CONCURRENCIA DEL PRESUPUESTO DE LA RESPONSABILIDAD, ¿QUÉ CONSECUENCIAS TRIBUTARIAS SE ORIGINARÍAN EN RELACIÓN CON AQUELLOS RESPONSABLES QUE NO HUBIESEN SIDO PARTE EN EL PROCESO?

Habiéndose anulado el acto de derivación de la responsabilidad debido a que el obligado tributario no incurrió en el presupuesto de la responsabilidad descrito en la norma, ¿cabría la posibilidad de extender el fallo a otros responsables que no hubiesen sido parte del proceso?

Como es sabido, en aquellos casos en los que la Administración puede derivar la responsabilidad a varios sujetos con base en un mismo precepto, la conducta de todos ellos suele ser prácticamente idéntica, especialmente cuando la responsabilidad viene determinada por la pertenencia a un órgano colegiado, como pueda ser el consejo de administración de una sociedad concurriendo las condiciones previstas en las letras a) y b) del artículo 43.1 de la LGT.

¿Cabrá entonces la posibilidad de extender en estos casos los efectos derivados de las sentencias estimatorias a aquellos responsables que no hubiesen interpuesto el correspondiente recurso pero que se encontrasen en la misma situación que aquel que fue parte del proceso? A priori no parece que la anulación de un concreto acto de derivación de responsabilidad motivada por la falta de concurrencia del presupuesto de la misma posibilite el restablecimiento de la posición jurídica de aquellos responsables que no fueron parte del proceso, en tanto en cuanto dicha anulación no posibilita el reconocimiento de sus derechos o intereses legítimos.

En efecto, en la medida en que el presupuesto fáctico que determina la responsabilidad de cada uno de los administradores es autónomo e independiente respecto de los demás, la conducta de aquellos responsables que no hubieran sido parte del proceso no habrá sido objeto de análisis a lo largo del mismo. Así las cosas, como consecuencia de la sentencia de anulación no podrá reponerse la situación jurídica de los responsables que no hubieren recurrido, siendo necesario a tal efecto que el derecho que se pretenda hacer valer haya sido declarado previamente en sede judicial, y que, por ello, resulte indiscutible.

Ahora bien, aquellos responsables que no hubiesen sido parte del proceso, ¿podrían beneficiarse del restablecimiento de su situación mediante el reconocimiento de una situación jurídica individualizada? Ciertamente el fallo anulatorio constituye el antecedente inmediato al reconocimiento de una situación jurídica individualizada. Sin embargo, esta última pretensión habrá de ser ejercitada autónomamente.

Dispone como es sabido el artículo 72.3 de la LJCA que «La estimación de pretensiones de reconocimiento o restablecimiento de una situación jurídica individualizada solo producirá efectos entre las partes. No obstante, tales efectos podrán extenderse a terceros en los términos previstos en los artículos 110 y 111». Se afirma así que aquellas sentencias que reconozcan una situación jurídica individualizada y adopten las medidas necesarias para el pleno restablecimiento de la misma únicamente producen efectos entre las partes⁵⁵.

⁵⁵ Tan solo excepcionalmente, en los términos establecidos en los artículos 110 y 111 de la LJCA, se prevé en ciertos casos la extensión a terceros de los efectos del fallo judicial. Como seguramente se recordará, la antigua LJCA de 27 de diciem-

Como seguramente se recordará inicialmente, el TS, a través de su Auto de 29 de noviembre de 1985, admitió la posibilidad de que la extensión de la sentencia a terceros fuese tratada en vía de ejecución de sentencia y no como un proceso independiente. Sin embargo, esta línea de interpretación no fue posteriormente seguida por el propio tribunal, tal y como quedó puesto de manifiesto en su Sentencia de 29 de febrero de 1996⁵⁶.

Establece el artículo 110 de la LJCA un régimen procesal de carácter ventajoso para la extensión de los efectos de las sentencias que reconozcan una situación jurídica individualizada, entre otros, en el ámbito tributario, articulado a través de un procedimiento de carácter incidental en la fase de ejecución. Se persigue así evitar que, como consecuencia de la impugnación de los actos en masa de las Administraciones, puedan llegar a plantearse numerosos recursos, con pretensiones idénticas en cuanto a su objeto, pero que contribuyan a incrementar el volumen de actividad de los tribunales contencioso-administrativos⁵⁷.

¿Cabría admitir la aplicabilidad del artículo 110 de la LJCA, diseñado con la finalidad de evitar la multiplicidad de procesos que se originan como consecuencia de los actos dictados en masa, al objeto de extender el fallo para el reconocimiento de una situación jurídica individualizada de aquellos responsables que no hubiesen sido parte del proceso pero que hubieran incurrido en el mismo presupuesto de la responsabilidad mediante una conducta sustancialmente idéntica? Desde nuestro punto de vista así es. Y ello con independencia de que el acto administrativo que se pretendiese anular (las derivaciones de responsabilidad de cada responsable) resultase ser diferente, siempre y cuando concorra una identidad de la situación⁵⁸.

Tal y como precisa el apartado primero del citado precepto, de cara a la aplicación del procedimiento reglado previsto en el citado precepto, han de cumplirse determinados requisitos. Declara concretamente el apartado primero de este artículo que «En materia tributaria y de personal al servicio de la Administración pública, los efectos de una sentencia firme que hubiera reconocido una situación jurídica individualizada a favor de una o varias personas podrán extenderse a otras, en eje-

bre de 1956 no reguló los efectos de aquellas sentencias que reconocieran una situación jurídica individualizada, siendo los tribunales los que tuvieron que pronunciarse sobre este asunto estableciendo que las sentencias que las determinaban solo tenían efectos para el demandante. No obstante la jurisprudencia admitió mayoritariamente en el marco de dicha ley que los terceros interesados pudieran beneficiarse del fallo cuando su situación resultase idéntica a la de los sujetos que obtuvieron la sentencia favorable, si bien para ello debían iniciar un nuevo procedimiento contencioso-administrativo.

⁵⁶ Véanse a este respecto, entre otros, los trabajos de MARTÍN CONTRERAS, L., *La extensión de efectos de las sentencias en la jurisdicción contencioso-administrativa en materia tributaria y de personal*, Comares, Granada 2000, pág. 8; PÉREZ ANDRÉS, A., «Los efectos de las sentencias de la jurisdicción contencioso-administrativa», ob. cit., pág. 249, y GONZÁLEZ-VARAS IBÁÑEZ, S., *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*, Tecnos, Madrid, 1999, pág. 507.

⁵⁷ De este modo, y con la finalidad de hacer frente a la carga de trabajo de los tribunales, se sustituye un procedimiento judicial completo por un incidente de ejecución de sentencia para quienes se encuentren en la misma situación que quien haya obtenido una sentencia estimatoria. En este sentido se pronuncian, entre otros, MARTÍN CONTRERAS, L., *La extensión de efectos de las sentencias en la jurisdicción contencioso-administrativa en materia tributaria y de personal*, ob. cit., pág. 15 y FERNÁNDEZ-CORREDOR SÁNCHEZ-DIEZMA, J., «La extensión de efectos de las sentencias firmes favorables al contribuyente en trámite de ejecución: análisis del artículo 110 de la LJCA», *RCyT*, CEF, núm. 214, 2001, pág. 119.

⁵⁸ En efecto, no resulta necesario que el acto o disposición se anule, permitiéndose el reconocimiento de que la situación jurídica individualizada sea la misma en todos los casos. De hecho, resulta posible la extensión de efectos en aquellos casos en los que el reconocimiento del derecho no venga precedido de la declaración de nulidad de un acto o disposición administrativa. Basta con que la situación jurídica que se pretenda por parte de los terceros resulte idéntica a la que el recurrente haya obtenido mediante sentencia.

cución de la sentencia, cuando concurren las siguientes circunstancias: a) Que los interesados se encuentren en idéntica situación jurídica que los favorecidos por el fallo; b) Que el juez o tribunal sentenciador fuera también competente, por razón del territorio, para conocer de sus pretensiones de reconocimiento de dicha situación individualizada; c) Que soliciten la extensión de los efectos de la sentencia en el plazo de un año desde la última notificación de esta a quienes fueron parte en el proceso. Si se hubiere interpuesto recurso en interés de la ley o de revisión, este plazo se contará desde la última notificación de la resolución que ponga fin a este».

Prevé así este artículo 110 de la LJCA que los efectos derivados de una sentencia firme que hubiera reconocido una situación jurídica individualizada en materia tributaria a favor de una o varias personas puedan extenderse, en el trámite de ejecución de sentencia, a otros interesados que no hayan sido parte en el procedimiento judicial y que se encuentren en idéntica situación jurídica que los favorecidos por el fallo, lo que exige también una identidad entre las pretensiones que se ejercitan en ambos procedimientos.

En este sentido, el apartado 4 de dicho precepto dispone que en el auto que resuelva el incidente de ejecución no podrá reconocerse una situación jurídica distinta a la definida en la sentencia firme de que se trate. Ahora bien, indudablemente, la extensión de los efectos del fallo requiere un reconocimiento individualizado de la identidad de tales posiciones jurídicas.

Por su parte, el apartado quinto del referido precepto establece lo siguiente: «El incidente se desestimarán, en todo caso, cuando concorra alguna de las siguientes circunstancias: a) Si existiera cosa juzgada; b) Cuando la doctrina determinante del fallo cuya extensión se postule fuere contraria a la jurisprudencia del Tribunal Supremo o a la doctrina sentada por los Tribunales Superiores de Justicia en el recurso a que se refiere el artículo 99; c) Si para el interesado se hubiere dictado resolución que, habiendo causado estado en vía administrativa, fuere consentida y firme por no haber promovido recurso contencioso-administrativo».

Tiene lugar así el establecimiento de diversas causas susceptibles de llegar a producir la desestimación del incidente. Así sucederá, por ejemplo, cuando quien inicie este procedimiento haya recibido una sentencia con efectos de cosa juzgada en relación con el mismo asunto. En efecto, quien se halle en dicha situación no podrá pretender que, en caso de que otro litigante reciba una sentencia estimatoria de unas pretensiones idénticas a las esgrimidas con anterioridad, se le extiendan los efectos de dicha sentencia de signo contrario a la que él mismo obtuvo en el proceso anterior⁵⁹.

E igualmente tendría lugar la desestimación del incidente en el supuesto de que el recurrente hubiera recibido una resolución administrativa que hubiera dejado consentida y firme por no haber promovido el correspondiente recurso contencioso-administrativo. A este respecto, la excepción de acto consentido respecto de los actos anulables es objeto de regulación en el artículo 28 de la LJCA como un requisito de acceso al procedimiento contencioso-administrativo⁶⁰.

⁵⁹ En la práctica, las posibilidades de defensa de estas personas quedarían reducidas al ejercicio de una acción de responsabilidad frente a la Administración de Justicia o, en su caso, al ejercicio de una acción de responsabilidad patrimonial de la Administración.

⁶⁰ El citado artículo 28 de la LJCA mantiene la excepción de acto consentido en relación con los actos anulables, recogida con anterioridad en el artículo 40 de la antigua Ley de 1956, al disponer que «No es admisible el recurso contencioso-

Y a pesar de que dicha excepción no fue introducida de manera expresa en la redacción original de la citada Ley para la extensión de los efectos del fallo a terceros ajenos al proceso a través del procedimiento previsto en su artículo 110, la Administración tributaria ha venido exigiendo en diversos incidentes de ejecución su cumplimiento junto con los demás que establecía la redacción original del citado precepto, argumentando a tal efecto que no resulta posible hacer de mejor condición a quienes no recurrieron que a quienes plantearon los correspondientes recursos y les fueron desestimadas sus pretensiones.

Inicialmente la adopción por parte de la Administración de dicho criterio fue rechazada, entre otros, en los Autos del TSJ de Madrid de 29 de abril y de 2 de octubre de 2003, así como en la STSJ de Baleares de 1 de febrero de 2000. Sin embargo, a través de su Sentencia de 31 de enero de 2006, el TS terminó otorgando reconocimiento al mismo, al declarar que «Es principio fundamental que preside el recurso contencioso-administrativo, nacido de una exigencia ineludible de seguridad jurídica, la imposibilidad de recurrir contra actos consentidos por no haber sido impugnados en tiempo y forma y nada autoriza a entender que este principio básico del orden jurisdiccional contencioso-administrativo haya quedado sin efecto en el supuesto del artículo 110 de la citada Ley Jurisdiccional (...) El artículo 110 de la Ley 29/1998 no permite considerar que se encuentran en idéntica situación jurídica los funcionarios que han recurrido en tiempo un acto administrativo expreso que les exigía determinada conducta y aquellos otros que lo han consentido, al no impugnarlo en tiempo, por lo que existe infracción del artículo 110 de la Ley de la Jurisdicción y el motivo debe ser estimado»⁶¹.

Finalmente, y a la luz de la reforma operada en la LJCA por la Ley Orgánica 19/2003, de 23 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, terminó introduciéndose la excepción de acto consentido, permitiéndose únicamente el reconocimiento de situaciones jurídicas individualizadas en materia tributaria (de acuerdo con el procedimiento especial establecido en el art. 110 de la LJCA) a aquellos sujetos que hubiesen recurrido y que estuviesen pendientes de resolución judicial, debiendo en consecuencia desestimarse el incidente en relación con aquellos sujetos que hubiesen obtenido una sentencia firme desestimatoria de sus pretensiones o que no hubiesen recurrido frente al acto.

administrativo respecto de los actos que sean reproducción de otros anteriores definitivos y firmes y los confirmatorios de actos consentidos por no haber sido recurridos en tiempo y forma». Se estima así que, una vez que haya transcurrido el plazo previsto al efecto para la interposición del recurso contencioso-administrativo, no resultará posible su presentación con posterioridad, al haber precluido el plazo establecido para ello, excepto si estuviésemos en presencia de un acto nulo de pleno derecho, el cual no se vería afectado por la aplicación de dicho precepto en la medida en que la acción resulta imprescriptible. Y es que, tal y como se señala en el artículo 102.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, podrán ser objeto de revisión los actos nulos «que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo». Una consideración idéntica queda plasmada en el artículo 217.1 de la LGT, que contempla como uno de los presupuestos para poder ejercer la acción de nulidad el hecho de que los actos no hayan sido recurridos en plazo.

⁶¹ Acerca del alcance de esta importante sentencia véase RODRÍGUEZ CARBAJO, J.R., «La extensión a terceros de los efectos de las sentencias. Análisis de la STS de 31 de enero de 2006», *Actualidad Administrativa*, núm. 8, 2006, pág. 985, quien afirma lo siguiente: «La jurisprudencia establecida sobre inaplicación de la extensión de efectos de sentencias cuando haya actos consentidos y firmes tiene una gran importancia práctica pues consigue un efecto equivalente al que resultaría de aplicar retroactivamente la Ley Orgánica 19/2003, de 23 de diciembre –que modificó el artículo 110 de la LJCA en el sentido postulado por esa jurisprudencia–, a los cientos de incidentes de extensión de efectos de sentencias ya planteados en el momento de entrar en vigor esa Ley Orgánica y pendientes de resolver, tanto ante la Sala Tercera del TS como ante los tribunales inferiores y las diversas Administraciones».

¿Qué conclusiones cabe extraer de dicha regulación? ¿Podría la Administración oponer en el procedimiento administrativo o judicial derivado del recurso o reclamación de que se trate alguna excepción con la finalidad de evitar la revisión de las liquidaciones o sanciones firmes correspondientes al deudor principal? ⁶² Tal y como se ha indicado, el artículo 28 de la LJCA mantiene la excepción de acto consentido en relación con los actos anulables. Ahora bien, tratándose de los responsables tributarios conviene tener presente que las liquidaciones o sanciones podrían constituir actos firmes para los destinatarios originarios de los mismos, adoleciendo en cambio de dicho carácter respecto de aquellos otros a quienes se les hubiera notificado el mismo acto con posterioridad. Así, por ejemplo, tratándose de responsables solidarios, la firmeza del acto solo se producirá si el acto consentido hubiese sido notificado al interesado frente al que se opone, teniendo presente que sin la existencia de una previa notificación no podrá iniciarse el cómputo de los plazos de los recursos que resulten procedentes, no pudiendo en consecuencia producirse la firmeza. A mayor abundamiento, la firmeza del acto de liquidación respecto de los sujetos a los que el mismo hubiese sido notificado no constituye un obstáculo para la impugnación de dicho acto administrativo por el responsable, ya que dicho estado de inimpugnabilidad no representa una cualidad objetiva del acto administrativo, sino una situación en la que se encuentra dicho acto con respecto a las personas destinatarias de sus efectos ⁶³.

Aquellos deudores principales que no hubiesen interpuesto los oportunos recursos ordinarios en los plazos establecidos legalmente no podrían interponerlos con posterioridad, con independencia de que pudiesen acudir excepcionalmente a los procedimientos especiales de revisión de oficio en aquellos supuestos expresamente previstos en la legislación tributaria. Ahora bien, tratándose de los responsables, y dada su condición de «destinatarios sobrevenidos» de los actos, cabe estimar que podrían ejercitar su derecho a interponer los correspondientes recursos y reclamaciones en defensa de su situación jurídica, no resultando oponible la excepción de acto consentido. Y ello debido a la imposibilidad ante la que se enfrentan de participar en el procedimiento hasta el instante en el que se les deriva la responsabilidad.

Ciertamente, habiéndose notificado al responsable el acto de derivación de la responsabilidad, podría llegar a suceder que la liquidación o sanción originaria resultase firme para el deudor principal como consecuencia de la existencia de una resolución administrativa o judicial firme que hubiera desestimado sus pretensiones en la vía administrativa o, en su caso, en la jurisdicción contencioso-administrativa. Dada esta última situación, y de conformidad con lo establecido en el artículo 69 de la LJCA ⁶⁴, ¿habría de inadmitirse el recurso planteado por el responsable por aplicación del principio de cosa juzgada? A priori, dado que la citada LJCA no regula dentro de su articulado la cosa juzgada, de cara a poder precisar aquellos supuestos en los que opera dicho efecto, habremos de acudir a la regulación contenida en la LEC, cuya aplicación resulta supletoria. Pues bien, señala el artículo 222.3 de la citada ley, refiriéndose al ámbito subjetivo de las personas afectadas por el principio de cosa juzgada material, que el mismo afectará a las partes del proceso en el que se dicte y a sus herederos y causahabientes, añadiendo a continuación el apartado cuarto del citado precepto que «Lo resuelto con fuerza de cosa juzgada en la sentencia firme que haya puesto fin a un proceso vinculará al tribunal de un proceso posterior cuando en

⁶² Como es sabido, la firmeza del acto en cuestión podrá tener su origen en la aplicación del principio de acto firme y consentido o en el de cosa juzgada.

⁶³ De esta opinión se muestra partidario, por ejemplo, GONZÁLEZ ORTIZ, D., *La responsabilidad tributaria en el ordenamiento jurídico español*, ob. cit., pág. 89.

⁶⁴ Tal y como dispone el citado precepto en su letra d) «La sentencia declarará la inadmisibilidad del recurso o de alguna de las pretensiones en los casos siguientes: (...) d) Que recayera sobre cosa juzgada o existiera litispendencia».

este aparezca como antecedente lógico de lo que sea su objeto, siempre que los litigantes de ambos procesos sean los mismos o la cosa juzgada se extienda a ellos por disposición legal».

En consecuencia, y al amparo de la citada regulación, a pesar de que existiese una sentencia firme dictada a la luz del recurso interpuesto contra el deudor principal, el responsable podría iniciar un nuevo proceso ya que, al menos desde un punto de vista estrictamente formal, nos hallamos ante dos personas diferentes. ¿Y qué sucedería desde un punto de vista material? ¿Se trata del mismo recurrente? Pensemos, por ejemplo, en el caso de los administradores de una sociedad que hubiesen sido declarados responsables por las deudas de aquella. ¿Podrían acudir aquellos, en un segundo proceso, a los mismos argumentos que hubiesen sido ya analizados por el tribunal con anterioridad? ¿Cabría aludir a la existencia de una identidad de parte entre los distintos recurrentes a efectos de la aplicación de la eficacia de cosa juzgada?

En nuestra opinión, la respuesta a la citada cuestión ha de ser negativa. Porque mientras en la primera de las posibles situaciones (esto es, aquella en la que son demandantes del acto notificado al deudor principal) actúan en nombre y representación de aquel (defendiendo así los intereses societarios), en la segunda situación objeto de análisis (aquella en la que recurren frente al acto de derivación de responsabilidad) actúan en nombre propio y en defensa de sus intereses individuales⁶⁵.

No parece, por tanto, que pueda argumentarse la aplicación del principio de cosa juzgada con motivo de la interposición por parte del responsable de un nuevo recurso frente a la liquidación, al margen de que, desde un punto de vista material, la interposición de dicho recurso haya sido efectuada por la misma persona que, con anterioridad, hubiese ejercido el derecho a la defensa en nombre y representación del deudor principal⁶⁶. No cabe pues imponer restricción alguna al derecho de los responsables para recurrir sin limitación de causas, las cuales han de quedar establecidas mediante ley.

Un criterio de carácter diverso puede encontrarse, sin embargo, en la STSJ de Cantabria de 20 de octubre de 2006, en la que se afirmó lo siguiente: «(...) Habiendo ganado firmeza las liquidaciones impugnadas (...) resulta de todo punto improcedente la reapertura de nuevas oportunidades de determinación de la deuda tributaria, pues esta ya ha sido determinada líquidamente e incluso confirmada en vía jurisdiccional, con lo cual no solo la deuda tributaria es líquida y su impugnación está limitada a determinados motivos no esgrimidos, sino que la cosa juzgada entra en juego y resulta admitido por la jurisprudencia que su eficacia opera aun cuando se trate de personas físicas distintas cuando, como en este supuesto ocurre, los demandantes responden por derivación de responsabilidad de las deudas tributarias del principal». Estima así el citado tribunal que, una vez que la liquidación notificada al deudor principal ha sido declarada conforme a derecho por sentencia judicial firme con motivo del recurso interpuesto por este último, no resulta admisible la interposición de recurso por el responsable frente a la liquidación, debido a la aplicación del principio de cosa juzgada.

⁶⁵ Véase en este sentido MALVAREZ PASCUAL, L., «El derecho de los responsables tributarios a recurrir las liquidaciones o sanciones firmes correspondientes al deudor principal», ob. cit., pág. 465.

⁶⁶ Cuestión distinta será que, en tanto en cuanto a través de la interposición de su recurso el responsable reitere unas pretensiones jurídicas idénticas a las ya rechazadas previamente por el mismo tribunal, este último tome en consideración el precedente de cara a la resolución del nuevo recurso. Pero en aras de garantizar el necesario respeto al principio de tutela judicial efectiva, el órgano judicial deberá admitir el recurso interpuesto y pronunciarse sobre el fondo del asunto, incluso en el supuesto de que el responsable hubiese ejercido la representación del deudor principal en el mismo.

Por nuestra parte consideramos que, tratándose de personas distintas y respondiendo los demandantes por derivación de responsabilidad del deudor principal, no debe proceder la aplicación del referido principio de cosa juzgada. Recuérdese además que la LEC, aplicable como ya sabemos supletoriamente en todo lo no previsto en la LJCA, se encargó de derogar el artículo 1.252 del Código Civil (CC), eliminando así toda referencia a los deudores solidarios a efectos de la aplicación del principio de cosa juzgada. El artículo 542.1 de la citada LEC se limita a señalar que el pronunciamiento obtenido contra un deudor solidario no resulta ejecutable en el patrimonio de sus codeudores si no intervinieron en el proceso como demandados. Y sus artículos 207 y 222 (en los que se alude a la cosa juzgada) en ningún momento se están refiriendo a las personas unidas por vínculos de solidaridad.

En resumen, no debe confundirse la responsabilidad solidaria con la solidaridad civil a la que se refería el artículo 1.252 del CC. En efecto, no cabe hablar de la existencia de una solidaridad civil entre el deudor principal y los responsables tributarios (ya sean estos solidarios o subsidiarios). Los responsables solidarios no se encuentran unidos por vínculos de solidaridad con el deudor principal en virtud de los cuales ambos resulten equiparados frente a la Administración ⁶⁷.

Por otra parte, y por lo que interesa al objeto de nuestro estudio, no resultará posible aplicar el procedimiento establecido en el artículo 110 de la LJCA de cara a lograr la extensión de los efectos de una sentencia que hubiese reconocido las pretensiones de un responsable a otra persona que, aun encontrándose en su misma situación, hubiere dejado firme el acto de derivación de la responsabilidad. Ahora bien, concurriendo una determinada causa de inadmisión del incidente de ejecución o no dándose el conjunto de requisitos que establece el citado precepto, cabría estimar la posibilidad de extender los efectos derivados de las sentencias que reconozcan una situación jurídica individualizada, al margen del artículo 110 de la LJCA, a través de un nuevo procedimiento contencioso-administrativo ⁶⁸.

En todo caso, habrá de ser la jurisprudencia la que determine la posibilidad de extender de forma generalizada, al margen de lo preceptuado en el artículo 110 de la LJCA, los efectos derivados del reconocimiento de este tipo de situaciones individualizadas y, más precisamente, la posibilidad de extender dichos efectos a aquellos sujetos en relación con los cuales estuviesen firmes los actos mediante la interposición del correspondiente recurso contencioso-administrativo ⁶⁹.

⁶⁷ Como ya hemos tenido oportunidad de analizar, un criterio distinto fue defendido, entre otros autores, por ARIAS ABELLÁN, M.ª D., «El estatuto jurídico del responsable en el Derecho español», ob. cit., pág. 187 y COMBARROS VILLANUEVA, V.E., «La responsabilidad tributaria, solidaria y subsidiaria, en el procedimiento de recaudación», ob. cit., pág. 398. Al amparo de la regulación contenida en la antigua LGT de 1963, ambas autoras estimaron que los responsables solidarios se encontraban imposibilitados para impugnar aquella liquidación tributaria que hubiese devenido firme como consecuencia de la aplicación del por aquel entonces vigente artículo 1.252 del CC que, como hemos visto, extendía la aplicación del principio de cosa juzgada a las personas unidas con vínculos de solidaridad. A su juicio, en atención a aquello que disponía el citado precepto, de conformidad con el cual se consideraba que existía identidad de personas en orden a la eficacia de cosa juzgada cuando se produjesen vínculos de solidaridad, no resultaba admisible la impugnación de la liquidación por parte del responsable solidario habiendo esta adquirido firmeza.

⁶⁸ Una posición más matizada es defendida, sin embargo, por PÉREZ ANDRÉS, A. «Los efectos de las sentencias de la jurisdicción contencioso-administrativa», ob. cit., pág. 261, para quien, en la medida en que el artículo 72.3 de la LJCA establece expresamente el efecto *inter partes* de las sentencias estimatorias de las pretensiones de restablecimiento de situaciones jurídicas individualizadas (con las únicas excepciones contempladas en los arts. 110 y 111), no resultaría admisible la extensión de los efectos a terceros que se encuentren en la misma situación a través de un nuevo procedimiento contencioso-administrativo.

⁶⁹ Pensemos, por ejemplo, en aquellos responsables que estuviesen en una situación sustancialmente idéntica a la de otro responsable que, en virtud de sentencia firme, hubiera obtenido la anulación del acto de derivación por no haber incurrido en el presupuesto de hecho de la responsabilidad.

Como es sabido, señala el artículo 219.1 de la LGT que la Administración tributaria podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado. Apunta así el legislador tributario que, de cara a que el obligado tributario pueda ver equiparada su situación jurídica con la del responsable que se hubiera beneficiado del fallo, habrá de instar el oportuno procedimiento de revocación de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones ⁷⁰.

Tal y como ha señalado MALVAREZ PASCUAL ⁷¹, lo lógico es que en el supuesto de que la Administración entrase a resolver, decida no revocar los actos de declaración de responsabilidad, dada la consabida limitación de los efectos de las sentencias únicamente a quienes no hayan permitido la firmeza de sus actos, de acuerdo con lo establecido por el artículo 174.5 de la LGT. De hecho, señala el artículo 219.1 de la Ley 58/2003 que la revocación no podrá constituir, en ningún caso, dispensa o exención no permitida por las normas tributarias ni resultar contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico.

Por otra parte, parece difícil que pueda llegar a interponerse recurso contencioso-administrativo frente a la decisión administrativa de no revocar el acto con la finalidad de reconocer la situación jurídica individualizada del reclamante o frente a una eventual inactividad administrativa. Y, no admitiéndose dicho recurso, la única posibilidad de la que dispondrían los responsables sería la exigencia de la responsabilidad patrimonial de la Administración derivada de los perjuicios que hubiere causado una actuación administrativa no adecuada a Derecho.

IX. REFLEXIONES FINALES

¿Cuál es la razón de ser de aquello que dispone el artículo 174.5 de la LGT? ¿Cuál es su fundamento constitucional? Tal y como hemos tenido ocasión de analizar a lo largo del presente trabajo, el citado precepto de la Ley 58/2003 faculta al responsable para impugnar las liquidaciones o sanciones originales dictadas al deudor principal, impidiendo así que los efectos de las sentencias o resoluciones que declaren su invalidez puedan beneficiar a aquellos obligados al pago de las mismas que hubieran permitido la firmeza de los actos a ellos notificados. Ahora bien, dicho precepto ha de ser interpretado de acuerdo con lo dispuesto por el conjunto de nuestro ordenamiento jurídico y, en particular, con la restante normativa reguladora del régimen de la responsabilidad tributaria.

¿Hasta qué punto se adopta en el artículo 174.5 de la Ley 58/2003 un criterio de racionalidad? ¿Contradice la limitación introducida por el citado precepto de los efectos de las resoluciones o sen-

⁷⁰ Tal y como tuvimos ocasión de precisar en nuestra monografía *La revocación de los actos tributarios: análisis sustantivo y procedimental*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, núm. 52, ThomsonReuters-Aranzadi, 2009, pág. 132, si bien se trata de un procedimiento que solo puede iniciar de oficio la Administración, prevé el artículo 10.1 del RGRVA la posibilidad de que los particulares puedan igualmente promover su iniciación, disponiendo a tal efecto que «El procedimiento de revocación se iniciará exclusivamente de oficio, sin perjuicio de que los interesados puedan promover su iniciación por la Administración competente mediante un escrito que dirijan al órgano que dictó el acto. En este caso, la Administración quedará exclusivamente obligada a acusar recibo del escrito».

⁷¹ MALVAREZ PASCUAL, L.A., «Las consecuencias del fallo que estime el recurso de un responsable y su posible extensión a los obligados ajenos al proceso. Estudio del artículo 174.5 de la LGT en el marco del ordenamiento jurídico», ob. cit., pág. 62.

tencias estimatorias en relación con aquellos obligados tributarios que hubieren permitido la firmeza de los actos el régimen jurídico configurador de la responsabilidad tributaria? En nuestra opinión no, en tanto en cuanto el precepto únicamente limita los efectos derivados de la resolución de los recursos o de las reclamaciones de que se trate a aquellas liquidaciones correspondientes a otros obligados tributarios que hubiesen adquirido firmeza.

Únicamente quien haya recurrido frente a la liquidación (tratándose del deudor principal) o frente a la declaración de responsabilidad (si se tratase de responsables) adquieren la posibilidad de ver reconstituida su situación jurídica como consecuencia del fallo dictado en otro proceso con motivo de una eventual actuación antijurídica de la Administración. Y ello a pesar de que, en relación con otros aspectos del régimen de la responsabilidad tributaria, las actuaciones de los diferentes obligados al pago de la misma deuda sí que tienen consecuencias para los demás deudores ⁷².

Por otra parte, debe reconocerse que en aquellos supuestos en los que el presupuesto de hecho de la responsabilidad se fundamenta en la comisión de una infracción por parte del deudor principal [caso, por ejemplo, del supuesto recogido en la letra a) del art. 43.1 de la LGT, encargado de regular la responsabilidad de los administradores de hecho o de derecho de las sociedades por las infracciones cometidas por estas], si se determinase la ilegalidad de la sanción, todos aquellos procedimientos de derivación de responsabilidad que tuviesen su origen en la comisión de una infracción tributaria habrían de ser anulados, al margen de que los restantes responsables hubiesen interpuesto recurso o no. Incluso esta extensión de efectos habría de producirse en relación con el deudor principal a quien se hubiese impuesto la sanción ⁷³.

En consecuencia, en ningún caso podría trasladarse al responsable o exigir al propio deudor principal una sanción que ha sido declarada ilegal por un tribunal. Si, como hemos indicado, con carácter general no cabe la anulación de un mismo acto solo para uno de sus destinatarios, aún menos cuando se trata de la exigencia de sanciones, por la aplicación de las señaladas garantías constitucionales.

¿Y cabe hablar de la existencia de una eventual vulneración por parte de esta regulación contenida en el citado artículo 174.5 de la ley del llamado principio de igualdad? Ciertamente, este artículo 174.5 de la Ley 58/2003 introduce un régimen específico de determinación de los efectos de

⁷² Así sucede, sin ir más lejos, a efectos de la interrupción de la prescripción de la obligación tributaria. En relación con esta cuestión apunta MALVAREZ PASCUAL, L.A., «Las consecuencias del fallo que estime el recurso de un responsable y su posible extensión a los obligados ajenos al proceso. Estudio del artículo 174.5 de la LGT en el marco del ordenamiento jurídico», ob. cit., pág. 69, que «No parece razonable que el régimen de la responsabilidad tributaria se construya exclusivamente en aras de la eficacia administrativa, de tal modo que cuando beneficia a la acción recaudatoria se establezca que las actuaciones de uno de los obligados tributarios tenga consecuencias sobre el resto, pero no ocurra lo mismo cuando de estas actuaciones se pueda ver perjudicada la acción administrativa».

⁷³ En esta línea se sitúa la Sentencia del Tribunal Constitucional 85/2006, de 27 de marzo (NFJ022191), en la que se señala que la exigencia a los responsables de las sanciones impuestas al deudor principal, aunque no tengan su origen en la comisión por ellos de ninguna infracción tributaria, adquieren una naturaleza claramente punitiva, resultando por tanto la responsabilidad exigida, en este caso, materialmente sancionadora. Y a tal efecto se añade que «En la medida en que, como acabamos de señalar, la responsabilidad derivada por la Administración tributaria a los recurrentes tiene un contenido punitivo, es evidente que, conforme a nuestra jurisprudencia, resultan aplicables las garantías materiales y procesales que se deducen de los artículos 25.1 y 24.2, ambos de la Constitución». Véanse igualmente a este respecto las Sentencias del supremo intérprete de nuestra Constitución 145/2004, de 13 de septiembre; 52/2004, de 13 de abril; 54/2003, de 24 de marzo; 9/2003, de 20 de enero, y 116/2002, de 20 de mayo.

las sentencias referido a aquellos supuestos en los que el recurso únicamente haya sido interpuesto por un responsable. Y ello contrasta con lo que dispone la LJCA, en la que se señala que los efectos de aquellas sentencias que anulen actos administrativos se prevean en relación con aquellos actos caracterizados por la existencia de un acto con una pluralidad de destinatarios, pudiendo llegar a beneficiarse de las consecuencias derivadas de dicho pronunciamiento incluso aquellos sujetos que no hubieren presentado recurso alguno.

Por otro lado, parece claro que la eventual desestimación de la pretensión principal no tiene por qué afectar al responsable que no hubiera intervenido en el procedimiento correspondiente, con independencia de que pudiera llegar a servir de precedente al resolver otra vez sobre la deuda. Habría que tratar, por tanto, la cuestión relativa a la responsabilidad⁷⁴.

En resumen, no creemos que resulte admisible que, habiéndose declarado judicialmente la invalidez de una liquidación tributaria originalmente exigida al deudor principal, la Administración tributaria persiga su cobro a los obligados tributarios que respondan de esa misma deuda y que no hubieren sido parte del proceso, si bien conviene no olvidar que podría haberse producido la firmeza de los actos notificados. Como hemos tenido ocasión de comprobar, señala el artículo 174.5 de la LGT que, como consecuencia de la resolución de los recursos o reclamaciones frente al acto de declaración de la responsabilidad, no pueden ser revisadas aquellas liquidaciones que hubieran adquirido firmeza, sino únicamente el importe de la obligación del responsable que hubiera interpuesto el recurso o reclamación.

El objetivo esencial perseguido por el legislador parece claro: se persigue evitar que la anulación de la liquidación tenga consecuencias sobre los obligados al pago de esa misma deuda que no hubieran sido parte del proceso. Y, a tal efecto, se estima que los recursos frente a dicho acto tienen por objeto la delimitación del alcance de la propia responsabilidad del recurrente, aun cuando la pretensión del recurso se fundamente en la ilegalidad de la liquidación, que constituye el presupuesto de las subsiguientes derivaciones de la responsabilidad. Ahora bien, lo anterior no significa que el responsable adolezca de mecanismos de defensa jurídica derivados de la declaración de invalidez de la liquidación inicial.

Como es sabido, el régimen regulador de la responsabilidad tributaria, y la propia naturaleza de la actividad administrativa dirigida a la declaración de la responsabilidad, se configura en torno a la existencia de una identidad entre la deuda correspondiente al deudor principal y la exigida al responsable.

Subraya además el artículo 174.5 de la LGT la imposibilidad de atacar un acto administrativo que haya quedado firme. Cabe plantearse, sin embargo, hasta qué punto la firmeza de los actos administrativos representa un obstáculo insalvable que impida en todo caso su revisión, tal y como sucede, por ejemplo, cuando el acto incurre en una causa de nulidad de pleno derecho de las recogidas en el artículo 217 de la LGT. A nuestro juicio, en dichos supuestos los obligados tributarios resultan facultados para ejercer las diversas alternativas que el ordenamiento contempla para la defensa de la situación jurídica de quien ha sido perjudicado por un acto antijurídico y firme de una Administración Pública.

⁷⁴ Véase en este sentido MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S., *Los responsables tributarios*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 158.

Por otra parte, en aquellos supuestos en los que el responsable recurre el acto de derivación de responsabilidad por defectos de la liquidación original, además de poner en tela de juicio la legalidad del acto del que resulta destinatario, solicita del órgano judicial un pronunciamiento acerca de la adecuación a la legalidad del acto de liquidación original.

Como consecuencia del fallo judicial que, en su caso, se dicte, desaparecerá el presupuesto que legitima a la Administración a declarar la responsabilidad. Así las cosas, la determinación judicial de la ilegalidad de la liquidación deberá originar la anulación de todos aquellos actos posteriores que puedan llegar a producirse, salvo que resulten convalidados mediante la subsanación de los vicios puestos de manifiesto en el pronunciamiento judicial.

¿Deben anularse todos aquellos actos que tengan como destinatarios a los responsables? A nuestro juicio así es. De este modo, habría que declararse la nulidad del acto de derivación de la responsabilidad y de todos los actos posteriores resultantes de los procedimientos de apremio que, en su caso, se hubiesen seguido frente a cada uno de ellos ⁷⁵.

El artículo 72.2 de la LJCA faculta para llevar a cabo la extensión de los efectos del fallo que hubiese determinado la invalidez de la liquidación a través de la propia ejecución de la sentencia anulatoria de dicho acto. De este modo, la anulación de la liquidación produciría sus efectos sobre todos los destinatarios de dicho acto y sobre todas las personas afectadas por el mismo, incluido el deudor principal y los responsables, debiendo dictar la Administración una nueva liquidación, siempre y cuando no haya prescrito el derecho a liquidar. En otras palabras, una vez anulada la liquidación que hubiese servido de presupuesto a la declaración de responsabilidad, los efectos generales derivados de dicha anulación habrían de proyectarse sobre los responsables, con independencia de que hubieren dejado firme el acto de derivación de la responsabilidad ⁷⁶.

En cambio, teniendo lugar la anulación del acto de derivación de responsabilidad como consecuencia de la imposibilidad de identificar la conducta del recurrente en un determinado presupuesto de responsabilidad tributaria, no creemos que puedan verse afectados el resto de los obligados tributarios, al margen de que aquellos responsables que no hubieran sido parte del proceso puedan beneficiarse del restablecimiento de su situación mediante el reconocimiento de una situación jurídica individualizada ⁷⁷.

⁷⁵ Recuérdese a este respecto que la obligación del responsable constituye una obligación accesoria. Y, una vez anulada la obligación principal, aquella debe seguir el mismo destino, al haber desaparecido el presupuesto que motivó en su día el acto de derivación de la responsabilidad.

⁷⁶ Como es lógico de cara a la determinación de las causas de invalidez de estos actos, habrá que estar a las normas generales reguladoras de dicha cuestión en el ámbito del Derecho tributario, teniendo presente además, a la hora de precisar el alcance del fallo judicial, la normativa que regula el proceso en el que dicha anulación debe hacerse efectiva.

⁷⁷ Téngase presente, no obstante, que a raíz de la reforma operada por la Ley Orgánica 19/2003, de 23 de diciembre, no cabe la posibilidad de aplicar el procedimiento establecido en el artículo 110 de la LJCA a quien hubiera permitido la firmeza de los correspondientes actos. Por tanto, aun encontrándose en la misma situación que el recurrente que hubiere obtenido una sentencia favorable a sus pretensiones, el responsable tributario que hubiere dejado el acto de derivación firme y consentido no podrá beneficiarse de la extensión de aquel fallo a su propia situación jurídica.