

# EL PROCEDIMIENTO DE DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA SOLIDARIA

**JUAN CALVO VÉRGEZ**

*Profesor Contratado Doctor de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de Extremadura*

## **Extracto:**

**E**L presente trabajo tiene por objeto analizar el procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria que debe seguirse en relación con los responsables solidarios. Tras el análisis de una serie de cuestiones preliminares pero de carácter esencial tales como la aplicación del llamado beneficio de excusión como criterio diferenciador entre las modalidades de responsabilidad solidaria y subsidiaria o la dualidad de procedimientos de declaración de responsabilidad solidaria existente al respecto, son objeto de estudio los diversos aspectos que configuran el procedimiento, a saber: órgano competente para su inicio, audiencia a los interesados, notificación del acto de declaración, caducidad del procedimiento. Para finalizar el autor reflexiona acerca de dos cuestiones de especial trascendencia: la determinación del instante a partir del cual puede exigirse la deuda al responsable solidario y el plazo de ingreso de que dispone este.

**Palabras clave:** obligación tributaria, deudor principal, responsable, solidario, subsidiario, procedimiento, declaración y pago.

# Sumario

- I. Una consideración preliminar: el beneficio de excusión del responsable subsidiario como principal elemento diferenciador respecto de la responsabilidad solidaria.
- II. La dualidad de procedimientos de declaración de responsabilidad solidaria.
- III. Órgano competente para iniciar el procedimiento de declaración de responsabilidad.
- IV. La audiencia a los interesados como paso previo al acto de derivación de responsabilidad y la notificación del acto de declaración de responsabilidad solidaria.
- V. Determinación del momento de declaración de responsabilidad.
- VI. Alcance del contenido del acto de declaración de responsabilidad: la necesaria diferenciación entre los supuestos de notificación de la declaración antes y después de la finalización del plazo voluntario de ingreso para el deudor principal.
- VII. Caducidad del procedimiento.
- VIII. La determinación del instante a partir del cual puede exigirse la deuda al responsable solidario.
- IX. ¿Debe concederse al responsable solidario un plazo de ingreso en período voluntario?

## I. UNA CONSIDERACIÓN PRELIMINAR: EL BENEFICIO DE EXCUSIÓN DEL RESPONSABLE SUBSIDIARIO COMO PRINCIPAL ELEMENTO DIFERENCIADOR RESPECTO DE LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA

Tradicionalmente, la regulación legal de la responsabilidad solidaria ha adolecido de la precisión que, por el contrario, ha caracterizado a la de la responsabilidad subsidiaria.

Como seguramente se recordará, durante la vigencia de la antigua Ley General Tributaria de 1963 se estimaba que lo dispuesto por su artículo 37.4, en su redacción otorgada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de reforma de aquella, no solo había de aplicarse a la responsabilidad subsidiaria, sino también a la solidaria. Téngase presente que la citada Ley de 1995 vino a unificar, *de facto*, ambos tipos de responsabilidad, a excepción de lo relativo a la posibilidad de que la Administración no tenga que esperar a la finalización del procedimiento de apremio para dirigirse contra el responsable solidario. Por otra parte, de cara a delimitar el marco normativo del procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria había que tomar asimismo en consideración lo establecido en el artículo 12 del antiguo Reglamento General de Recaudación de 1990.

En la actualidad, dicho marco normativo queda integrado por los artículos 174 y 175 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como por el artículo 124 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el vigente Reglamento General de Recaudación (RGR).

De cualquier manera, constituye un hecho innegable que el principal aspecto diferenciador, en materia de procedimiento, entre la responsabilidad solidaria y subsidiaria, viene determinada por el beneficio de excusión del que goza el responsable subsidiario. Y es que únicamente si se declara fallido al deudor principal y a los responsables solidarios podrá ser exigible la deuda al responsable subsidiario. En cambio, como es sabido, esta circunstancia no se produce en el caso de la responsabilidad solidaria.

En efecto, para que la Administración pueda exigir el importe de la deuda al responsable solidario ha de tener lugar, previamente, el impago de la deuda tributaria por el deudor principal en el período voluntario. Cuestión distinta es que, una vez producida la anterior circunstancia, no resulte siquiera necesario el inicio del procedimiento de apremio contra el deudor principal, de manera que, habiendo transcurrido el período voluntario sin que se haya efectuado el pago por parte de aquel, la Administración pueda reclamar el pago al responsable solidario.

A lo largo del presente trabajo analizaremos los distintos aspectos configuradores del procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria, planteándonos cuestiones tales como la eventual conveniencia de agotar el procedimiento de recaudación contra el deudor principal antes de que la Administración pueda exigir el importe de la deuda tributaria al responsable solidario. Como es sabido, la Administración puede dirigirse al responsable solidario una vez que el deudor principal no efectúa el ingreso en período voluntario.

De una parte, podría estimarse que, puesto que el responsable solidario (al igual que sucede con el subsidiario) no tiene el carácter de deudor principal, carece de sentido que, no habiendo sido agotadas todas las vías recaudatorias establecidas legalmente para con el sujeto pasivo, pueda instarse por parte de los órganos de recaudación al responsable solidario para que proceda al pago de la misma, una vez transcurrido el período voluntario de ingreso y no habiendo sido satisfecha la deuda. Lo primero que habría que procurar sería el agotamiento de todos los procedimientos de recaudación frente al deudor principal. Dicho de otro modo, la condición de deudor principal del sujeto pasivo habría de motivar que el órgano recaudador agote la totalidad de los mecanismos habilitados al efecto por la ley para el cumplimiento de la deuda tributaria. Habría que agotar así la vía ejecutiva de recaudación. Y solo cuando a través de esta última tampoco resultase posible el cobro de la deuda tributaria, se acudiría al responsable solidario con la finalidad de que sea este quien haga frente al pago de la misma.

Ahora bien, de otro lado, la admisión del anterior planteamiento podría llegar a suponer eliminar *de facto* la responsabilidad solidaria.

## II. LA DUALIDAD DE PROCEDIMIENTOS DE DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD SOLIDARIA

Este primer epígrafe de nuestro trabajo tiene por finalidad analizar la dualidad de procedimientos que la Administración se halla facultada para seguir de cara a exigir el importe de la deuda al responsable solidario. No obstante, con carácter previo, efectuaremos una serie de reflexiones que nos servirán para centrar la cuestión objeto de nuestro estudio.

Sabido es que tradicionalmente no ha resultado posible en nuestro ordenamiento tributario la adopción de medidas cautelares frente al responsable solidario, no ya solo porque así lo establecía el legislador de la antigua LGT de 1963 (que únicamente contemplaba la adopción de dichas medidas para los responsables subsidiarios), sino también porque carecería de todo sentido su establecimiento pudiendo la Administración dirigirse contra el responsable solidario y exigirle el pago de la deuda tan pronto como finalice el período de ingreso voluntario para el deudor principal. Lo cierto es, sin embargo, que la Ley 58/2003 ha optado, a través de su artículo 41.5, por admitir la imposición de medidas cautelares tanto a los responsables solidarios como subsidiarios.

A la hora de proceder a la regulación del procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria, el artículo 12.3 del antiguo RGR de 1990 concedía a la Administración una doble vía de cara a exigir dicha responsabilidad, según esta hubiera sido declarada y notificada en un momento

anterior o posterior al vencimiento del período voluntario de ingreso. Así las cosas, la notificación del acto de declaración de responsabilidad podía llevarse a cabo al mismo tiempo que se produjese su notificación al deudor principal o en un momento posterior, incluso a pesar de que hubiese finalizado el plazo voluntario otorgado a aquel. Dicho precepto reglamentario resultó sin embargo parcialmente derogado en alguno de sus aspectos (si bien no de manera expresa) con motivo de la reforma del artículo 37 de la LGT de 1963 llevada a cabo por la Ley 25/1995 <sup>1</sup>.

Y es que, si bien en el régimen de solidaridad la responsabilidad es susceptible de ser notificada con anterioridad a la finalización del período voluntario de pago del deudor principal, la exigencia o reclamación de dicho pago al responsable únicamente podrá efectuarse una vez finalizado el citado período en determinados casos.

En primer lugar, si la responsabilidad solidaria hubiera sido declarada y notificada en un momento anterior al vencimiento del período voluntario, siendo necesario únicamente a este respecto que, al vencimiento de dicho plazo, se requiriese el pago al responsable, al cual habría que concederle un plazo voluntario de ingreso, sin diferenciar a este respecto según se trate de un responsable subsidiario y solidario.

Y, en segundo término, si no hubiese sido declarada y notificada anteriormente, teniendo presente que, una vez transcurrido el plazo voluntario de ingreso, el órgano de recaudación habría de dictar un acto de declaración de responsabilidad solidaria y el oportuno requerimiento al responsable para que efectúe el pago. Tal y como tendremos oportunidad de analizar, dicho acto de declaración de responsabilidad habrá de notificarse además a los responsables solidarios con expresión de: los elementos esenciales de la liquidación y del título ejecutivo; el texto íntegro del acuerdo declarando la responsabilidad solidaria y la extensión de la misma; los medios de impugnación que puedan ser ejercidos por los responsables solidarios, así como los plazos y órganos ante los que deban ser interpuestos; y el lugar, plazo y forma en que deba ser satisfecha la deuda.

Pues bien, la LGT 2003 procedió a elevar a rango legal la regulación de este procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria efectuada por el artículo 12.3 del antiguo RGR de 1990, estableciendo en su artículo 175.1 un procedimiento de carácter dual. Dispone concretamente el citado precepto que «El procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria, según los casos, será el siguiente: a) Cuando la responsabilidad haya sido declarada y notificada al responsable en cualquier momento anterior al vencimiento del período voluntario de pago de la deuda que se deriva, bastará con requerirle el pago una vez transcurrido dicho período; b) En los demás casos, una vez transcurrido el período voluntario de pago de la deuda que se deriva, el órgano competente dictará acto de declaración de responsabilidad que se notificará al responsable».

Respecto de la primera modalidad de iniciación del procedimiento para la declaración de la responsabilidad solidaria (supuestos en los que la responsabilidad ha sido declarada y notificada al responsable en cualquier momento anterior al vencimiento del período voluntario de pago de la deuda

<sup>1</sup> Así, por ejemplo, la disposición reglamentaria en virtud de la cual los plazos de ingreso para el responsable debían ser los establecidos para los ingresos en período ejecutivo quedó tácitamente derogada tras la redacción otorgada al artículo 37.4 de la antigua LGT de 1963 por la Ley 25/1995, de 20 de julio.

que se deriva) estimamos que, como bien señala CALVO ORTEGA <sup>2</sup>, dicha posibilidad no resultará factible, con carácter general, en la totalidad de los supuestos de responsabilidad solidaria que establece la Ley. Quizás el principal supuesto en el que pueda tener lugar la declaración de responsabilidad previa al vencimiento del período voluntario sea el relativo a la adopción de acciones que imposibiliten el embargo, habiéndose ordenado este último como medida cautelar. Téngase presente que, al amparo de lo establecido en el artículo 81.4 de la Ley, en aquellos supuestos en los que la deuda tributaria no se encuentre liquidada pero se haya comunicado la propuesta de liquidación dentro de un procedimiento de comprobación o de inspección, podrán adoptarse medidas cautelares destinadas a asegurar su cobro. Así las cosas, podríamos estar en presencia de un supuesto de declaración de responsabilidad solidaria anterior al vencimiento del período voluntario de pago que deba abrirse.

En todo caso, adviértase que el legislador de la Ley 58/2003 opta por mantener esta dualidad de procedimientos a la que nos venimos refiriendo, si bien con la importante modificación que supone la eliminación de toda referencia al hecho de que al responsable solidario se le deba exigir la deuda en período ejecutivo.

### III. ÓRGANO COMPETENTE PARA INICIAR EL PROCEDIMIENTO DE DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD

Es el artículo 174.2 de la LGT el encargado de determinar el órgano competente para emitir el acto declarativo de la responsabilidad. De acuerdo con lo dispuesto por el citado precepto, efectuándose aquel con anterioridad al vencimiento del período voluntario de pago la competencia corresponderá al órgano de gestión o inspección competente para dictar la liquidación. En otro caso, la declaración habrá de realizarla el órgano de recaudación.

A priori, si nos atenemos a lo establecido en la Resolución de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de 26 de diciembre de 2005, sobre organización y atribución de competencias en el área de Recaudación, el criterio determinante de la competencia del órgano de recaudación con los procedimientos de declaración de responsabilidad sería el de la adscripción del deudor principal, con independencia del domicilio fiscal de los posibles responsables.

Así, por ejemplo, si durante el procedimiento de tramitación de la declaración de responsabilidad resultase procedente la adopción de una determinada medida cautelar frente al responsable, la competencia para su tramitación y adopción habría de determinarse en función del ámbito territorial al que extienda sus competencias la Dependencia Regional de Recaudación que tenga atribuida la gestión recaudatoria de las deudas del deudor principal.

<sup>2</sup> CALVO ORTEGA, R., «Obligados tributarios», en la obra colectiva (Dir.: CALVO ORTEGA, R. y Coord.: TEJERIZO LÓPEZ, J. M.) *La nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, pág. 178. Tal y como precisa el citado autor, «En el supuesto de coautorías o colaboración en infracción será necesario el descubrimiento de esta como mínimo. En la responsabilidad de los partícipes de las entidades sin personalidad jurídica, el impago de estas. En la sucesión en explotaciones o actividades económicas será igualmente necesario el no ingreso del transmitente». En suma, será necesario examinar individualmente cada uno de los distintos supuestos.

Este mismo criterio (la adscripción del deudor principal) es el determinante de la competencia del órgano de recaudación en relación con la gestión recaudatoria de la totalidad de las deudas de los declarados responsables, excepto si estuviesen adscritos a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, en cuyo caso correspondería a esta última la gestión recaudatoria de tales deudas.

Las competencias en materia de declaración y exigencia de la responsabilidad tributaria son atribuidas por la anteriormente citada Resolución de la Presidencia de la AEAT de 26 de diciembre de 2005, al titular de la Dependencia Regional de Recaudación, así como a los Jefes del Equipo Regional de Recaudación y a los Coordinadores de Unidades Regionales de Recaudación.

En la práctica, la declaración de responsabilidad solidaria podrán hacerla los órganos de gestión o inspección y los órganos de recaudación. No obstante, tratándose de un supuesto de responsabilidad subsidiaria, dicha declaración correspondería únicamente al órgano de recaudación, con independencia de que también pueda resultar posible la declaración de responsabilidad subsidiaria por el órgano inspector<sup>3</sup>.

Téngase presente finalmente que toda declaración de responsabilidad emitida por un órgano incompetente, esto es, por un órgano de recaudación hallándose la deuda en período voluntario o por un órgano de gestión o de inspección si la misma se encuentra en período ejecutivo, determina la nulidad del acto de declaración de responsabilidad. En este sentido se han pronunciado, entre otras, las Sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia de Cantabria de 12 de julio de 2001 y de Baleares de 2 de noviembre de ese mismo año.

#### **IV. LA AUDIENCIA A LOS INTERESADOS COMO PASO PREVIO AL ACTO DE DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD Y LA NOTIFICACIÓN DEL ACTO DE DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD SOLIDARIA**

Con carácter general, y al igual que sucede en el procedimiento de derivación de responsabilidad subsidiaria, ha de concederse necesariamente un trámite de audiencia al responsable solidario con carácter previo a la exigencia de la deuda tributaria.

Establece el artículo 174.3 de la Ley 58/2003 que «El trámite de audiencia previo a los responsables no excluirá el derecho que también les asiste a formular con anterioridad a dicho trámite las alegaciones que estimen pertinentes y a aportar la documentación que consideren necesaria». Por su parte el artículo 124.1 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el RGR, tras señalar que el procedimiento de declaración de responsabilidad se inicia mediante la adopción de un acuerdo dictado por el órgano competente que, para ser eficaz, ha de notificarse al interesado, dispone un trámite de audiencia de 15 días contados a partir del siguiente al de la notificación de dicho plazo.

<sup>3</sup> De hecho la referida Resolución de la Presidencia de la AEAT de 26 de diciembre de 2005, a la hora de atribuir competencias en relación con la exigibilidad de responsabilidad no declarada por el órgano de recaudación, no diferencia entre responsabilidad solidaria o subsidiaria.

La audiencia previa al responsable para que efectúe las alegaciones que estime convenientes determina que aquel deba disponer del expediente completo (esto es, tanto de los procedimientos de inspección y recaudación seguidos contra el deudor principal como contra el propio responsable), en aras precisamente de poder realizar las pertinentes alegaciones y de evitar situaciones de indefensión. Y es que durante el referido período de 15 días el responsable podrá examinar el procedimiento instruido, formular alegaciones y aportar todos aquellos documentos y justificaciones que considere oportunos. En todo caso, dentro de la fase de instrucción del procedimiento la prueba de los hechos que den lugar a la liquidación a cargo del obligado y del presupuesto de hecho del responsable corresponderá a la Administración, de acuerdo con la regla general sobre carga de la prueba que establece el artículo 105 de la Ley 58/2003, a cuyo tenor «En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo».

Como seguramente se recordará el requisito relativo al trámite de audiencia no quedó recogido en la redacción inicial otorgada a la antigua LGT de 1963. Fue tras la reforma llevada a cabo por la Ley 25/1995 cuando se acometió una regulación más detallada de la figura del responsable, haciéndose mención expresa en la Ley de la necesidad de un acto administrativo en el que, previa audiencia del interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance.

En efecto, el trámite de audiencia al presunto responsable no fue regulado para el responsable solidario (ni para el subsidiario) hasta la entrada en vigor de la antigua Ley 25/1995, que procedió a reformar esta materia al objeto de ampliar las garantías del nuevo obligado al pago y de introducir, con carácter previo a la emisión del acto de derivación de responsabilidad, la audiencia del interesado frente a la simple exigencia anterior de notificación<sup>4</sup>.

Con posterioridad a esta modificación de la antigua LGT llevada a cabo por la Ley 25/1995, la Ley 1/1998, de 26 de febrero, reguladora de los Derechos y Garantías de los Contribuyentes, se encargó de reconocer en su artículo 32 este derecho, precisando que «La derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria al responsable requerirá la notificación al mismo del acto en el que, previa audiencia al interesado, se declare su responsabilidad y se determine el alcance de esta»<sup>5</sup>.

Lo cierto es, sin embargo, que ya con anterioridad a la reforma operada en la antigua LGT por la Ley 25/1995 la jurisprudencia venía defendiendo la necesidad de adoptar el trámite de audiencia previo.

<sup>4</sup> Acerca de la incorporación a la LGT, a raíz de la entrada en vigor de la antigua Ley 25/1995, de 20 de julio, del requisito de la audiencia a los interesados con carácter previo a la derivación de la acción administrativa al responsable para exigirle el pago, véase FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., «Reflexiones en torno al responsable solidario y a la solidaridad en Derecho tributario», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 91, 1996, págs. 424 y ss.

<sup>5</sup> Esta exigencia del requisito de la audiencia a los interesados con carácter previo a la derivación de la acción administrativa al responsable quedaba recogida, además, en los artículos 91 de la antigua Ley reguladora del Procedimiento Administrativo y 84.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, reguladora del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, precisándose en este último que «instruidos los procedimientos, e inmediatamente antes de redactar la propuesta de resolución, se pondrán de manifiesto a los interesados o, en su caso, a sus representantes». Véanse a este respecto, entre otros, PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A., *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Pamplona, pág. 101 y DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, E., FERNÁNDEZ CUEVAS, A. y OGEA MARTÍNEZ-OROZCO, M., *El Estatuto del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Aranzadi, 1998, pág. 230.

Así, por ejemplo, declaró el TSJ de Baleares en su Sentencia de 24 de septiembre de 1991 que, en caso de incumplirse dicho trámite, habría de proceder la declaración de nulidad de la responsabilidad.

Este criterio contrasta con el mantenido por el TEAC, entre otras, en sus Resoluciones de 10 de octubre y de 22 de noviembre de 1996, así como en su Resolución de 26 de junio de 1997, en las que se afirmaba lo siguiente: «Por lo que respecta a la ausencia del repetido trámite de audiencia al interesado, obligado es reiterar la doctrina tradicional al respecto mantenida por este Tribunal de que la autonomía de los procedimientos tributarios respecto de los que con carácter general regulaba la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958, hace que no puedan exigirse con apoyo en esta elementos que no figuren en las normas tributarias aplicables (...) Si a partir de la reforma del artículo 37.4 de la LGT por la Ley 25/1995 es indispensable la audiencia previa al responsable, esto supone su no obligatoriedad con anterioridad a la misma».

Ciertamente carece de relevancia que la declaración de responsabilidad se efectúe por el órgano competente para dictar la liquidación o por el órgano de recaudación, al adquirir la exigencia de audiencia un carácter inexcusable en ambos supuestos, así como la instrucción de un procedimiento con todas las garantías. De este modo, con independencia de que la declaración de responsabilidad se produzca en el curso de un procedimiento de comprobación (respecto de los responsables solidarios) o en el curso del procedimiento de recaudación (respecto de los responsables solidarios o subsidiarios), habrá de concederse al interesado, eventualmente declarado responsable, audiencia.

Asimismo, como ya se ha indicado, se requiere notificar el acto de declaración de responsabilidad solidaria como requisito necesario para poder exigir la deuda al responsable solidario. Téngase presente que, en la declaración de responsabilidad solidaria, el acto expreso constituye un requisito de carácter procedimental, debiendo contemplarse la previa audiencia del interesado. Pues bien, constituyendo la notificación la condición de eficacia de las resoluciones y los actos tributarios que afectan a los derechos e intereses de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, la derivación de responsabilidad al responsable solidario exige un acto administrativo dictado previa audiencia del interesado, cuyo alcance habrá de quedar determinado con expresión en la notificación de los elementos esenciales de la liquidación y de los derechos del deudor principal atribuidos al responsable <sup>6</sup>. Tal y como declaró el Tribunal Supremo (TS) en su Sentencia de 26 de enero de 1994, «Aun cuando la responsabilidad fuese solidaria, tampoco relevaría a la Administración de cursar al responsable, previamente al seguimiento de la vía de apremio contra el mismo, la notificación cuanto menos en sus esenciales términos, de las liquidaciones adeudadas y el requerimiento para su pago en plazo» <sup>7</sup>.

Esta exigencia de notificación de un acto de declaración de responsabilidad solidaria no quedaba recogida de forma expresa en la antigua LGT de 1963, ni siquiera tras la reforma llevada a cabo por la antigua Ley 25/1995, de 20 de julio. En cambio, sí que se refería a ella el artículo 12.3 del antiguo RGR de 1990 <sup>8</sup>.

<sup>6</sup> Véanse, en este sentido, CHECA GONZÁLEZ, C., GARCÍA LUIS, T., MERINO JARA, I. y MORENO FERNÁNDEZ, J. I., *La reforma de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1996, pág. 156.

<sup>7</sup> En esta misma línea se sitúan las Sentencias del TSJ de Cataluña de 20 de septiembre y de 8 y 26 de noviembre de 2001, así como de 11 y 18 de julio de 2002.

<sup>8</sup> En efecto, no se regulaba de una manera clara en la antigua Ley respecto de la responsabilidad solidaria esta exigencia de la notificación de un acto de declaración de responsabilidad, limitándose su artículo 37.4 a aludir a la «derivación de la

Por su parte la LGT 2003 reconoce de manera expresa en su artículo 179.1 la necesidad de notificación del acto de declaración de responsabilidad, con independencia de que la responsabilidad solidaria haya podido declararse con anterioridad o posterioridad al transcurso del plazo voluntario de pago del deudor principal. Ahora bien, en el supuesto de que la responsabilidad solidaria hubiese sido declarada y notificada al responsable solidario en cualquier momento anterior al vencimiento del período voluntario por el órgano que hubiese dictado la liquidación contra el deudor principal, al vencimiento del período voluntario de pago concedido al deudor no se precisaría de nueva notificación, bastando con el requerimiento de pago efectuado al responsable.

En todo caso, esta notificación habrá de realizarse de conformidad con lo dispuesto en los artículos 109 y siguientes de la Ley 58/2003, relativos a las notificaciones en materia tributaria, así como en los artículos 114 y 115 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos<sup>9</sup>.

## V. DETERMINACIÓN DEL MOMENTO DE DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD

Tal y como establece el artículo 174.1 de la LGT, la responsabilidad podrá ser declarada en cualquier momento posterior a la práctica de la liquidación o, en su caso, a la presentación de la auto-liquidación, salvo previsión legal en contrario.

Quiere decirse con ello que no resulta obligatorio esperar a la finalización del período de pago voluntario que pueda haberse concedido al deudor principal en un determinado procedimiento de inspección. Piénsese que las propias diligencias de inspección pueden documentar quién es el responsable. A mayor abundamiento, aquel actuario que tuviese conocimiento de actos o hechos que pudieran dar lugar a responsabilidad podría proceder a su documentación, formando al efecto un expediente separado. Y, una vez dictada la liquidación, en el supuesto de que no hubiese finalizado el período voluntario de pago, el Inspector-Jefe quedaría facultado para declarar directamente la responsabilidad.

Nótese, por tanto, que, especialmente tratándose de responsables solidarios, la declaración de responsabilidad puede hacerse con anterioridad a la finalización del período voluntario de pago para el deudor principal, si bien deberá tratarse de un momento en el que resulte posible la notificación de la cuantía de la obligación al responsable.

Ciertamente cabe plantearse hasta qué punto el derecho de defensa del responsable resulta respetado con motivo del desarrollo de este procedimiento. Y es que, con independencia de que la existencia de posibles responsables pueda quedar documentada en el desarrollo del procedimiento

---

acción administrativa». Este término («derivación») venía utilizándose en la responsabilidad subsidiaria frente al de «declaración», empleado en los supuestos de responsabilidad solidaria. Por otra parte, tras la citada reforma llevada a cabo por la Ley 25/1995, se omitió en el artículo 37.4 de la antigua Ley la referencia al responsable subsidiario, conteniéndose únicamente una mención genérica al responsable. Esta circunstancia era interpretada en el sentido de que la notificación de dicho acto debía efectuarse con independencia del carácter de la responsabilidad, ya fuese esta solidaria o subsidiaria.

<sup>9</sup> Véase a este respecto GARCÍA CALVENTE, Y., *Las notificaciones en el Derecho Tributario*, Edersa, Madrid, 2002.

inspector, el plazo de alegaciones previo a la declaración de responsabilidad debería de abrirse una vez resulte conocida la liquidación que corresponda al deudor principal y no con anterioridad, esto es, antes de conocerse si existe deuda tributaria exigible al deudor principal o su cuantía. En este último caso, en tanto en cuanto el responsable desconocería el importe de la deuda que debe afrontar, difícilmente podría articular adecuadamente su defensa.

En suma, no creemos que la declaración de responsabilidad pueda producirse con carácter previo a la cuantificación de la deuda tributaria correspondiente al deudor principal.

## **VI. ALCANCE DEL CONTENIDO DEL ACTO DE DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD: LA NECESARIA DIFERENCIACIÓN ENTRE LOS SUPUESTOS DE NOTIFICACIÓN DE LA DECLARACIÓN ANTES Y DESPUÉS DE LA FINALIZACIÓN DEL PLAZO VOLUNTARIO DE INGRESO PARA EL DEUDOR PRINCIPAL**

Dentro de todo procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria debe diferenciarse la notificación de dos actos administrativos distintos: de una parte, la declaración de responsabilidad que, como ya sabemos, podrá notificarse antes o después de la finalización del plazo voluntario de ingreso previsto para el deudor principal; y, de otra, el requerimiento de pago, que solo podrá efectuarse una vez finalizado el plazo voluntario de ingreso de dicho deudor.

Centrando nuestro análisis en el contenido del acto de declaración de responsabilidad, y al amparo de aquello que disponía el artículo 12.3.2.º del antiguo RGR de 1990, se planteaba la cuestión relativa a si, al hallarse regulado dicho contenido dentro del apartado relativo al procedimiento de declaración de responsabilidad dictado con posterioridad a la finalización del período voluntario, únicamente resultaba exigible que el acto de declaración de responsabilidad recogiera aquellos elementos previstos en el citado precepto reglamentario respecto de dicho procedimiento y no en cambio cuando se notificase la declaración de responsabilidad con anterioridad al vencimiento del período voluntario de pago del deudor principal.

¿Cabía la posibilidad de estimar que, al producirse la declaración de responsabilidad con anterioridad a la finalización del período voluntario de pago del deudor principal, carecía de sentido privar al responsable solidario de conocer elementos esenciales de la liquidación y del título ejecutivo tales como el texto íntegro del acuerdo por el que se declaraba la responsabilidad solidaria, la extensión de la misma, los medios de impugnación susceptibles de ser ejercidos por los responsables solidarios así como los plazos y órganos ante los que habrían de interponerse o el lugar, plazo y forma en el que debía satisfacerse la deuda? ¿No hubiese sido más conveniente situar el contenido del acto de declaración de responsabilidad dentro de un apartado común a ambas clases de procedimientos de declaración de responsabilidad?

A priori podía pensarse que el contenido del acto de declaración de responsabilidad debía de ser común a ambos procedimientos y, más precisamente, que la notificación del acto por el que se declarase la responsabilidad solidaria debía contener los mismos extremos, cualquiera que fuese el

momento en el que hubiese sido dictado, esto es, con independencia de que la responsabilidad fuese dictada antes del vencimiento del período voluntario o, por el contrario, una vez transcurrido este <sup>10</sup>.

Sin embargo, de otra parte, cabía estimar que el contenido del acto de declaración de responsabilidad recogido en el artículo 12.3.2.º del antiguo RGR solo podía ser comunicado una vez que dicho acto se notificase con posterioridad a la finalización del período voluntario de pago del deudor principal.

Si se admitiese la inclusión de dicho contenido del acto de declaración de responsabilidad en aquellos supuestos en los que su notificación tuviera lugar con anterioridad a la finalización del período voluntario de pago algunas de las cuestiones que deben quedar recogidas dentro del mismo no podrían ser determinadas en ese preciso instante. Este sería el caso, por ejemplo, del propio título ejecutivo ya que, al notificarse el acto de declaración de responsabilidad con anterioridad a la finalización del plazo voluntario de pago del deudor principal se desconocería en ese preciso instante si la deuda habría de satisfacerse por el deudor principal o la propia extensión de la responsabilidad solidaria, tanto respecto de los intereses de demora como en relación con las costas del procedimiento de apremio <sup>11</sup>.

En definitiva, si la responsabilidad fuese declarada con anterioridad al incumplimiento por parte del deudor principal sería imposible comunicar al responsable en ese preciso instante el alcance de su responsabilidad por intereses de demora generales o especiales (los cuales aún no se habrán devengado), así como por el recargo de apremio (cuyo devengo tampoco se ha producido) o por las costas de un procedimiento no iniciado <sup>12</sup>.

¿Cuál ha sido la regulación adoptada a este respecto por la Ley 58/2003? De entrada el artículo 174.4 de la Ley delimita el contenido del acto de declaración de responsabilidad con indicación del presupuesto de hecho habilitante y de las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, los medios de impugnación (con indicación del plazo y órgano ante el que puede interponerse recurso) y el lugar, plazo y forma en que deba ser satisfecho el importe. La ausencia de alguno de estos elementos faculta a obtener la anulación del acto.

Dispone concretamente el citado precepto que «El acto de declaración de responsabilidad será notificado a los responsables. El acto de notificación tendrá el siguiente contenido: texto íntegro del acuerdo de declaración de responsabilidad, con indicación del presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto; medios de impugnación que pueden ser ejercitados contra dicho acto, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos; y lugar, plazo y forma en que deba ser satisfecho el importe exigido al responsable».

<sup>10</sup> De esta opinión se mostraron partidarios, entre otros, ESCRIBANO LÓPEZ, F., «Notas sobre la futura regulación de la responsabilidad tributaria», en la obra colectiva *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 595 y FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, C., «Un apunte sobre el concepto de responsabilidad solidaria», *Crónica Tributaria*, núm. 62, 1992, pág. 11, para quienes las consecuencias jurídicas para el responsable solidario no podían ser distintas por razón del momento en el que hubiese sido declarada su responsabilidad.

<sup>11</sup> Y es que cabría la posibilidad de que dicho procedimiento de apremio no llegara a iniciarse si el deudor principal satisficiera la deuda tributaria o si lo hiciera el responsable solidario antes de la finalización de dicho plazo, a pesar de que lo hiciera en calidad de tercero.

<sup>12</sup> En cierta medida podría afirmarse que la declaración de responsabilidad efectuada antes del incumplimiento del deudor principal presentaría un carácter indeterminado y confuso respecto al alcance de la responsabilidad que se declara, al carecer de toda concreción acerca de las prestaciones de las que se pretende que responda.

Nótese sin embargo que no resulta exigible, especialmente tratándose de aquellos casos en los que se extiende la responsabilidad a las sanciones, el respeto a las garantías que establecen los artículos 24.2 y 25.1 de la CE. Así, por ejemplo, no se demanda a la Administración la prueba o acreditación de la culpabilidad del responsable a pesar de que, tal y como tiene declarado el Tribunal Constitucional, entre otras, en sus Sentencias 164/2005, de 20 de junio, y 85/2006, de 27 de marzo, se trata de un requisito indispensable para que pueda prosperar la responsabilidad de naturaleza sancionadora <sup>13</sup>.

Tratándose de una responsabilidad de naturaleza indemnizatoria, la Administración deberá probar el nexo causal existente entre el responsable y el daño (la deuda tributaria), no siendo necesaria la prueba de culpabilidad en el sentido penal. Es más, la mera existencia de la deuda impagada coloca al responsable en la obligación de demostrar que obró con la diligencia debida o que el daño no resulta imputable a su conducta, en el supuesto de que la misma resultase ser negligente. Asimismo, habría de exigirse la acreditación del daño, máxime teniendo en cuenta que la inexistencia de este habría de determinar que no se exija responsabilidad alguna.

Dado el referido contenido del acto de declaración de responsabilidad que establece el artículo 174.4 de la LGT, y teniendo en cuenta la posibilidad existente de declaración de la misma con anterioridad al vencimiento del período de pago para el deudor principal, cabe plantearse si resulta realmente posible que un acto de este tipo cuantifique la obligación correspondiente al responsable, teniendo presente que todavía no ha sido determinada la que compete pagar al deudor principal.

Siendo factible la existencia de un acto de declaración sin cuantificación de la deuda, por ejemplo, en aquellos casos en los que esta se deja para el momento de exacción de la responsabilidad, ¿no debería concederse un nuevo período de alegaciones al responsable en relación con la cuantificación? Desde nuestro punto de vista así es. En otras palabras, la declaración de responsabilidad que pueda producirse con anterioridad a la expiración del período voluntario de pago para el deudor principal exigiría necesariamente que se hubiese cuantificado la deuda tributaria correspondiente a este (por ejemplo, en las actas firmadas por el deudor principal), pudiendo así desarrollarse paralelamente el procedimiento seguido contra el deudor principal y contra el responsable.

De cualquier manera, conviene no olvidar que nos hallamos únicamente ante un acto de declaración en el que todavía no se está exigiendo el pago de la deuda al responsable ya que, como es sabido, la exigencia de responsabilidad requiere, al menos, la expiración del plazo voluntario de pago. Parece difícil pues que dicho acto declarativo contenga una mención relativa al plazo de pago.

En resumen, el acto de declaración de responsabilidad debe ser notificado válidamente al responsable, al constituir la notificación un presupuesto ineludible de la eficacia del mismo. El artículo 175.1 de la LGT admite la necesidad de notificación del acto de declaración de responsabilidad solidaria antes o después del transcurso del período voluntario de pago del deudor principal, si bien se encarga de fijar el contenido del citado acto de forma común para la responsabilidad solidaria y subsidiaria <sup>14</sup>. Previa-

<sup>13</sup> Véase a este respecto MARTÍN JIMÉNEZ, A., *Los supuestos de responsabilidad en la LGT. Hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria*, Thomson-Aranzadi y Registro General de Asesores Fiscales, Pamplona, 2007, pág. 166, para quien «La responsabilidad de naturaleza sancionadora (en el sentido constitucional) no puede concebirse con el automatismo con el que lo hace el artículo 174 de la LGT 2003».

<sup>14</sup> Como es lógico, el régimen de notificación será el general de la LGT, no el propio de las diligencias de embargo.

mente el artículo 174 de la citada Ley, encargado de regular la «declaración de responsabilidad» (sin diferenciar al respecto entre solidaria y subsidiaria), señala en su apartado cuarto que el acto de declaración de responsabilidad ha de ser notificado a los responsables con el siguiente contenido: texto íntegro del acuerdo de declaración de responsabilidad, con indicación del presupuesto de hecho habilitante y de las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto; medios de impugnación que pueden ser ejercitados contra dicho acto, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos; y lugar, plazo y forma en que deba ser satisfecho el importe exigido al responsable.

Nótese, por tanto, que, al amparo de la regulación introducida por la LGT 2003, se suprime la referencia que contenía el antiguo RGR de 1990 relativa a que los importes y plazos de las deudas exigidas a los responsables solidarios fuesen las del período ejecutivo. En efecto, el legislador no impone que se expida título ejecutivo alguno (originariamente la llamada certificación de descubierta y, a partir de 1995, la providencia de apremio).

Así las cosas, de acuerdo con el vigente contenido del acto de declaración de responsabilidad previsto al efecto, cabría la posibilidad de llevar a cabo su notificación en los supuestos de responsabilidad solidaria antes del vencimiento del plazo voluntario de pago del deudor principal <sup>15</sup>.

Siendo esta responsabilidad solidaria declarada y notificada al responsable solidario en cualquier momento anterior al vencimiento del período voluntario pero con posterioridad a la práctica de la liquidación no se precisaría de una nueva notificación, bastando con el requerimiento de pago formulado a dicho responsable, una vez transcurrido el período voluntario, y siendo los plazos de ingreso los establecidos con carácter general en el artículo 62 de la LGT <sup>16</sup>.

Ahora bien, cabe plantearse si, *de lege ferenda*, no sería más conveniente modificar el procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria al objeto de suprimir la posibilidad de notificar el acto de declaración de responsabilidad solidaria con anterioridad a la finalización del plazo voluntario de ingreso del deudor principal. Ello posibilitaría, en nuestra opinión, una mejora de las garantías del responsable solidario, que tendría así conocimiento de la totalidad de los elementos que integran la liquidación en el instante de la notificación de la declaración de responsabilidad. A mayor abundamiento el propio desarrollo del procedimiento adquiriría una mayor eficacia, al evitarse la duplicidad de notificaciones <sup>17</sup>.

En todo caso, al no resultar necesaria la expedición del título ejecutivo por parte de la Administración para dirigir su acción contra el responsable solidario bastará, en estos casos, con requerirle de pago, siendo el plazo de ingreso el previsto en el artículo 62.2 de la LGT.

<sup>15</sup> Lógicamente, esta posibilidad de que la responsabilidad sea declarada antes de que concluya el período voluntario de pago únicamente resulta predicable de la responsabilidad solidaria, ya que la declaración de responsabilidad contra el responsable subsidiario requiere siempre, como presupuesto inexcusable e ineludible, la previa declaración de fallido del deudor principal que, a su vez, requiere del agotamiento de las actuaciones de recaudación. En efecto, la previsión contemplada en el artículo 174.1, habilitante de la declaración de responsabilidad antes del vencimiento del período voluntario de pago (y antes incluso de que este llegue a comenzar), solo es predicable de la responsabilidad solidaria.

<sup>16</sup> En estos casos el legislador, consciente de que estaremos en presencia de una responsabilidad contrastada en el curso de un procedimiento de comprobación, atribuye al órgano competente para dictar la liquidación (el órgano de comprobación) la competencia para dictar el acto de declaración de responsabilidad.

<sup>17</sup> Téngase presente que, de acuerdo con la actual regulación, se producirá una primera notificación con motivo de la declaración de responsabilidad (habiéndose efectuado la notificación con anterioridad a la finalización del plazo voluntario de ingreso), y una segunda notificación al exigir la deuda al responsable solidario.

Por otra parte, si la responsabilidad no hubiese sido declarada y notificada antes del vencimiento del período voluntario de pago la competencia para instruir el procedimiento pasaría a ser de los órganos de recaudación, debiendo ajustarse igualmente al procedimiento establecido en el artículo 174 de la LGT. No obstante, tampoco en el presente caso resulta preceptivo que el órgano de recaudación expida el título ejecutivo para dirigir su acción contra el responsable solidario <sup>18</sup>.

Así las cosas, en este segundo caso se requeriría que el órgano de recaudación dictase, una vez transcurrido el período voluntario, un acto administrativo de declaración de responsabilidad solidaria y de requerimiento al responsable o a cualquiera de ellos (en el supuesto de que fuesen varios) para que efectúen el pago. Es este un acto de contenido complejo caracterizado por la concurrencia de tres trámites: la declaración de responsabilidad, su notificación y el requerimiento.

Adviértase que, en estos supuestos, la competencia reside en el órgano de recaudación ya que, a partir de la notificación de la liquidación, la actuación del órgano de gestión adquiere un carácter residual y complementario, cuando así se precise, de los órganos de recaudación, que son los que asumen un papel protagonista en la instrucción y en la continuación del procedimiento <sup>19</sup>.

Recapitulando, existiendo responsables solidarios el legislador de la Ley 58/2003 ha optado por evitar hacer cualquier referencia a la instrucción del procedimiento contra los mismos en el curso del procedimiento administrativo de apremio. Tal y como ha señalado DAGO ELORZA <sup>20</sup>, «No ya solo es que puede dirigirse su acción contra ellos sin estar incurso el deudor en período ejecutivo de pago, es que, además, estando en dicho período, la acción contra el responsable solidario es independiente».

## VII. CADUCIDAD DEL PROCEDIMIENTO

Una vez iniciado el procedimiento el plazo máximo para la notificación de la resolución es de seis meses, transcurrido el cual tendrá lugar la caducidad del mismo. Así lo establece el artículo 124.1 del vigente RGR de 2005.

Nótese que lo que se está fijando en el citado precepto del Real Decreto 939/2005 es el plazo máximo de notificación de la resolución. Y es que la notificación constituye un requisito imprescindible para la eficacia de los actos, lo que explica que se acuda a ella como punto de referencia para fijar el plazo máximo con que cuenta la Administración para resolver.

¿Cómo debe llevarse a cabo el cómputo de dicho plazo? Con carácter general, y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 104 de la LGT, se tomará como *dies a quo* el de la notificación del

<sup>18</sup> Debe precisarse no obstante que, por razones de economía procesal, suele tratarse de una opción bastante frecuente.

<sup>19</sup> Lo que la Ley no excluye es la posibilidad de que el órgano de recaudación pueda declarar la responsabilidad por concurrir supuestos típicamente incardinables en sede de gestión. Y, por supuesto, en ningún caso podrá el órgano de gestión o el de inspección derivar la responsabilidad por acontecimientos producidos en sede de recaudación.

<sup>20</sup> DAGO ELORZA, I., «Artículo 175», en la cobra colectiva (Dir.: HUESCA BOADILLA, R.) *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2004, pág. 1.236.

acuerdo de inicio, estimándose finalizado el procedimiento con el primer intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución. En efecto, señala el apartado segundo del citado precepto de la Ley 58/2003 en su párrafo primero que «A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución».

A nuestro juicio se trata de una redacción, cuanto menos, discutible. Piénsese que la notificación constituye un requisito necesario para la eficacia del acto siempre y cuando se consideren válidas, debiendo cumplir al efecto con la totalidad de los requisitos previstos en el ordenamiento jurídico relativos a su práctica. Y, al amparo de lo dispuesto por el legislador tributario, las garantías del responsable y, con ello, su derecho de defensa, se ven seriamente afectados, al margen de que el procedimiento pueda llegar a ganar en agilidad.

De cualquier manera, y con independencia de lo anterior, puede llegar a suceder que el procedimiento caduque. Así sucedería cuando, habiéndose iniciado el mismo por el órgano competente para notificar la liquidación, dicha declaración no hubiese sido notificada con anterioridad al vencimiento del plazo voluntario de pago de la deuda resultante de la liquidación del que dispone el sujeto pasivo. E igualmente la caducidad podría venir motivada por el hecho de que, tratándose de un procedimiento iniciado de oficio, tuviese lugar el vencimiento del plazo sin notificación de la resolución expresa <sup>21</sup>.

Dada esta situación no cabe duda de que el órgano de recaudación podrá iniciar un nuevo procedimiento de declaración de responsabilidad. Sucede no obstante que el procedimiento de declaración que el órgano de recaudación inicie podrá estar dirigido contra el mismo responsable o, en su caso, contra otros, tal y como prevé el artículo 124.3 del RGR, a cuyo tenor «Cuando el procedimiento para declarar la responsabilidad se inicie por los órganos competentes para dictar la liquidación y dicha declaración no se haya notificado con anterioridad al vencimiento del período voluntario de pago de la deuda resultante de la liquidación, el procedimiento para declarar la responsabilidad se dará por concluido sin más trámite, sin perjuicio de que con posterioridad pueda iniciarse un nuevo procedimiento por los órganos de recaudación; a tal efecto, las actuaciones realizadas en el curso del procedimiento inicial, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en relación con el mismo u otro responsable» <sup>22</sup>. E incluso en aquellos supuestos en los que la persona contra la que se dirija el pro-

<sup>21</sup> Como es sabido la regulación de la caducidad de los procedimientos tributarios se encuentra recogida en el artículo 104.5 de la LGT, de conformidad con el cual, una vez producida aquella, habrá de declararse de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones. Dicha caducidad no produce, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, si bien las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpen el plazo de prescripción ni se consideran requerimientos administrativos a los efectos previstos en el artículo 27.1 de la Ley, relativo a los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo. En todo caso, las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservan su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario.

<sup>22</sup> Ciertamente es este un supuesto de finalización del procedimiento de declaración de responsabilidad distinto de aquel que tiene lugar con la notificación de la resolución. En el presente caso el procedimiento se considera concluido sin más trámite cuando, habiéndose iniciado por los órganos competentes para dictar la liquidación, esta no se notifica antes de que venza el período voluntario de pago de la deuda resultante de la liquidación. Ahora bien, sin perjuicio de lo anterior se deja abierta la posibilidad de que, en un momento posterior, el órgano de recaudación inicie un nuevo procedimiento,

cedimiento resulte ser distinta del responsable contra el que se hubiese iniciado el expediente originario, conservarían su validez las actuaciones, documentos y otros elementos de prueba obtenidos durante el desarrollo del primer procedimiento.

Cabe plantearse, por otra parte, si, en aquellos casos en los que la persona contra la que se dirija el segundo procedimiento resulte ser distinta de aquella contra la que se dirigió el primero, su falta de intervención en el primero de ellos podría llegar a originar problemas de indefensión, vulnerándose así lo dispuesto en el artículo 24.1 y 2 de la CE. De esta opinión se muestra partidario MARTÍN JIMÉNEZ<sup>23</sup>, para quien debido a ello lo más probable es que no todos los actos realizados o pruebas obtenidas en el primer procedimiento resulten automáticamente trasladables al segundo.

En el cómputo del plazo de resolución no se incluyen los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente, así como tampoco aquellas dilaciones que resulten por causa no imputable a la Administración. No obstante, en tanto en cuanto en la regulación del procedimiento no ha sido prevista ninguna de ellas, el plazo solo podrá ser interrumpido por el segundo de los motivos anteriormente apuntado.

Téngase presente finalmente que, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 174.5 de la LGT, en caso de que se interpusiese recurso o reclamación contra el acuerdo de declaración de responsabilidad, podría 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 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. Lo dispuesto en dicho precepto de la Ley 58/2003 ha de ser completado por el artículo 124.4 del RGR, en el que vuelve a ponerse de manifiesto que la resolución de un recurso o reclamación interpuesto contra un acuerdo de declaración de responsabilidad no plantea ningún efecto, en lo relativo a las liquidaciones a las que alcance el presupuesto de hecho, respecto de aquellos obligados tributarios para los que las liquidaciones hubieran adquirido firmeza<sup>24</sup>.

Desde nuestro punto de vista se trata de una disposición acertada. De entrada, en aras de garantizar el necesario respeto al principio de justicia tributaria, debe permitirse al responsable impugnar, no ya solo el presupuesto de hecho de la responsabilidad que se le imputa, sino también las liquidaciones imputadas al obligado primariamente, esto es, al contribuyente. Pero es que además la adquisición de firmeza en vía administrativa únicamente ha de perjudicar al contribuyente, de manera que el responsable, con independencia de que pueda terminar siendo el pagador definitivo de la deuda, ha de quedar legitimado para impugnar todas aquellas liquidaciones que le afecten. Y la eventual negligencia en la que pueda incurrir el contribuyente a la hora de recurrir o la propia Administración cuando proceda a notificar la apertura del procedimiento no debe impedir al responsable reclamar

---

conservando su validez y eficacia probatoria las actuaciones realizadas en el curso del procedimiento inicial así como los documentos y los restantes elementos de prueba obtenidos en el curso de su desarrollo.

<sup>23</sup> MARTÍN JIMÉNEZ, A., *Los supuestos de responsabilidad en la LGT. Hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria*, ob. cit., pág. 165.

<sup>24</sup> En cambio, como seguramente se recordará, la antigua LGT de 1963 disponía a este respecto en su artículo 37 que la notificación del acto de derivación de responsabilidad confería desde ese preciso instante al responsable todos los derechos del deudor principal.

contra la obligación tributaria ajena dirigida contra él. Es más, ni siquiera la negligencia que pueda afectar al acto de derivación de responsabilidad ha de imposibilitar al responsable reclamar contra la obligación tributaria ajena. Los únicos límites que deben operar a este respecto son los relativos al plazo de prescripción en relación con el contribuyente y a la existencia de una resolución judicial. Debe reconocerse no obstante que, al referirse el legislador a «las liquidaciones que hubiesen adquirido firmeza», las posibilidades de impugnación terminan reduciéndose a hechos o comportamientos ajenos a la voluntad del responsable.

## VIII. LA DETERMINACIÓN DEL INSTANTE A PARTIR DEL CUAL PUEDE EXIGIRSE LA DEUDA AL RESPONSABLE SOLIDARIO

Todo estudio que pretenda llevarse a cabo del procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria ha de analizar la cuestión relativa a si la Administración puede o no dirigirse indistintamente contra el responsable o contra el deudor principal o si, por el contrario, únicamente puede dirigirse contra el primero de ellos una vez agotado el plazo voluntario de ingreso del que dispone el deudor principal.

Ya en su Resolución de 24 de septiembre de 1998 se encargó de precisar a este respecto el TEAC que la principal diferencia existente entre la responsabilidad subsidiaria y la solidaria radica en la existencia o no del beneficio de excusión en favor del responsable, pudiendo el acreedor, tratándose de un supuesto de responsabilidad solidaria, dirigirse indistintamente contra cualquiera de los deudores solidarios o contra todos ellos al mismo tiempo para exigirles el importe total de la deuda.

Señaló concretamente el TEAC en la citada Resolución, al hilo de la responsabilidad solidaria que asumen los Agentes de Aduanas, y tomando como punto de referencia la normativa contenida en la antigua LGT de 1963, que «Teniendo en cuenta el carácter de responsable solidario que tienen los Agentes de Aduanas cuando actúan en nombre propio, como ocurre en el caso que nos ocupa, es de aplicación lo dispuesto en los artículos 37.1 y 37.6 de la Ley General Tributaria, conforme a los cuales "la Ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria, junto a los sujetos pasivos o deudores principales, a otras personas solidaria o subsidiariamente", y que "cuando sean dos o más los responsables solidarios o subsidiarios de una misma deuda, esta podrá exigirse íntegramente a cualquiera de ellos". De ello se desprende la facultad que tiene la Administración de optar por exigir el pago del impuesto al sujeto pasivo o al responsable solidario, o incluso de exigirlo a los dos, con arreglo a los artículos 1.137 y 1.144 del Código Civil».

Así las cosas, cabría estimar que los efectos jurídicos derivados de la responsabilidad solidaria permiten a la Administración dirigirse, indistintamente, contra el contribuyente o contra el responsable. Y ello sobre la base de que la principal diferencia existente entre ambas modalidades de responsabilidad reside en que, mientras en la responsabilidad solidaria el acreedor puede dirigirse indistintamente contra el sujeto pasivo o el responsable solidario, en la responsabilidad subsidiaria habrá de dirigirse primero contra el sujeto pasivo, y solo después de haber sido declarado fallido este podrá la Administración actuar contra el responsable subsidiario. Dicho de otro modo, en la llamada

responsabilidad solidaria la Administración puede dirigirse indistintamente contra el sujeto pasivo y contra el responsable para el cobro del tributo, dada la condición de codeudor que asume este último (el responsable) frente a la Hacienda Pública, cualquiera que sean las posteriores relaciones internas existentes entre el sujeto pasivo y el responsable. En suma, cabría aludir a la existencia de dos notas configuradoras de la responsabilidad solidaria: inexistencia de prioridades subjetivas (pudiendo dirigirse el acreedor contra cualquiera) y extensión objetiva a la totalidad de la deuda <sup>25</sup>.

Ahora bien, desde otra perspectiva se ha venido defendiendo a este respecto que el sujeto pasivo, como deudor principal, y el responsable solidario, se hallan en dos planos distintos, quedando este último obligado al pago de la deuda cuando el sujeto pasivo no lo haya hecho previamente, sin que sea precisa al efecto la oportuna declaración de fallido. De este modo, la Hacienda Pública acreedora habría de exigir el pago de la deuda tributaria, en primer lugar, al sujeto pasivo y, en segundo término, no habiendo pagado este último al responsable solidario <sup>26</sup>.

Nótese que, al amparo de esta segunda línea interpretativa, el responsable solidario se caracteriza, por contraposición con la figura del subsidiario, por el hecho de que no es necesario agotar la acción de cobro contra el deudor principal. Solo a falta de pago por parte de este último procede dirigirse contra el responsable, una vez transcurrido el período de pago voluntario. Y es que parece difícil que el requerimiento de pago pueda producirse con anterioridad al vencimiento del período de pago voluntario, ya que uno de los requisitos para la exigibilidad de la prestación al responsable viene determinado precisamente por la falta de pago de la deuda tributaria por parte del deudor principal <sup>27</sup>.

Por nuestra parte consideramos que carece de sentido que la Administración pueda dirigirse indistintamente contra el responsable solidario o contra el deudor principal, ya que aquel no se encuentra en la misma posición que este último respecto de la deuda tributaria, no debiendo exigirse el importe de la deuda al responsable solidario hasta que finalice el plazo de ingreso en período voluntario. El

<sup>25</sup> En este sentido se han pronunciado, entre otros, CALVO ORTEGA, R., «La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos», *Hacienda Pública Española*, núm. 5, 1970, pág. 46, CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., *Ordenamiento tributario español*, vol. I, 4.ª ed., Civitas, Madrid, 1985, pág. 390 y SIMÓN ACOSTA, E., en CASADO OLLERO, G., FALCÓN y TELLA, R., LOZANO SERRANO, C. y SIMÓN ACOSTA, E., *Cuestiones Tributarias Prácticas*, La Ley, Madrid, 1990, pág. 219.

<sup>26</sup> De esta opinión se han mostrado partidarios, COMBARROS VILLANUEVA, V. E., «La responsabilidad tributaria, solidaria y subsidiaria, en el procedimiento de recaudación», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 23, 1979, pág. 381, ARIAS ABELLÁN, M.ª D., «El estatuto jurídico del responsable del tributo en el Derecho español», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 42, 1984, pág. 183, PÉREZ ROYO, F., en la obra colectiva PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A., *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, ob. cit., pág. 95, HERRERO MADARIAGA, J., «El responsable tributario», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 26, 1980, pág. 213, ESEVERRI MARTÍNEZ, E. y LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Temas prácticos de Derecho Financiero (Parte General)*, 2ª ed., Comares, Granada, 1996, pág. 335, MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S., «La obligación de los responsables tributarios en el Reglamento General de Recaudación: nacimiento y exigibilidad», *Crónica Tributaria*, núm. 62, 1992, pág. 74, ESCRIBANO LÓPEZ, F., «Notas sobre la futura regulación de la responsabilidad tributaria», ob. cit., pág. 594, DE LA HUCHA CELADOR, F., «Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en el RGR de 1990: I. La responsabilidad solidaria», *Crónica Tributaria*, núm. 61, 1992, pág. 75, LAGO MONTERO, J. M.ª, «El procedimiento de declaración de la responsabilidad tributaria: una crítica», *Impuestos*, tomo II, 1995, pág. 669 y FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, C., «Un apunte sobre el concepto de responsabilidad solidaria», ob. cit., pág. 16.

<sup>27</sup> Cabría estimar, en consecuencia, que el responsable solidario solo puede ser compelido al pago, no desde el instante en el que realiza su propio presupuesto de hecho (y ni siquiera desde el instante en el que la Administración le notifica el acto de derivación de responsabilidad), sino desde el momento en que, una vez cumplidos los anteriores requisitos, tiene lugar el vencimiento del período voluntario de pago sin que la prestación haya sido satisfecha por el deudor principal.

responsable solidario únicamente debe responder del pago de la deuda si el sujeto pasivo no la ha satisfecho con carácter previo. Y no tiene razón de ser exigir el cumplimiento de una obligación de garantía antes o a la vez que la exigencia del cumplimiento de la obligación principal. Cuestión distinta es que no se requiera en el presente caso la declaración de fallido para poder dirigirse contra el responsable.

Por tanto, en presencia de un deudor principal, la Hacienda Pública habrá de exigir necesariamente la prestación a este último antes que a ningún responsable, aunque sea este solidario. Y ello debido a que la obligación asumida por este último es una obligación de naturaleza garantista, accesorio y subordinada.

Piénsese, por otra parte, que si estimásemos que la Administración se halla facultada para dirigirse indistintamente contra el deudor principal o contra el responsable solidario, estaríamos concibiendo la responsabilidad solidaria tributaria en los mismos términos en los que el Código Civil procede a regular las obligaciones solidarias.

Como seguramente se recordará, ya el artículo 12.1 del antiguo RGR de 1990 estableció la imposibilidad de que la Administración pueda dirigirse indistintamente frente al deudor principal o al responsable solidario, al disponer que «En los supuestos de responsabilidad solidaria previstos por las leyes, a falta de pago de la deuda por el deudor principal, y sin perjuicio de la responsabilidad de este, la Hacienda Pública podrá reclamar de los responsables solidarios, si los hubiere, el pago de la deuda». Añadía a continuación el párrafo segundo del citado precepto que «Se entiende producida la falta de pago de la deuda una vez transcurrido el período voluntario».

Refiriéndose al alcance del citado precepto del antiguo Reglamento de 1990 señaló FERNÁNDEZ JUNQUERA<sup>28</sup> que «No puede decirse que la Administración exija primero el pago al deudor principal (...) No hay que olvidar que estamos dentro del período voluntario y que en ese período la Administración no puede exigir el pago, en el sentido expuesto, ni al responsable, como dispone el Reglamento, ni tampoco, y esto es lo que debe de subrayarse, al sujeto pasivo. Solo cuando ya ha transcurrido dicho período la Administración podrá exigir el pago. Y resulta que en ese momento ya se podrá exigir contra cualquiera de ellos, sujeto pasivo o responsables solidarios».

Ahora bien, ¿no dispone entonces el responsable solidario de un plazo voluntario de ingreso distinto del concedido al deudor principal? En nuestra opinión así es. Dicho de otro modo, si hasta que no finalice el período voluntario de ingreso de la deuda tributaria del deudor principal no se le podrá exigir a este, por la misma razón habría que esperar a que finalizase un plazo voluntario de ingreso concedido al efecto al responsable solidario para que resulte exigible el importe de la deuda al mismo. Piénsese que en caso contrario terminaría equiparándose el plazo voluntario de ingreso del deudor principal con el correspondiente al responsable solidario.

Ciertamente, tras la reforma operada en el artículo 37 de la antigua LGT de 1963 por la Ley 25/1995, de 20 de julio, no terminó de clarificarse la cuestión relativa al momento procedimental en

<sup>28</sup> FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., «Reflexiones en torno al responsable solidario y a la solidaridad en Derecho Tributario», en la obra colectiva *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 636.

el que ha de tener lugar la derivación de la acción hacia el responsable solidario. En efecto, el artículo 37.4 de la antigua Ley no contenía mención expresa alguna relativa a la necesidad de agotar el plazo voluntario de ingreso de la deuda por el deudor principal antes de exigirla al responsable solidario. A la hora de referirse a la exigibilidad de la deuda al responsable solidario, el apartado cuarto del citado precepto no terminó de aclarar si había que esperar al incumplimiento del período voluntario por el sujeto pasivo o deudor principal (como exigía el art. 12 del antiguo RGR). Debido a ello se configuraba un requisito de carácter material para la exigencia de responsabilidad solidaria consistente en la falta de ingreso por parte del deudor principal en período voluntario.

Por su parte la LGT 2003 tampoco ha incorporado una mención expresa acerca de esta cuestión, si bien de la redacción de su artículo 175.1 parece desprenderse que, con independencia de que la Administración pueda declarar la responsabilidad solidaria en un momento anterior o posterior a la finalización del plazo voluntario de pago del deudor principal, la finalización de este período adquiere la consideración de requisito necesario para que el responsable solidario pueda ser compelido al pago.

A nuestro juicio, será necesaria la falta de pago del deudor principal para que la Administración pudiera dirigirse contra el responsable solidario. Aquella no puede exigir la deuda tributaria a deudor principal y responsable indistintamente. Debe esperar a que se produzca la falta de pago del primero para poder requerir al responsable solidario. En este sentido, la principal diferencia existente entre la responsabilidad solidaria y la subsidiaria reside, como hemos puesto de manifiesto a lo largo del presente trabajo, en el beneficio de excusión del que goza el responsable subsidiario. Y es que, si bien resulta exigible la falta de pago del deudor principal para que la Administración pueda exigir el pago a responsables solidarios y a adquirentes de explotaciones económicas, tratándose de los responsables subsidiarios se requiere, además, el requisito de la previa declaración de fallido de los deudores principales<sup>29</sup>.

Téngase presente finalmente que en aquellos supuestos en los que, a la luz del correspondiente procedimiento recaudatorio, se produzca la determinación de la insolvencia parcial del deudor principal o, en su caso, del responsable solidario en los términos que establece el artículo 76.1 de la LGT<sup>30</sup>, podrá procederse a la declaración de fallido de aquellos, a los efectos previstos en el artículo 41 de la Ley. Así se encarga de establecerlo el artículo 124.5 del RGR.

Y, en aquellos otros supuestos en los que el deudor principal o los responsables solidarios fuesen declarados insolventes por la parte no derivada a los responsables subsidiarios podría procederse, tal y como prevé el artículo 124.6 del citado Reglamento, a la derivación a estos últimos (los responsables subsidiarios) del resto de la deuda pendiente de cobro, previa declaración de fallido por insolvencia total.

<sup>29</sup> Véase, a este respecto, lo dispuesto en la Resolución del TEAC de 13 de febrero de 1997.

<sup>30</sup> Declara concretamente el apartado primero de este precepto, relativo a la baja provisional por insolvencia, que «Las deudas tributarias que no hayan podido hacerse efectivas en los respectivos procedimientos de recaudación por insolvencia probada, total o parcial, de los obligados tributarios se darán de baja en cuentas en la cuantía procedente, mediante la declaración del crédito como incobrable, total o parcial, en tanto no se rehabiliten dentro del plazo de prescripción de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 173 de esta Ley».

## IX. ¿DEBE CONCEDERSE AL RESPONSABLE SOLIDARIO UN PLAZO DE INGRESO EN PERÍODO VOLUNTARIO?

Como es sobradamente conocido, en el marco de la responsabilidad tributaria subsidiaria se concede al responsable un plazo voluntario de ingreso una vez producida la notificación del acto de derivación de responsabilidad, de manera que solo tras el vencimiento de este podrá exigirse el recargo de apremio al responsable.

Ahora bien, ¿cuál es la situación existente en el ámbito de la responsabilidad tributaria solidaria? ¿Cabe estimar que el responsable solidario goza de un plazo voluntario de ingreso o, por el contrario, debe exigirse a este el importe de la deuda directamente en vía ejecutiva?

Inicialmente, tras la reforma del artículo 37.4 de la antigua LGT de 1963 llevada a cabo por la Ley 25/1995, de 20 de julio, cabía estimar que quedaron unificados los trámites a seguir de cara a la derivación de la responsabilidad para ambas clases de responsables, salvo en lo referente a la declaración de fallido. Por su parte el artículo 175.1 de la Ley 58/2003, como ya hemos tenido oportunidad de analizar, ha mantenido la dualidad de procedimientos que la Administración puede seguir para exigir la deuda al responsable solidario, con la consabida eliminación de la referencia que el antiguo RGR de 1990 efectuaba a que la deuda del responsable se exigiese en la cuantía, forma y plazos de las deudas en período ejecutivo.

A priori, la notificación de la declaración de responsabilidad solidaria efectuada una vez finalizado el plazo de ingreso voluntario concedido al deudor principal determinaría la exigencia al responsable de la deuda en período ejecutivo. En efecto, si la notificación de la declaración de responsabilidad se produjese una vez finalizado el plazo de ingreso voluntario del sujeto pasivo, el responsable solidario no tendría un plazo de ingreso en período voluntario, exigiéndosele automáticamente el recargo de apremio y concediéndosele el plazo de ingreso con el que cuentan las deudas en período ejecutivo.

Sucede, sin embargo, que no resulta ajustado a Derecho que la primera notificación de la deuda recibida por un obligado al pago (aunque se trate de un responsable solidario) deba hacerse en vía ejecutiva, a través del correspondiente recargo de apremio. La razón es bien sencilla: hasta el instante en que se notifica la declaración de responsabilidad solidaria el responsable no ha podido tener conocimiento de la deuda y, en consecuencia, no habrá podido pagarla voluntariamente, avalarla o solicitar su aplazamiento.

El efecto lógico derivado de la notificación del acto de declaración de responsabilidad y del requerimiento de pago efectuado al responsable solidario sería abrir un período voluntario de ingreso para este último, ya que la deuda resultará exigible desde ese preciso instante. Y ello debido a que todo obligado al pago de una deuda tributaria ha de disponer de un plazo de ingreso en período voluntario.

Así las cosas, ¿cuál ha de ser el plazo voluntario para el ingreso de la deuda tributaria por parte del responsable solidario? ¿Resulta dicho plazo coincidente con el período voluntario de ingreso del deudor principal? La respuesta a esta última cuestión ha de ser necesariamente negativa. Piénsese de entrada que, en tanto en cuanto cabe la posibilidad de que el acto de declaración de responsabilidad no se notifique hasta el momento en que finalice el período voluntario de ingreso del deudor principal, dicho período no podrá considerarse como plazo voluntario de ingreso del responsable, al desconocer

este último tanto la liquidación como su propia condición de responsable. A mayor abundamiento conviene no olvidar que la deuda del responsable, incluso en el supuesto de que le hubiese sido notificada con anterioridad a la finalización del período voluntario del deudor principal, solo resultará exigible una vez que se haya producido el incumplimiento de este dentro del período voluntario.

Con carácter general, la notificación de la declaración de responsabilidad solidaria habría de efectuarse exclusivamente tras la finalización del período voluntario de pago, concediéndose en la misma un plazo de ingreso también voluntario al responsable solidario. Y solo transcurrido este resultaría exigible el recargo de apremio. Lo contrario supondría hacer de peor condición al responsable solidario respecto del deudor principal ya que, mientras este último sí que podría ingresar el importe de su deuda sin recargo de apremio, el responsable solidario habría de responder obligatoriamente de una deuda ajena en período ejecutivo, con el consiguiente recargo de apremio y el acortamiento de los plazos de ingreso. Como ya sabemos, esta última circunstancia no podrá plantearse al amparo de la Ley 58/2003, al haber eliminado esta cualquier referencia a que al responsable solidario se le deba exigir la deuda en período ejecutivo.

De cualquier manera, en ningún caso la notificación de la declaración de responsabilidad solidaria efectuada antes de la finalización del período voluntario concedido al deudor principal puede suponer que se considere como plazo voluntario de ingreso para el responsable el que reste para el deudor principal<sup>31</sup>.

Parece claro por tanto que ha de concederse en todo caso al responsable solidario un plazo de ingreso voluntario. Ahora bien, en el supuesto de que la notificación del acto de declaración de responsabilidad se produjese con anterioridad a la finalización del plazo voluntario del deudor principal, ¿sería este también el plazo voluntario de ingreso del responsable solidario de manera que, únicamente si la notificación de la declaración se produjera con posterioridad a la finalización del plazo de ingreso voluntario, habría que articular otro para el responsable solidario?

La respuesta ha de ser negativa. El legislador concede un plazo de ingreso voluntario tanto al responsable subsidiario como al solidario, presentando dicho plazo un carácter completo en toda su

<sup>31</sup> Esta notificación de la declaración de responsabilidad solidaria efectuada con anterioridad a la finalización del plazo voluntario de ingreso del deudor principal podría incluso resultar contraria a los principios de economía procedimental, ya que pudiera llegar a suceder que deudor principal y responsable solidario terminasen abonando la deuda, con la consecuencia de que el responsable solidario tendría que solicitar la devolución de lo indebidamente ingresado. Ni que decir tiene que ello resultaría contrario al principio de economía procedimental, amén de constituir un supuesto de duplicidad de pago. Véanse a este respecto COMBARROS VILLANUEVA, V. E., «La responsabilidad tributaria, solidaria y subsidiaria, en el procedimiento de recaudación», ob. cit., pág. 397 y LAGO MONTERO, J. M.ª, «El procedimiento de declaración de la responsabilidad tributaria: una crítica», ob. cit., pág. 673; en opinión de este último autor «Si el obligado principal paga su deuda y cumple su prestación en período voluntario, el acto administrativo de derivación de responsabilidad habrá devenido superfluo y contrario al principio de economía procedimental y, por ende, al de eficacia en la actuación administrativa. La obligación del responsable no es exigible hasta que el deudor principal no incumple su obligación, por lo que el acto administrativo que comentamos habrá anunciado una obligación inexigible. Y si el obligado principal no pagase su deuda y no cumplierse con su obligación en período voluntario, llegado ese momento, el acto administrativo de derivación de responsabilidad dictado con antelación devendría eficaz, pues señala al responsable la existencia de una obligación a su cargo, ahora ya exigible. No obstante, la operatividad del acto administrativo que comentamos queda, en este caso, también en entredicho, pues la Administración debe dictar un nuevo acto administrativo requiriendo de pago al responsable solidario. Este desdoblamiento de la actuación procedimental en dos actos, cuando podría dictarse uno solo, se nos antoja un derroche de esfuerzos procedimentales contrario, asimismo, a los principios de economía procedimental y de eficacia en la actuación administrativa».

amplitud, ya se haya producido la notificación del acto de declaración de responsabilidad solidaria antes o después de que finalice el plazo voluntario de ingreso del deudor principal.

De este modo, en el supuesto de que la declaración de responsabilidad solidaria se notificara antes de la finalización del plazo de ingreso del deudor principal, creemos que no podría equipararse el plazo voluntario de ingreso del deudor principal con el del responsable. Piénsese que no existiría plazo suficiente para que el responsable solidario pueda ingresar la deuda voluntariamente sin la imposición del recargo de apremio. De hecho, esta notificación podría llegar a producirse incluso el día antes de la finalización del citado plazo, ya que el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el RGR, no obliga a notificar la declaración de responsabilidad solidaria al mismo tiempo que se notifica la liquidación al deudor principal, con las consiguientes dificultades que se plantean al responsable solidario para ingresar la deuda en un período de tiempo tan breve.

Lo cierto es que la Audiencia Nacional, en su Sentencia de 9 de marzo de 1998, declaró (refiriéndose al antiguo RGR de 1968) que, en los casos de responsabilidad solidaria, habría de notificarse la liquidación al sujeto pasivo y al responsable solidario al mismo tiempo, de cara a que el citado responsable pudiera ingresar el importe de la deuda en período voluntario. El citado pronunciamiento no otorgó un plazo de ingreso voluntario propio al responsable, permitiéndole efectuar el ingreso en el plazo voluntario del deudor principal <sup>32</sup>.

Por su parte los artículos 10 y 12 del antiguo RGR de 1990 disponían que para que la deuda resulte exigible al responsable solidario debe haberse producido su impago en período voluntario por el deudor principal. Así las cosas, no sería exigible dicha deuda al responsable solidario hasta que no se cumpliera el referido requisito temporal, no pudiendo el responsable solidario satisfacer el importe de la deuda, en calidad de tal, hasta que no finalice el plazo de ingreso voluntario del deudor principal.

En suma, al amparo de dicha regulación reglamentaria contenida en el antiguo RGR de 1990, el responsable solidario no podría satisfacer la deuda tributaria en un período voluntario propio.

Ahora bien, ¿qué carácter presentaría el pago que, en su caso, efectuase el responsable solidario con anterioridad a la finalización del período voluntario del deudor principal? Piénsese que aquel dispondrá de la posibilidad de pagar en el período voluntario de ingreso con el que cuenta el deudor principal.

¿Se trataría de pagos efectuados en calidad de responsables pudiendo, en consecuencia, ejercitar derechos tales como el relativo a la impugnación de la liquidación? Desde determinados sectores de la doctrina se apuntó en su momento que los responsables solidarios podrían satisfacer la deuda tributaria en su condición de obligados durante el período voluntario con todas sus consecuen-

<sup>32</sup> Acerca del alcance de este pronunciamiento véase GALÁN RUIZ, J., *La responsabilidad tributaria*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2004, pág. 218, para quien la interpretación que adoptó la Audiencia Nacional en dicho pronunciamiento «Aunque alejada de lo realmente establecido en las normas, tendría un efecto materialmente justo, en lo que se refiere al cómputo de un plazo de ingreso voluntario para el responsable solidario, pues este tendría la totalidad del citado plazo para efectuar el ingreso. Sin embargo mantiene otros problemas, como sería el hecho de que el responsable solidario no sabría si debe pagar o no la deuda pues el deudor principal puede efectuar todavía el pago en período voluntario».

cias, entre ellas la relativa a la posibilidad de impugnar la liquidación. Y ello con independencia de que en tales supuestos no se les hubiese notificado la declaración de responsabilidad <sup>33</sup>.

Al amparo de esta línea de interpretación se estimaba que, habiendo realizado el presupuesto de hecho generador de la responsabilidad, a pesar de que todavía no se le hubiese notificado el acto administrativo de declaración de responsabilidad, y a pesar de que todavía no hubiese finalizado el plazo concedido al sujeto pasivo, habría que considerar que el pago efectuado por el responsable solidario se produce en calidad de tal y no en calidad de tercero <sup>34</sup>.

Por nuestra parte estimamos que el pago que, en su caso, efectúe el responsable solidario antes de la finalización del período voluntario de ingreso del deudor principal adquiere los rasgos configuradores del pago realizado por un tercero. Y ello debido a que el responsable solo puede satisfacer el importe de la deuda en su condición de obligado al pago si se le hubiese notificado el acto de declaración de responsabilidad. En caso contrario, habrían de hacerlo como terceros. Por tanto, en ningún caso el responsable solidario que pagase el importe de la deuda quedaría legitimado para ejercitar ante la Administración los derechos que correspondan al obligado al pago. Sí podría, en cambio, ejercitar los derechos que deriven a su favor exclusivamente del acto del pago.

Por otra parte, y como seguramente se recordará, al amparo de lo establecido en la antigua LGT de 1963 y en el antiguo RGR de 1990 se producía un exceso reglamentario, al exigirse el importe de la deuda al responsable solidario automáticamente en período ejecutivo. Y es que, dada la parquedad que presentaba la antigua Ley a la hora de regular expresamente el citado procedimiento, se originaba un claro exceso reglamentario al hacerse responder al responsable solidario de la deuda automáticamente en el período ejecutivo, no concediéndosele un plazo voluntario de ingreso, y sin imposición de recargo de apremio.

Señalaba concretamente el artículo 37.4 de la antigua Ley de 1963 en su párrafo tercero que «Transcurrido el período voluntario que se concederá al responsable para el ingreso, si no se efectúa el pago, la responsabilidad se extenderá automáticamente al recargo a que se refiere el artículo 127 de esta Ley y la deuda le será exigible en vía de apremio». Se trataba de un precepto que, en nuestra opinión, debía aplicarse tanto a la responsabilidad solidaria como a la subsidiaria, ya que en aquellos supuestos en los que el legislador perseguía efectuar una mención expresa a un determinado tipo de responsabilidad así lo hacía <sup>35</sup>.

<sup>33</sup> En este sentido se pronunciaron, entre otros, FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., «Reflexiones en torno al responsable solidario y a la solidaridad en Derecho Tributario», en la obra colectiva *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, ob. cit., pág. 639 y DE LA HUCHA CELADOR, F., «Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en el RGR de 1990: I. La responsabilidad solidaria», ob. cit., pág. 75.

<sup>34</sup> Nótese que, de conformidad con esta línea de interpretación habría que concluir que, si bien el vencimiento del período voluntario de pago constituye requisito inexcusable para que el acreedor pueda exigir el pago al responsable, no lo es para que este pueda, si así lo desea, extinguir su obligación. Dicho de otro modo, el acto administrativo de declaración de responsabilidad presentaría un carácter meramente declarativo y no constitutivo de la responsabilidad tributaria, conectándose el nacimiento de esta última a la realización del presupuesto de hecho previsto en el ordenamiento jurídico y no al acto administrativo que lo declara.

<sup>35</sup> Así sucedía, por ejemplo, con el artículo 37.5 de la antigua Ley, que se refería exclusivamente a la responsabilidad subsidiaria.

Esta circunstancia motivó que, tras la entrada en vigor de la antigua Ley 25/1995, de 20 de julio, de reforma de la LGT, el artículo 12 del antiguo RGR de 1990 quedase *de facto* derogado en su totalidad, en la medida en que contradecía en numerosos aspectos lo establecido en el artículo 37.4 de la antigua Ley, no ya solo en lo relativo a los plazos de ingreso de la deuda para el responsable, sino también en lo referente al importe de la deuda exigible al mismo, así como en lo que respecta a la dualidad de procedimientos para exigir el importe de la deuda al responsable solidario.

Y es que, inicialmente, de acuerdo con aquello que disponía el artículo 37.4 de la antigua Ley, el modo de proceder a la exigencia de la responsabilidad solidaria determinaba que esta se exigiese en todo caso con el recargo de apremio, al estimarse producida la falta de pago de la deuda tributaria una vez transcurrido el período voluntario de pago. Ello determinaba en todo caso la exigencia al responsable solidario del recargo de apremio, así como de los intereses de demora <sup>36</sup>.

Por el contrario, tras la reforma acometida a través de la Ley 25/1995 se concedió al responsable (sin distinción entre el solidario y el subsidiario) un período voluntario para el ingreso. Y únicamente en el hipotético caso de que no satisficiera el importe de la deuda en dicho período se extendería automáticamente la responsabilidad al recargo propio del período ejecutivo, siéndole de aplicación el procedimiento de apremio o de ejecución forzosa. Dicho de otro modo, si no se efectuase el pago durante el transcurso de ese período de pago voluntario podría extenderse la responsabilidad automáticamente al recargo de apremio y a los intereses de demora <sup>37</sup>.

Sin lugar a dudas, la carencia de un plazo voluntario de ingreso del responsable solidario determinaría un acortamiento del plazo de ingreso, que habría de ser el de las deudas en vía ejecutiva. En efecto, en relación con los posibles plazos de impugnación de la liquidación por parte del responsable y los plazos de ingreso de que ha de disponer el mismo, el plazo de ingreso de las deudas en período ejecutivo resultaría considerablemente más breve que el existente para las deudas en período voluntario. Y, como consecuencia de este acortamiento de los plazos de ingreso para el responsable solidario, cabría la posibilidad de iniciar el procedimiento de embargo con anterioridad a la finalización del plazo de presentación de reclamaciones <sup>38</sup>.

Por último, conviene tener presente que si no se concediese un plazo voluntario de ingreso de la deuda tributaria al responsable solidario cuyo cómputo se iniciase en el instante de la notificación del requerimiento de pago, habiéndose notificado a este último la declaración de responsabilidad con anterioridad a la finalización del período voluntario de pago no podría saber si, finalmente, el deudor principal satisfizo o no el importe de la deuda (con la consiguiente liberación de su responsabilidad), así como si ha de abonar el importe de esta última para no entrar en período ejecutivo, es decir, si debe proceder a su ingreso antes de que finalice el indicado plazo para no incurrir en apremio.

<sup>36</sup> Recuérdese en relación con esta última cuestión que, con motivo de la reforma operada por la citada Ley 25/1995, se procedió a unificar los procedimientos necesarios para exigir la deuda a ambos tipos de responsables, diferenciándose únicamente en lo relativo a la necesaria declaración de fallido para el supuesto de responsabilidad subsidiaria.

<sup>37</sup> En efecto, dicho régimen, que con anterioridad a la reforma llevada a cabo por la Ley 25/1995 resultaba de aplicación al responsable subsidiario, pasó a serlo igualmente al responsable solidario, cualquiera que fuese el instante en el que se produjese la derivación de la acción, incluso en el supuesto de que dicha derivación tuviera lugar una vez que la deuda hubiese entrado en fase ejecutiva.

<sup>38</sup> A mayor abundamiento, tratándose de sanciones tributarias, la mera interposición del recurso o de la reclamación suspendería automáticamente la ejecución de las sanciones, sin necesidad de garantía alguna, hasta que hubiese tenido lugar la finalización de la vía económico-administrativa.