

# Recensiones Bibliográficas

## *La extensión de la responsabilidad a las sanciones tributarias*

Miguel Ángel MARTÍNEZ LAGO

Tirant monografías, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008, 446 págs.

1. El profesor MARTÍNEZ LAGO es un reputado especialista en materia sancionadora como acredita la extensa lista de publicaciones que sobre esa materia acopia su extenso y fructífero currículum. Resulta por eso mismo admirable que, lejos del desinterés o desaliento típico en el que puede incurrir quien ha jalonado ya múltiples singladuras por mares, puertos y arrecifes que no le son precisamente desconocidos, una vez más el autor nos presente un minucioso estudio sobre un tema de candente actualidad, sobre todo ahora, con ocasión de los incontables procesos concursales que esta virulenta crisis económica –cual un naufragio– está arrojando a las playas de nuestra realidad jurídica, pues la AEAT, ante el temor fundado de que la empresa concursada no pueda hacer frente a las actas y sanciones levantadas, suele ya adoptar medidas cautelares en el propio procedimiento inquisitivo, derivando la responsabilidad a los administradores de la empresa, cuando en esta última pueden apreciarse indicios de comportamientos negligentes en el impago de las cuotas debidas o en la correcta cumplimentación de las obligaciones formales.

Si pensamos en sectores concretos que ahora mismo están inmersos en unos sistemáticos planes de inspección como, por ejemplo, el de la construcción, no es infrecuente que ante el impago o incumplimiento de las obligaciones tributarias de algún proveedor o subcontratista de la mercantil inspeccionada, la Administración Tributaria presuma de que las facturas abonadas son falsas, invirtiendo acto seguido la carga de la prueba, obligando con ello al contribuyente a demostrar no solo el pago realizado en su día, sino también la realidad de las obras o servicios prestados, negando el gasto producido en el seno del Impuesto sobre Sociedades y declarando la indeducibilidad de las cuotas de IVA soportadas, asociando finalmente a tales conductas un comportamiento al menos negligente, acreedor de las consecuencias punitivas correspondientes en forma de sanciones tributarias que a la postre serán derivadas al administrador de la mercantil inspeccionada.

2. Queda de esta manera claramente al descubierto que las previsiones contenidas en el artículo 42.1 a) de la LGT no son precisamente el ejemplo de un precepto huero de contenido del que la AEAT no sepa sacar las oportunas conclusiones, sino todo lo contrario. A la luz de lo dispuesto por el citado artículo, los elementos que deben concitarse para que la derivación de responsabilidad sea correcta, son los siguientes:

- a) Realización del hecho imponible o de cualquier otro supuesto de hecho del que derive una deuda tributaria.
- b) Comisión de una infracción tributaria por parte del contribuyente o deudor principal.

---

c) Intervención de un tercero que causa o colabora activa y culpablemente con el deudor principal en la realización de la infracción tributaria.

d) Mora del contribuyente (existencia de la deuda tributaria y sanción pendientes de pago).

Pero una vez conocido el tenor literal de la norma, surgen una serie de interrogantes (muy numerosos) que el profesor MARTÍNEZ LAGO se encarga de analizar minuciosamente a lo largo de los capítulos en los que se estructura el estudio. Tal es el caso de la suerte de mutación que sufre la naturaleza de las sanciones finalmente derivadas al responsable, pues el ordenamiento jurídico desdibuja la filiación punitiva de las mismas para considerarlas simplemente como una deuda más a satisfacer, con un indisimulado interés en que esa genealogía se pierda irremisiblemente en la oscuridad de los meandros administrativos, a fin de desentenderse de las exigencias del derecho sancionador en sus vertientes formal y sustantiva (especialmente los principios de personalidad, culpabilidad y proporcionalidad), pero también y de forma sobresaliente, del relevante principio de presunción de inocencia, pues lo normal es que el deudor principal haya impugnado en vía económico-administrativa las liquidaciones y sanciones tributarias impuestas en su día, de forma tal que, al menos por lo que a estas últimas se refiere, debiera regir la presunción de inocencia hasta tanto los órganos revisores no determinen la conformidad a derecho de las actuaciones administrativas. Y si ello es así en el caso del deudor principal, mucho más aún debe serlo en el caso del responsable solidario pues, como ha recordado la STC 85/2006, de 27 de marzo, las cantidades reclamadas a la luz del artículo 42.1 de la LGT tienen una naturaleza de filiación claramente punitiva y, en consecuencia, la responsabilidad exigida es materialmente sancionadora, resultando por ello aplicables las garantías materiales y procesales que se deducen de los artículos 25.1 y 24.2 de la Constitución, exigibles incluso a través del oportuno recurso de amparo.

Como han recordado las SSTC 316/2006, de 15 de noviembre; 120/1994, de 25 de abril; 154/1994, de 23 de mayo; 23/1995, de 30 de enero; 97/1995, de 20 de junio; 14/1997, de 28 de enero y 45/1997, de 11 de marzo, en todo procedimiento sancionador o de derivación de sanciones debe respetarse el derecho a la presunción de inocencia, que implica que la carga de la prueba de los hechos constitutivos de la infracción recaigan sobre la Administración (SSTC 197/1995, de 21 de diciembre, y 45/1997, de 11 de marzo). Del mismo parecer es la STS de 16 de diciembre de 1992 (FJ 2.º), para la que la extensión de la responsabilidad a las sanciones derivadas de infracciones cometidas por personas jurídicas requiere un comportamiento malicioso o negligente del administrador y que quede este suficientemente acreditado para que sirva de motivación al acto mediante el cual se deriva la responsabilidad tributaria frente a los mismos, incumbiendo la prueba de esta conducta cualificada por criterios culposos o intencionales a la Administración que ha de motivarla al margen de que se llegue a la declaración de insolvencia del deudor principal.

3. En muchas ocasiones, ningún rastro de ello puede encontrarse en los expedientes administrativos de derivación tributaria. Lo que pretende la AEAT con dichos procedimientos, como sostiene con claridad el profesor MARTÍNEZ LAGO, es sencillamente declarar y exigir el pago de la deuda de una manera aséptica, sencilla y automática, lo que se opone a la referida doctrina del Tribunal Constitucional (Sentencia 85/2006) que ha sido aceptada por la jurisprudencia de diversos Tribunales Superiores de Justicia de las Comunidades Autónomas, especialmente por el TSJ de la Comunidad Valenciana que a estos efectos llega a señalar lo que sigue:

---

«En cualquier caso, y partiendo de que el artículo 40.1 de la LGT alberga una participación del administrador en la infracción, lo que permite que se le pueda exigir la sanción, habrán de observarse, cuando se derive la responsabilidad contra él, los principios y garantías propias del derecho sancionador, y de modo destacado, la prueba de su negligencia como requisito integrante del propio presupuesto de hecho de la responsabilidad y, a su vez, conformador de la culpabilidad que ha de concurrir para hacer posible la exigencia de la sanción (...). Por lo demás... es evidente que la derivación de la responsabilidad en relación con una sanción a un tercer sujeto exigiría el previo desenvolvimiento de un procedimiento administrativo sancionador en relación con el presunto responsable, en que se garantizara el cumplimiento de las garantías propias de dicho procedimiento y el respeto a los derechos que toda persona tiene en el procedimiento sancionador. Porque el hecho de que la sociedad haya sido declarada infractora y el hecho de que los Administradores sociales tengan importantes atribuciones no significa que en los mismos haya concurrido, siempre y en todo caso, la culpabilidad necesaria; e incluso sería necesario probar en cada caso su efectiva participación, por acción o por omisión, en la perpetración de los hechos determinantes de la sanción» (STSJ de la Comunidad Valenciana de 19 de mayo de 2003, FJ 4.º).

4. La tesis propuesta por el profesor MARTÍNEZ LAGO en su estudio es consistente y el abajo firmante la asume completamente. Buena prueba de ello –quizás la mejor que pueda aducirse al respecto– es que ya la defendíamos por escrito hace algunos años en nuestro trabajo *La responsabilidad penal, civil y administrativa del asesor fiscal* (CEF, Madrid, 2007, págs. 51 a 95). Para empezar, ha de coincidir con el autor en que la colaboración en la comisión de la infracción debiera dar lugar a la imposición de dos sanciones, es decir, a un supuesto de verdadera coautoría en la infracción, y no a una mera garantía de cumplimiento o pago de la sanción impuesta, que es en lo que se resuelve finalmente el expediente derivativo de responsabilidad. Resulta cuando menos extraño que la reacción de la LGT a la colaboración en el impago del tributo o a la comisión de la infracción no sea la imposición de una sanción, sino atender la satisfacción de los intereses recaudatorios de la Hacienda Pública, conforme al modelo de responsabilidad civil extracontractual. Ello, por lo demás, encierra una notable paradoja. Al calificársele de simple responsable al que con su conducta colaboró en la comisión de la infracción y no de infractor, la deuda satisfecha por el contribuyente o deudor principal, libera al primero de toda responsabilidad y, en caso contrario, es decir, si este no afrontase su obligación de pago y tuviese que ser asumida por aquel, el responsable dispondría con posterioridad de la correspondiente acción de regreso contra el deudor principal, como ahora expresamente señala la LGT. De esta manera se ha perpetuado la incoherencia que supone transformar una responsabilidad por la participación en la comisión de un ilícito en una simple responsabilidad tributaria que no es otra cosa que una garantía personal para asegurar la satisfacción del crédito tributario, confundiendo, a la postre, dos instituciones –como la del tributo, por un lado, y la sanción, por otro– que ninguna similitud tienen entre sí más allá de la naturaleza pecuniaria en que ambas obligaciones pueden manifestarse.

5. Como apunta MARTÍNEZ LAGO, se trata de un grave error, producto probablemente, como con su habitual agudeza ha señalado el profesor SIMÓN ACOSTA, de unas «cenizas que no se apagan de la vieja concepción de la sanción como un crédito cuyo cobro debe ser garantizado». Lo lógico, por lo tanto, es que si el responsable participó en la comisión de la infracción, se le impusiera la sanción correspondiente junto a la del propio contribuyente y sin que la satisfacción de ninguna de ellas tuviera virtualidad liberadora para el otro, pues resultaría contrario al principio de personalidad de la pena que el responsable tuviera que pagar por la sanción impuesta a otro y que este, a su vez,

---

se liberara de su propia responsabilidad aprovechando el pago del responsable. Sin embargo, dicha lógica no es seguida por la vigente LGT que se contenta, al igual que hiciera su predecesora, con el cobro de la sanción y, en su caso, de la cuota, aunque para ello tenga que menoscabar los principios rectores de la potestad sancionadora y el fundamento último de la propia sanción como instituto jurídico. Como señala el autor en las páginas 27, 32 y 161, «si el responsable tributario comete un ilícito, lo que se debe hacer es imponerle una sanción autónoma cuyo pago no libere al infractor principal. Lo contrario es absurdo y probablemente contrario a la Constitución (...). Así lo único que se persigue es que la Administración cobre la sanción por encima de todo, incluso por encima de los principios rectores y del propio fundamento jurídico de la sanción (...). Una vez más el sacrificio de la lógica en aras a maximizar intereses recaudatorios de nuestra Administración tributaria (...). La sanción pecuniaria es un castigo y no puede descuidarse ese aspecto ni siquiera cuando se procede a su "recaudación", que debe estar plegada también a las garantías materiales y formales de los artículos 25 y 24 de la Constitución, como ha recordado hace bien poco la STC 85/2006, de 27 de marzo. Lo correcto hubiera sido, como tratamos de poner de relieve en este trabajo, que si el comportamiento de los responsables se considera digno de merecer el reproche del ordenamiento por su participación en la perpetración de actuaciones ilícitas, pues entonces lo que hay que hacer es imponerles una sanción, siguiendo para ello el cauce lógico y apropiado de un procedimiento sancionador. Lo incorrecto es que queden en un segundo plano en el que solo van a intervenir ante un impago del infractor principal, pero contrariando, como se ha indicado, el principio de personalidad de las penas».

6. El profesor MARTÍNEZ LAGO, a lo largo de su trabajo, analiza cuidadosamente los principios de la potestad sancionadora (legalidad, tipicidad, irretroactividad, etc.), contrastándolos con la regulación contenida en la LGT y la jurisprudencia derivada de ella, con especial referencia a la emitida por el Tribunal Constitucional, donde el autor encuentra material abundante para llegar a la conclusión de la descomunal incoherencia que en esta materia alberga la LGT. Especialmente enfática es a este respecto la afirmación que vierte en la página 121: «Si las sanciones tributarias tuvieran el carácter de sanciones civiles, de carácter indemnizatorio, no existiría ningún obstáculo para extender la responsabilidad del pago de la deuda tributaria a las sanciones mismas, pero como la naturaleza de las sanciones resulta esencialmente coincidente con la que tienen las penas, rigiendo entonces el principio de personalidad de la sanción, deviene incorrecto entonces sancionar a una persona por un hecho ajeno a ella misma. Como apreció el Tribunal Constitucional, la finalidad de la sanción difiere de la que tiene la deuda tributaria. Las sanciones «... ni tienen como función básica o secundaria el sostenimiento de los gastos públicos o la satisfacción de necesidades colectivas (la utilización de las sanciones pecuniarias para financiar gastos públicos es un resultado, no un fin) ni, por ende, se establecen como consecuencia de la existencia de una circunstancia reveladora de riqueza, sino única y exclusivamente para castigar a quienes cometen un ilícito» (STC 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4.º)».

7. Asimismo, merece mencionarse la referencia a la necesaria culpabilidad que ha de concurrir en el comportamiento del responsable a la hora de declarar dicha responsabilidad. Bien sabemos que en este aspecto la labor de la Administración Tributaria es manifiestamente mejorable, al limitarse en muchos casos a unas manidas cláusulas de estilo, a guisa de motivación, que lo mismo sirven para un roto que para un descosido y que frecuentemente encuentran la adecuada contestación por parte de los Tribunales de Justicia. El profesor MARTÍNEZ LAGO aporta variada jurisprudencia al respecto, pero a mi juicio dos de los pronunciamientos donde se exige que la culpabilidad del sujeto aparezca

---

nítidamente contrastada son la Resolución del TEAC de 14 de febrero de 2007 (Vocalía 5.<sup>a</sup>, R.G. 1462/2005), y la STSJ de la Comunidad Valenciana de 7 de febrero de 2007. En la primera, llega a decirse lo que sigue:

**«El ejercicio de la potestad sancionadora por la Administración pública exige una (sic) la concurrencia del comportamiento reprobable del contribuyente, ya que si bien la liquidación pretende reponer la situación jurídica que ha sido alterada por la actuación al margen de la ley del administrado, la sanción pretende penalizar la conducta culpable del obligado tributario que ha desarrollado una conducta antijurídica. Esta diferente finalidad del acto sancionador tiene ínsito un exigente juicio a la actuación administrativa: será necesario demostrar fehacientemente que se produjeron las circunstancias consideradas en la ley como determinantes de la comisión de una infracción y, además, deberá justificarse la culpabilidad del sujeto, si bien el más intenso dolo podrá ser sustituido por la conducta negligente, según la argumentación lógica que los pronunciamientos jurisprudenciales arriba mencionados efectúan. En el caso analizado, el juicio que la conducta del interesado merece impide considerar que se ha producido la conducta como mínimo culposa que la imposición de sanción requiere para asegurar la consecución de las finalidades del Derecho sancionador. Para la aplicación de este Derecho, es necesario que la prueba alcance un carácter tal que el juzgador no encuentre ningún impedimento, ninguna sombra de indeterminación a la hora de formar su convicción acerca de la realidad examinada. Asimismo, es necesario que la culpabilidad del sujeto haya quedado acreditada en el expediente. El Derecho sancionador, por su carácter odioso, debe aplicarse con plenas garantías de los bienes jurídicos de los administrados, garantías que no pueden verse debilitadas por una actuación administrativa no plenamente respetuosa con el ordenamiento jurídico garantista que hoy rige nuestro Estado constitucional. Ello tiene como consecuencia fundamental que deba rechazarse la sanción en aquellos supuestos en los que dichas garantías puedan verse menoscabadas, aunque sea levemente, pues el desvalor de tales garantías supondría la quiebra de la confianza depositada en las instituciones y el descrédito de todo el sistema jurídico. Si bien en nuestro caso no podríamos aseverar que tal garantismo se haya visto burlado, tampoco el parecer contrario alcanza la firmeza que la imposición de sanción merece y con el que la exigencia de que la aplicación del Derecho sancionador sea cumplidamente respetuosa con los derechos de los administrados se ve satisfecha por completo. Por todo ello, este Tribunal entiende que debe determinarse la anulación de la sanción impuesta por la Oficina Técnica».**

En la segunda, dicho criterio administrativo es ratificado plenamente:

«Quinto. (...) Sin perjuicio de lo anterior, se alega que la totalidad del expediente se basa en la documentación aportada por la actora, por lo que en el mismo solo se contienen referencias a las actas y las diferencias comprobadas entre la base declarada y la constatada por la Inspección sobre la documentación aportada, lo que excluye a su juicio toda labor instructora; asimismo alega la falta de concreción de los hechos, la inexistencia de culpabilidad y el tratarse de meras diferencias en la valoración de los documentos representativos de los gastos deducidos.

"(...) La Sala en similares supuestos ya ha tenido ocasión de manifestarse así en Sentencias de 16 de junio de 2003 en recurso 1019/2001, 11 de febrero de 2004 en recurso 1925/2002 y 20 de abril de 2004 en recurso 178/2003 en la que en su fundamento de derecho 2.º es del tenor literal siguiente:

---

**Es consolidado criterio jurisprudencial (STS de 7 y 26 de julio de 1997, de 9 de diciembre de 1997, de 18 de julio de 1998, de 17 de mayo de 1999, de 2 de diciembre de 2000, de 7 de abril de 2001 y de 3 de junio de 2002, entre muchas otras) que toda la materia relativa a infracciones tributarias, como inscritas en el ámbito del Derecho administrativo sancionador, ha de resolverse desde la perspectiva de los principios de culpabilidad y tipicidad, con completa proscripción de la imposición de sanciones por el mero resultado, ni antes ni después de la reforma introducida en la Ley General Tributaria por la Ley 10/1985, de 26 de abril, conforme ya tuvo ocasión de declarar la STC 76/1996, de 26 de abril.**

En el supuesto que analizamos se comunicó la apertura del expediente sancionador detallando que se había dejado de ingresar dentro del plazo reglamentario parte de la deuda tributaria por 1.578.048 ptas., según liquidación provisional de fecha 18 de noviembre de 1998 relativa al IRPF del ejercicio 1997. En la propuesta de resolución se indicaba que 'a la vista de la documentación y pruebas que constan en el expediente, se considera probado que se ha producido el supuesto tipificado en la ley como infracción, sin que puedan apreciarse causas de exoneración de la responsabilidad', y se recogía como hecho acreditado en el expediente 'dejar de ingresar dentro en el plazo reglamentario la deuda tributaria por 1.578.048 ptas., según liquidación provisional de fecha 18 de noviembre de 1998, por el concepto impositivo siguiente: IRPF declaración simplificada (modelo 101) ejercicio 1997', concluyéndose finalmente que 'en el presente caso, se ha producido el supuesto de hecho tipificado como infracción grave, teniendo en cuenta que, a la vista del expediente, la conducta del contribuyente debe calificarse cuando menos de negligente', reiterándose los mismos contenidos transcritos en el Acuerdo sancionador.

**A juicio de esta Sala, los párrafos transcritos permiten concluir que a los efectos de apreciar la comisión de la infracción imputada al actor, la Administración no ha realizado una valoración concreta y circunstanciada de la conducta llevada a cabo por el sujeto pasivo más que en función del resultado, y no hace ninguna mención de los elementos de la conducta del sujeto pasivo en los que funda su juicio de culpabilidad, a partir de los que pueda inferirse el dolo o culpa del sujeto pasivo, lo que viene a significar que no ha sido acreditada debidamente por parte de la Administración la culpabilidad del sujeto pasivo y, por tanto, debe ser anulada la sanción, al haber sido impuesta en función del mero resultado de la conducta llevada a cabo."**

**La Administración se limita sin más a efectuar una lectura del contenido del artículo 79 de la LGT en cuanto tipifica como infracción grave el dejar de ingresar todo o parte de la deuda tributaria en sus plazos correspondientes, del artículo 145 en cuanto basta con esa falta de ingreso para ser calificada la infracción como grave, el que en el artículo 82.2 tipifica la ocultación como infracción, el de entender como voluntaria la conducta del contribuyente al conocer el hecho imponible y ocultarlo a la Administración, entender, en consecuencia que tal conducta no puede ser calificada sino de voluntaria y culpable conforme al criterio imperante en la construcción jurisprudencial del principio de culpabilidad en materia tributaria, y el que conforme al artículo 77 de la LGT es factible la imposición de una sanción cuando la infracción se comete a título de mera negligencia, exonerándose la responsabilidad únicamente cuando existen diferentes criterios en la interpretación de las normas tributarias.**

Debe tenerse en cuenta que, en el Régimen Sancionador Tributario, se proclama que la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe, correspondiendo a la Administración la prueba



---

de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias. Pues bien, la aplicación de lo anteriormente expuesto, en particular la línea marcada tanto por la jurisprudencia del TC como del TS, determinan la admisión del motivo de impugnación analizado, ya que la Administración no acredita la concurrencia de los requisitos que justifican la exigencia de responsabilidad, limitándose a expresar que la conducta del sujeto pasivo no está amparada por una **interpretación razonable de la norma y que no concurren causas de exclusión de su culpabilidad, sin aportar argumentos que apoyen esas conclusiones, olvidando que no corresponde al supuesto infractor probar su inocencia, sino a la Administración demostrar su culpabilidad, además de que las resoluciones sancionadoras carecen de motivación, en el sentido anterior, por cuanto esta exigencia tiene por finalidad dar a conocer al administrado las razones de la decisión adoptada, lo que no solo asegura la seriedad en la formación de la voluntad de la Administración, sino que permite al interesado impugnar el acto de que se trate con posibilidad de criticar las bases en que se funda, y, en último término, facilita el control que el artículo 106.1 encomienda a los Tribunales de Justicia (TSJCM S.<sup>a</sup> 18 de marzo de 2001 en recurso 1398/1998)».**

8. MARTÍNEZ LAGO reniega de los criterios administrativos de identificación de los supuestos de responsabilidad por el simple hecho de la realización por el sujeto de cualquier comportamiento o conducta positiva que pueda guardar alguna relación con la infracción, pues en su opinión –que compartimos plenamente– resulta preferible estimar que al requerir una colaboración activa la conducta haya de ser determinante y aun decisiva en la comisión de la propia infracción, no bastando una suerte genérica o difusa de cualquier tipo de negligencia, sino un especial grado de culpabilidad o intencionalidad por parte del agente, más cercano al dolo que a la imprudencia. En tal sentido, en la monografía que recensamos pueden encontrarse alternativas y propuestas de *lege ferenda* para una adecuada reforma legislativa en el ámbito de la responsabilidad, abogando por el reconocimiento de diversos grados de participación en la comisión de la infracción y la separación tajante entre dicha participación y la responsabilidad solidaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Y en cualquier caso, y hasta tanto esa reforma legislativa se materialice, el adecuado respeto a los principios constitucionales exigiría que la declaración de responsabilidad por colaboración en la comisión de infracción tributarias contara con un previo pronunciamiento sobre la existencia de la infracción tributaria a través de un procedimiento separado en el que debería darse entrada como interesado al presunto responsable.

Al hilo de estas reflexiones, el autor analiza los distintos supuestos de responsabilidad tributaria contenidos en la LGT, con especial referencia a la adquisición de empresas (sucesión) o los supuestos de entorpecimiento de la ejecución recaudatoria (ocultación o transmisión de bienes y derechos del obligado al pago, incumplimiento de las órdenes de embargo, colaboración o consentimiento en el levantamiento de bienes o derechos, e incumplimientos de personas o entidades depositarias), así como el muy relevante de los administradores de sociedades que hubiesen cometido infracciones tributarias a la luz de la STC 85/2006, de 27 de marzo, en la que el máximo intérprete de la Norma Normarum corrobora la naturaleza materialmente sancionadora del supuesto de responsabilidad de los administradores declarando aplicables las garantías materiales y procesales que se infieren de los artículos 25.1 y 24.2 de la Constitución. Asimismo se abordan los problemas de la responsabilidad de los administradores concursales y de los liquidadores de sociedades, sin olvidar la responsabilidad subsidiaria por levantamiento del velo –introducida en nuestro ordenamiento por la Ley 36/2006, de

---

29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal– y la propia de los socios de personas jurídicas disueltas y liquidadas.

**9.** Por último se presta especial atención a los derechos y garantías del responsable en el procedimiento derivativo de responsabilidad, especialmente al procedimiento sancionador tributario como cauce para la determinación e imposición de las sanciones que posteriormente serán objeto de garantía por parte del responsable. El autor critica especialmente la posibilidad legal de que la Administración declare la responsabilidad extra muros del procedimiento específicamente sancionador, silenciando de esta manera el contenido del artículo 174 de la LGT y consagrando una suerte de automatismo recaudatorio que solo exige seguir los cauces consagrados por los artículos 175 y 176 de ese mismo cuerpo legal. El profesor MARTÍNEZ LAGO recuerda una vez más, con la jurisprudencia constitucional y ordinaria en la mano, que la derivación de responsabilidad exige ponderar los principios, criterios y características del procedimiento sancionador.

**10.** A buen seguro, y a pesar de que sorprendentemente el autor no lo trata directamente en su estudio, las reflexiones generales de esta monografía habrán pesado en la reciente y muy importante Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de diciembre de 2008, en la que se señala que respecto de la suspensión del acto administrativo derivativo de la responsabilidad, todo él, es decir, cuota y sanción, debe seguir el régimen de suspensión automática de las sanciones, pues en este supuesto la derivación de la cuota al responsable cumple una mera función indemnizatoria del daño producido por el comportamiento imputable al responsable, lo que, dicho de otra manera, supone considerar el acto de derivación de responsabilidad por comisión de sanciones no como un expediente más –otro cualquiera– del procedimiento recaudatorio, sino como lo que es, un acto tributario donde lo que pesa materialmente es la presunta comisión de una infracción, por lo que debe seguirse el régimen suspensivo previsto para las sanciones, es decir, su suspensión automática hasta tanto haya ganado firmeza la resolución sancionadora.

*J. Andrés Sánchez Pedroche*