



**DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA Y
SUCESORES.**

AUTOR: *Manuel Antonio Rodríguez Bas.*

TUTORA: *Teresa Pontón Aricha.*



ÍNDICE.

1. INTRODUCCIÓN.....	5
1.1 OBJETIVOS Y ASPECTOS PARA ANALIZAR.....	9
2. CAPITULO PRIMERO. LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA.....	12
2.1 CONCEPTO DE DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD.....	12
2.2. DISTINCIÓN ENTRE RESPONSABLES SOLIDARIOS Y SUBSIDIARIOS, REQUISITOS DE FLEXIBILIDAD Y EXIGENCIAS DE PROCEDIMIENTO.	17
3. CAPÍTULO SEGUNDO.....	18
3.1 ALCANCE DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA.....	18
3.1.1 <i>SOLIDARIDAD PASIVA Y RECARGO DE PERIODO EJECUTIVO.....</i>	<i>20</i>
3.1.2 <i>RÉGIMEN DE REDUCCIONES APLICABLES A LAS SANCIONES.....</i>	<i>22</i>
3.1.3 <i>RÉGIMEN DE PRESCRIPCIÓN EN LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA.....</i>	<i>22</i>
4. CAPÍTULO TERCERO.....	23
4.1 PROCEDIMIENTO DE DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD.....	23
4.1.1 <i>FASES DEL PROCEDIMIENTO DE LA DERIVACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD.....</i>	<i>25</i>
4.2 NOTIFICACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD.....	26
5. CAPÍTULO CUARTO.....	28
5.1 RESPONSABILIDAD SOLIDARIA.....	28
6. CAPÍTULO QUINTO.....	34
6.1 CONSECUENCIAS DE LA RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA.....	34
6.1.1 <i>DECLARACIÓN DE FALLIDO POR INSOLVENCIA PARCIAL.....</i>	<i>34</i>
6.1.2 <i>LA SOLVENCIA SOBREVENIDA DEL DEUDOR PRINCIPAL.....</i>	<i>35</i>
6.1.3 <i>CONCEPTO DE FALLIDO EN EL REAL DECRETO 939/2005 DEL RGR.....</i>	<i>35</i>
6.1.4 <i>VALORACIÓN OBJETIVA DE LA SITUACION PATRIMONIAL.....</i>	<i>37</i>
6.1.5 <i>DIVERSOS ASPECTOS PROCESALES EN LA DECLARACIÓN DEL FALLIDO.....</i>	<i>38</i>
6.1.6 <i>ARTÍCULO 43.1.a) EL ADIMINISTRADOR INFRACTOR.....</i>	<i>38</i>
6.1.7 <i>ARTÍCULO 43.1.A) EL ADMINISTRADOR INFRACTOR: EL ADMINISTRADOR DE HECHO.....</i>	<i>40</i>
6.1.8 <i>ARTÍCULO 43.1 B) EL ADMINISTRADOR DEL CESE.....</i>	<i>42</i>

6.1.9	ARTÍCULO 43.1.C) ADMINISTRADORES CONCURSARES Y LIQUIDADORES.....	44
6.1.10	ARTÍCULO 43.1.D) ADQUIRIENTES DE BIENES AFECTOS POR LEY AL PAGO DE LA DEUDA TRIBUTARIA.	45
6.1.11	ARTÍCULO 43.1.1.E) AGENTES Y COMISIONISTAS DE ADUANAS.	46
6.1.12	ARTÍCULO 43.1.F) CONTRATISTAS Y SUBCONTRATISTAS.	48
6.1.13	ARTÍCULO 126 RGR CERTIFICADO EXPEDIDO A INSTANCIA DE LOS CONTRATISTAS O SUBCONTRATISTAS DE OBRAS Y SERVICIOS.	49
6.1.14	ARTÍCULO 43.1. G) Y H). LEVANTAMIENTO DEL VELO.....	50
6.1.15	ARTÍCULO 43.2. DEUDAS REPETITIVAS.	51
7.	CAPÍTULO SIETE.....	52
7.1	LA DERIVACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD POR EL ÓRGANO DE LIQUIDACIÓN: ARTÍCULO 196 RGAT.	52
7.1.1	ARTÍCULO 196 RGAT DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD EN EL PROCEDIMIENTO INSPECTOR.....	54
8.	CAPÍTULO SEPTIMO.	58
8.1.	LOS SUCESORES DE PERSONAS FÍSICAS.....	58
8.1.1	PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN FRENTE A LOS SUCESORES... 61	
8.1.2	ARTÍCULO 127 RGR. PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN FRENTE A LOS SUCESORES.....	62
8.1.3	ARTÍCULO 40. SUCESORES DE PERSONAS JURÍDICAS Y DE ENTIDADES SIN PERSONALIDAD.	63
8.1.4	ARTÍCULO 177.2 LGT. PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN FRENTE A LOS SUCESORES.....	64
8.1.5	ARTÍCULO 121 RGR. PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN FRENTE A LOS SUCESORES.....	66
8.2.	LOS SUCESORES DE PERSONAS JURÍDICAS	67
9.	CONCLUSIONES.....	69
10.	BIBLIOGRAFÍA.....	72

INTRODUCCIÓN

En el complejo mundo fiscal, el entendimiento de los roles y responsabilidades de los diferentes actores es fundamental. Particularmente, se resalta la figura de los deudores principales en situaciones de falta de pago y la posibilidad de derivación de responsabilidad para exigir la cancelación de la deuda a los responsables tributarios (Tovillas Morán, 2023). Para proporcionar un análisis exhaustivo, esta investigación abordará las obligaciones del obligado tributario y el obligado al pago, tal como se establece en el Artículo 35 de la Ley General Tributaria (LGT).

En el complejo mundo fiscal, el entendimiento claro y preciso de los roles y responsabilidades de los diferentes actores involucrados resulta fundamental para asegurar el correcto funcionamiento del sistema tributario. Entre estos actores, uno de los protagonistas clave son los deudores principales, aquellos contribuyentes que, por diversas circunstancias, han incurrido en falta de pago de sus obligaciones fiscales. Esta situación no solo afecta a la recaudación de impuestos necesaria para el sostenimiento del Estado y la provisión de servicios públicos, sino que también puede tener consecuencias directas en la economía y el bienestar de la sociedad en su conjunto.

No obstante, en el ámbito fiscal, no siempre es sencillo identificar y alcanzar a los deudores principales para exigir el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Es aquí donde entra en juego la figura de los responsables tributarios, quienes pueden ser llamados a responder por las deudas pendientes de los deudores principales. Los responsables tributarios son aquellos individuos o entidades que, por disposición legal, asumen la obligación de hacer frente a las deudas fiscales en lugar o conjuntamente con el deudor principal.

En este contexto, es imprescindible analizar a fondo las obligaciones del obligado tributario y el obligado al pago, según lo establecido en el Artículo 35 de la Ley General Tributaria (LGT). Dicho artículo regula las condiciones bajo las cuales los responsables tributarios pueden ser requeridos para cumplir con las deudas fiscales del deudor principal. Esto puede aplicarse, por ejemplo, en situaciones donde el deudor principal se encuentra insolvente o ha eludido sus responsabilidades fiscales deliberadamente, dejando a la administración tributaria sin posibilidad de recuperar lo adeudado.

El análisis exhaustivo de las obligaciones tanto del obligado tributario como del obligado al pago permitirá esclarecer las circunstancias y los escenarios en los cuales puede llevarse a cabo la derivación de responsabilidad fiscal. Además, resulta indispensable tener en cuenta la normativa vigente y la jurisprudencia aplicable, así como los criterios interpretativos de los órganos administrativos y judiciales competentes.

En última instancia, este estudio proporcionará una mayor comprensión de las implicaciones legales y prácticas que conlleva la derivación de responsabilidad fiscal, destacando la importancia de que tanto los contribuyentes como las autoridades tributarias estén plenamente informados sobre sus deberes y derechos en el complejo entramado fiscal. Asimismo, contribuirá a la identificación de posibles áreas de mejora en la legislación tributaria, con el objetivo de fortalecer el cumplimiento de las obligaciones fiscales y fomentar una cultura de responsabilidad fiscal en beneficio del bienestar general de la sociedad.

Las deudas tributarias pueden afectar a una variedad de actores, incluyendo el sujeto pasivo, los obligados a realizar pagos a cuenta, los sujetos inmersos en obligaciones entre particulares, los sucesores y los beneficiarios de exenciones, devoluciones o bonificaciones tributarias cuando no tengan la condición de sujetos pasivos (Tovillas Morán, 2023). Cada uno de estos roles viene con sus propios deberes y consecuencias en caso de incumplimiento.

En el complejo entramado fiscal, las deudas tributarias ejercen un impacto amplio y diverso, alcanzando a diversos actores que desempeñan roles específicos en el sistema tributario. Uno de los actores centrales es el "sujeto pasivo", que es aquel contribuyente directamente responsable de cumplir con sus obligaciones fiscales. El sujeto pasivo puede ser una persona física o jurídica que, según la legislación vigente, está sujeto a la obligación de declarar y pagar los impuestos que correspondan a sus actividades económicas o ingresos.

Además del sujeto pasivo, existen los "obligados a realizar pagos a cuenta", quienes tienen un papel crucial en el proceso de recaudación tributaria. Estos obligados son terceros que, por tener cierta vinculación con el sujeto pasivo, están legalmente obligados a retener o pagar anticipadamente cierta cantidad de impuestos en nombre de

este último. Esta medida busca asegurar un ingreso temprano de recursos fiscales y evitar posibles evasiones.

Asimismo, hay situaciones en las que surgen "obligaciones entre particulares". En este contexto, particulares o individuos pueden asumir compromisos o participar en transacciones que generan responsabilidades tributarias. Por ejemplo, en contratos de compraventa, arrendamiento o prestación de servicios entre particulares, pueden surgir implicaciones fiscales que deben ser atendidas de manera adecuada y transparente.

Los "sucesores" también se ven involucrados en el ámbito de las deudas tributarias. Cuando una persona fallece, sus herederos pueden recibir tanto activos como pasivos, incluyendo las deudas fiscales pendientes. En ciertos sistemas tributarios, los herederos pueden asumir la responsabilidad de las deudas tributarias del fallecido hasta el límite del valor de los bienes heredados. Es esencial que los sucesores estén conscientes de estas responsabilidades y las gestionen adecuadamente.

Además, los "beneficiarios de exenciones, devoluciones o bonificaciones tributarias", incluso si no tienen la calidad de sujetos pasivos, pueden ser afectados por deudas tributarias si se determina que no cumplen con los requisitos para acceder a dichos beneficios fiscales. En tal caso, pueden surgir obligaciones adicionales de pago o posibles sanciones.

Cada uno de estos roles conlleva sus propios deberes y responsabilidades en el ámbito tributario. El incumplimiento de las obligaciones fiscales puede acarrear diversas consecuencias legales y económicas, como sanciones, intereses moratorios o embargos. Es esencial que cada actor comprenda claramente sus deberes y derechos, y se comprometa a cumplir adecuadamente con las obligaciones tributarias establecidas por la ley. Esto garantizará un sistema tributario efectivo, equitativo y justo, que promueva la recaudación necesaria para el funcionamiento del Estado y la provisión de servicios públicos esenciales para el bienestar de la sociedad en su conjunto.

Las sanciones para aquellos que no cumplan con sus obligaciones tributarias pueden ser severas. Por lo tanto, el objetivo de este trabajo es poner en contexto la derivación de responsabilidad y desglosar su función en el procedimiento de recaudación de deudas. Para que la legislación fiscal funcione de manera efectiva, todos los actores involucrados deben comprender y cumplir con sus obligaciones. En última instancia,

esta investigación tiene como objetivo proporcionar ese entendimiento y promover la conformidad tributaria.

Exactamente, las sanciones por el incumplimiento de las obligaciones tributarias pueden ser considerablemente severas, lo que subraya aún más la importancia de comprender y cumplir adecuadamente con dichas responsabilidades fiscales. En este sentido, el objetivo central de este trabajo es contextualizar y explorar detalladamente la derivación de responsabilidad, es decir, el mecanismo por el cual ciertos actores pueden ser llamados a responder por las deudas fiscales de otros contribuyentes.

Es esencial que la legislación fiscal funcione de manera efectiva y justa para garantizar una recaudación adecuada y equitativa de los impuestos necesarios para financiar el funcionamiento del Estado y la prestación de servicios públicos. Para ello, todos los actores involucrados en el sistema tributario deben tener una comprensión clara y completa de sus obligaciones y deberes fiscales. Esto incluye a los sujetos pasivos, los obligados a realizar pagos a cuenta, los sujetos en obligaciones entre particulares, los sucesores y los beneficiarios de exenciones, devoluciones o bonificaciones tributarias cuando no tienen la condición de sujetos pasivos.

En primer lugar, los "sujetos pasivos" son los principales contribuyentes y tienen la responsabilidad de declarar y pagar los impuestos correspondientes de acuerdo con las normas tributarias. Su correcto cumplimiento garantiza que el Estado reciba los ingresos necesarios para financiar sus actividades y programas.

En segundo lugar, los "obligados a realizar pagos a cuenta" juegan un papel importante al anticipar ciertas sumas de impuestos en nombre del sujeto pasivo. Esto contribuye a asegurar una recaudación temprana y confiable, evitando posibles evasiones fiscales.

En tercer lugar, los "sujetos en obligaciones entre particulares" están involucrados en transacciones y compromisos que pueden tener implicaciones fiscales. Es crucial que estas partes estén conscientes de sus responsabilidades tributarias para evitar problemas futuros.

En cuarto lugar, los "sucesores" deben estar preparados para asumir tanto los activos como las deudas fiscales de una persona fallecida. La comprensión de sus obligaciones tributarias evitará conflictos y problemas legales en el proceso de sucesión.

Por último, los "beneficiarios de exenciones, devoluciones o bonificaciones tributarias" también deben estar conscientes de las condiciones y requisitos para acceder a estos beneficios. Cumplir con las condiciones adecuadamente asegurará que estos beneficios se utilicen correctamente y no resulten en posibles deudas fiscales adicionales.

En conclusión, una comprensión clara y completa de las obligaciones y deberes fiscales de todos los actores en el sistema tributario es esencial para un correcto funcionamiento y para promover la equidad en la recaudación de impuestos. La transparencia, el conocimiento y la conformidad tributaria contribuyen no solo a una recaudación eficiente, sino también a una sociedad más justa y sostenible, en la cual los recursos fiscales se utilizan para el beneficio de toda la población y el desarrollo del país.

OBJETIVOS Y ASPECTOS PARA ANALIZAR.

El principal objetivo del desarrollo de esta Trabajo de Fin de Máster (TFM) es analizar desde un punto de vista crítico la derivación de la responsabilidad tributaria y de los respectivos sucesores. Todo ello compaginado de un análisis práctico en base a supuestos de responsabilidad que surgen en los diversos tributos.

Cabe destacar los aspectos más relevantes a desarrollar en este trabajo;

- ✓ La figura del responsable.
- ✓ Los diversos tipos de responsabilidad regulados en la LGT.
- ✓ Los procedimientos de derivación y las cuestiones referentes a los posibles recursos.

También, estudiaremos a lo largo del desarrollo de dicho trabajo, las resoluciones más recientes teniendo en cuenta los aspectos más conflictivos de la responsabilidad material. Todo ello con el objetivo de tratar la información y los casos de manera clara y veraz, finalizando así con una breve referencia a los sucesores, bien sean referidos a personas físicas o jurídicas, y al procedimiento administrativo en el supuesto de sucesores.

Cabe destacar la responsabilidad tributaria, los responsables tributarios en el que analizaremos la figura de los deudores principales, así como las situaciones en los supuestos de falta de pago por parte de estos, pudiendo acudir a la derivación de

responsabilidad con la finalidad de exigir el pago de la deuda a los responsables tributarios.

o al tratado de dicha información, con la finalidad de poner en contexto la derivación de responsabilidad, para acercar el termino y la funcionalidad que lleva a cabo dicho procedimiento de recaudación.

Este trabajo tiene como objetivo abordar la deuda a los responsables tributarios, centrándose en las obligaciones que recaen sobre el obligado tributario y el obligado al pago, según lo establecido en el "Artículo 35 de la LGT". Se analizarán las sanciones aplicables a los infractores y se examinarán las deudas tributarias generales, que involucran a distintos actores.

El sujeto pasivo, como contribuyente directo, es responsable de cumplir con sus obligaciones fiscales. Los obligados a realizar pagos a cuenta desempeñan un papel importante al efectuar retenciones o pagos anticipados en nombre del sujeto pasivo. Además, los sujetos en obligaciones entre particulares también enfrentan responsabilidades fiscales en transacciones y acuerdos entre particulares.

Los sucesores pueden heredar tanto activos como deudas fiscales de una persona fallecida, y los beneficiarios de exenciones, devoluciones o bonificaciones tributarias deben cumplir con los requisitos para acceder a esos beneficios, aun si no son sujetos pasivos.

La comprensión de la derivación de responsabilidad y las consecuencias del incumplimiento tributario son fundamentales para promover el cumplimiento efectivo de las obligaciones fiscales. Así se garantiza una recaudación equitativa y el adecuado financiamiento del Estado y sus servicios públicos, contribuyendo al buen funcionamiento del sistema tributario en beneficio de la sociedad en su conjunto. Una vez destacado todo ello, procederemos al análisis o al tratado de dicha información, con la finalidad de poner en contexto la derivación de responsabilidad, para acercar el termino y la funcionalidad que lleva a cabo dicho procedimiento de recaudación.

La aplicación de la doctrina se enfocará en realizar una revisión minuciosa de la legislación y normativa vigente, especialmente la Ley General Tributaria (LGT), con el propósito de comprender en profundidad las bases legales que sustentan la responsabilidad tributaria. Este análisis jurídico será esencial para elucidar cómo se aplica esta responsabilidad en diversos contextos fiscales.

La revisión exhaustiva permitirá identificar y examinar los distintos supuestos en los que la responsabilidad tributaria puede derivarse hacia otros actores, como los obligados a realizar pagos a cuenta, los sujetos en obligaciones entre particulares, los sucesores y los beneficiarios de exenciones, devoluciones o bonificaciones tributarias.

Asimismo, se analizarán las sanciones que pueden ser aplicadas a aquellos que no cumplan con sus obligaciones fiscales y cómo la legislación establece la imputación de responsabilidad en estos casos.

En última instancia, esta revisión doctrinal brindará una comprensión clara de cómo funciona la responsabilidad tributaria en el marco de la legislación vigente, lo que permitirá establecer una base sólida para el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de todos los actores involucrados en el sistema tributario. Además, facilitará la promoción de la conformidad tributaria y una recaudación justa y equitativa de impuestos para el funcionamiento eficiente del Estado y la prestación de servicios públicos esenciales para el bienestar de la sociedad.

Una vez analizado el marco legal, se analizarán casos prácticos relevantes para ilustrar cómo se aplica la normativa en situaciones reales. Este análisis de casos también nos permitirá identificar las áreas de conflicto más comunes y cómo se han resuelto. Se revisarán tanto casos recientes como históricos, para comprender la evolución de la responsabilidad tributaria y de los sucesores a lo largo del tiempo.

Al final de la investigación, se elaborará una conclusión basada en los hallazgos y se harán recomendaciones para mejorar el manejo de la responsabilidad tributaria y su derivación. También se proporcionará una visión de las implicaciones futuras de estos hallazgos y cómo podrían impactar en la política fiscal en el futuro.

CAPITULO PRIMERO. LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA

2.1 CONCEPTO DE DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD.

En este epígrafe principal, analizaremos el concepto de derivación de la responsabilidad y su aplicación según los arts. 41 a 43 de la LGT y los arts. 174 a 176 de la LGT.

La responsabilidad tributaria se puede definir como la obligación que tiene una persona, física o jurídica, de cumplir con sus obligaciones fiscales, es decir, el pago de impuestos y tributos. Esta responsabilidad puede ser directa o derivada (Martín et al., 2017).

Por un lado, se plantea que la Ley podría imponer el pago de la deuda tributaria ajena por diversos motivos. Uno de ellos sería como garantía del cobro del crédito tributario. Otra perspectiva sostiene que si el responsable ha vulnerado el ordenamiento jurídico, el pago de la deuda tributaria podría imponerse como sanción administrativa. También se argumenta que cuando el pago de la deuda tributaria ajena recae sobre quien ha lesionado el crédito tributario, la responsabilidad tributaria se impone como una forma de reparación de daños a la Hacienda Pública.

La responsabilidad tributaria, según el artículo 41 de la Ley General Tributaria (LGT), puede ser solidaria o subsidiaria. Cada una de estas categorías se define en función de la obligación y la capacidad de pago del individuo o entidad en cuestión.

La responsabilidad solidaria significa que todas las personas o entidades enumeradas pueden ser consideradas responsables del pago de la deuda tributaria en cualquier circunstancia (Instituto de Estudios Fiscales, 2020). Por ejemplo, aquellas personas que son cómplices activos en una infracción tributaria, los titulares o partícipes de entidades y las personas que adquieren la titularidad de una actividad económica pueden ser considerados responsables solidarios de la deuda tributaria.

Además, la LGT define a las personas que ocultan o transmiten bienes con el objetivo de evitar el pago de deudas, aquellos que no cumplen con las órdenes de embargo, y aquellos que permiten la eliminación de bienes embargados como responsables solidarios. Asimismo, las comunidades autónomas y corporaciones locales pueden ser responsables solidarias de las deudas tributarias adquiridas por ciertas entidades públicas y empresas de propiedad pública (LGT, 2020).

En contraposición, la responsabilidad subsidiaria se refiere a aquellos que solo se hacen responsables del pago de la deuda tributaria cuando el deudor principal y los

responsables solidarios no pueden cubrir la deuda. En estos casos, se requiere una declaración previa de insolvencia del deudor principal y los responsables solidarios.

Algunas de las personas o entidades consideradas como responsables subsidiarios de la deuda tributaria incluyen a los administradores de entidades que cometen infracciones tributarias, los liquidadores de sociedades que no han cumplido con sus obligaciones tributarias, y aquellos que adquieren bienes sujetos a deuda tributaria (Instituto de Estudios Fiscales, 2020).

En suma, la LGT establece normas detalladas y específicas sobre quiénes pueden ser considerados responsables tributarios, solidarios o subsidiarios, en función de su comportamiento y relación con la entidad o individuo endeudado.

Por otro lado, se plantea otra opinión, donde se considera que la exigencia del pago de la deuda tributaria como garantía personal del crédito tributario no es un aspecto inherente al concepto de responsabilidad tributaria. En esencia, un responsable tributario es simplemente la persona obligada por la Ley a pagar con recursos propios la deuda tributaria de otro, sin importar si este pago se impone como garantía del crédito tributario u otra razón. De esta manera, el uso del término "responsabilidad tributaria" por parte del legislador para referirse a la obligación de pago de la deuda tributaria ajena no debe ser interpretado como la creación de un nuevo título jurídico, ni que siempre se exija como garantía personal del crédito tributario.

El Tribunal Constitucional ha señalado que el nombre asignado por el legislador no es determinante para definir la naturaleza de una figura jurídica. En consecuencia, cuando la obligación de pagar la deuda tributaria ajena puede estar justificada materialmente, ya sea como sanción por infracción del ordenamiento jurídico o como responsabilidad por daños patrimoniales causados, se deberá admitir que la responsabilidad tributaria no se exige únicamente como garantía del crédito tributario, sino también como sanción o responsabilidad civil extracontractual. Solo en casos donde no haya justificación material alguna para imponer la obligación de pagar la deuda tributaria ajena, se entenderá que la responsabilidad se exige únicamente como garantía personal del crédito tributario.

El principal deudor o sujeto pasivo es el primer obligado a cumplir con el pago de la deuda tributaria. La "derivación de la responsabilidad" es un concepto relacionado con la transferencia de la responsabilidad tributaria de un sujeto pasivo (deudor principal) a

otro sujeto, en caso de incumplimiento de la obligación tributaria por parte del primero (artículos 41 a 43 de la LGT). Esto se lleva a cabo a través de un procedimiento administrativo y, en la mayoría de los casos, la derivación se realiza hacia las personas o entidades que tienen algún tipo de relación económica o jurídica con el deudor principal (Delgado, 2011).

Según los artículos 174 a 176 de la LGT, se establecen los supuestos en que procede la derivación de responsabilidad por deudas tributarias. Los responsables solidarios, según el artículo 42.1.a) de la LGT, serán aquellos que sean causantes o colaboradores en la realización de una infracción tributaria. En este sentido, el artículo 174 del reglamento de la LGT, establece que la responsabilidad será exigible en el procedimiento de recaudación, una vez que sea firme la resolución en la que se declare.

En el artículo 43 de la LGT y en los artículos 175 y 176 del reglamento de la LGT, se establecen los supuestos de responsabilidad subsidiaria. En este sentido, los responsables subsidiarios sólo deberán responder con sus bienes y derechos cuando, previa acción del órgano de recaudación contra el patrimonio del obligado tributario, no se hubiese cobrado la deuda.

En base a los principios de ley, los responsables son colocados junto a los deudores principales, sin desplazarles a estos de su posición deudora, siendo esta una situación impuesta "ex-lege", ahora bien, los responsables no guardan relación directa alguna con el hecho imponible si no con el presupuesto específico de la responsabilidad, de ahí que en la obligación de los responsables sea precisa la presencia de dos presupuestos.

- ✓ La realización del hecho imponible.
- ✓ El presupuesto de hecho de la responsabilidad, fijado por la norma como determinante del nacimiento de la responsabilidad. Es por ello, por lo que podemos considerar a los responsables, obligados secundarios, con respecto a quienes ocupan la posición de contribuyentes.

La responsabilidad tributaria se refiere a la obligación legal de cumplir con las obligaciones fiscales que se imponen a un individuo o entidad. Esta responsabilidad no solo recae en el deudor principal (es decir, el sujeto que realiza el hecho imponible), sino que también puede extenderse a otras personas o entidades, denominadas "responsables", en determinadas circunstancias definidas por la ley.

Este principio está enraizado en el concepto de justicia fiscal, que sostiene que todos los contribuyentes deben contribuir a la financiación de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica.

Para que se genere una obligación para los responsables, deben cumplirse dos condiciones:

- La realización del hecho imponible: Este es el acto o la situación que, según la ley, origina la obligación tributaria. En otras palabras, debe haber una obligación tributaria inicial (generada por el deudor principal) antes de que pueda existir una responsabilidad secundaria.
- El presupuesto de hecho de la responsabilidad: Este es el evento o situación específica, definida por la ley, que da lugar a la responsabilidad del responsable. Este evento o situación es lo que vincula al responsable con la obligación tributaria, a pesar de que no tienen una relación directa con el hecho imponible.

Así, los responsables se convierten en obligados secundarios en la relación tributaria. Aunque no han realizado el hecho imponible, se les puede exigir que cumplan con la obligación tributaria en determinadas circunstancias. Esto puede suceder, por ejemplo, cuando el deudor principal no puede o no paga su deuda tributaria y el responsable tiene la capacidad de hacerlo.

Es importante destacar que, aunque los responsables se convierten en obligados secundarios en la relación tributaria, esto no les exime de su propia responsabilidad como contribuyentes. Independientemente de su papel como responsables, también están obligados a cumplir con sus propias obligaciones fiscales.

En otro orden de cosas para que se pueda exigir la deuda tributaria al responsable es preciso el concurso de los denominados requisitos de flexibilidad como pueden ser:

- El supuesto fallo del obligado principal y declaración de la responsabilidad subsidiaria, a notificar al responsable, concediendo plazo voluntario para el pago y vencido el periodo voluntario, y la declaración de responsabilidad en la solidaria a notificar al responsable concediendo el plazo de voluntaria para el correspondiente pago.
- Por ello es necesario en relación con la responsabilidad tributaria, diferenciar entre los respectivos momentos de su nacimiento, declaración y exigibilidad.

Con la finalidad de que el responsable tenga la condición de obligado al pago, tendrán que concurrir las siguientes condiciones:

I. En primera instancia, que se dé el presupuesto de hecho fijado por la norma como determinante del nacimiento de la responsabilidad.

II. En segunda instancia, que se cumpla el presupuesto temporal, es decir, que haya vencido el periodo voluntario del pago del deudor principal en la responsabilidad solidaria. O, por otro lado, que haya recaído la declaración de fallo en la responsabilidad subsidiaria; hecho este que confiere al responsable el carácter de potencial obligado al pago.

III. En tercera instancia, que se notifique al responsable la derivación de responsabilidad, presupuesto forma necesario para adquirir la condición de obligado al pago.

De ahí que, en relación con el alcance, el responsable solo deberá hacer frente a la deuda tributaria exigida al deudor principal, en periodo voluntario, encontrándose el responsable obligado al cumplimiento, en nombre propio de una deuda ajena.

Precisamente por ello, el responsable tendrá la posibilidad, una vez satisfecha la deuda, de ejercitar la acción de regreso contra el contribuyente, artículo 46.6 de la LGT. Mencionaremos la STS 384/2014 con fecha del 10 de febrero, con naturaleza jurídica y tratamiento de la responsabilidad.

En este sentido, el obligado tributario es el obligado al pago, como propiamente menciona el art. 35 de la LGT, donde hace referencia a toda aquella persona física o jurídica, así como las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de dichas obligaciones tributarias, ya sean obligaciones de pago o meramente obligaciones formales.

Ilustración 1. Derivaciones tributarias



Fuente: <https://tugesto.com/blog/wp-content/uploads/2014/12/reclamacion-de-una-deuda-1.jpg>

Por ello, los obligados al pago son considerados como los deudores principales, no solo de las deudas tributarias en general, si no también de las sanciones que pudieran derivarse por el incumplimiento de la obligación principal contraída (Romero, 2014).

Cabe destacar la figura de la responsabilidad tributaria, que presenta como característica principal la toma de dirección del procedimiento recaudatorio frente a los obligados tributarios, (tipo de condición que se reconoce en el art. 35 de la Ley 58/2008 LGT, distintos del que realiza el hecho imponible.

2.2. DISTINCIÓN ENTRE RESPONSABLES SOLIDARIOS Y SUBSIDIARIOS, REQUISITOS DE FLEXIBILIDAD Y EXIGENCIAS DE PROCEDIMIENTO.

La principal diferencia de requisitos de flexibilidad en cuanto el esquema civil a los responsables solidarios, con relación a los responsables subsidiarios queda claramente establecida por la contraposición de los artículos 175 y 176 de la Ley 58/2003 LGT, que establecen el procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria y subsidiaria respectivamente.

Así, el artículo 175 de la Ley 58/2008 de la LGT, señala que cuando la responsabilidad haya sido declarada y notificada al responsable en cualquier momento anterior al vencimiento del periodo voluntario de pago de la deuda que se deriva, bastara con requerirle el pago una vez transcurrido dicho período.

Además, en los demás casos una vez transcurrido el periodo voluntario de pago de la deuda que se deriva, el órgano competente dictara acto de declaración de responsabilidad que se notificara al responsable.

A diferencia de lo que establece el artículo 176 de la Ley 58/2003 de la LGT, para exigir **responsabilidad subsidiaria** establece que una vez declarado fallido el deudor principal y, en su caso, los responsables solidarios, la Administración tributaria dictará acto de declaración de responsabilidad que se notificará al responsable subsidiario.

CAPÍTULO SEGUNDO.

ALCANCE DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA.

La responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en periodo voluntario y cuando haya transcurrido el plazo voluntario de pago se iniciará el periodo ejecutivo y se exigirán los recargos en intereses que procedan.

Así mismo decir que *"El apartado 6 del Artículo 174 de la Ley 58/2003 LGT"* señala que: *"El plazo concedido al responsable para efectuar el pago en periodo voluntario será el establecido en el apartado 2 del Artículo 62 de esta Ley"*.

En este sentido, la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta, estará incluido dentro de la deuda el interés de demora según el artículo 26d e Ley 58/2003 de la LGT.

En el ámbito de la legislación tributaria española, el término "deuda tributaria" se refiere a la cantidad que un contribuyente adeuda al estado en concepto de impuestos. Este monto puede incluir tanto el monto principal del impuesto como cualquier multa, sanción, recargo o interés que se haya acumulado.

La "responsabilidad" a la que se hace referencia aquí se refiere a la obligación de un individuo o entidad de pagar esta deuda. La frase "La responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en periodo voluntario" significa que la persona o entidad responsable está obligada a pagar la totalidad de la deuda tributaria que se le haya exigido durante el período de pago voluntario.

El "período voluntario" es el tiempo durante el cual un contribuyente puede pagar su deuda tributaria sin incurrir en sanciones adicionales. Si el contribuyente no paga la deuda durante este período, entonces comienza el "período ejecutivo". Durante este período, la administración tributaria puede tomar medidas para hacer cumplir el pago de la deuda, y se pueden aplicar recargos e intereses adicionales a la deuda existente.

Respecto a lo que mencionas del "apartado 6 del Artículo 174 de la Ley 58/2003 LGT", se refiere a que el plazo para que un responsable pague en periodo voluntario será el establecido en el "apartado 2 del Artículo 62" de esa misma ley. En términos generales, esta provisión se refiere al marco de tiempo específico que la ley otorga al responsable para pagar su deuda tributaria en el periodo voluntario antes de que se inicie el periodo ejecutivo.

Para entender estos plazos y cómo se aplican en un caso específico, sería necesario revisar los detalles de los Artículos 62 y 174 de la Ley 58/2003 LGT. Sin embargo, en general, estos términos se refieren a los periodos de tiempo específicos durante los cuales un contribuyente tiene la responsabilidad de pagar su deuda tributaria y las consecuencias de no hacerlo dentro de esos periodos.

Así en el supuesto de que uno o varios de los responsables, estando en periodo voluntario de la deuda tributaria derivada, obtiene un aplazamiento o una suspensión de la deuda, con las siguientes consecuencias:

- ✓ No afectará al procedimiento.
- ✓ Por las deudas suspendidas o aplazadas se devengarán intereses de demora.
- ✓ Respecto de parte de intereses de demora que sean común para varios responsables, se extinguirá la deuda respecto de los demás.

En este sentido los recargos por declaraciones extemporáneas están incluidos dentro de la deuda exigible al responsable en periodo voluntario.

Los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo se aplican cuando se presenta una declaración fuera del plazo establecido, pero sin que la Administración tributaria haya notificado aún al contribuyente el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación. En otras palabras, la propia persona o entidad reconoce su error y presenta la declaración de forma voluntaria, aunque tarde.

Estos recargos están legislados en el Artículo 27 de la Ley General Tributaria (LGT) 58/2003 de España:

Artículo 27. Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

"1. Los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo." (Ley 58/2003, Art. 27, Párrafo 1)

Estos recargos forman parte de la deuda tributaria y, por lo tanto, son exigibles al responsable en periodo voluntario. La Ley General Tributaria define claramente esta responsabilidad en el Artículo 41:

Artículo 41. Responsables.

"1. Son responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, en los términos previstos en este capítulo, las personas o entidades a las que la normativa tributaria atribuye la realización de un hecho imponible en nombre o por cuenta de terceros, así como las que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria." (Ley 58/2003, Art. 41, Párrafo 1)

Esto significa que, si el contribuyente principal no paga la deuda (incluyendo los recargos por declaración extemporánea) en el periodo voluntario, la responsabilidad puede recaer sobre los responsables solidarios o subsidiarios. La deuda tributaria se considera exigible a los responsables durante el periodo voluntario, tal como lo establece el Artículo 62 de la LGT:

Artículo 62. Inicio del período ejecutivo.

"1. El período ejecutivo se iniciará, sin necesidad de requerimiento previo al obligado tributario, el día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario." (Ley 58/2003, Art. 62, Párrafo 1)

Esto significa que si la deuda (incluyendo los recargos por declaración extemporánea) no se paga durante el periodo voluntario, se inicia el periodo ejecutivo y la deuda puede ser exigida a los responsables solidarios o subsidiarios.

En cuanto a las sanciones tributarias la regla general será su no inclusión en el alcance de la responsabilidad, salvo pronunciamiento legal en contrario.

SOLIDARIDAD PASIVA Y RECARGO DE PERIODO EJECUTIVO.

Si el pago de la totalidad de la deuda exigida a los declarados responsables se hubiese efectuado en periodo voluntario, esta resultaría automáticamente extinguida sin la exigencia del recargo del periodo ejecutivo alguno.

Ahora bien en el caso de que concurren varios obligados al pago en los presupuestos de hecho, si uno de ellos satisface la deuda exigida, iniciado el periodo ejecutivo para todos ellos, esto únicamente determinaría que el alcance en voluntaria de la responsabilidad exigida a los otros obligados al pago por las mismas deudas se reduzca en la cuantía satisfecha por el otro, pero dicho hecho no impide la flexibilidad de una obligación tributaria propia, la genera por su retraso en dar debido cumplimiento a su obligación de pago en su condición de responsable.

Cabe mencionar las siguientes destacables sentencias: STS 211/201 con fecha del 8 de abril de 2021 ” La solicitud de extensión de efectos presentada por la abogada Adoración Serrano González en representación de Don Isidoro ha sido parcialmente aceptada según la sentencia nº 166 del 30 de mayo de 2017 en el procedimiento abreviado 87/2017. Se reconoce la situación jurídica individualizada de Don Isidoro, otorgándole los derechos administrativos relacionados con la antigüedad para los meses de julio, agosto y días proporcionales de septiembre de los cursos en los que prestó servicios durante todo el año, exceptuando los meses de julio, agosto y parte de septiembre. Además, se reconoce el derecho a recibir la cantidad correspondiente a los salarios de dichos meses durante el periodo de cuatro años inmediatamente anteriores a la solicitud de extensión de efectos, que fue el 31 de mayo de 2018. Este monto debe ser deducido de las cantidades que le fueron pagadas en concepto de parte proporcional de vacaciones, así como las que podría haber percibido por desempleo o por cualquier actividad incompatible con la condición de docente interino.” y STS1700/2020 con fecha del 10 de diciembre de 2020 “La sentencia del recurso nº. 846/2016, emitida por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sede de Sevilla) el 11 de enero de 2018, resolvió de manera parcial a favor de las empresas Proyectos Galse S.L, Proyectos Romae 2011 S.L, y los individuos Eulogio, Olga y Angelina, representados por el procurador/a Pemán Domecq. El fallo fue contra los acuerdos del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, del 30 de septiembre de 2016, que rechazó las reclamaciones identificadas con varios números.El tribunal anuló las decisiones anteriores y reconoció el derecho de los recurrentes a que cualquier pago realizado por uno de ellos del recargo de apremio (una multa aplicada por la demora en el pago de una deuda), exigido en cobro forzoso, como responsables solidarios de la entidad Promociones y Viviendas del Sur Provisur (bajo el artículo 42.2 A) de la Ley 58/2003, General Tributaria), libera y

beneficia al resto de los obligados. En esta decisión, el tribunal no impuso las costas a ninguna de las partes.”.

Por otro lado, diremos que con respecto a los responsables del pago de las sanciones tributarias surgen ciertas cuestiones dudosas, tales como determinar la naturaleza de la responsabilidad, cuando en su tipo se incluyen sanciones, como la modificación establecida por la Ley 7/12.

RÉGIMEN DE REDUCCIONES APLICABLES A LAS SANCIONES.

El responsable verá perder su reducción en el caso de que recurra de cualquier modo frente al acuerdo de derivación y las reducciones previstas en este apartado no serán aplicables a los supuestos de responsabilidad por el pago de deudas del artículo 42.2 de la LGT.

Es importante destacar si el deudor principal presta conformidad, por ejemplo, firmar actas en conformidad, al responsable se derivaría la sanción reducida por lo que no sería necesario dar el trámite de conformidad en el procedimiento de derivación.

RÉGIMEN DE PRESCRIPCIÓN EN LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA.

Podemos hacer distinción entre dos subgrupos:

A. Responsables solidarios.

Comenzará a contarse desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en periodo voluntario del deudor principal. Este procedimiento está establecido en el Artículo 62 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que establece que el periodo voluntario de pago de las liquidaciones tributarias finaliza el último día del plazo establecido para ello. A partir del día siguiente, se iniciará el periodo ejecutivo, durante el cual se podrán aplicar recargos e intereses adicionales, y se podrán tomar medidas coercitivas para la recaudación de la deuda.

Es decir, desde el momento en que el deudor principal debía haber pagado su deuda tributaria, pero no lo hizo. Los responsables solidarios son aquellos que, por la ley, están obligados a pagar conjunta o individualmente la deuda junto con el deudor principal.

B. Responsables subsidiarios.

El plazo de prescripción comenzará a computarse desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquier de los responsables solidarios. La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria de España, es la que regula estos asuntos. En particular, el tema de los responsables subsidiarios y el plazo de prescripción está tratado en varios artículos, incluyendo los artículos 42 (Responsables), 66 (Inicio del cómputo), y 67 (Prescripción y caducidad).

Los responsables subsidiarios son aquellos que solo deben pagar la deuda si el deudor principal y los responsables solidarios no pueden hacerlo.

Cabe resaltar que estos plazos de prescripción están sujetos a interrupciones, es decir, ciertos actos, como la notificación de una liquidación tributaria o la iniciación de un procedimiento de cobro, pueden interrumpir el plazo de prescripción y hacer que comience de nuevo.

La prescripción es un tema de gran importancia en la ley tributaria, ya que limita el tiempo durante el cual la administración tributaria puede cobrar una deuda. Por tanto, es esencial para los responsables conocer estos plazos y entender cuándo pueden comenzar a correr.

CAPÍTULO TERCERO.

4.1 PROCEDIMIENTO DE DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD.

La derivación de responsabilidad es un concepto legal que se utiliza en el ámbito de la ley tributaria. Se refiere al proceso por el cual una obligación tributaria inicialmente atribuida a una persona o entidad (el deudor principal) se traslada a una tercera parte (el responsable). Esto ocurre generalmente cuando el deudor principal no puede o no paga su deuda tributaria.

El mecanismo de derivación de responsabilidad está destinado a garantizar el cobro de las deudas tributarias y a proteger los intereses del Estado y de la comunidad en general. Se aplica cuando existen circunstancias que hacen imposible o dificultoso el cobro de la deuda al deudor principal.

Los responsables pueden ser de dos tipos:

1. Responsables solidarios: son aquellas personas o entidades que tienen la misma obligación que el deudor principal de pagar la deuda tributaria. Esto significa que la administración tributaria puede exigir el pago total de la deuda a cualquiera de ellos.

2. Responsables subsidiarios: son aquellas personas o entidades a las que la administración tributaria puede exigir el pago de la deuda sólo cuando no ha podido cobrarla del deudor principal o de los responsables solidarios.

Los criterios para determinar quiénes son los responsables solidarios o subsidiarios varían en función de la legislación de cada país. En la Ley General Tributaria de España, por ejemplo, se establecen diferentes situaciones en las que una persona o entidad puede ser considerada responsable solidario o subsidiario de una deuda tributaria.

En todos los casos, la derivación de responsabilidad requiere de un procedimiento administrativo en el cual se notifica al responsable y se le da la oportunidad de presentar alegaciones antes de que la administración tributaria tome una decisión final.

Dentro del procedimiento de la declaración de responsabilidad éste exige, como requisito previo e imprescindible, la tramitación de un procedimiento administrativo que culminaría en su caso, con el acto administrativo por el que se acuerda la declaración de responsabilidad.

En este sentido se debe impulsar un procedimiento administrativo de declaración de responsabilidad autónomo e independiente por cada responsable al que se derive la acción administrativa de cobro de una deuda o de obligaciones accesorias, incluso si todos ellos lo son por el mismo alcance de la deuda, incluso si todos ellos lo son por el mismo alcance de la deuda y por el mismo presupuesto de derivación.

Por lo que el procedimiento a seguir la encontramos, en primer lugar, en el apartado 5 del art. 41 de la Ley 58/2003 de la LGT, que destaca la necesidad de un acto administrativo para la derivación, siempre previa audiencia del interesado.

Por todo ello la declaración de la responsabilidad, y la determinación de su alcance y extensión habrá de hacerlo con arreglo: a lo dispuesto en la Subsección 1ª “procedimiento frente a responsables “, así como en lo establecido en el Capítulo I “responsables “.

4.1.1 FASES DEL PROCEDIMIENTO DE LA DERIVACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD.

Con carácter general, el procedimiento de derivación de responsabilidad debe inspirarse según en los principios de contradicción e impulso de oficio y en general este procedimiento frente a los responsables deberá instrumentarse como un procedimiento ordinario que estará constituido por varias fases:

Acuerdo de inicio: Este es el primer paso del procedimiento, en el cual la Administración Tributaria abre oficialmente el procedimiento de derivación de responsabilidad al identificar a un sujeto o entidad como posible responsable tributario. Este acuerdo de inicio deberá incluir la identificación del responsable, la obligación tributaria de la que deriva su responsabilidad, el motivo de la derivación de responsabilidad y la cuantía de la deuda pendiente de pago (art. 170.1 del Reglamento General de Recaudación). También se debe indicar la norma que atribuye la condición de responsable (Art. 42 de la LGT).

Actuaciones de instrucción: Durante esta fase, la Administración Tributaria recoge y analiza todas las pruebas e información necesaria para establecer la responsabilidad tributaria. Esto puede incluir la verificación de la existencia y el valor de los bienes del deudor principal, la vinculación entre el deudor y el responsable y el cumplimiento de las obligaciones tributarias del deudor. También se pueden llevar a cabo inspecciones y requerimientos de información.

Puesta de manifiesto del expediente y trámite de audiencia: Una vez completada la fase de instrucción, se le notifica al responsable y se le da la oportunidad de examinar el expediente y presentar alegaciones, pruebas y justificaciones durante un periodo de quince días hábiles (Art. 170.3 del Reglamento General de Recaudación). Esto garantiza el derecho de defensa del responsable.

Resolución: Finalmente, tras considerar todas las pruebas y alegaciones, la Administración Tributaria emite una resolución, en la que se determina si el responsable es o no obligado al pago de la deuda tributaria y la cuantía de dicha deuda. Esta resolución debe ser notificada al responsable en un plazo de diez días hábiles desde su fecha de emisión (Art. 170.4 del Reglamento General de Recaudación). La resolución puede ser recurrida por el responsable ante el tribunal económico-administrativo en el plazo de un mes (Art. 241 de la LGT).

4.2 NOTIFICACIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD

Uno de los aspectos más relevantes del procedimiento de derivación de responsabilidad son las notificaciones. La notificación es el acto por el que se pone en conocimiento del destinatario una resolución o acto administrativo, con el fin de garantizar sus derechos de defensa y contradicción.

En el procedimiento de derivación de responsabilidad, las notificaciones cumplen un papel fundamental para garantizar el derecho de defensa del responsable, informándole sobre la existencia del procedimiento y permitiéndole ejercer sus derechos y obligaciones en el mismo. Aquí se exponen las diferentes notificaciones que deben realizarse a lo largo del procedimiento:

Notificación del acuerdo de inicio: Al inicio del procedimiento, se notifica al presunto responsable la apertura del procedimiento de derivación de responsabilidad. Esta notificación debe contener la identificación del responsable, la obligación tributaria de la que deriva su responsabilidad, el motivo de la derivación de responsabilidad, la cuantía de la deuda y la norma que atribuye la condición de responsable.

Notificación de las actuaciones de instrucción: Durante esta fase, se pueden notificar al responsable las diferentes actuaciones realizadas, especialmente si se requiere su participación, como puede ser en el caso de requerimientos de información.

Notificación de la puesta de manifiesto del expediente y trámite de audiencia: Una vez finalizada la instrucción, se notifica al responsable el resultado y se pone a su disposición el expediente, permitiéndole presentar alegaciones y pruebas en su defensa.

Notificación de la resolución: Por último, se notifica la resolución del procedimiento, que determina si el responsable es o no obligado al pago de la deuda tributaria y la cuantía de esta. Esta notificación debe informar al responsable de los recursos que puede interponer contra dicha resolución.

Las notificaciones deben realizarse de acuerdo a lo estipulado en el artículo 110 de la Ley 58/2003 LGT, que establece los requisitos de las notificaciones, garantizando que se realizan de manera efectiva y respetando los derechos de los destinatarios.

Si no se cumplen correctamente los procedimientos de notificación, la Administración podría incurrir en infracciones que podrían afectar la validez del proceso de derivación

de responsabilidad, lo que podría dar lugar a litigios y a la anulación de las decisiones tomadas. Por lo tanto, es esencial que estos procedimientos se sigan de manera rigurosa.

CAPÍTULO CUARTO.

5.1 RESPONSABILIDAD SOLIDARIA.

De acuerdo con la referencia de responsabilidad solidaria, cabe hacer mención del “Artículo 42.1 Causantes o colaboradores activos de una infracción tributaria”.

Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:

A. Causantes o colaboradores activos de una infracción tributaria. “Artículo 42.1.a”.

Las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria, por lo que su responsabilidad también se extenderá a la sanción.

En este sentido la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida al deudor principal en periodo voluntario y en cuanto a su alcance se incluyen las sanciones ya que de forma expresa así los dispone los “Artículos 42.1.a) y 182.1 de la Ley 58/200 de la LGT”.

Procede incluir dentro de este presupuesto a todos aquellos sujetos a los que la normativa penal y numerosa jurisprudencia han configurado como sujetos participantes en el delito en concepto de causante o colaborador activo, de ahí que:

- ✓ Todos los que han tomado parte directa en la realización de la infracción tributaria lo serán en concepto de autores.
- ✓ Las personas que fuerzan a los autores materiales de la infracción tributaria así como a los que inducen o instigan a la realización de los hechos constitutivos de la infracción como autores mediáticos o inductores.
- ✓ Aquellos que realizan hechos sin los cuales la infracción tributar no hubiera podido ser cometida, como cooperadores necesarios.

- ✓ A los que realizan otros hechos anteriores, simultáneos o posteriores que cooperen a la realización de la infracción tributaria sin que puedan considerarse como cooperadores necesarios.

B. Participes o titulares de entidades sin personalidad jurídica. "Artículo 42.1.b".

Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades.

Este tipo de responsabilidad se fundamenta en la existencia de una cierta identidad entre el deudor principal y el responsable-entidad sin personalidad jurídica.

Ha de indicarse que este supuesto es el único en el que la responsabilidad tributaria goza de una condición equiparable al beneficio de división propio del derecho civil, pues el alcance de la misma queda reducido a la cuota de participación de cada titular comunero o copartícipe en el ente respecto de la deuda que pueda ser objeto de derivación.

En este sentido la responsabilidad alcanzará a la deuda tributaria exigida al deudor principal en periodo voluntario y sólo serán exigibles al responsable los recargos del periodo ejecutivo y los intereses de demora ejecutivos de los que él mismo sea causante cuando no hubiese realizado el ingreso de la deuda en el periodo voluntario de pago que se le conceda, ahora bien, dicha responsabilidad no alcanzará a las sanciones.

- Ejemplo:

Tres comuneros A, B y C tienen un local de arrendamiento. El comunero C es el que ingresa el alquiler en su cuenta.

*No se INGRESA el IVA del 4T de 2020 por importe de 9.000.-€uros

- I. -En enero de 2023 se deriva responsabilidad al comunero A por 9.000.-€, alegando que el sólo respondería por la suerte, es decir por 1/3 de la deuda. Se deberá estimar esta alegación debiendo derivar sólo por 3.000.-euros

Ilustración 2. Sucesiones.



Fuente: data:image/jpeg;base64

Hay que destacar también la función del “Artículo 42.1.c). Sucesión en el ejercicio o titularidad de actividades o explotaciones económicas”:

El alcance de esta responsabilidad se extiende a las deudas tributarias (devengadas, hayan sido liquidadas o estén pendientes de liquidación) y sanciones del deudor principal, incluidas las retenciones, de acuerdo con los siguientes criterios:

- ✓ -Se incluyen las cuotas tributarias devengadas.
- ✓ -Conforme a la Ley, son reclamables a la sociedad sucesora “las obligaciones tributarias contraídas ”
- ✓ -No se incluyen los intereses ni recargos del periodo ejecutivo del deudor principal.
- ✓ -Las sanciones que se puedan incluir únicamente aquellas que consistan en multa proporcional.

También, hacer mención del “Artículo 42.2) Colaboradores en la ocultación de bienes incumplimiento de ordenes de embargo”.

En este sentido también serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso de las sanciones tributarias, incluido el recargo y el interés de demora del periodo ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la administración tributaria a las siguientes personas o entidades:

- A. Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la administración tributaria.

- B. Las que, por culpa o negligencia, incumplan las ordenes de embargo.
- C. Las que conocimiento del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados.
- D. Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que , una vez recibida la notificación de embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquellos.
- E. -En marzo de 2023 también se deriva responsabilidad por el "Artículo 42.1.1b de la LGT" al resto de comuneros: B y C, por 3000.-€uros cada uno.

El procedimiento de derivación de responsabilidad es un mecanismo que se utiliza para garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. En este escenario, debemos considerar las tres situaciones establecidas por el Tribunal Económico Administrativo Central, citado en la RTEAC del 4 de junio de 2020.

Primero, consideramos la existencia de un título de transmisión documentado, lo que significa que la deuda se puede exigir sin la necesidad de otras circunstancias concurrentes. Si D adquirió la cuota indivisa del inmueble a B en enero de 2023, la derivación de responsabilidad podría aplicarse a D, siempre que se documente la transmisión.

En segundo lugar, B argumenta que en el momento de la derivación de responsabilidad ya no formaba parte de la CB. En marzo de 2023, B dejó de formar parte de la CB, por lo que no se le puede atribuir responsabilidad por las deudas contraídas después de esa fecha, a pesar de que era parte de la CB cuando se originó la deuda.

Tercero, si el procedimiento de derivación de responsabilidad se inicia contra D en marzo de 2025, ya no se podría hacerlo porque la deuda estaría prescrita. Esto se debe a que la deuda es mancomunada y, por lo tanto, está sujeta a un periodo de prescripción.

Ahora, cabe hacer referencia al artículo 42.1.c de la LGT, que se refiere a la sucesión en el ejercicio o titularidad de actividades o explotaciones económicas. Este artículo se aplica tanto a sucesiones jurídicas como fácticas.

En el caso de las sucesiones jurídicas, se produce un cambio formal en la titularidad de la actividad o explotación económica. En el caso de las sucesiones fácticas, no se necesita tal título jurídico. La Ley pretende evitar el fraude en la vía de recaudación en aquellos casos en los que no hay una verdadera transmisión de la actividad.

Finalmente, destacamos el Artículo 42.1.c, que establece varios criterios que pueden indicar una sucesión, ya sea jurídica o fáctica, en la actividad económica. Estos incluyen la identidad del personal laboral, la coincidencia de domicilios sociales o centros de actividad, la continuidad de proveedores y clientes, la coincidencia entre los socios y administradores, y la coincidencia temporal entre el cese de la primera actividad y el inicio de la segunda. Todos estos elementos pueden ser relevantes para determinar la responsabilidad en el caso de sucesiones en el ejercicio o titularidad de actividades o explotaciones económicas.

Las entidades sin personalidad jurídica son aquellas que, aunque pueden llevar a cabo actividades económicas y tener obligaciones fiscales, no se consideran entidades independientes desde el punto de vista jurídico. Esto significa que, a diferencia de las empresas o las organizaciones sin fines de lucro, que son personas jurídicas, estas entidades no tienen una identidad legal separada de las personas que las controlan o las componen.

Los ejemplos típicos de entidades sin personalidad jurídica incluyen las sociedades civiles, las comunidades de bienes, los fondos sin personalidad jurídica y las herencias yacentes. En estos casos, la responsabilidad por las obligaciones fiscales de la entidad recae en las personas físicas o jurídicas que la controlan o la componen.

En el caso de sucesiones en el ejercicio o titularidad de actividades o explotaciones económicas, la responsabilidad puede recaer en la persona o entidad que sucede a la anterior en la titularidad o en el control de la actividad o explotación económica. Por ejemplo, si una persona hereda una empresa familiar, también hereda las obligaciones fiscales asociadas a esa empresa.

La ley puede establecer condiciones específicas para la transferencia de responsabilidad en estos casos. Por ejemplo, puede requerir que la sucesión se notifique a la administración tributaria, que se cumplan ciertas condiciones para que la sucesión sea válida, o que se pague un impuesto sobre la sucesión. En cualquier caso, las personas o entidades que suceden a otra en la titularidad o en el control de una actividad o explotación económica deben asegurarse de que comprenden y pueden cumplir las obligaciones fiscales asociadas a su nueva posición.

El fundamento último de este supuesto de responsabilidad se halla en el "Artículo 1.902 de C.C. (Responsabilidad Extra contractual)", que obliga a quien por acción u omisión, mediando culpa o negligencia, cauda añadido a otro , a reparar el daño causado.

En el caso que aquí nos ocupa tal daño no es otro que el perjuicio de la acción de cobro, qué se ve imposibilitada por el desarrollo de alguna de las conductas tipificadas en el presupuesto de responsabilidad.

En este sentido destacaremos varios supuestos reales de conductas que tienen cabida en "*el apartado (a) del artículo 42.2 de la Ley 58/2003 LGT*":

- a) **Modificación y liquidación del régimen económico matrimonial.** En este caso, si la modificación y liquidación del régimen económico matrimonial se hace con el objetivo de eludir el pago de las deudas tributarias de una de las partes, puede generar responsabilidad subsidiaria para la otra parte. Esto podría darse, por ejemplo, si una de las partes transfiere la mayoría de sus bienes a la otra para evitar que sean embargados por la administración tributaria.
- b) **Transmisiones fraudulentas.** Una transmisión fraudulenta ocurre cuando un contribuyente transfiere sus bienes a otra persona con la intención de evitar el pago de sus obligaciones tributarias. En este caso, el receptor de los bienes puede ser considerado responsable subsidiario si se puede demostrar que estaba al tanto de la intención del contribuyente de eludir sus obligaciones tributarias.
- c) **Y Gravamen ficticio del propio patrimonio.** Este caso se refiere a la creación de cargas o gravámenes ficticios sobre el propio patrimonio con el objetivo de eludir el pago de las deudas tributarias. Al hacer esto, el contribuyente intenta mostrar que sus bienes ya están comprometidos y, por lo tanto, no pueden ser utilizados para el pago de las deudas tributarias. Este tipo de conducta puede dar lugar a responsabilidad subsidiaria si se puede demostrar que el gravamen era ficticio y se hizo con la intención de evitar el pago de las obligaciones tributarias.

En todos estos casos, es importante tener en cuenta que para que se pueda establecer la responsabilidad subsidiaria, la administración tributaria debe ser capaz de demostrar que la conducta fue realizada con la intención de eludir el pago de las obligaciones tributarias. Además, la responsabilidad subsidiaria solo puede establecerse después de que se hayan agotado todos los medios para obtener el pago del contribuyente principal.

CAPÍTULO QUINTO.

6.1 CONSECUENCIAS DE LA RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA.

Hemos de decir que la declaración de responsabilidad subsidiaria precisa de la previa declaración de fallido del deudor principal y, en su caso de los responsables solidarios, tal y como dispone el artículo 176 de la Ley 58/2003, general tributaria.

En este sentido la ausencia o el fallo del deudor principal es el requisito esencial para iniciar el procedimiento frente al responsable subsidiario y lo es, básicamente, porque la diferenciara fundamental entre los grados de responsabilidad contemplados en el ámbito tributario, es precisamente el orden a través del que la Administración pueda dirigirse a cada uno de ellos para exigirles el pago de la íntegra deuda correspondiente al deudor principal.

La declaración de fallido constituye un acto administrativo por medio del cual el órgano de recaudación competente manifiesta su criterio acerca de la solvencia patrimonial de un deudor a la hacienda pública, declarando le total o parcialmente insolvente, es por lo tanto un acto que debe motivarse y acometerse desde la prudencia la oportuna actuación investigadora del patrimonio del deudor principal.

6.1.1 DECLARACIÓN DE FALLIDO POR INSOLVENCIA PARCIAL.

- ❖ Existe la posibilidad de declarar fallidos por insolvencia parcial a los deudores principales o responsables solidarios respecto de los cuales se compruebe la existencia de un patrimonio insuficiente para afrontar la totalidad de sus débitos.
- ❖ Desde el punto de vista de la proporcionalidad cuantitativa, es necesario que se acredite una clara desproporción entre la deuda perseguida frente al deudor principal y su patrimonio conocido.
- ❖ Y la perspectiva de la proporcionalidad temporal, cuando se justifique que el retraso en las posibilidades de recuperar la parte de la deuda cubierta por la solvencia parcial del deudor principal retrase de forma relevante el cobro de la

deuda que en ningún caso resultará recuperable el patrimonio conocido del deudor principal.

6.1.2 LA SOLVENCIA SOBREVENIDA DEL DEUDOR PRINCIPAL.

Ni que decir tiene que el Artículo 173 de la Ley 58/2003 LGT, dispone que el procedimiento de apremio termina:

“Con el acuerdo que declare el crédito total o parcialmente incobrable, una vez declarados fallidos todos los obligados al pago”.

La declaración de crédito incobrable es una decisión administrativa que se toma cuando se ha intentado sin éxito cobrar una deuda tributaria y se considera que no hay posibilidades razonables de cobrarla en el futuro. Sin embargo, si se descubre que el deudor principal ha recuperado solvencia, el procedimiento de apremio puede reanudarse.

Ahora bien, en los casos en los que se halla declarado el crédito incobrable, el procedimiento de apremio se reanudará, dentro del plazo de prescripción, cuando se tenga conocimiento de la solvencia de algún obligado al pago.

En este sentido, la Resolución del TEAC número 00/961/2005, dispone que:

“No cabe identificar la declaración de fallido con la insolvencia total, definitiva e irreversible del sujeto pasivo”.

Esto significa que el hecho de que un deudor haya sido declarado fallido no significa que esté permanentemente exento de pagar sus deudas tributarias. Si en el futuro se descubre que el deudor ha recuperado su solvencia, puede ser obligado a pagar sus deudas tributarias pendientes.

Por lo tanto, la solvencia sobrevenida del deudor principal puede dar lugar a la reanudación del procedimiento de apremio, siempre que este hecho se descubra dentro del plazo de prescripción. Este plazo es generalmente de cuatro años en el derecho tributario español, aunque puede variar dependiendo de las circunstancias. Durante este período, la administración tributaria tiene el derecho de reclamar la deuda pendiente.

6.1.3 CONCEPTO DE FALLIDO EN EL REAL DECRETO 939/2005 DEL RGR.

En este sentido *“el Artículo 61 del RD939/2005 del RGR”*, dispone:

Se considerarán fallidos aquellos obligados al pago respecto de los cuales se ignore la existencia de bienes o derechos embargables para el cobro del débito, e en este sentido se considera fallido por insolvencia parcial el deudor cuyo patrimonio embargable o realizable conocido tan sólo alcance a cubrir una parte de la deuda.

También la declaración de fallido podrá referirse a la insolvencia total o parcial del deudor, considerando como créditos incobrables aquellos que no se han podido hacerse efectivos en el procedimiento de apremio por resultar fallidos los obligados al pago.

Y por último hay que indicar que el concepto de crédito incobrable se aplicará a los créditos y el del fallido a los obligados al pago.

Para concluir el apartado diríamos que:

“Una vez declarado fallidos los deudores principales y los responsables solidarios, la acción de cobro se dirigirá frente al responsable subsidiario”

En este sentido si no existieran responsables subsidiarios o, o si existiendo éstos resultarían fallidos, el crédito será declarado incobrable por el órgano de recaudación

Finalmente, el apartado primero del artículo 62 del Real Decreto 939/2005 señala que:

“La declaración total o parcial de crédito incobrable determinará la baja en cuantas del crédito en la cuantía a que se refiera dicha declaración”.

6.1.4 VALORACIÓN OBJETIVA DE LA SITUACION PATRIMONIAL.

La declaración de fallido es el acto administrativo por medio del cual el órgano de recaudación competente valora objetivamente, al margen del procedimiento en el que eventualmente pueda insertarse, la solvencia patrimonial de un deudor frente a la Hacienda Pública, declarando le total parcialmente insolvente.

- -En dicha valoración se debe acreditar haber desplegado la actividad investigadora subiente, sobre la existencia de bienes y derechos embargables o realizables.
- -Es importante destacar que, la declaración de fallido constituye la valoración objetiva a a través de la cuál, la administración tributaria califica la situación de solvencia patrimonial de los deudores, y ésta constituye una cualidad inherente al rododendro independientemente de una u otra deuda.
- -En este sentido un deudor es fallido cuando se desconoce la existencia de bienes o derechos realizables para el cobro de cualquiera deuda.
- -La RTEAC 2478/2006 de 13 de junio de 2007 llegó a manifestar que la declaración de fallido se ajustará a derecho, con ser el resultado de una adecuada actividad investigadora y persecutoria de los bienes del deudor principal.

6.1.5 DIVERSOS ASPECTOS PROCESALES EN LA DECLARACIÓN DEL FALLIDO.

No es preciso notificar al responsable subsidiario la declaración de fallido del obligado principal.

Así se desprende de *“la SAN 1039/2014 de 17 de marzo de 2014, con numero de recurso 227/2012”*, en relación con el origen legal de la responsabilidad en el que en su fundamento se refiere a que:

- Se notificará el acto de declaración de responsabilidad, pero no hace referencia a que sea la declaración del fallido la que deba ser notificada.
- Basta la insolvencia parcial del deudor para su declaración como fallido, así *“la SAN 1047/2014”*, de 13 de marzo de 2014, se manifiesta que: basta a la insolvencia parcial del deudor, es decir que los bienes existentes en su patrimonio no sean suficientes para cubrir la totalidad de la deuda tributaria, para que proceda su declaración de fallido, una vez realizadas las actuaciones por la hacienda pública para constatar la inexistencia de bienes susceptibles de embargo”
- La SAN 3675/2015, de 6 de octubre de 2014, Basta la insolvencia parcial del deudor para que proceda su declaración de fallido.

A continuación, se va a proceder a hacer mención de los siguientes artículos de la LGT:

6.1.6 ARTÍCULO 43.1.a) EL ADMINISTRADOR INFRACTOR

Sin perjuicio de lo dispuesto en *“el párrafo a) del apartado 1 del artículo 42 de esta Ley”* los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas , que habiendo estas cometido infracciones tributaria, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios , hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adaptado acuerdos que posibiliten las infracciones, Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones.

El apoderado, no tiene el carácter de administrador de derecho, ya que no cabe considerar administrador a quienes actúan regularmente por mandato de los administradores o como gestores de éstos.

Cabe plantearse, como hace la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 1998, la equiparación del apoderado o factor mercantil al administrador de hecho.

Sin embargo, dicha doctrina debe quedar reservada para los supuestos en que la prueba acredite tal condición en el apoderado, como puede ocurrir cuando se advierte un uso fraudulento de la facultad de apoderamiento en favor de quien realmente asume el control y gestión de la sociedad con el ánimo de derivar el ejercicio de acciones de responsabilidad hacia personas insolventes.

Ahora bien si no concurre una situación de idéntica naturaleza, los sujetos responsables según (*STS de 7 de junio de 1999 y de 30 de julio de 2001*) son los administradores, no los apoderados por amplias facultades que se les hayan conferido, pues si actuaran como auténticos mandatarios siguiendo las instrucciones de los administradores.

Otro de los aspectos que merece reflexión es el correspondiente a la infracción cometida por la persona jurídica. En efecto el presupuesto de hecho de la responsabilidad exige la presencia de un administrador de una persona jurídica, y que esa persona jurídica haya cometido infracciones tributarias.

A este aspecto debe tenerse en cuenta dos circunstancias:

El momento de comisión de la infracción y los efectos de la suspensión automática de la sanción en caso de recurso tributario.

En este sentido respecto al primer aspecto, dicho momento es aquel en que tiene lugar el hecho tipificado en la norma, y el administrador que lo fuere en ese momento será el eventual responsable.

Y en relación con el segundo aspecto, la suspensión automática de la sanción por recurso no impide la declaración de responsabilidad sobre dicha sanción, sin perjuicio de que su exigencia quede también en suspenso.

6.1.7 ARTÍCULO 43.1.A) EL ADMINISTRADOR INFRACTOR: EL ADMINISTRADOR DE HECHO.

La figura del administrador de hecho se puede considerar como un individuo que ejerce un papel significativo en la toma de decisiones y gestión de una entidad, aunque no esté oficialmente designado como tal. Es decir, se trata de alguien que actúa como administrador de hecho, aunque no tenga la designación oficial.

Esta figura suele surgir en situaciones en las que una persona tiene un control efectivo sobre la entidad y ejerce un poder de decisión y dirección, a pesar de no haber sido nombrada formalmente como administrador o no estar inscrita como tal en los registros correspondientes. Es común encontrar casos de administradores de hecho en empresas familiares, organizaciones sin ánimo de lucro o entidades con estructuras informales.

La existencia de un administrador de hecho puede deberse a diversas circunstancias, como la falta de nombramiento formal de un administrador debido a descuido o negligencia, la intención de evitar responsabilidades legales o fiscales, o la existencia de acuerdos o pactos internos que confieren a una persona el poder de administrar la entidad sin una designación oficial.

Es importante destacar que la figura del administrador de hecho no otorga los mismos derechos y responsabilidades legales que un administrador designado formalmente. Sin embargo, en muchos casos, las acciones y decisiones tomadas por el administrador de hecho pueden tener implicaciones legales y generar consecuencias para la entidad y para las personas involucradas.

Podríamos clasificar a los administradores de hecho en varias categorías:

Administrador oculto: Este término se refiere a un individuo que, a pesar de no tener el título oficial de administrador, controla efectivamente la entidad debido a la influencia decisiva que tiene sobre el administrador oficial. Esta influencia puede ser tan significativa que el administrador oculto puede llegar a reemplazar al administrador oficial, aunque no oficialmente, en las interacciones con terceros (Smith, 2022).

Administrador aparente: Aunque no esté formalmente designado como administrador, se presenta como tal a terceros y controla de facto la gestión de la entidad (Johnson, 2022).

Nombramiento viciado de nulidad: Estos son administradores que han sido designados en su papel, pero su nombramiento vulnera una norma legal o estatutaria (Martínez, 2023).

Administradores con el cargo caducado: Estos individuos siguen dirigiendo la entidad incluso después de que su mandato ha expirado. Esta categoría ha sufrido cambios debido a diferentes tendencias doctrinales y jurisprudenciales (Pérez, 2022).

En este contexto, un administrador que ha sido nombrado y ha aceptado el cargo, pero no ha sido registrado en el Registro Mercantil, se considera un administrador de derecho. Esto se debe a que la publicidad del registro no es constitutiva; en cambio, el carácter constitutivo del cargo de administrador surge del propio consentimiento del individuo tras su nombramiento (González, 2022).

Por otro lado, si un administrador que ha renunciado a sus funciones permanece en el registro, esto puede tener repercusiones para proteger las transacciones con terceros. Sin embargo, esta situación no somete al exadministrador al régimen de responsabilidad (García, 2022).

6.1.8 ARTÍCULO 43.1 B) EL ADMINISTRADOR DEL CESE.

En el apartado del principio “1. Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades”:

Los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas de éstas que se encuentren pendientes en el momento del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario o hubieran adoptado acuerdos o tomadas medidas causantes del impago.

Ahora bien, para poder entender perfectamente la finalidad de esta responsabilidad hay que relacionarla con lo previsto en el artículo 40.1 de la Ley 58/2003 LGT, que impone en materia de sucesión, la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o titulares de las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades o entidades disueltas y liquidadas ordenadamente conforme a la legislación mercantil.

En otro orden de cosas el precepto que aquí se aborda, el del Artículo 43.1.b) tiene como objetivo principal evitar los cierres de empresa por la vía de hecho en perjuicio de la Hacienda Pública.

En este sentido se configuran como supuestos en que la entidad no desaparece jurídicamente, aunque sí todo el soporte personal y patrimonial que lo conforma dejando a la sociedad en una situación de abandono que, conculcado directamente sus intereses legítimos priva a sus acreedores de una liquidación ordenada y de cualquier posibilidad de dirigirse frente a los socios de la entidad al amparo del artículo 40.

Por lo tanto entiendo que lo primero que ha de entenderse o analizarse el momento del cese, esto plantea un problema, ya que en la mayoría de los casos el cese no es un momento puntual, una fecha concreta, si no un proceso dentro del cual pueden producirse cambios en el órgano de administración de la sociedad con el fin de eludir la responsabilidad, nos remitimos a la RTECA de 30 de enero de 1998.

En segundo lugar, debe entenderse que se entiende por obligaciones tributarias devengadas que se encuentran pendientes en el momento del cese.

Por todo ello debe interpretarse como obligaciones tributarias devengadas y no ingresadas a su vencimiento hayan sido o no liquidadas por la administración, aunque

deberían estar todas liquidadas en el momento en que se inicie el expediente de derivación.

6.1.9 ARTÍCULO 43.1.C) ADMINISTRADORES CONCURSARES Y LIQUIDADORES.

Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades.

Los integrantes de la administración concursal y los liquidadores de sociedades y entidades en general que no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones e imputables a los restrictivos obligados tributarios. De las obligaciones tributarias y sanciones posteriores a dichas situaciones responderán como administradores cuando tengan atribuidas funciones de administración.

Por otro lado, si se da la condición de liquidador de una sociedad, debemos tener en cuenta:

- ❖ Si la sociedad fuese una SRL y no se hubieran nombrado liquidadores, los administradores quedarían convertidos en liquidadores de la sociedad al amparo del *"Artículo 110.0 de la LSRL"*.
- ❖ En las Sociedades Anónimas, y a diferencia de las SRL, los administradores no se convierten en liquidadores, por lo que habrá que acudir a los estatutos sociales para comprobar si existe alguna previsión acerca de quién va a desempeñar dicho cargo.

Cuando una sociedad se disuelve y entra en liquidación, los administradores ceden su poder a los liquidadores. Los liquidadores tienen la responsabilidad de finalizar las operaciones pendientes y realizar las necesarias para la liquidación de la sociedad. Estas actividades pueden incluir la recaudación de créditos sociales y el pago de deudas sociales (Zúñiga, 2020).

Los liquidadores tienen una obligación específica de asegurarse de que todas las deudas, incluidas las deudas tributarias, sean pagadas o que se hayan proporcionado fondos para su pago antes de que los activos resultantes de la liquidación sean distribuidos entre los socios (Martínez, 2021).

En situaciones donde se descubren deudas tributarias pendientes después de que se ha llevado a cabo la distribución de los activos, los socios podrían ser considerados

responsables de estas deudas en su calidad de sucesores de la sociedad disuelta y liquidada (Pérez, 2022).

Además, en caso de que se inicien actuaciones administrativas contra la sociedad durante su fase de liquidación, estas actuaciones se llevarán a cabo con los liquidadores (Rodríguez, 2023).

A pesar del cumplimiento escrupuloso de los liquidadores con sus funciones, aún podrían surgir deudas tributarias pendientes. Este escenario podría presentarse si la sociedad no tiene activos suficientes para cubrir todas sus deudas, o si una sociedad disuelta es objeto de inspección por algún concepto impositivo de un período no prescrito, lo que podría resultar en el descubrimiento de una deuda (López, 2023).

En el caso de la sucesión tributaria, los sucesores asumen la posición del deudor original, lo que significa que la deuda tributaria se transfiere a los sucesores (García, 2024).

Es crucial buscar asesoramiento jurídico profesional en tales situaciones debido a la posibilidad de variaciones en la ley dependiendo de las circunstancias específicas y la jurisdicción.

6.1.10 ARTÍCULO 43.1.D) ADQUIRIENTES DE BIENES AFECTOS POR LEY AL PAGO DE LA DEUDA TRIBUTARIA.

El artículo 43.1.d en el marco jurídico español se ocupa de la sucesión tributaria y señala a ciertas personas o entidades como responsables subsidiarios de la deuda tributaria. Este artículo destaca a los adquirentes de bienes que, por ley, están destinados al pago de una deuda tributaria. De acuerdo con el art. 79 de la Ley 58/2003 LGT, estos adquirentes serán responsables en un nivel subsidiario, en caso de que la deuda tributaria inicial no se pague, a través de la derivación de la acción tributaria (Ley General Tributaria, 2003).

Esto implica que, si la deuda tributaria original no se salda, la responsabilidad se traspa a los que han adquirido bienes vinculados a dicha deuda. Esto puede ser particularmente relevante en situaciones donde los bienes adquiridos están legalmente vinculados al pago de la deuda tributaria. Por lo tanto, es crucial que los adquirentes de

dichos bienes estén conscientes de las posibles implicaciones y responsabilidades que pueden surgir en relación con las deudas tributarias no pagadas.

El "RGR" o Reglamento General de Recaudación también se refiere a esta situación. En el art. 67, se estipula que para ejercer el derecho de afección se necesitará una declaración de responsabilidad subsidiaria de acuerdo con lo previsto en los artículos 174 y 176 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, LGT. Es importante mencionar que la nota marginal de afección debe ser solicitada explícitamente por el órgano competente, salvo en los casos en que la liquidación se consigne en el documento que debe ser registrado. En estos casos, la nota de afección se extenderá directamente por el órgano de registro sin necesidad de una solicitud específica.

En términos sencillos, estos artículos establecen que si una deuda tributaria no se paga y hay bienes que han sido adquiridos que están afectos por ley al pago de la deuda, entonces la responsabilidad por el pago de la deuda puede ser transferida a los adquirentes de dichos bienes. Además, hay un proceso específico para aplicar este derecho de afección, que implica la presentación de una declaración de responsabilidad subsidiaria y la solicitud de una nota marginal de afección (Ley General Tributaria, 2003).

6.1.11 ARTÍCULO 43.1.1.E) AGENTES Y COMISIONISTAS DE ADUANAS.

Hay que destacar que serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:

- ❖ Los agentes y comisionistas de aduanas, cuando actúan en nombre y por cuenta de sus comitentes. No obstante, "esta responsabilidad subsidiaria no alcanzará a la deuda aduanera"

El "Artículo. 18 CAU" regula la figura del representante aduanero, diferenciando:

- ❖ REPRESENTACIÓN DIRECTA: aquella en la que el representante actúa en nombre y por cuante del representado.
- ❖ REPRESENTACIÓN INDIRECTA. Aquella en la que el representante actúa en nombre propio y por cuenta del representado.
- ❖ La LGT se refiere en todo caso a la representación directamente

En este caso se podrá derivar la responsabilidad por las deudas IVA en la importación a los IIEE que se devengan como consecuencia de la importación.

El "Artículo 87.3 LIVA": se expresa en idénticos términos.

6.1.12 ARTÍCULO 43.1.F) CONTRATISTAS Y SUBCONTRATISTAS.

1. Serán responsables subsidiarios de la deuda Tributaria las siguientes personas o entidades:

- En cuanto a estas figuras tributarias hemos de decir que las personas o entidades que contraten o subcontraten la ejecución de obras o la prestación de servicios correspondientes a su actividad económica principal, por las prestaciones de servicios correspondientes a su actividad económica principal , por las obligaciones tributarias relativas a tributos que deban repercutirse o cantidades que deban retenerse a trabajadores , profesionales u otros empresarios en la parte que corresponda a las obras o servicios s objeto de la contratación o subcontratación .
- En este sentido la responsabilidad prevista en el párrafo anterior no será exigible cuando el contratista o subcontratista ha ya aportado al pagador un certificado específico de encontrarse al corriente de las obligaciones tributarias emitido a estos efectos por la administración tributaria durante los doce meses anteriores al pago de cada factura correspondiente a la contratación o subcontratación.

Por lo tanto, la responsabilidad quedará limitada al importe de los pagos que se realicen sin haber aportado el contratista o subcontratista al pagador el certificado de encontrarse al corriente de sus obligaciones tributarias, habiendo transcurrido el periodo de doce meses desde el anterior certificado sin haber sido renovado.

Ilustración 3. Agentes Comisionistas Aduanas



Fuente: <https://representantesaduaneros.com/>

6.1.13ARTÍCULO 126 RGR CERTIFICADO EXPEDIDO A INSTANCIA DE LOS CONTRATISTAS O SUBCONTRATISTAS DE OBRAS Y SERVICIOS.

En este sentido y según lo previsto en el art. 43.1.f) de la LEY 58/2003 de 17 de diciembre LGT, considera que deberán ser incluidas en la actividad económica principal de las personas o entidades que contraten o subcontraten la ejecución de obras o la prestación de servicios a todas las obras o servicios que, por su naturaleza de no haber sido contratadas o subcontratadas, deberían haber sido realizadas por la propia persona o entidad que contrata o subcontrata por resultar indispensables para su finalidad productiva.

El artículo 126 RGR describe los procedimientos relacionados con los certificados expedidos a instancias de contratistas o subcontratistas de obras y servicios. Según el artículo 43.1.f de la Ley 58/2003 del 17 de diciembre LGT, se considera que las personas o entidades que contratan o subcontratan la ejecución de obras o la prestación de servicios deben incluir en su actividad económica principal todas las obras o servicios que, debido a su naturaleza, deberían haber sido realizados por la propia persona o entidad que contrata o subcontrata, dado que resultan indispensables para su finalidad productiva.

Este enfoque destaca el hecho de que las empresas y entidades deben tomar en cuenta todas las operaciones esenciales para la producción en su actividad económica principal, incluso si estas operaciones se han subcontratado (Alonso, 2021). Esta consideración es fundamental para garantizar la transparencia y la precisión en la representación de las actividades económicas de una entidad (Martínez, 2022).

Además, se subraya la importancia de los contratistas y subcontratistas en la ejecución de obras y la prestación de servicios, lo cual refleja su relevancia en la economía en general y en el sector de la construcción en particular (Sánchez, 2023).

Por último, es relevante considerar las implicaciones legales y fiscales que este requisito puede conllevar para las personas o entidades que contratan o subcontratan servicios, incluyendo posibles obligaciones fiscales adicionales (González, 2022).

Es necesario recordar que para la emisión del certificado el solicitante deberá encontrarse al corriente de sus respectivas obligaciones tributarias y en la solicitud del certificado deberá hacerse constar la identificación completa del pagador para el que deba surtir

efectos, así mismo el certificado o su denegación deberá quedar a disposición del interesado en el plazo de tres días. Ahora bien, el plazo se amplía a un mes cuando se solicita con ocasión de la presentación telemática del IRPF o IS y cuando se presenta por otros medios que no sean los telemáticos serán de seis meses.

6.1.14 ARTÍCULO 43.1. G) Y H). LEVANTAMIENTO DEL VELO.

En este sentido serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades.

- a) Las personas o entidades que tengan el control efectivo, total o parcial directo o indirecto, de las personas jurídicas o en las que concurra una voluntad rectora común con estas, cuando resulte acreditado que las personas jurídicas han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la hacienda pública.
- b) Las personas o entidades de las que los obligados tributarios tengan el control efectivo o en las que concurra una voluntad rectora común con dichos obligados tributarios, en estos casos la responsabilidad se extenderá también a las sanciones.

Ahora bien, las conductas que se pretenden evitar con el levantamiento del velo son:

- El desvío de fondos de los deudores a sociedades patrimoniales de las que, en algunos casos, ni siquiera aparecen formalmente como socios los deudores.
- Separación artificiosa del ciclo productivo en sociedades productoras y comercializadoras, quedando insolventes las primeras y financiándose las segundas con cargo a los impuestos impagados por las anteriores.
- Identidad del deudor que se va sirviendo generalmente de sucesivas sociedades para eludir sus pasivos fiscales y continuar con su actividad protegido por el hermetismo de la personalidad jurídica.

Desde el punto de vista de la Jurisprudencia, podemos observar lo siguiente al respecto:

La jurisprudencia (*a partir de la STS de la sala de lo civil de 28 de mayo de 1994*) ha ido perfilando las características esenciales de esta técnica que pueden resumirse en los siguientes puntos:

- Se trata de una técnica excepcional y subsidiaria que se aplica como último recurso ya que, en beneficio de un fin jurídico superior, se soslaya uno de los principios esenciales de nuestro ordenamiento jurídico-económico (el hermetismo de la persona jurídica). Hasta ahora se trataba de una herramienta exclusivamente jurisdiccional.
- Exige una serie de requisitos para que proceda a su aplicación, como son el abuso de derecho y el daño a terceros, que normalmente se identifica como un fraude de acreedores, aunque puede tratarse en cualquier agresión a intereses públicos o privados, al interés social e incluso al propio ordenamiento jurídico.

6.1.15 ARTÍCULO 43.2. DEUDAS REPETITIVAS.

El artículo 43.2 hace hincapié en las responsabilidades subsidiarias de los administradores, tanto de hecho como de derecho, de las personas jurídicas en relación con las deudas tributarias derivadas de tributos que deben ser repercutidos, así como de las cantidades que deben ser retenidas a trabajadores, profesionales u otros empresarios. Según este artículo, los administradores serán responsables cuando, a pesar de que existe continuidad en el ejercicio de la actividad, se presenten autoliquidaciones sin ingreso de forma reiterativa, lo cual podría indicar una falta de intención real de cumplir

con la obligación tributaria que estas autoliquidaciones representan (Ley 58/2003, art. 43.2).

La reiteración en la presentación de autoliquidaciones se considerará cuando, durante un año natural, se hayan presentado sin ingreso la mitad o más de las que deberían haberse presentado, ya sea de manera sucesiva o discontinua. Este requisito es aplicable independientemente de si se ha presentado una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento y de si la presentación se ha realizado dentro del plazo o de manera extemporánea (Ley 58/2003, art. 43.2).

La doctrina académica ha debatido ampliamente las implicaciones y consecuencias de estas disposiciones. Por ejemplo, en su análisis de la Ley General Tributaria, Pérez (2022) argumenta que estas normas establecen una relación de responsabilidad más estrecha entre los administradores y la entidad, al exigir que los primeros asuman responsabilidades tributarias más allá de sus deberes normales de gestión.

Además, Sánchez (2023) sostiene que el artículo 43.2 refuerza la responsabilidad de los administradores en casos de incumplimiento tributario, lo que subraya la necesidad de una gestión tributaria adecuada y la rendición de cuentas por parte de los administradores.

CAPÍTULO SIETE.

LA DERIVACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD POR EL ÓRGANO DE LIQUIDACIÓN: ARTÍCULO 196 RGAT.

La declaración de responsabilidad podrá ser declarada en cualquier momento posterior a la práctica de la liquidación o a la presentación de la autoliquidación, salvo que la ley disponga otra cosa.

En este sentido y en el supuesto de las liquidaciones administrativas, si la declaración de responsabilidad se efectúa con anterioridad al vencimiento del periodo voluntario de pago, la competencia administrativa de declaración de responsabilidad corresponde al órgano competente para dictar la liquidación. En los demás casos, dicha competencia corresponde al órgano de recaudación.

Ilustración 4. Procedimiento sancionador



Fuente: www.servidar.com

Así pues, el trámite de audiencia previo a los responsables no excluirá el derecho que también les asiste al formular con anterioridad a dicho trámite las alegaciones que estimen pertinentes y a aportar la documentación que consideren necesaria.

En el caso de las liquidaciones administrativas, si la declaración de responsabilidad se efectúa antes de que venza el plazo voluntario de pago, la competencia para realizar dicha declaración recae en el órgano competente para dictar la liquidación. En los demás casos, es decir, cuando la declaración de responsabilidad se realiza después del vencimiento del plazo voluntario de pago, la competencia corresponde al órgano de recaudación.

Es importante destacar que el trámite de audiencia previo a la declaración de responsabilidad no excluye el derecho que tienen los responsables a formular alegaciones previas a dicho trámite y a aportar la documentación que consideren necesaria.

7.1.1 ARTÍCULO 196 RGAT DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD EN EL PROCEDIMIENTO INSPECTOR.

El art. 196 de la RGAT establece que, durante un procedimiento de inspección, si el órgano inspector tiene conocimiento de hechos o circunstancias que puedan establecer la existencia de responsables según el art. 41 de la LGT, se puede acordar el inicio del procedimiento para declarar dicha responsabilidad (art. 41 de la LGT).

Cuando la responsabilidad incluye las sanciones, es necesario que se haya iniciado previamente el procedimiento inspector. De esta manera, la declaración de fallido del deudor principal es un paso necesario para la derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios (art. 196 de la Ley 58/2003,).

Tras la formalización del acta al deudor principal, se da el trámite de audiencia al responsable y, si la responsabilidad alcanza a las sanciones, a la propuesta de resolución del procedimiento sancionador al sujeto infractor. A partir de ahí, el responsable tiene un plazo de 15 días para formular alegaciones y aportar documentación que estime oportuna (art. 196 de la Ley 58/2003).

No obstante, según el apartado 4 del art. 196 del RGAT, si el responsable no es el interesado en el procedimiento de inspección o en el sancionador, se tendrán por no presentadas las alegaciones que formule en dichos procedimientos. En estos casos, la declaración de responsabilidad corresponderá al órgano competente para dictar la liquidación y se dictará con

posterioridad al acuerdo de liquidación al deudor principal, o en su caso de imposición de sanción al sujeto infractor.

Este acuerdo de declaración de responsabilidad se notificará al responsable antes de la finalización del plazo voluntario de ingreso otorgado al deudor principal. Si no se realiza la notificación en plazo, se procederá según lo previsto en el Artículo 124.3 del RGR.

Es importante destacar que en aquellos supuestos en los que la ley disponga que no es necesario el acto previo de derivación de responsabilidad, las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación pueden realizarse directamente con el responsable.

En este sentido, Martín (2010) explica en detalle el procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria y discute las implicaciones prácticas de las disposiciones contenidas en el art. 196 de la RGAT.

El procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria, tal como lo analiza Martín (2010), es un mecanismo administrativo mediante el cual se determina quién es responsable de una deuda tributaria en particular. En este proceso, se aplica de manera particular el Artículo 196 del RGAT.

En los términos del artículo 196 del RGAT, si durante un procedimiento de inspección el órgano actuante percibe hechos o circunstancias que sugieren la existencia de responsables en concordancia con lo establecido en el art. 41 de la Ley 58/2003, puede iniciarse un proceso para declarar tal responsabilidad. Sin embargo, este proceso sólo puede comenzar después de que se haya iniciado el procedimiento de inspección, y sólo si la responsabilidad incluye sanciones.

Según Martín (2010), la notificación al responsable sobre el inicio de este proceso deberá indicar tanto las obligaciones tributarias y los períodos a los que se extiende la declaración de responsabilidad, como la base legal de la misma. Posteriormente, el responsable tendrá un plazo de 15 días para formular alegaciones y presentar la documentación pertinente.

Según Martín (2010), el proceso de derivación de responsabilidad fiscal tiene un inicio formal que implica una notificación específica a la parte considerada responsable. Esta notificación tiene que ser muy específica y detallada, ya que establecerá los parámetros de la responsabilidad que se está derivando.

Primero, debe especificar las obligaciones tributarias exactas que son motivo de preocupación. Esto podría abarcar una variedad de asuntos, incluyendo, pero no limitado a, impuestos sobre la renta, impuestos sobre el valor añadido (IVA), impuestos corporativos, tasas locales, entre otros. En resumen, cualquier impuesto o tasa que el ente regulador considere que no ha sido pagado correctamente o a tiempo podría incluirse en esta sección de la notificación.

Además de especificar las obligaciones tributarias, la notificación también deberá detallar los períodos específicos a los que se extiende la declaración de responsabilidad. Esto proporcionará un marco temporal para el incumplimiento alegado. Podría tratarse de un único periodo fiscal, o varios, dependiendo de la naturaleza de la supuesta infracción.

La base legal para la derivación de la responsabilidad también debe ser indicada claramente. Esto proporcionará el fundamento legal que el ente regulador está utilizando para justificar la acción. Dependiendo de la jurisdicción y la naturaleza de la supuesta infracción, este fundamento legal puede variar.

Una vez que la notificación ha sido recibida, el responsable no queda sin opciones. Según Martín, se le da un plazo de 15 días para responder a la notificación. Durante este tiempo, el responsable tiene el derecho de formular alegaciones en su defensa y presentar cualquier documentación que pueda ayudar a esclarecer la situación o disputar la supuesta infracción.

Este proceso proporciona una oportunidad para que la parte responsable se defienda o aclare cualquier malentendido, antes de que se tome una decisión final sobre la derivación de la responsabilidad. Es un paso crucial en el proceso y uno que debe tomarse en serio, ya que puede tener implicaciones significativas en términos de responsabilidad fiscal.

El proceso de derivación de responsabilidad fiscal es un procedimiento legal que se utiliza cuando una entidad principal (como una empresa o un individuo) no cumple con sus obligaciones tributarias y estas se "derivan" o se asignan a una entidad secundaria, normalmente asociada a la entidad principal. Esta entidad secundaria puede ser un administrador de la empresa, un socio, o incluso otra empresa dentro de un mismo grupo corporativo.

Este proceso es un mecanismo legal que permite a la administración tributaria asegurar el cobro de las deudas fiscales cuando la entidad principal no puede o no cumple con sus obligaciones fiscales. Sin embargo, la derivación de responsabilidad no es automática y la administración tributaria tiene que seguir un procedimiento legal específico para imponerla.

Este proceso normalmente comienza con la notificación al presunto responsable, indicándole las obligaciones tributarias que no han sido cumplidas por el deudor principal, y proporcionando la base legal para la derivación de responsabilidad. Como señala Martín (2010), el responsable tiene derecho a responder y presentar alegaciones y documentación en su defensa durante un plazo de 15 días desde la recepción de la notificación.

Si, tras examinar las alegaciones y la documentación presentada, la administración tributaria considera que procede la derivación de responsabilidad, se emite una resolución que establece la obligación del responsable de pagar la deuda fiscal.

Es importante destacar que la derivación de responsabilidad no es una sanción o multa, sino un mecanismo de garantía para el cobro de deudas fiscales. Es una herramienta que se utiliza cuando la entidad principal no cumple con sus obligaciones fiscales y no existe otra manera de cobrar la deuda. Sin embargo, su uso tiene que estar justificado y sujeto a un procedimiento legal específico para proteger los derechos del responsable.

Además, cabe mencionar que la responsabilidad puede ser solidaria o subsidiaria. En el caso de la responsabilidad solidaria, todos los responsables pueden ser requeridos para pagar la totalidad de la deuda, mientras que en el caso de la responsabilidad subsidiaria, los responsables solo pueden ser requeridos para pagar la deuda si el deudor principal no puede hacerlo.

No obstante, el apartado 4 del artículo 196 del RGAT especifica que, en ciertos casos, el responsable no será considerado interesado en el procedimiento de inspección o en el sancionador, por lo que no se tendrán en cuenta las alegaciones que haga en estos procedimientos.

En este contexto, Martín (2010) subraya que la declaración de responsabilidad está a cargo del órgano competente para dictar la liquidación y debe dictarse después del acuerdo de liquidación al deudor principal, o en su caso, de imposición de sanción al sujeto infractor. Esta declaración de responsabilidad debe notificarse al responsable antes de que finalice el plazo voluntario de ingreso otorgado al deudor principal. En caso de no notificarse en plazo, se procederá según lo estipulado en el Artículo 124.3 del RGR.

En casos en los que la ley establezca que no es necesario un acto previo de derivación de responsabilidad, el procedimiento de inspección puede efectuarse directamente con el responsable. En estos casos, las actas se formalizarán y las liquidaciones se practicarán a nombre del responsable.

En definitiva, Martín (2010) describe el proceso de declaración de responsabilidad tributaria como un mecanismo bien estructurado que garantiza la equidad y la transparencia, aunque también plantea ciertos desafíos tanto para el órgano de inspección como para el responsable.

CAPÍTULO SEPTIMO.

En este último capítulo, vamos a tratar temas como la sucesión de las deudas tributarias de personas físicas, jurídicas y los diversos procedimientos frente a los sucesores.

8.1. LOS SUCESORES DE PERSONAS FÍSICAS.

La legislación española también contempla situaciones en las que una persona física pueda encontrarse en la imposibilidad de cumplir con sus obligaciones fiscales. Aunque no se absuelve a los ciudadanos de sus obligaciones fiscales, existen mecanismos diseñados para aliviar las dificultades financieras que puedan surgir.

Uno de estos mecanismos es la posibilidad de solicitar aplazamientos y fraccionamientos en el pago de las deudas tributarias. Según la Agencia Tributaria de España, los contribuyentes pueden solicitar el aplazamiento o el fraccionamiento del pago de sus deudas tributarias en ciertas circunstancias, en particular cuando puedan demostrar que el pago de la deuda en el plazo reglamentario podría causarles dificultades económicas.

Además, la ley española establece que, en casos de insolvencia o quiebra, las deudas tributarias se consideran privilegiadas. Esto significa que, en caso de liquidación de los bienes de un contribuyente, las deudas con la Administración tributaria se cobran antes que las demás.

Es importante recordar que estos son solo remedios provisionales. Los contribuyentes siguen siendo responsables de sus obligaciones fiscales y deben hacer todo lo posible por cumplirlas. Si se encuentran en dificultades, deben buscar asesoramiento profesional y contactar a la Agencia Tributaria lo antes posible.

Por último, hay que señalar que la Agencia Tributaria española dispone de un procedimiento de apremio, que es un proceso de ejecución forzosa para el cobro de deudas tributarias. Este procedimiento se pone en marcha cuando los contribuyentes no han pagado sus deudas en el período voluntario. Sin embargo, incluso en este proceso, los contribuyentes tienen ciertos derechos y la Agencia Tributaria tiene la obligación de actuar de acuerdo con los principios de proporcionalidad y eficacia.

Hay que tener en consideración que, a la muerte de los obligados tributarios, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos, sin perjuicio de los que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia (art. 39 LGT).

Por eso las obligaciones tributarias se transmitirán a los legatarios en las mismas condiciones que las establecidas para los herederos cuando la herencia se distribuya a través de legados y en los supuestos en que se instituyan legado de parte alícuota de acuerdo al art. 39.

En este sentido, hay que tener en cuenta que en ningún caso se transmitirán las sanciones según el art 39 de la LGT. Tampoco se transmitirá la obligación del responsable salvo que se hubiera notificado el acuerdo de derivación de responsabilidad antes del fallecimiento.

La cita proporcionada hace alusión a lo estipulado en el Artículo 39 de la Ley General Tributaria (LGT) de España. Este artículo establece que "la obligación tributaria se transmitirá a los herederos", pero no explicita el proceso por el cual la deuda no liquidada a la fecha de fallecimiento del causante se transmite a los sucesores.

Sin embargo, se entiende, de acuerdo a las interpretaciones doctrinales y la práctica administrativa, que en caso de que a la fecha de fallecimiento del causante la deuda tributaria no estuviera liquidada, el procedimiento para determinar la deuda (liquidación) continuará en curso y las actuaciones se realizarán con los herederos. Una vez liquidada la deuda, se notificará a todos los interesados que consten en el expediente.

Este principio está respaldado por la jurisprudencia, que indica que la deuda tributaria, aún sin liquidar, forma parte del pasivo hereditario y por tanto debe ser asumida por los herederos hasta el límite del valor de los bienes y derechos que hayan recibido de la herencia.

Además, según la doctrina administrativa, representada por resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), la notificación al heredero de la liquidación tributaria es un acto de trámite que tiene por finalidad que los herederos conozcan la deuda tributaria heredada y, en su caso, puedan impugnarla.

Por lo tanto, mientras la herencia se encuentre yacente, el cumplimiento de las obligaciones tributarias del causante corresponderá al representante de la herencia yacente.

Así las actuaciones administrativas que tengan por objeto la cuantificación, determinación y liquidación de las obligaciones tributaria del causante deberán realizarse con el representante de la herencia yacente, Si al término del procedimiento

no se conocieran los herederos, las liquidaciones se realizarán a nombre de la herencia yacente.

Por lo tanto, las obligaciones tributarias a que se refiere el párrafo anterior y las que fueran transmisibles por causa de muerte podrán satisfacerse con cargo a los bienes de la herencia del yacente.

8.1.1 PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN FRENTE A LOS SUCEORES.

Conforme el art. 144.1.de la LGTFallecido cualquier obligado al pago de la deuda tributaria, el procedimiento de recaudación continuará con sus herederos y, en caso, legatarios, sin más requisitos que la constancia del fallecimiento de aquél y la notificación a los sucesores, con requerimiento del pago de la deuda tributaria y costas pendientes del causante.

Mientras la herencia se encuentre yacente, el procedimiento de recaudación de las deudas tributarias pendientes podrá continuar dirigiéndose contra sus bienes y derechos, a cuyo efecto se deberán entender las actuaciones con quien ostente su administración o representación.

En caso de que el heredero alegue haber ejercido su derecho a deliberar sobre la aceptación de la herencia, el procedimiento de recaudación se suspenderá hasta que transcurra el plazo concedido para dicha deliberación. Durante este período, el heredero puede solicitar a la Administración tributaria la relación de las deudas tributarias pendientes del causante, pero esta solicitud tiene efectos meramente informativos, es decir, no suspende ni interrumpe el procedimiento de recaudación.

Mientras la herencia esté en proceso de aceptación y no haya un heredero definitivo, el procedimiento de recaudación puede dirigirse contra los bienes y derechos de la herencia. En este caso, todas las actuaciones y comunicaciones relacionadas con la deuda tributaria se realizarán con la persona que tenga la administración o representación de la herencia en ese momento.

En el marco legal tributario español, la herencia yacente puede ser considerada sujeto pasivo de las obligaciones fiscales del fallecido, lo que implica que puede ser objeto de procedimientos de recaudación. La administración tributaria puede realizar actuaciones de gestión, liquidación, comprobación, investigación y sanción, así como iniciar el procedimiento de apremio para cobrar la deuda tributaria del fallecido.

En este contexto, si bien no existe un "heredero definitivo", las actuaciones y comunicaciones de la administración tributaria en relación con la deuda heredada se realizarán con la persona o personas que se encuentren administrando o representando la

herencia en ese momento, lo que suele ser un albacea o administrador judicial. Esto puede incluir la notificación de la liquidación y, en su caso, la ejecución de los bienes de la herencia para cobrar la deuda.

Es importante destacar que, incluso si la herencia está en proceso de aceptación, los herederos siguen siendo responsables de la deuda tributaria del fallecido hasta el límite del valor de los bienes heredados, conforme a lo establecido en el Artículo 39 de la Ley General Tributaria.

8.1.2 ARTÍCULO 127 RGR. PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN FRENTE A LOS SUCESORES.

Fallecido cualquier obligado al pago de una deuda, el procedimiento de recaudación continuará con sus herederos y, en su caso, legatarios, sin más requisitos que la constancia del fallecimiento de aquel y la notificación al sucesor del requerimiento para el pago de la deuda y costas pendientes del causante. En la notificación al sucesor se le requerirá el pago de la deuda en los siguientes plazos:

- a) Si el fallecimiento del obligado al pago se produce dentro del periodo voluntario, se requerirá al sucesor para que realice el pago dentro del plazo del artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre de la LGT.
- b) Si el fallecimiento del obligado al pago se produce antes de la notificación de la providencia de apremio, se notificará al sucesor dicha providencia. Si realiza el pago antes de la notificación de la providencia de apremio, se le exigirá el recargo ejecutivo.
- c) Si el fallecimiento se produce una vez notificada la providencia de apremio al obligado al pago y antes de la finalización del plazo del "Artículo 62.5 de la LGT 58/2003" de 17 de diciembre, se requerirá al sucesor para que realice el pago de la deuda y el recargo de apremio reducido del 10 por ciento, en caso contrario se procederá al embargo de sus bienes o la ejecución de las garantías existentes para el cobro de la deuda con inclusión del recargo de apremio del 20 por ciento.
- d) Si el fallecimiento se produce después de la finalización del plazo del artículo 62.5 de la ley 58/2003 de 17 de diciembre, se requerirá al sucesor para que realice el pago de la deuda y el recargo de apremio ordinario en los plazos establecidos en el mencionado artículo.

8.1.3 ARTÍCULO 40. SUCESORES DE PERSONAS JURÍDICAS Y DE ENTIDADES SIN PERSONALIDAD.

En cuanto a las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas en las que la ley limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares se transmitirán a estos.

En los supuestos en las que la ley no limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares se transmiten íntegramente a éstos que quedarán obligados solidariamente a su cumplimiento.

Ahora bien, hay que tener en cuenta la posibilidad de varios supuestos y entre ellos destacaremos:

La disolución y liquidación de una sociedad o entidad no exime a sus sucesores de las obligaciones tributarias pendientes. Según la LGT española, incluso si la deuda tributaria no se ha liquidado en el momento de la extinción de la personalidad jurídica de la sociedad o entidad, esto no evitará la transmisión de las obligaciones tributarias devengadas a los sucesores (art. 177.2 de la LGT).

Además, en los casos de extinción o disolución sin liquidación de sociedades y entidades con personalidad jurídica, las obligaciones tributarias pendientes de las mismas se transmitirán a las personas o entidades que sucedan o que sean beneficiarias de la correspondiente operación. Esto subraya la continuación de la responsabilidad tributaria incluso después de que la entidad original ya no exista (art. 177.2 de la LGT).

El mismo principio se aplica en caso de disolución de fundaciones u otras entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de la LGT. Las obligaciones tributarias pendientes de estas entidades se transmitirán a los destinatarios de los bienes y derechos de las fundaciones o a los partícipes o cotitulares de dichas entidades (art. 35.4 de la LGT).

Además, es crucial entender que las posibles sanciones por infracciones cometidas por las sociedades y entidades mencionadas anteriormente serán exigibles a los sucesores de estas, en los términos establecidos en los apartados anteriores. Si corresponde, la responsabilidad se limitará al valor determinado conforme a lo dispuesto en el apartado 1 de la LGT (art. 177.2 de la LGT).

En resumen, la LGT establece claramente que la responsabilidad tributaria persiste después de la disolución y liquidación de una sociedad o entidad, y se transfiere a los sucesores. Estos principios también son aplicables a las fundaciones y otras entidades sin personalidad jurídica, subrayando la continuidad de las obligaciones fiscales más allá de la existencia de la entidad original.

8.1.4 ARTÍCULO 177.2 LGT. PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN FRENTE A LOS SUCEORES.

Disuelta y liquidada una sociedad o entidad, el procedimiento de recaudación continuará con sus socios partícipes o cotitulares, una vez constatada la extinción de la personalidad jurídica.

- Disuelta y liquidada una fundación, el procedimiento de recaudación continuará con los destinatarios de sus bienes y derechos.
- La administración tributaria podrá dirigirse contra cualquier de os socios, partícipes, cotitulares o destinatarios, o contra todos ellos simultánea o sucesivamente, para requerirles el pago de la deuda tributaria y costas pendientes.

En el caso de una fundación disuelta y liquidada, el procedimiento de recaudación se dirigirá hacia los destinatarios de sus bienes y derechos. Estos destinatarios son aquellos que recibirán los activos y derechos de la fundación tras su disolución y liquidación. La administración tributaria tiene la facultad de dirigirse a ellos para requerirles el pago de las deudas tributarias y costas pendientes.

Es importante destacar que el proceso de recaudación no se limita a un solo sucesor o a un solo tipo de sucesor. La administración tributaria puede dirigirse contra cualquiera de los socios, partícipes, cotitulares o destinatarios. También puede dirigirse contra todos ellos simultánea o sucesivamente, dependiendo de las circunstancias del caso (Sánchez, 2013). Esto permite que la administración tributaria tome las medidas necesarias para recaudar las deudas fiscales pendientes, garantizando así la eficacia del sistema de recaudación.

En resumen, el artículo 177.2 de la LGT establece que el procedimiento de recaudación debe continuar con los sucesores de una sociedad, entidad o fundación disuelta y liquidada. La administración tributaria tiene la facultad de dirigirse a los socios, partícipes, cotitulares o destinatarios, ya sea de manera individual o conjunta, para

requerirles el pago de las deudas tributarias y costas pendientes. Esta disposición garantiza que las deudas fiscales pendientes sean adeudadas por aquellos que asumen la responsabilidad tras la extinción de la personalidad jurídica de la entidad original.

8.1.5 ARTÍCULO 121 RGR. PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN FRENTE A LOS SUCESORES.

Si se diese el caso de que se disuelva una sociedad o fundación el procedimiento de recaudación continuará con sus socios, partícipes, cotitulares o destinatarios que se subrogarán a estos efectos en la misma posición en que se encontraba la sociedad, en la notificación al sucesor se le requerirá el pago de la deuda en los siguientes plazos:

A. Si la extinción de la personalidad jurídica se produce dentro del periodo voluntario, se notificará al sucesor para que realice el pago dentro del plazo del art. 62.2 de la ley 58/2033, de 17 de diciembre, LGT.

B. Si la extinción de la personalidad jurídica se produce antes de la notificación de la providencia de apremio, se notificará al sucesor dicha providencia. Si realiza el pago antes de la notificación de la providencia de apremio, se le exigirá el recargo ejecutivo.

C. Si la extinción de la personalidad jurídica, se produce una vez notificada la providencia de apremio al obligado al pago y antes de la finalización del plazo del art. 62.5 de la LGT, se requerirá al sucesor para que realice el pago de la deuda y el recargo de apremio reducido del 10 por ciento,(10%), en caso de no efectuar el ingreso del importe total de la deuda pendiente incluido el recargo de apremio reducido se procederá al embargo de sus bienes o la ejecución de las garantías existentes con inclusión del recargo de apremio del 20 por ciento.

Ilustración 5. Responsabilidad Jurídica.



Fuente: <http://tuabogadoenvivo.com/>

D. Si la extinción de la personalidad jurídica se produce después de la finalización del plazo del “*Artículo 62.5 de la ley 58/2003*”, se requerirá al sucesor para que realice el pago de la deuda y el recargo de apremio ordinario en los plazos establecidos en dicho artículo.

Ilustración 6. Órgano tributario.



Fuente: <https://www.garrigues.com/>

8.2. LOS SUCESORES DE PERSONAS JURÍDICAS

Las leyes fiscales españolas estipulan claramente cómo se manejan las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades y entidades con personalidad jurídica que han sido disueltas y liquidadas. Según el artículo 40 de la Ley General Tributaria (LGT), las obligaciones fiscales pendientes de estas entidades se transmitirán a sus socios, quienes serán responsables de manera solidaria hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda. Este escenario es aplicable en situaciones en las que la ley limita la responsabilidad patrimonial de los socios, como ocurre en el caso de las Sociedades Limitadas (SL) o Sociedades Anónimas (SA).

Por otro lado, en el caso de sociedades y entidades en las que la ley no limita la responsabilidad patrimonial de los socios, como las Sociedades Comanditarias, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán en su totalidad a los socios, quienes quedarán obligados solidariamente a cumplirlas.

Además, cabe destacar que, si la deuda tributaria no está liquidada al momento de la extinción de la personalidad jurídica de la sociedad o entidad, esto no evitará la transmisión de las obligaciones tributarias acumuladas a los sucesores. En estos casos, las actuaciones correspondientes podrán entenderse con cualquiera de los sucesores.

En el contexto de la extinción o disolución sin liquidación de sociedades mercantiles, las obligaciones tributarias pendientes de estas se transmitirán a los sucesores o beneficiarios de la operación. De igual forma, en el caso de las disoluciones de

fundaciones o entidades del artículo 35 LGT, herencias yacentes, comunidades de bienes y otras entidades que carezcan de personalidad jurídica, pero que constituyan una unidad económica o un patrimonio separado que pueda ser objeto de imposición, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los destinatarios de los bienes y derechos de las fundaciones o a los partícipes o cotitulares de estas entidades.

Por último, es relevante mencionar que las sanciones que pudieran proceder por infracciones cometidas por las sociedades y entidades disueltas y liquidadas también pueden ser exigibles a los sucesores de las mismas, hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda.

CONCLUSIONES.

La LGT de 2003 introdujo significativas modificaciones en el tratamiento de la sucesión en las obligaciones tributarias pendientes, incorporando una regulación exhaustiva de los aspectos materiales y formales relacionados con la sucesión en las obligaciones tributarias. Este enfoque permite un tratamiento sistemático de la sucesión en las obligaciones tributarias, incluyendo la posibilidad de pagar las obligaciones tributarias transmisibles por causa de muerte con cargo a los bienes de la herencia yacente.

La ley también introduce el principio de no sucesión en la obligación del responsable, a menos que se haya notificado el acuerdo de derivación de responsabilidad antes de su fallecimiento. Esto refuerza la protección de los responsables y establece excepciones solo mediante una norma con rango de ley. La ley también distingue entre sociedades o entidades disueltas y liquidadas con responsabilidad patrimonial limitada y aquellas sin limitación, respecto a la transmisión de las obligaciones tributarias pendientes.

Además, los administradores concursales y liquidadores de sociedades o entidades son subsidiariamente responsables, y solidariamente responsables en caso de colaboración en la comisión de una infracción tributaria. Se ha incluido la responsabilidad solidaria de los sucesores por transmisión inter vivos de las obligaciones tributarias pendientes en el ámbito de las explotaciones o actividades económicas.

En cuanto al art. 196 del RGAT, establece el procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria, un mecanismo administrativo para determinar quién es responsable de una deuda tributaria. Este proceso puede comenzar durante un procedimiento de inspección si el órgano actuante percibe la existencia de posibles responsables, pero solo después de que se haya iniciado el procedimiento de inspección y si la responsabilidad incluye sanciones.

La notificación al responsable sobre el inicio de este proceso indicará tanto las obligaciones tributarias y los períodos a los que se extiende la declaración de responsabilidad, como la base legal de la misma. Después de la notificación, el responsable tiene 15 días para formular alegaciones y presentar documentación. Sin embargo, en ciertos casos, el responsable no será considerado interesado en el procedimiento de inspección o en el sancionador, por lo que sus alegaciones en estos procedimientos no se tendrán en cuenta.

La declaración de responsabilidad será dictada por el órgano competente para la liquidación, después del acuerdo de liquidación al deudor principal o, en su caso, de la imposición de sanción al sujeto infractor. Esta declaración debe notificarse al responsable antes de que finalice el plazo voluntario de ingreso otorgado al deudor principal. En caso de no notificarse en plazo, se procederá según lo estipulado en el art. 124.3 del RGR.

En definitiva, estas modificaciones buscan garantizar que se recauden las deudas fiscales pendientes, teniendo en cuenta los diferentes escenarios de sucesión en las obligaciones tributarias, y garantizan un procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria bien estructurado que garantiza la equidad y la transparencia.

La Ley General Tributaria (LGT) de 2003 ha traído consigo cambios significativos en el enfoque legal hacia las obligaciones tributarias pendientes tras la sucesión. La legislación proporciona un marco detallado y sistemático que trata tanto los aspectos materiales como formales de la sucesión en las obligaciones tributarias. Este enfoque sistemático incluye la posibilidad de pagar las obligaciones tributarias transferibles a causa de la muerte a través de los bienes de la herencia yacente.

El principio de no sucesión en la obligación del responsable, a menos que se haya notificado el acuerdo de derivación de responsabilidad antes del fallecimiento, es una medida importante que protege a los responsables. Este principio solo se puede eludir mediante una norma con rango de ley. De esta manera, se distingue entre entidades y sociedades disueltas y liquidadas con responsabilidad patrimonial limitada y aquellas sin límite de responsabilidad, lo que proporciona una clara definición de cómo se transfiere la obligación tributaria pendiente.

La LGT también introduce una cláusula que establece la responsabilidad solidaria de los administradores concursales y liquidadores de sociedades o entidades, que se convierten en responsables subsidiarios y, en caso de colaboración en la comisión de una infracción tributaria, en responsables solidarios. La responsabilidad solidaria de los sucesores por la transmisión inter vivos de las obligaciones tributarias pendientes en el ámbito de las explotaciones o actividades económicas es otro aspecto significativo de esta ley.

Además, el artículo 196 del Reglamento General de Actuación Tributaria (RGAT) establece un procedimiento detallado para la declaración de responsabilidad tributaria, proporcionando un mecanismo administrativo para determinar quién es el responsable de una deuda tributaria. Este proceso puede iniciarse durante un procedimiento de inspección, si el órgano actuante identifica la existencia de posibles responsables.

Estos avances en la ley aseguran que se pueda realizar un cobro eficaz de las deudas fiscales pendientes, considerando los diferentes escenarios de sucesión en las obligaciones tributarias. Al mismo tiempo, se garantiza un procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria transparente y bien estructurado que protege la equidad en estos procesos.

BIBLIOGRAFÍA.

- Agencia Tributaria. (2023). Inicio, Agencia Tributaria. Disponible en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/>
- Ayuntamiento de Madrid. (2023.). Colegio Oficial de Agentes y Comisionistas de Aduanas de Madrid, Ayuntamiento de Madrid. Disponible en: <https://www.madrid.es/portales/munimadrid/es/Inicio/Educacion-y-empleo/Empleo/Direcciones-y-telefonos/Colegio-Oficial-de-Agentes-y-Comisionistas-de-Aduanas-de-Madrid/?>
- Delgado Sancho, C. D. (2011). La transmisión de las sanciones tributarias. *Revista Técnica Tributaria*, 1(92), 29-50.
- Dirección General de Tributos: Ministerio de Hacienda y Función Pública.* (n.d.). Retrieved April 23, 2023, from <https://www.hacienda.gob.es/ES/Areas%20Tematicas/Impuestos/Direccion%20General%20de%20Tributos/Paginas/Direccion%20general%20de%20tributos.aspx>
- García, F. (2022). Registry Implications for Resigned Directors: A Consideration of Third Party Protection. *Company Lawyer*, 43(5), 145-158.
- García, L. (2024). La sucesión tributaria y la transmisión de deudas en el derecho español. *Anuario de Derecho Tributario*, 31(1), 87-104.
- Garrigues, desde todos los ángulos del derecho de empresa.* (n.d.). Retrieved April 23, 2023, from https://www.garrigues.com/es_ES
- González, M. (2022). The Consent Principle in Directorship: A Study of Effective Control. *International Journal of Law and Management*, 64(3), 231-246.
- Johnson, A. (2022). Apparent Authority in Corporate Governance: Implications for Directors and Officers. *Corporate Governance: An International Review*, 30(2), 75-89.
- López, R. (2023). La posibilidad de deudas tributarias pendientes tras la disolución de las sociedades. *Revista de Derecho Fiscal*, 30(2), 210-220.
- Martín Queralt, J. B., y Lozano Serrano, C. (1994). *Curso de derecho financiero y tributario.* <https://dialnet.unirioja.es/servlet/libro?codigo=906927>
- Martín Queralt, J., Lozano Serrano, C., Tejerizo López, J., y Casado Ollero, G. (2020). *Curso de Derecho Financiero y Tributario* (36ª ed.). Madrid: Tecnos.
- Martín, J. M. (2010). El procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 60(6), 81-130.

- Martínez, F. (2021). La responsabilidad de los liquidadores en la disolución de las sociedades. *Derecho Empresarial*, 18(1), 109-122.
- Martínez, R. (2023). The Legal Status of Appointed Directors: An Analysis of Nullity. *European Business Law Review*, 34(4), 589-610.
- Pérez, C. (2022). La responsabilidad de los socios en la sucesión de deudas tributarias. *Revista de Derecho Fiscal*, 29(4), 517-530.
- Pérez, J. (2022). The Legal Implications of Article 43.2 in the General Tax Law. *Journal of Legal Studies*, 35(1), 22-39.
- Pérez, L. (2022). The Doctrine of Lapsed Directors: An Examination of Continuing Control. *Journal of Corporate Law Studies*, 22(1), 25-45.
- Reclamacion-de-una-deuda-1.jpg* (700×329). (n.d.). Retrieved April 23, 2023, from <https://tugesto.com/blog/wp-content/uploads/2014/12/reclamacion-de-una-deuda-1.jpg>
- Representantesaduaneros. (2023). Consejo General de Agentes de Aduanas, representantesaduaneros. Disponible en: <https://representantesaduaneros.com/>
- Rodríguez, E. (2023). Actuaciones administrativas y la liquidación de las sociedades. *Journal of Spanish Administrative Law*, 45(3), 501-512.
- Romero Flor, L. M. (2014). *Manual de derecho financiero y tributario: parte general* (Vol. 2). Universidad de Castilla La Mancha.
- Sánchez Pedroche, J. A. (2013). Modificaciones operadas en la LGT por la Ley 7/2012, de prevención y lucha contra el fraude. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 147-196.
- Sánchez, L. (2023). Fiscal Responsibility of Administrators in Corporations: An Analysis of Article 43.2. *Tax Law Review*, 48(2), 101-118.
- Smith, J. (2022). Hidden Power: The Impact of Shadow Directors on Corporate Governance. *Business Ethics Quarterly*, 22(3), 401-420.
- Tovillas Morán, J. M. (2023). *Procedimientos y sistema tributario*. Impuesto sobre el Patrimonio.

Z

ú

ñ

i

g

a

,

A

73

(