

El éxito  
de su procedimiento  
en las mejores manos



FONTQUERNI  
Procuradores

## EL DERECHO DE DEFENSA DEL RESPONSABLE SOLIDARIO O SUBSIDIARIO

Por  
Jordi Fontquerni i Bas  
Procurador de los Tribunales  
España

Un aspecto siempre complejo y polémico, consiste en la determinación de los derechos y obligaciones de un obligado tributario,<sup>1</sup> en este caso, del responsable, tanto solidario o subsidiario de la deuda tributaria, que, junto a los deudores principales, puede resultar perjudicado por el acto de derivación de responsabilidad, en el caso de que el deudor principal no haya pagado la deuda tributaria en período voluntario.

En un principio, se consideró que al tratarse de la misma relación jurídico tributaria, el responsable quedaba condicionado por la posición del deudor principal, tanto en cuanto al cumplimiento de la deuda tributaria, como en la posible imposición de sanciones tributarias. Si la liquidación inicial y la sanción impuesta habían quedado firmes, ello condicionaría por completo la posible reacción procesal del responsable, pues no podría impugnarlas por su cuenta.

Sin embargo, la doctrina jurisprudencial ha evolucionado favorablemente en el reconocimiento de unos derechos procesales al obligado tributario, tanto sea solidario como subsidiario, en el sentido de que sí puede impugnar las liquidaciones de las que traen causa, pero no el procedimiento previo. Las liquidaciones tributarias no podrán revisarse si han adquirido firmeza, pero sí que podrán ser objeto de recurso jurisdiccional el importe de dicha obligación que se haya notificado al responsable.

Por ello, cuando uno de los obligados tributos, en este caso, el responsable, interpone recurso contencioso-administrativo y, en su caso, recurso de casación, cabe la cuestión de si puede interponerlo contra las liquidaciones y sanciones tributarias que se le notificaron, aun cuando hubiesen sido enjuiciadas por sentencia judicial firme, que se hubiese dictado como consecuencia de la acción jurisdiccional ejercitada por los obligados tributarios en concepto de

---

<sup>1</sup> Artículo 35.5 de la LGT en relación con el artículo 41 del mismo texto legal.

El éxito  
de su procedimiento  
en las mejores manos



FONTQUERNI  
Procuradores

deudores principales. En caso contrario, salvo las limitaciones legales, el obligado tributario se le sería negada la vía jurisdiccional en relación a la posible reacción procesal ante la deuda tributaria ahora derivada a él, con la terminante obligación de pagarla.

En este aspecto, el artículo 174.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, dispone lo siguiente:

*En el recurso o reclamación contra el acuerdo de derivación de responsabilidad, podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios, sino únicamente el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o la reclamación.*

En la Sentencia del Tribunal Supremo nº 398/2018, de 13 de marzo, rec. cas. 53/2017, analiza y resuelve la exégesis del indicado artículo 174.5 LGT, incluido entre las normas del procedimiento frente a responsables y sucesores, pero en que se establece una previsión sobre el ámbito y alcance de las facultades impugnatorias del declarado responsable, en los términos que la ley enuncia.

La primera consiste en la interpretación restrictiva del artículo 174.5 de la Ley General Tributaria en el sentido de que entiende que las posibilidades impugnatorias, que tal precepto ofrece, a los declarados responsables de las liquidaciones y las sanciones tributarias, no les permite reabrir todo el procedimiento previo, ni impugnar el procedimiento recaudatorio seguido contra el deudor principal *cuando el declarado responsable y el titular del derecho a impugnar las actas y liquidaciones originales coincidan en una misma persona, al ser administrador de la sociedad deudora principal.*

La segunda, que, a pesar de tal interpretación restrictiva del precepto, se afirma, que los jueces *a quo* valoran el material probatorio del que disponen y consideran, para declarar que no solo que es ajustada a derecho la declaración de responsabilidad solidaria, por concurrir los presupuestos del artículo 42.1.a) de la Ley General Tributaria, sino que constituye un hecho acreditado que la deuda principal realizó conscientemente la traslación de parte de su facturación a dos personas físicas, que simularon el ejercicio por sí de determinadas actividades empresariales, con la finalidad de disminuir la tributación, debida la

**Despacho Fontquerni Procuradores**

-2-

Procuradores de los Tribunales desde 1981

Servicio integral de gestión procesal en todos los Partidos Judiciales de España

**Sede Central Barcelona**

Gran Vía de Les Corts Catalanes 133 – 4º 3ª 08014 Barcelona, España

Tel: 93 300 1800 • [procuradores@fontquerni.com](mailto:procuradores@fontquerni.com) • [www.fontquerni.com](http://www.fontquerni.com)

El éxito  
de su procedimiento  
en las mejores manos



FONTQUERNI  
Procuradores

fiscalidad en los Impuestos sobre Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido.

En este caso, la errónea interpretación de la finalidad del artículo 174.5 de la LGT, no supone la estimación automática del recurso de casación, siempre que el fallo de la sentencia impugnada no se fundamente exclusivamente en el carácter restrictivo de la norma indicada, sino en una completa valoración del material probatorio del que se disponía en la instancia, así como del análisis de los presupuestos fácticos y jurídicos, en los que se basaron las liquidaciones tributarias, sí como de las sanciones de la misma naturaleza, que se impusieron al deudor principal. En esa reacción procesal contra el acto de derivación de responsabilidad y sus consecuencias, el responsable puede alegar y probar todo *aquello* que le sea favorable.

En la redacción originaria del mencionado precepto se señalaba expresamente que en tales recursos o reclamaciones podía impugnarse el presupuesto de hecho habilitante, pero se imponía una limitación: en ningún caso, como consecuencia de la resolución de tales recursos o reclamaciones, podrían revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza, sino únicamente el importe de la obligación del responsable.

A partir del 1 de diciembre de 2006, como consecuencia de la modificación efectuada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, el precepto contiene la primera de las redacciones expresadas.

El Tribunal Constitucional ha tenido ocasión de pronunciarse sobre el alcance de las posibilidades impugnatorias de los responsables tributarios (sean solidarios o subsidiarios) en, al menos, tres sentencias, las núms. 85/2006, de 27 de marzo, 39/2010, de 29 de julio, y 140/2010, de 29 de julio, dictadas en relación con la redacción anterior del precepto y en las que se ha afirmado - desde la perspectiva del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, lo siguiente:

*Los responsables ostentan el derecho de defensa contradictoria mediante la oportunidad de alegar y probar procesalmente sus derechos e intereses, de manera que, como consecuencia de la resolución de los recursos o reclamaciones que aquellos interpongan, pueda revisarse el importe de la obligación del responsable, por cuanto al responsable no se le deriva una liquidación firme y consentida por el obligado principal y, en consecuencia, inimpugnable al momento de la derivación, sino que lo que*

**Despacho Fontquerni Procuradores**

-3-

Procuradores de los Tribunales desde 1981

Servicio integral de gestión procesal en todos los Partidos Judiciales de España

**Sede Central Barcelona**

Gran Vía de Les Corts Catalanes 133 – 4º 3ª 08014 Barcelona, España

Tel: 93 300 1800 • [procuradores@fontquerni.com](mailto:procuradores@fontquerni.com) • [www.fontquerni.com](http://www.fontquerni.com)

El éxito  
de su procedimiento  
en las mejores manos



FONTQUERNI  
Procuradores

*se le deriva es la responsabilidad de pago de una deuda, frente a la cual y desde el mismo instante en que se le traslada, se le abre la oportunidad, no sólo de efectuar el pago en período voluntario, sino también de reaccionar frente a la propia derivación de responsabilidad, así como frente a la deuda cuya responsabilidad de pago se le exige.*

Por lo tanto, la negativa del órgano judicial a entrar a conocer sobre las cuestiones que la parte actora, planteaba en relación con la deuda que notificó al deudor principal, ha vulnerado su derecho fundamental de acceso a la jurisdicción.

En la también Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 22 de diciembre de 2016 (rec. cas. 2629/2015 ), confirmando otra sentencia anterior, de fecha 6 de junio de 2014 (rec.cas. 560/2012 ), se insiste en la doctrina jurisprudencial anteriormente expuesta, al afirmar que el artículo 174.5 de la LGT, es una norma que otorga un derecho al interesado y que tal derecho consiste en su posibilidad de impugnar no solo el acuerdo de derivación de responsabilidad, sino la liquidación que se practicó al deudor principal y que está en el origen de aquel acuerdo de derivación.

Dicha solución es coherente con el tenor literal, es decir, con el contenido y finalidad del precepto, que *permite la impugnación del presupuesto fáctico habilitante y de las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, y que solo hace referencia a la firmeza de los acuerdos anteriores para impedir que éstos se modifiquen para otros obligados tributarios*, expresión que obliga a concluir, que no es posible que se modifiquen los parámetros (cuantitativos y cualitativos) definitivamente determinados para los deudores principales en cuanto a éstos, pero sí que pueden alterarse aquellos parámetros para el declarado responsable, que puede impugnar todo el acuerdo de derivación, es decir, en relación con cualesquiera de los presupuestos en los que se asienta.

En consecuencia, el Tribunal Supremo, en su sentencia de 19 de enero de 2023, ha establecido la interpretación correcta del indicado artículo, es decir, del 174.5 de la LGT, al afirmar lo siguiente:

*El artículo 174.5 de la Ley General Tributaria, por tanto, debe interpretarse en el sentido de que el responsable puede combatir tanto el acto de derivación como la propia liquidación en que tiene su origen, porque la derivación es un procedimiento autónomo al que le resultan de aplicación las normas comunes y en el que el trámite de audiencia*

**Despacho Fontquerni Procuradores**

-4-

Procuradores de los Tribunales desde 1981

Servicio integral de gestión procesal en todos los Partidos Judiciales de España

**Sede Central Barcelona**

Gran Vía de Les Corts Catalanes 133 – 4º 3ª 08014 Barcelona, España

Tel: 93 300 1800 • [procuradores@fontquerni.com](mailto:procuradores@fontquerni.com) • [www.fontquerni.com](http://www.fontquerni.com)

El éxito  
de su procedimiento  
en las mejores manos



FONTQUERNI  
Procuradores

*(referido en los apartados tercero y cuarto del propio precepto) es esencial y, obviamente, no excluye la potestad de alegar y aportar cualesquiera medios de prueba admitidos en derecho.*

No hay, pues, una extensión de los efectos de los recursos o de las reclamaciones entre el responsable derivado y el deudor principal, pues el procedimiento de derivación de responsabilidad es autónomo respecto del seguido frente al deudor principal. Tal indebida extensión se produciría si la firmeza de las liquidaciones o sanciones relativas al deudor principal impidiera al responsable atacar sus presupuestos, pues ello no solo contravendría el derecho de defensa en los términos vistos, sino también la propia dicción literal del precepto que analizamos.

Además, la indicada interpretación no puede alterarse en atención a la condición del declarado responsable. Dicho de otro modo, el alcance y contenido de la impugnación (que son plenos y se extienden a los acuerdos dictados respecto del deudor principal) no pueden quedar exceptuados, limitados o restringidos por la circunstancia de que la persona declarada responsable, fuera administradora de la entidad a la que se giraron las liquidaciones o a la que se impusieron las sanciones derivadas.

En el mismo sentido, se razona, a efectos de corregir la excluyente doctrina de la imposición de limitaciones impugnatorias, al responsable por su condición de administrador, no solo por el contenido del precepto ya indicado, que no distingue al respecto, sino la propia naturaleza jurídica del expediente de derivación de responsabilidad, que constituye un procedimiento autónomo del seguido con el deudor principal, al que no le son trasladables los efectos de éste y cuyo resultado, *no puede ser calificado como un acto consentido y firme para un responsable que ha deducido contra los acuerdos correspondientes el recurso o reclamación legalmente procedentes.*

**Despacho Fontquerni Procuradores**

Procuradores de los Tribunales desde 1981

Servicio integral de gestión procesal en todos los Partidos Judiciales de España

**Sede Central Barcelona**

Gran Vía de Les Corts Catalanes 133 – 4º 3ª 08014 Barcelona, España

Tel: 93 300 1800 • [procuradores@fontquerni.com](mailto:procuradores@fontquerni.com) • [www.fontquerni.com](http://www.fontquerni.com)