

Responsabilidad del profesional tributario como asesor del contribuyente

JAVIER MARTÍN FERNÁNDEZ.

SOCIO DIRECTOR DE F&J MARTÍN ABOGADOS.

PROFESOR TITULAR DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO DE LA UNIVERSIDAD COMPLUTENSE.

I- PRESENTACIÓN

Las líneas que siguen tienen por objeto estudiar las consecuencias que se derivan para el asesor fiscal por su participación en ilícitos administrativos. En concreto, nos vamos a centrar en el análisis de la responsabilidad que le alcanza cuando, en el ejercicio de su profesión, colabora en la realización de infracciones tributarias cometidas por alguno de sus clientes.

Como podremos comprobar, la participación del asesor fiscal en ilícitos tributarios puede llegar a provocar un supuesto de responsabilidad solidaria que alcanza tanto a la deuda tributaria como a la sanción que se pueda imponer como consecuencia de la infracción. Esta inclusión de las sanciones en el ámbito de la responsabilidad se configura como una de las novedades más importantes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) respecto de la anterior Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT/1963).

Nuestro examen, sin embargo, no se va a detener en el examen particular del supuesto de responsabilidad que puede afectar a los asesores fiscales. Por el contrario, también vamos a tratar un buen número de aspectos generales de la responsabilidad tributaria que han sido objeto de modificación por la LGT. Sólo así puede

entenderse, cabalmente, cuál es el régimen jurídico aplicable a aquéllos, en caso de que sean objeto de una derivación de responsabilidad.

II- LOS RESPONSABLES. CARACTERIZACIÓN GENERAL

1. Concepto y caracteres

El art. 41.1 de la LGT dispone que *"la Ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades"*. Como puede comprobarse, la norma no contiene un concepto preciso de responsable. Sin embargo, sí nos va a permitir, al menos, identificar los caracteres básicos de esta clase de obligado tributario.

En primer lugar, la obligación del responsable es de origen legal. Es decir, la responsabilidad ha de ser declarada, en todo caso, por Ley. Así se deduce también del art. 8.c) de la LGT, cuando señala que deberá regularse por Ley *"la determinación de los obligados tributarios previstos en el apartado 2 del artículo 35 de esta Ley y de los responsables"*.

Ello provoca una doble consecuencia práctica. De un lado, la posición del responsable no puede fijarse mediante un acuerdo entre particulares. A ello se opone, además, el art. 17.4 de la LGT, cuando precisa que *"los ele-*

mentos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas". Tratándose del elemento subjetivo de la obligación, dicha norma debe considerarse plenamente aplicable en estos casos. Por tanto, un eventual pacto entre particulares por el que se establezca la responsabilidad de una persona en el pago de la deuda tributaria de otra, obliga a los contratantes, pero carece de toda eficacia frente a la Administración.

De otro lado, una norma con rango inferior al legal no va a poder designar a una persona responsable del pago de una deuda tributaria. Es decir, la responsabilidad sólo puede surgir como consecuencia de un mandato contenido en una Ley. Es más, la determinación de la clase de responsabilidad también ha de derivar de



una disposición de rango legal. Así se desprende de lo dispuesto en el art. 41.2 de la LGT, que señala que “*salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria*”. Por tanto, la regla general, establecida en la LGT, es que la responsabilidad sea siempre subsidiaria. Y esta regla sólo puede ser alterada, creando supuestos de responsabilidad solidaria, mediante mandato expreso contenido en una Ley.

La segunda nota característica del responsable, que se desprende del art. 41 de la LGT, es su exclusión de la categoría legal de sujeto pasivo. En efecto, su art. 36 reserva esta calificación al contribuyente y al sustituto. Por tanto, sólo en un sentido amplio o impropio puede considerarse al responsable como sujeto pasivo de la obligación tributaria principal. El responsable tiene la consideración de obligado tributario, pero no a título de sujeto pasivo. A nosotros nos interesa destacar que

el responsable no es deudor principal de la obligación tributaria, sino que se coloca junto al sujeto pasivo u otro deudor principal. Esto es, se trata de un verdadero deudor que se sitúa al lado del sujeto pasivo, pero en una relación de accesoriedad. La LGT ha resaltado la posibilidad de que la responsabilidad no sólo se produzca respecto de la posición de sujeto pasivo y, por tanto, respecto de la obligación principal. Por el contrario, puede darse también en otras obligaciones tributarias. Así se desprende, con toda claridad, del art. 41.1, que aclara que son deudores principales, a estos efectos, todos los obligados tributarios salvo el propio responsable.

Por otra parte, el hecho de que este último se coloque junto al sujeto pasivo -u otro deudor principal- marca las diferencias entre esta figura y la del sustituto y la sucesión en la deuda tributaria. Por lo que se refiere al sustituto, éste se sitúa en lugar del sujeto pasivo y no junto al mismo. En relación a la sucesión, hay un cambio en la titularidad pasiva de la obligación, mientras que en los supuestos de responsabilidad, el sujeto pasivo no pierde su titularidad.

Por tanto, todo fenómeno de responsabilidad implica la existencia de dos presupuestos de hecho. De un lado, el que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria principal -el hecho imponible-, de la obligación a cuenta o de la sustitución. De otro, el que origina el fenómeno de responsabilidad. El primero de estos presupuestos es realizado por el deudor principal y su existencia resulta necesaria para que pueda aparecer el fenómeno de la responsabilidad.

Por último, el responsable deberá hacer frente, llegado el caso, al pago de la deuda tributaria. En efecto, una

vez que se cumplan los requisitos establecidos, según se trate de responsabilidad solidaria o subsidiaria, la Administración podrá dirigirse contra el responsable y reclamarle el pago de la deuda tributaria. Aquél deberá hacer frente a dicha obligación con todos sus bienes presentes y futuros. El cumplimiento de esta última por parte del responsable libera al deudor principal frente al acreedor de la relación. A nuestro entender, estamos ante un deudor en nombre propio, ya que la obligación del responsable deriva de la realización, por parte de éste, del presupuesto de hecho de la responsabilidad. Ello resulta especialmente claro en aquellos supuestos, como el aplicable el asesor fiscal, en el que la responsabilidad surge como consecuencia de la participación en actos ilícitos. En estos parece evidente que la situación que da lugar al nacimiento de la responsabilidad sólo es imputable al propio responsable.

2. Clases

El art. 41.1 de la LGT señala que la Ley podrá configurar a determinadas personas como responsables solidarios o subsidiarios. Por tanto, son dos los tipos que existen: *responsabilidad solidaria* y *responsabilidad subsidiaria*.

La utilización de esta terminología es fuente de confusiones, ya que recuerda la distinción, propia del Derecho privado, entre deudores solidarios y mancomunados. Pues bien, ante todo debe señalarse que, pese a las similitudes terminológicas, la distinción que ahora nos ocupa se sitúa en un plano distinto. Así, no hace referencia a las facultades que posee el acreedor frente a una pluralidad de deudores. Es decir, si puede exigir a cualquiera de ellos la totalidad de la deuda -solidaridad- o debe dirigirse a todos ellos exigiéndole a cada uno la



parte que le corresponde (mancomunidad). En nuestro caso, la dicotomía entre responsabilidad solidaria y subsidiaria alude, exclusivamente, al momento en que la Administración acreedora puede dirigirse contra el responsable.

Así, el art. 41.5 de la LGT señala que *"la derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios"*. En consecuencia, ya podemos adelantar la diferencia fundamental entre ambos tipos de responsabilidad a la que hacíamos referencia: en el caso de la subsidiaria, la Administración, antes de exigir el pago al responsable, ha de declarar fallido al obligado principal y a los responsables solidarios que existan. Dicho con otras palabras, los responsables subsidiarios gozan del privilegio de la previa excusión de bienes, configurándose como un último recurso al que sólo puede acudir la Administración ante la insolvencia de deudores principales y responsables solidarios. Estos últimos no gozan de idéntica garantía, de manera que puede exigirseles el pago a la finalización del plazo voluntario concedido al obligado principal.

La diferencia de orden sustancial que acabamos de describir también tiene su lógico reflejo en el orden procedimental, lo que será examinado más adelante.

Como ya hemos tenido ocasión de adelantar, la responsabilidad objeto del presente trabajo, es decir, la que se deriva del art. 42.1.a) de la LGT, es solidaria, por lo que nos encontramos ante un tipo agravado, que permite a la Administración iniciar la acción de cobro por la mera falta de pago del obligado principal.

III- ESTUDIO PARTICULAR DE LA RESPONSABILIDAD DEL ASESOR FISCAL COMO SUJETO QUE CAUSA O COLABORA ACTIVAMENTE EN LA REALIZACIÓN DE UNA INFRACCIÓN TRIBUTARIA

1.El presupuesto de hecho: la participación en un ilícito ajeno

De conformidad con el artículo 42.1.a) de la LGT son responsables solidarios las personas o entidades *"que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria"*.

La primera cuestión que suscita el análisis de este supuesto de responsabilidad es la concreción de su presupuesto de hecho.

A nuestro juicio, la responsabilidad prevista en el artículo 42.1.a) de la LGT requiere la presencia de tres requisitos, que pasamos a analizar.

En primer lugar, la realización del hecho imponible o del presupuesto de hecho de la sustitución, de la retención o de la obligación de realizar un ingreso a cuenta.

En segundo lugar, se hace necesaria la comisión de una infracción por parte del deudor principal.

Por último, es necesario que el responsable cause o colabore, activamente, en la infracción tributaria cometida por el deudor principal. A nuestro juicio, esta expresión tan amplia nos remite a la autoría, la inducción y cualquier forma de participación -cooperación necesaria, complicidad- en la infracción cometida por el deudor principal. Incluso, estimamos que la diferenciación entre *"causantes"* y *"colaboradores"* no resulta indiferente. Así, el primer término permite incluir en el presupuesto de hecho del precepto aquellas formas de participación -entendida ésta en un sentido vulgar, no propio- intelectual, como la autoría mediata y la inducción, en las que la realización fáctica corre a cargo de otra persona (que, a su vez, será mero instrumento o autor). Por el contrario, el término *"colaborar"* parece hacer referencia a una participación en la realización material de los hechos.

No obstante, es cierto que el art. 42.1.a) de la LGT tiene un ámbito más restringido que su antecesor, el art. 38.1 de la LGT/1963. El primero



exige que la participación del responsable en la infracción sea activa, con lo que se elimina cualquier posibilidad de incluir formas omisivas de participación. Es más, creemos que el precepto exige que la conducta del colaborador en la infracción sea decisiva y determinante del resultado ilícito. Trasladando la terminología propia del Derecho Penal, puede afirmarse que se exige una conducta propia de colaborador necesario.

Lo anterior nos lleva a sostener, además, que se ha operado una restricción de la norma desde el punto de vista del ánimo subjetivo, que ahora sólo incluye el dolo. En relación al art. 38.1 de la LGT/1963, la jurisprudencia constitucional entendía que era suficiente con que en la conducta del responsable pueda apreciarse, al menos, la concurrencia de culpa, aun en su grado más leve. Así, la STC 76/1990, de 26 de abril, afirma que *"la responsabilidad solidaria allí prevista se mueve en el marco establecido con carácter general para los ilícitos tributarios por el artículo 77.1 que gira en torno al principio de culpabilidad. Una interpretación sistemática de ambos preceptos permite concluir que también en los casos de responsabilidad solidaria se requiere la concurrencia de dolo o culpa aunque sea leve"*. La nueva referencia a una colaboración *"activa"* parece denotar, sin embargo, la necesidad de que esté presente una intencionalidad y, por tanto, un ánimo doloso para que quepa la declaración de responsabilidad. Su prueba, además, corresponderá a la Administración, por lo que, correctamente aplicado, este supuesto de responsabilidad sólo podrá apreciarse en un reducido número de supuestos.

En caso de que concurran los tres requisitos señalados, el sujeto podrá

ser declarado responsable, de manera que no sólo se le exigirá la cuota tributaria, sino también las sanciones. Así lo afirma, de manera expresa, el propio art. 42.1.a) de la LGT.



2.La consecuencia jurídica: la declaración del asesor fiscal como responsable solidario. Alcance de la responsabilidad

Una vez examinado el presupuesto de hecho del precepto regulador de la responsabilidad que nos ocupa, es el momento de que nos detengamos a examinar algunos aspectos de la consecuencia jurídica prevista por la norma. Dicha consecuencia no es otra, como sabemos, que la declaración de este tipo de sujetos como responsables solidarios. Ello significa que los colaboradores en el ilícito -en nuestro caso, los asesores fiscales- van a tener que hacer frente a las deudas tributarias del obligado principal siempre que éste no las satisfaga en período voluntario.

Por lo que se refiere al alcance de la responsabilidad, dicha materia se encuentra regulada en los apartados tercero y cuarto del art. 41 de la LGT. El primero señala que *"la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario"*, añadiendo que, no obstante, *"cuando haya transcurrido el plazo voluntario de pago que se conceda al responsable sin realizar el ingreso, se iniciará el período ejecuti-*

vo y se exigirán los recargos e intereses que procedan". El segundo precisa que *"la responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra ley se establezcan"*.

A simple vista, las normas transcritas son muy similares al art. 37 de la LGT/1963, de manera que una lectura apresurada de las mismas puede llevarnos a entender que el nuevo texto legal no ha cambiado nada: el responsable debe hacer frente a la totalidad de la deuda tributaria a excepción del recargo del período ejecutivo ocasionado por el deudor principal y de las sanciones. Sin embargo, esta conclusión es excesivamente simplista y no se corresponde con el contenido real del precepto. Por eso, es necesario que examinemos, de manera detenida, aquellas prestaciones que, bajo la anterior normativa resultaban más controvertidas: intereses de demora y sanciones.

Comenzando por los intereses y bajo la vigencia del art. 37 de la LGT/1963, resultaban exigibles al responsable todos los incluidos en la deuda tributaria. Es decir, no sólo los generados como consecuencia de su propio retraso una vez que se producía la derivación de responsabilidad, sino, también, los ocasionados por el inicio del período ejecutivo derivado del retraso en el pago por parte del deudor principal. Dicha conclusión se derivaba de la regla general, formulada por el art. 37.3, de exigencia de la totalidad de la deuda, que no era objeto de excepción alguna en relación con los intereses de demora.

Pese a todo, lo cierto es que la Administración tributaria no venía exigiendo al responsable los intereses devenidos durante el período ejecutivo del deudor principal. Sin embargo,

por una razón de tipo práctico, como era la dificultad de liquidárselos al responsable.

Ante esta situación, la LGT ha optado por acomodar la normativa a la realidad, excluyendo tales intereses de la deuda exigible al responsable. Así se desprende del propio art. 41.3 cuando señala que la responsabilidad alcanza "a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario". Por tanto, la deuda que puede reclamarse al responsable es la que debía el deudor principal en período voluntario, pero no aquellas otras prestaciones que se derivan de su falta de pago en dicho plazo, es decir, tanto los recargos del período ejecutivo como el interés de demora.

No obstante, hay una tercera clase de intereses sobre la que todavía no nos hemos pronunciado. Se trata de los que se devengan en aquellos casos en los que, como consecuencia de una incorrecta declaración o autoliquidación, se practica una liquidación dentro de un procedimiento de comprobación. En ellos, la liquidación que se dicta lleva incorporados intereses de demora, en concreto los devengados desde la finalización del plazo voluntario de pago originario hasta la fecha en que aquélla se practica. Pero, a continuación, se le ofrece al deudor principal un nuevo período voluntario para que ingrese esta liquidación. Bajo la vigencia del art. 37 de la LGT/1963 no nos cabe duda de que dichos intereses eran exigibles al responsable, dada la amplitud de dicha norma.

En la actualidad, sin embargo, cabe plantearse a qué alude el art. 41.3 cuando menciona a la deuda "exigida en período voluntario". En concreto, ¿se refiere sólo al período voluntario primitivo, derivado de la normativa

del tributo, o a cualquier período voluntario que se conceda al deudor principal? En el primer caso no se exigirían los intereses a los que ahora nos referimos, mientras que en el segundo sí. A nuestro juicio, la respuesta correcta debe ser la segunda: la responsabilidad alcanza a la deuda por la que se está derivando la responsabilidad, tal y como se encontraba cuantificada en el período voluntario previo al desarrollo de las actuaciones frente al responsable. Por tanto, podía llevar consigo intereses de demora o, incluso, estar constituida únicamente por dicha prestación.

La exigencia de las sanciones al responsable constituye, a nuestro entender, la cuestión más problemática que la Ley anterior había dejado sin resolver. Ello porque, a pesar de que su apartado tercero proclama la no exigencia de este tipo de prestaciones, la Administración y buena parte de la jurisprudencia y doctrina consideraba que ello sólo resultaba aplicable cuando la responsabilidad no deriva de un acto ilícito. En caso contrario, se afirmaba la posibilidad de exigir las sanciones al responsable, ya que ello no supone una vulneración del principio de personalidad de la pena.

La redacción con que se ha dotado al art. 41.4 de la LGT excluye, con carácter general, la posibilidad de que se reclame al responsable el pago de las sanciones impuestas al deudor principal. Por tanto, la cuestión resulta clara en aquellos supuestos en que la responsabilidad no deriva de la comisión de una infracción tributaria: en ningún caso podrán exigirse al responsable las sanciones, no sólo por ser ello contrario a lo dispuesto en el art. 41.4 de la Ley, sino, como hemos señalado, por suponer una vulneración del principio de personalidad de la pena.



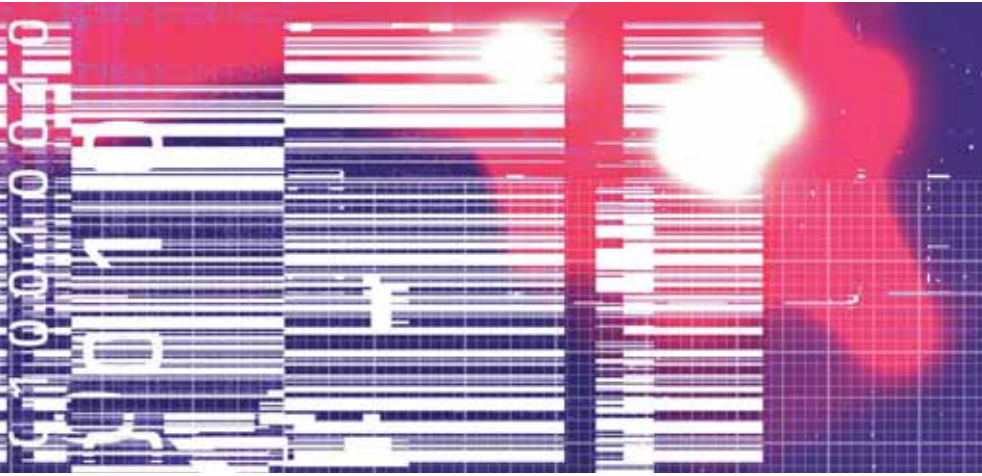
Sin embargo, puede pensarse -y así lo hace, sobre todo, la Administración- que el establecimiento de una responsabilidad solidaria respecto de las sanciones no lesiona aquel principio en los casos en que el presupuesto de hecho de la responsabilidad está constituido por la participación en un acto ilícito. Si ello es así, cabe que un precepto de rango legal contradiga lo dispuesto en el art. 41.4 de la LGT, estableciendo la exigencia de sanciones al responsable.

Pues bien, la LGT ha optado por acoger esta posición de manera muy explícita. Así, su art. 182 señala que se exigirán las sanciones, entre otros supuestos, cuando la responsabilidad derive de la colaboración activa en un ilícito [art. 42.1.a)]. En consecuencia y como ya hemos adelantado, el asesor fiscal que sea declarado responsable por aplicación de esta norma deberá hacer frente, en su caso, al pago de las sanciones.

3. Procedimiento de derivación de la responsabilidad

3.1. La necesidad de un acto de declaración de responsabilidad: su carácter de acto de liquidación

A nuestro entender, deben distinguirse tres momentos diferentes en el procedimiento de exigencia de res-



ponsabilidad. En primer lugar, el nacimiento de la obligación del responsable. En segundo lugar, la declaración de la responsabilidad. Por último, el requerimiento de pago al responsable.

El nacimiento de la obligación del responsable tiene lugar en el momento en que, habiendo ya surgido la obligación principal, aquél realiza el presupuesto de hecho de la responsabilidad.

Sin embargo, ello no es suficiente para exigir la deuda al responsable. Así no debe confundirse el momento en que nace la obligación del responsable con el momento en que dicha obligación es exigible. Para que esto ocurra, como hemos visto, es necesario el cumplimiento de dos requisitos adicionales. Así, es preciso un acto administrativo de declaración de responsabilidad. En este sentido, el art. 41.5 de la LGT dispone que *"salvo que una norma con rango de Ley establezca otra cosa, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia del interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y expresión"*.

Además, puede afirmarse que el acto administrativo anterior se asemeja, en ciertos aspectos, a una auténtica liquidación. Así, el art. 174.4 de la LGT obliga a que se notifiquen al responsable las liquidaciones a las que alcanza su responsabilidad ¿Qué sentido tiene esta expresión? A primera vista y dado que al responsable se le permite impugnar tanto el presupuesto de hecho de la responsabilidad como las liquidaciones practicadas al deudor principal -con el matiz que ahora veremos-, puede pensarse que esta referencia alude, exclusivamente, a la liquidación practicada al deudor principal. De esta forma se hace posible que el responsable ejercite tales derechos, muy especialmente el de interponer recursos y reclamaciones frente a dicha liquidación. Siendo esto cierto, también es preciso tener en cuenta que, por aplicación del art. 41.3 de la LGT, no todos los elementos de la deuda exigible al deudor principal van a poder ser reclamados al responsable. Por el contrario, deben excluirse, al menos, las sanciones -salvo en los supuestos en que expresamente se exigen-, intereses de demora devengados durante el período ejecutivo y los recargos originados en el mismo. Por tanto, puede afirmarse que el acto por el que se declara la responsabilidad no puede

limitarse a *"trasladar"* la liquidación del deudor principal, sino que, además, debe determinar la concreta deuda exigible al responsable. En este sentido, puede afirmarse que nos encontramos ante un acto de liquidación.

La idea de que la declaración de responsabilidad constituye una auténtica liquidación aparece reforzada bajo la LGT. Así, su art. 174.5 señala, con confusa redacción, que, pese a que el responsable puede impugnar tanto el presupuesto de hecho de la responsabilidad como las propias liquidaciones, no es posible que, *"como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza sino únicamente el importe de la obligación del responsable"*. De esta manera se deja muy claro, a nuestro juicio, que nos encontramos ante dos liquidaciones diferenciadas: la del responsable, que puede ser impugnada por él y la del sujeto pasivo, cuya independencia y firmeza impide que se vea afectada por tal recurso.

La argumentación anterior pone de manifiesto la deficiente sistemática de la LGT en este aspecto, incluyendo este procedimiento entre los de recaudación. Por el contrario, nos encontramos ante un procedimiento que forma parte de la gestión tributaria, con independencia de que se atribuya la competencia a dichos órganos, a los de inspección o, como sucede, a los de recaudación.

3.2. Órgano competente para declarar la responsabilidad

Frente a lo que sucedía bajo la anterior Ley, la nueva LGT se ha preocupado de expresar con claridad la competencia para dictar el acto de declaración de responsabilidad. Así,



el art. 174.2 prevé, como regla general, la competencia del órgano de recaudación. No obstante, tratándose de liquidaciones administrativas, si la declaración de responsabilidad se produce con anterioridad al vencimiento del período voluntario, la competencia se atribuye al órgano liquidador. Es decir, al órgano de gestión si se trata de actuaciones de verificación o comprobación limitada o al de inspección, en otro caso.

3.3. Momento en que se efectúa la declaración de responsabilidad

El art. 174.1 de la LGT, por su parte, prevé, de manera expresa, la posibilidad de que la responsabilidad sea declarada en cualquier momento posterior a la práctica de la liquidación o a la presentación de la autoliquidación.

Esta previsión, como puede observarse, reitera nuestra idea de que no nos encontramos ante un procedimiento de recaudación. En los últimos tiempos lo usual ha sido que las declaraciones de responsabilidad se efectúen por los órganos de recaudación y una vez iniciado o, incluso, concluido el procedimiento de apremio frente al obligado principal. Ello se debe a que dichas declaraciones sólo se han percibido como necesarias desde la constatación de la dificultad o imposibilidad de cobro frente al deudor principal. Pero no tiene por qué ser así. Nada impide e, incluso, es desea-

ble, que la declaración se efectúe desde el mismo momento en que, una vez liquidada la deuda, concurra su presupuesto de hecho. De esta manera, se contribuye a la seguridad jurídica de esta categoría de obligados, muy maltrecha cuando la declaración de responsabilidad se produce mucho tiempo después de haber cesado la situación en que tuvo su origen. Cuestión distinta es que, una vez efectuada la declaración, la exigencia de pago se realice, como veremos, en un momento posterior y siempre, como mínimo, una vez transcurrido el período voluntario de pago.

La regulación expresa de esta materia en la LGT constituye, a nuestro entender, un acierto. No tanto porque introduzca novedad alguna, que creemos que no, sino, sobre todo, porque puede contribuir a modificar la práctica administrativa seguida hasta el momento.

3.4. La audiencia al responsable

La declaración de responsabilidad exige que se otorgue audiencia al interesado. Este trámite se desarrollará con arreglo a lo prevenido en el art. 84 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante, LRJ-PAC). De conformidad con el mismo, la audiencia habrá de realizarse en los momentos finales del procedimiento. En concreto, una vez que se haya instruido el procedimiento e "*inmediatamente antes de redactar la propuesta de resolución*" (art. 84.1 de la LRJ-PAC). Será preciso que los expedientes se pongan de manifiesto a los interesados, quienes dispondrán de un plazo no inferior a diez días ni superior a quince para alegar y presentar los documentos y justificaciones que estimen pertinentes (arts. 84.2 de la LRJ-PAC y 99.8 de la LGT).

Por su parte, el art. 174.3 de la LGT señala, expresamente, que este trámite de audiencia no excluye el derecho que asiste a los supuestos responsables a formular alegaciones y a aportar documentación con anterioridad al mismo.

3.5. Contenido de la declaración de responsabilidad

De conformidad con el art. 174.4 de la LGT, el acto de declaración de responsabilidad debe ser notificado a los responsables, con el siguiente contenido:

- Texto íntegro del acuerdo de declaración de responsabilidad, con indicación del presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza.

Como puede observarse, se trata de la mínima exigencia de motivación del acto, que obliga a expresar cuáles son las razones fácticas y jurídicas que determinan el nacimiento de la responsabilidad, así como los componentes de la deuda a los que se extiende.

- Medios de impugnación, órgano ante el que deben interponerse y plazo.

- Lugar, plazo y forma en que deba ser satisfecho el importe exigido al responsable.

Este último requisito pone de manifiesto la práctica administrativa seguida hasta el momento, que llega a contagiar, incluso, al legislador. Esta mención sólo podrá incluirse en aquellos casos en que, como viene siendo norma general, la responsabilidad se declara cuando ya es posible exigir el pago a este tipo de obligados. Pero no es posible conocer el plazo de pago si, como permite la propia Ley, dicha declaración tiene lugar en un momento anterior. Por tanto, en tales situaciones no podrá incluirse esta mención.

3.6. La impugnación de la declaración de responsabilidad

Bajo la vigencia de la LGT/1963, su art. 37.4 otorgaba al responsable los mismos derechos que al deudor principal desde el momento de su declaración. Dicha previsión implicaba dos consecuencias muy importantes. De un lado, el responsable podía impugnar la declaración de responsabilidad tanto por motivos atinentes a la realización de su presupuesto de hecho como por razones que afectaran a la liquidación. De otro lado, si el recurso del responsable prosperaba por entenderse improcedente la liquidación, el fallo aprovechaba al deudor principal, incluso aunque la hubiera dejado firme. Esta segunda consecuencia también se derivaba de la propia concepción -sostenida por Administración y jurisprudencia- de la declaración de responsabilidad, como acto que se limitaba a trasladar al responsable la misma liquidación exigida al deudor principal. Existiendo un solo acto administrativo de liquidación, su anulación debía beneficiar a todos sus destinatarios.

La situación descrita se ha alterado con la entrada en vigor de la nueva Ley. Ya hemos señalado cómo, a nuestro juicio, no puede dudarse ya -creemos que antes tampoco- de la naturaleza liquidatoria de la declaración de responsabilidad. Siendo así, en estas situaciones nos encontramos con dos liquidaciones, la del deudor principal y la del responsable. Por ello mismo, el art. 174.5 de la LGT señala que este último sujeto puede impugnar la declaración por cualquier clase de motivos, ya afecten a la realización o no del presupuesto de hecho, ya se refieran a la legalidad de la liquidación practicada. Ahora bien, siendo una liquidación distinta de la practicada al deudor principal, la estimación del recurso no determina la

anulación de esta última si ya ganó firmeza. Este es el cambio fundamental que se ha introducido: en caso de que el deudor principal no impugne en plazo su liquidación, el recurso del responsable, en caso de ser estimado, no determina la anulación de aquella. Cuestión distinta es que, dependiendo de la gravedad del vicio padecido por el acto, el obligado principal pueda impulsar alguno de los procedimientos de revisión de oficio.

3.7. La exigencia del pago al responsable.

Por último, como ya dijimos, es necesario que, una vez declarada la responsabilidad y su extensión, se requiera el pago al responsable. El art. 175 de la LGT, relativo a los responsables solidarios -como es el supuesto que a nosotros interesa relativo al asesor fiscal-, prevé, siguiendo lo dispuesto con carácter general en el art. 174, la posibilidad de que el acto de declaración de responsabilidad se haya dictado o no antes de la finalización del plazo voluntario de pago. En el primer caso, basta con requerir el pago al responsable una vez finalizado tal período. En los demás supuestos, la declaración de responsabilidad y el requerimiento de pago se realizarán en aquel momento de forma simultánea.

3.8. La adopción de medidas cautelares frente a los responsables

El art. 37.5 de la LGT/1963 prevé la posibilidad de que, antes de que se

produzca la declaración de responsabilidad, la Administración adopte frente al responsable las oportunas medidas cautelares. Dicha previsión aparece reiterada en el artículo 41.4 de la LGT, cuando afirma que *"con anterioridad a esta declaración, la Administración competente podrá adoptar medidas cautelares del artículo 81 de esta Ley y realizar actuaciones de investigación con las facultades previstas en los artículos 142 y 162 de esta Ley"*.

En cualquier caso, es preciso recordar que la adopción de dichas medidas sólo es posible en caso de que concurran las circunstancias previstas en el art. 81 de la LGT, es decir, que, en otro caso, el cobro pueda verse frustrado o gravemente dificultado. Como puede observarse, el presupuesto de hecho de estas medidas constituye un concepto jurídico indeterminado, cuya concreción no puede realizarse de forma apriorística, ni es posible tampoco elaborar un listado cerrado de conductas subsumibles en el mismo. En general, puede afirmarse que las medidas cautelares pueden adoptarse frente a cualquier acción, del obligado o de un tercero, que, con independencia de su intencionalidad, tienda a provocar una disminución patrimonial del primero de tal entidad que pueda frustrar las expectativas de cobro de la Administración tributaria.

