

LITIGACIÓN TRIBUTARIA



Fiscal

Las posibilidades impugnatorias de los declarados responsables y los efectos de la existencia de defectos en el expediente remitido al tribunal

El Tribunal Supremo ha ratificado su doctrina sobre las posibilidades plenas de impugnación por parte de los responsables reforzando la exigencia de que se ponga a disposición de éstos el expediente completo correspondiente a las liquidaciones de las que resultan las deudas que se pretenden derivar.

ROCÍO ARIAS PLAZA
ADRIÁN BOIX CORTÉS
REMEDIOS GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA

Equipo de Litigación Tributaria de GA_P

SATURNINA MORENO GONZÁLEZ

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Consejera académica de GA_P

La reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de marzo del 2026 (recurso de casación núm. 945/2024) ratifica su ya consolidada línea jurisprudencial sobre las posibilidades impugnatorias de los declarados responsables, conforme a lo establecido en el artículo 174.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Pero lo hace reforzando de manera particularmente clara la exigencia de integridad del expediente administrativo como presupuesto indispensable del derecho de defensa del responsable. El pronunciamiento tiene especial relevancia por las consecuencias que, a juicio del alto tribunal, derivan de la existencia de defectos en el expediente remitido al órgano jurisdiccional y, en particular, de la omisión de antecedentes esenciales en dicho expediente, conectando dicha omisión de forma directa con el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva reconocido en el artículo 24 de la Constitución española.

El litigio tiene su origen en un procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria en el que la Administración derivó al recurrente, en su condición de administrador, las deudas liquidadas a una sociedad, deudor principal, como consecuencia de actuaciones de comprobación previas seguidas frente a ella. El responsable interpuso una primera reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria, que fue estimada parcialmente, dictándose un nuevo acuerdo de declaración de responsabilidad en ejecución de la resolución del Tribunal Regional. Frente a este segundo acuerdo, se interpuso una nueva reclamación, que fue estimada por considerar el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria que no concurría el presupuesto necesario para iniciar el procedimiento de derivación de responsabilidad. La resolución estimatoria del Tribunal Regional fue recurrida en alzada por la directora general de Recaudación, recurso

que fue estimado por el Tribunal Económico-Administrativo Central.

En el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el responsable ante la Audiencia Nacional frente a la referida resolución del Tribunal Central, aquél alegó que el expediente administrativo remitido al órgano judicial no incorporaba los antecedentes de los procedimientos de comprobación seguidos frente al deudor principal, esto es, las actuaciones inspectoras y los elementos determinantes de las liquidaciones cuya deuda se le exigía. Pese a ello, la sentencia de instancia desestimó el recurso argumentando que tal omisión no podía producir efectos anulatorios, entre otros motivos porque el recurrente no había solicitado el complemento del expediente en el plazo que a tal efecto confiere el artículo 55 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (Ley 29/1998, de 13 de julio).

Frente a la sentencia desestimatoria de la Sala de instancia, el responsable interpuso un recurso de casación que fue admitido por auto de 29 de enero del 2025 de la Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo. La cuestión planteada que a juicio de la Sala presenta interés casacional objetivo consiste en determinar, a la luz del artículo 174.5 de la Ley General Tributaria y del artículo 48 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, a) si la Administración está obligada a integrar en el expediente de declaración de responsabilidad tributaria todos los antecedentes de los procedimientos de comprobación que dieron lugar a las liquidaciones cuyas deudas se pretenden exigir al declarado responsable, así como b) «sobre quién han de pesar las consecuencias que derivan de la existencia de defectos en el expediente».

En el análisis de la cuestión, el alto tribunal parte de la reiteración y ratificación de su

doctrina consolidada sobre la plenitud de las facultades de impugnación del responsable. En este sentido, conforme al artículo 174.5 de la Ley General Tributaria y a la jurisprudencia constante de la Sala¹, el responsable tributario dispone de plenas posibilidades impugnatorias, no limitadas a los aspectos formales de su declaración de responsabilidad, sino extensivas a la validez y corrección material de las liquidaciones de las que trae causa la deuda derivada. Este reconocimiento se extiende también a los casos en los que las liquidaciones o los acuerdos sancionadores hubieran ganado firmeza. Destaca así el tribunal la naturaleza autónoma de ambos procedimientos: el seguido frente al deudor principal y el de derivación, seguido frente al responsable.

Desde esta premisa, el Tribunal Supremo aborda la primera cuestión planteada, esto es, si es o no necesario integrar en el expediente de declaración de responsabilidad todos los antecedentes de los procedimientos de comprobación que condujeron a la emisión de las liquidaciones cuya deuda se pretende derivar al responsable, incluidos todos los elementos materiales y formales que las fundamentaron. La respuesta de la Sala es afirmativa y tajante: precisamente porque el responsable tiene plenas posibilidades de impugnación y puede cuestionar la regularidad de las liquidaciones originarias, dichos antecedentes deben integrarse necesariamente. Conforme al criterio del alto tribunal, el artículo 174.5 de la Ley General Tributaria y las facultades de impugnación plenas reconocidas al responsable a la luz de dicha disposición carecerían de efectos «si el interesado no tuviera en su poder los

documentos en los que se reflejan los datos y circunstancias que condujeron a la Administración a aprobar las liquidaciones correspondientes al deudor principal».

En este punto, resulta especialmente relevante el rechazo expreso del Tribunal Supremo al razonamiento de la Sala de instancia según el cual la falta de solicitud por parte del recurrente de complemento del expediente, dentro del plazo conferido en el artículo 55 de la Ley de la Jurisdicción, neutralizaría la irregularidad apreciada por la existencia de defectos en el expediente y la ausencia de documentos en él. El Tribunal Supremo subraya que el deber de remisión del expediente administrativo completo, ordenado y foliado es una obligación legal que corresponde directamente a la Administración, de conformidad con el artículo 48 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, y que dicha obligación no puede desplazarse al justiciable ni condicionarse a su iniciativa procesal. La omisión de documentación esencial no queda, por tanto, convalidada por la pasividad del recurrente ni es subsanable o corregible en sede judicial. Destacan, sobre esta cuestión, las siguientes afirmaciones realizadas por la Sala en su sentencia:

- La incorporación necesaria de los antecedentes completos del expediente es un derecho del interesado —que surge de modo directo del artículo 24 de la Constitución española— y una obligación correlativa de la Administración.
- El recurrente tiene derecho a construir su impugnación sobre la base de la nulidad

¹ Jurisprudencia ya asentada, entre otras, en las sentencias de 13 de marzo del 2018 (rec. núm. 53/2017), de 3 de abril del 2018 (rec. núm. 427/2017), de 17 de mayo del 2018 (rec. núm. 86/2016), de 7 de noviembre del 2019 (rec. núm. 4234/2017), de 3 de junio del 2020 (rec. núm. 5020/2017), de 7 de noviembre del 2022 (rec. núm. 7939/2020) y de 19 de enero del 2023 (rec. núm. 1693/2020).

de la resolución recurrida por no constar en el expediente todos los datos necesarios para dicha impugnación.

- Nada obliga a los demandantes a intentar que se subsanen los errores en los que haya podido incurrir la Administración, formales o materiales, en la vía judicial. Es, por tanto, legítimo que se pretenda únicamente la declaración de nulidad de los actos de la Administración por infraccio-

La incorporación necesaria de los antecedentes completos del expediente es un derecho del declarado responsable

nes determinantes de indefensión sin que los órganos judiciales analicen el fondo del asunto.

Sobre esta base, en relación con la segunda cuestión planteada en el recurso de casación, la sentencia establece que las consecuencias derivadas de la existencia de defectos en el expediente administrativo deben pesar exclusivamente sobre la Administración. Esta afirmación se apoya de manera expresa en el artículo 24 de la Constitución española al considerar que el acceso a un expediente íntegro constituye una proyección instrumental del derecho a la tutela judicial efectiva y que su vulneración no puede resolverse en perjuicio del interesado. La falta de antecedentes esenciales impide una defensa real y efectiva y priva al órgano jurisdiccional de los elementos necesarios para

enjuiciar la legalidad de la actuación administrativa. En definitiva, el Tribunal Supremo estima el recurso y casa y anula la sentencia de instancia.

Desde una valoración final, la sentencia de 18 de marzo del 2026 fortalece de forma significativa la posición del responsable tributario en los procedimientos de derivación al elevar el nivel de exigencia en la configuración y remisión del expediente administrativo y restringir

posibles interpretaciones formalistas que relativicen la trascendencia de sus defectos. De esta forma, dando continuidad y reforzando su doctrina previamente establecida, el Tribunal Supremo consolida una concepción del artículo 174.5 de la Ley Ge-

neral Tributaria como auténtico estatuto pleno de defensa del responsable evitando que éste quede situado en una posición procesal sustancialmente más débil que la del deudor principal.

En nuestra opinión, esta sentencia tiene un impacto práctico relevante en el ámbito de la litigación tributaria, pues refuerza el control judicial de los procedimientos de declaración y derivación de responsabilidad. Pero introduce además afirmaciones de gran calado sobre las consecuencias de la insuficiencia del expediente, que puede implicar no sólo una infracción formal, sino una vulneración sustantiva de garantías básicas del obligado tributario, sin que se le pueda exigir a éste la obligación de instar la subsanación o corrección de dicha insuficiencia.