



- ◆ Trabajo realizado por la Biblioteca Digital de la Universidad CEU-San Pablo
- ◆ Me comprometo a utilizar esta copia privada sin finalidad lucrativa, para fines de investigación y docencia, de acuerdo con el art. 37 de la M.T.R.L.P.I. (Modificación del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual del 7 julio del 2006)

11. LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA

MARTA VILLAR

*Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad San Pablo-CEU*

SUMARIO: I. LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA: 1. Concepto y elementos esenciales. 2. La naturaleza de la responsabilidad tributaria. 3. Las clases de responsabilidad: solidaria y subsidiaria. 4. Los supuestos genéricos y específicos. 5. La extensión de la responsabilidad. 6. El procedimiento de derivación de responsabilidad: 6.1. El acto de declaración de responsabilidad. 6.2. La exigencia de responsabilidad. 7. La pluralidad de responsables. II. LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE LOS ADMINISTRADORES: 1. Consideraciones generales. 2. La condición de administrador como presupuesto subjetivo fáctico 3. La responsabilidad en sociedades con actividad. 3.1. Los presupuestos de la responsabilidad. 3.2. La extensión de la responsabilidad. 4. La responsabilidad en caso de cese de la actividad: 4.1. Los presupuestos de la responsabilidad. 4.2. La extensión de la responsabilidad. 5. La responsabilidad por transmisión de empresa. 6. Regímenes especiales de responsabilidad. 6.1. Administrador de entidades de crédito. 6.2. El administrador que dificulta el procedimiento de embargo o enajenación de bienes. 6.3. Agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas. 6.4. Sociedades patrimoniales. 6.5. Operaciones societarias. 7. La extinción de la responsabilidad. III. LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE LOS ADMINISTRADORES CONCURSALES Y DE LOS LIQUIDADORES: 1. Consideraciones generales. 2. El presupuesto de hecho de la responsabilidad. 3. La extensión de la responsabilidad.

I. LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA*

La responsabilidad tributaria otorga mayores garantías de cobro a los créditos de la Hacienda Pública. Suele concebirse en la doctrina como una medida, al menos indirecta, de *aseguramiento* del crédito. Este criterio mayoritario, es

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre (BOE núm. 302) General Tributaria, en vigor desde el 1 de julio de 2004, introdujo importantes modificaciones en la regulación sustantiva y procedimental de la responsabilidad tributaria para asegurar el cobro de las deudas tribu-

amparado por la jurisprudencia (STS 16.5.1991). También se ha opinado que constituye una garantía personal en sentido técnico, asimilable a una *fianza*, con la consiguiente aplicabilidad de todas las prescripciones del Código Civil sobre el fiador personal (salvo las referentes al carácter voluntario, incompatible con el carácter *ex lege* de la prestación tributaria). El crédito tributario se rodea de garantías muy diversas (personales, reales y procedimentales), y la responsabilidad tributaria es tan sólo una de ellas. Se trata de un régimen jurídico que permite dirigir la acción de cobro hacia personas distintas del deudor principal, pero vinculadas a él, sean o no administradores de sociedades.

La regulación de «los responsables tributarios» se contempla en la Ley General Tributaria, tanto en los aspectos sustantivos (arts. 41 a 43, antes arts. 37 a 41) como los procedimentales (arts. 174 a 176), siendo estos últimos objeto de regulación en el Reglamento General de Recaudación (arts. 10 a 14) con anterioridad al 1 de julio de 2004. También en la Ley General Tributaria se contemplan los *supuestos genéricos* de responsabilidad tributaria (a los que aludiremos al estudiar las clases de responsabilidad), uno de los cuales es la responsabilidad de los administradores. Por su parte, las leyes reguladoras de los impuestos, contemplan *supuestos específicos* de responsabilidad tributaria a los efectos de garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de cada impuesto en particular.

El tratamiento de la Ley General Tributaria de 1963 (Ley 230/1963) resultaba poco eficaz, por las dificultades de prueba con que se encontraba la Administración para justificar el comportamiento malicioso o gravemente negligente del responsable. Así, la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 1992 anuló una derivación de responsabilidad, precisamente por ausencia de motivación sobre la cualificación de la conducta imputada, ante la falta de prueba

tarias (Ley 230/1963, de 28 de diciembre, modificada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, que expresamente deroga la Ley 58/2003. También derogó la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes). No obstante, los procedimientos tributarios de derivación de responsabilidad iniciados antes del 1 de julio de 2004 se regirán, por la normativa anterior hasta su conclusión, salvo en las excepciones expresamente previstas y en lo referente a la aplicación de las normas sancionadoras más favorables (DT 3ª y DT 4ª). El presente capítulo se ha redactado conforme a la regulación de la Ley 58/2003 (LGT) que se completará con las referencias —que sean estrictamente necesarias— a la Ley 230/1963. La cita a los preceptos de la Ley 230/1963 en la redacción dada por la Ley 25/1995 se hace como («ex artículo») y en las cuestiones donde coincide el contenido del precepto con matices se incluye la advertencia («cfr.»). En cualquier caso, las disposiciones del Reglamento General de Recaudación que no contravengan la Ley 58/2003 han sido de plena aplicación hasta la aprobación del nuevo Reglamento General (Real Decreto 939/2005, de 29 de julio).

de un comportamiento malicioso o negligente suficientemente acreditado. Para superar estas deficiencias, la reforma realizada en 1985 (Ley 10/1985) rebajó al mínimo el nivel o el grado de culpabilidad exigido, incurriendo en importantes excesos que hubo de corregir la reforma de 1995 (Ley 25/1995). Como seguía sin diseñarse claramente el régimen jurídico de la responsabilidad tributaria, porque el texto legal incurría en contradicciones y colisionaba con las normas y principios sancionadores, el Informe de la Comisión para la Reforma de la Ley General Tributaria de 2001, renunciando a propugnar una reforma radical de carácter unitario y propuso mejoras con carácter pragmático. Por ejemplo, trasladar los supuestos de responsabilidad por actos ilícitos al capítulo que regula las infracciones y sanciones. La misma tesis sostuvo el Informe sobre el Borrador del Anteproyecto de la Nueva Ley General Tributaria, de 23 de enero de 2003, siendo de destacar la propuesta de reconocer la responsabilidad de los administradores de hecho y dar solución a los problemas que se plantean en la aplicación de la prescripción de acciones contra el responsable.

La nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre, que entró en vigor el 1 de julio de 2004), recoge esos planteamientos y —como señala la exposición de motivos—, tratando de superar los problemas que la práctica ha demostrado, introduce en la regulación de los responsables *«importantes medidas para asegurar el cobro de las deudas tributarias. Así, (...) se gradúa la responsabilidad de los administradores en función de su participación, mencionando expresamente a los administradores de hecho (...)»*

Como consecuencia del principio de reserva de ley del artículo 31.3 de la Constitución (STS 6.5.1983, SAN 19.4.1994), es preciso que sea una norma con ese rango la que declare quién es responsable, en qué condiciones y con qué alcance y extensión. De ahí que el tratamiento jurídico de la responsabilidad tributaria se inicie afirmándose que *«la Ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades»* (art. 41.1 LGT).

1. Concepto y elementos esenciales

El responsable es un tercero que se coloca *junto al deudor principal* en la obligación de pagar la deuda tributaria de éste. Es, con todas sus consecuencias, un nuevo obligado tributario, al que la Administración dirigirá su acción de cobro ante el impago del deudor principal. Habrá pues, dos deudores tributarios, aunque por diferentes motivos y con un régimen jurídico distinto. El responsable no sustituye nunca al deudor principal, sino que adquiere el papel de «obligado secundario» (SAN 6.10.2003) por darse un presupuesto de hecho

distinto de la realización del hecho imponible. Responde de la *deuda tributaria* (art. 41 LGT) del deudor principal, lo que significa que no debe hacerse cargo de las obligaciones tributarias formales necesarias para la determinación y satisfacción de la deuda, sino únicamente de las materiales, esto es, las que se traducen en el pago de la deuda.

El responsable es considerado entre los «obligados tributarios» (art. 35.5 LGT), que se colocan junto a los «deudores principales» (art. 41.1 LGT). Los obligados tributarios que se consideran deudores principales a estos efectos están enumerados a título ejemplificativo: los contribuyentes, los sustitutos de los contribuyentes, los obligados a realizar pagos fraccionados, los retenedores, los obligados a practicar ingresos a cuenta, los obligados a repercutir, los obligados a soportar la repercusión, los obligados a soportar la retención, los obligados a soportar los ingresos a cuenta, los sucesores, los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no tengan la condición de sujetos pasivos (art. 35.2 LGT). También el sujeto infractor tiene la consideración de deudor principal a efectos de la declaración de responsabilidad (art. 181.2 LGT).

Esta consideración de «obligado tributario» no supone alteración conceptual del significado del responsable tributario, que sigue siendo un tercero ajeno al hecho imponible, definido por ley, a quien la Administración puede dirigir la acción de cobro de una deuda ajena (de un obligado deudor principal) a falta de pago por los deudores principales.

Para que la responsabilidad sea exigible, son precisos un presupuesto material, que consiste en el impago de la deuda por el deudor principal, y un presupuesto procedimental o formal, que se traduce en el acto que debe dictar la Administración declarando la derivación de responsabilidad, previa audiencia del responsable, y determinando el alcance y la extensión de su obligación de pago.

La competencia para declarar la responsabilidad reside tradicionalmente en los correspondientes *órganos de recaudación* que tengan a su cargo la tramitación del expediente, pues el acto de derivación constituye una parte del procedimiento de recaudación encaminado al cobro de la deuda tributaria (arts. 160 a 177 LGT). Ello no obstante, alguna doctrina ha entendido que, aunque la competencia recaiga en los órganos de recaudación, el acto de derivación de responsabilidad es un acto «declarativo» y no estrictamente «recaudatorio». Se ha afirmado, que constituye «una manifestación de la autotutela declarativa», entendiendo que «al derivar la acción frente al responsable la Administración está ejerciendo su derecho a «determinar la deuda tributaria», en el sentido de que está determinando un elemento de dicha deuda (el carácter de responsable, y por

tanto de obligado, de la persona frente a la que se deriva la acción) además de la cuantía o alcance de la derivación» (FALCÓN, 6), concepción de la que resultan importantes efectos en orden al cómputo de los plazos de prescripción, como más adelante veremos. La Ley General Tributaria afirma la competencia del órgano de recaudación, pero excepciona el supuesto de liquidaciones administrativas en las que la declaración de responsabilidad se efectúe con anterioridad al vencimiento del período voluntario de pago. En tal supuesto, será el órgano competente para dictar la liquidación el que deba dictar el acto de declaración de responsabilidad (art. 174.2 LGT). Separa, además, claramente el acto de declaración de responsabilidad (art. 174 LGT) del procedimiento para exigirla (arts. 175 y 176 LGT).

«Salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria» (art. 41.2 LGT). Como consecuencia de esta presunción, el Tribunal Supremo declaró la nulidad de pleno Derecho del artículo 13.3 del Reglamento General de Recaudación, que, en relación con la responsabilidad por adquisición o explotaciones o actividades económicas —y sin cobertura legal en el antiguo artículo 72 LGT— afirmaba que se trataba de una responsabilidad solidaria (STS 15.7.2000), si bien el criterio jurisprudencial ha sido corregido por el legislador que califica este supuesto de responsabilidad solidaria (art. 42.1.c) LGT).

La Ley reconoce expresamente que «los responsables tienen derecho de reembolso frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación civil», algo que los tribunales venían afirmando para evitar el *enriquecimiento injusto* del obligado principal del tributo. Así, la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de septiembre de 1993, a propósito de la responsabilidad de los administradores, menciona —*obiter dicta*— el derecho del administrador a exigir el reembolso con cargo a la persona jurídica y reconoce el deber de «tener que soportar con carácter subsidiario el pago de la deuda, de la que sin embargo, podrá resarcirse, en su caso, ejercitando las acciones pertinentes frente al deudor principal» (en el mismo sentido, STSJ de Galicia 30.9.1994, y STSJ de Murcia 28.6.1995). La cuestión no tiene demasiado alcance práctico, al menos en lo que a los administradores se refiere, pues fallida la sociedad, será extraordinariamente difícil que prospere la acción de regreso. En cambio, el administrador que satisfaga la deuda podrá repetir parcialmente el pago sobre los demás administradores en función de la culpabilidad de cada uno (art. 1145 CC, en relación con el art. 41.3, *ex art.* 37.3 LGT o *ex art.* 1844 CC referente a la fianza). Desde el punto de vista procesal, el responsable habrá de ejercitar la acción de regreso por la vía civil y no se beneficia de los cauces administrativos para su ejercicio, a diferencia de lo que ocurre con otros supuestos como el de las retenciones o repercusiones

tributarias, para los que el procedimiento económico-administrativo ofrece una vía especialmente expeditiva para obtener el resarcimiento (art. 227.4 LGT).

2. La naturaleza de la responsabilidad tributaria

Como consecuencia de la pluralidad y heterogeneidad de supuestos, no hay un criterio unánime sobre la naturaleza jurídica de la responsabilidad tributaria. Unas veces, los hechos son dolosos o culposos, y otras, está ausente toda idea de ilícito. La construcción se dificulta también por el carácter ambiguo del propio concepto de responsabilidad en la teoría general del Derecho. Convergen en ella los diversos sentidos jurídicos del concepto de responsabilidad, reconducible a la tipología básica de responsabilidad civil, sancionadora y objetiva. La responsabilidad civil subjetiva surge de un acto antijurídico y culpable —donde la culpa cumple una mera función de imputación— cuyas consecuencias dañosas han de ser reparadas, mientras que la sancionadora supone un reproche jurídico ante una conducta culpable que viola el ordenamiento, y, la objetiva exige la indemnización de un daño a cargo de un sujeto, pese a que éste no haya incurrido en culpa o negligencia. Pues bien, la responsabilidad tributaria tiene connotaciones propias de la responsabilidad civil (derivación de la cuota) y de la responsabilidad sancionadora (derivación de la sanción), a las que se suman algunos elementos de responsabilidad objetiva (sucesión de empresa o responsabilidad de entes de hecho).

La jurisprudencia no sólo discrepa como consecuencia de esa diversidad de supuestos, sino también ante un mismo supuesto fáctico. Con toda rotundidad, la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de septiembre de 1993, en un caso sobre responsabilidad de administradores, niega que estemos ante una responsabilidad de naturaleza sancionadora, y afirma en su fundamento jurídico segundo, que se trata de una *responsabilidad civil*, pues la Ley General Tributaria, al regular la responsabilidad de los administradores ha optado por una *«técnica jurídica de naturaleza no sancionadora al asegurar el pago de las deudas mediante la previsión legal de casos de responsabilidad civil subsidiaria por quienes tienen algún tipo de concreta y precisa relación con el crédito impagado por el deudor principal. Es, en este caso, el vínculo legal que se origina al cumplirse el presupuesto de hecho de ser administrador de una persona jurídica y concurrir, además, alguna de las otras circunstancias que describía el art. 40 de la Ley General Tributaria, a las cuales —incluida la de que hubieren mediado mala fe o negligencia grave— no hay por qué darles la naturaleza de elementos originadores de una responsabilidad sancionadora en sentido técnico, ya que son nociones perfectamente integradas en el ámbito del ilícito civil, dando lugar a un*

simple gravamen de esta índole, como es el de tener que soportar con carácter subsidiario el pago de la deuda de la que sin embargo, podrá resarcirse, en su caso, ejercitando las acciones pertinentes frente al deudor principal». Esta responsabilidad civil afirmada por el Tribunal Supremo ha servido de fundamento para la reclamación a los administradores, no sólo de la cuota sino también de las sanciones. De ahí que el Tribunal Económico Administrativo Central haya utilizado este criterio para llegar a sostener que la Administración no debe probar la conducta negligente del administrador (RTEAC 12.2.1998).

En el mismo sentido, se pronuncia la Audiencia Nacional, en sentencias de 17 de septiembre de 2001, de 12 de junio de 2001 o de 25 de junio de 2001. En esta última, se afirma también que, en el caso de la responsabilidad por cese de actividad de las personas jurídicas de las deudas tributarias pendientes, *«los efectos de la responsabilidad tienen connotaciones de la responsabilidad civil»*, pero, sin embargo, se disiente del criterio del Tribunal Supremo, introduciendo un matiz importante para el supuesto de derivación de responsabilidad en sociedades activas o en funcionamiento, por el incumplimiento de las obligaciones tributarias de personas jurídicas que origine infracciones tributarias simples o graves, pues en tal caso —advierte la Audiencia— *«se debe distinguir la responsabilidad atendiendo a si lo exigido es el importe de la sanción tributaria, o, también, el importe de la deuda tributaria pura»* con el efecto de que se obliga a observar las garantías procedimentales propias de la acreditación por la Administración de que concurren las circunstancias que, en relación con la conducta de los administradores describe el precepto (pasividad ante el incumplimiento o consentimiento en el mismo), si lo exigido es una sanción. El hecho de que los administradores sean absueltos del delito fiscal que se les imputa, no obsta a que la Administración pueda exigirles el importe de la sanción y apreciar que concurre negligencia grave (SAN 17.9.2001).

Insisten en separar los supuestos de responsabilidad civil y sancionadora de los administradores —aún más firmemente— las sentencias de la Audiencia Nacional de 6 de febrero de 2001 y de 8 de octubre de 2001, que otorgan naturaleza sancionadora a la responsabilidad de los administradores de sociedades activas y civil a la que acontece en caso de cese de actividad: *«en este caso, los efectos de la responsabilidad tiene connotaciones de la responsabilidad civil, mientras que en el primer supuesto, se debe distinguir la responsabilidad atendiendo a si lo exigido es el importe de la sanción tributaria, o, también, el importe de la deuda tributaria pura»*. Por su parte, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sevilla) de 17 de septiembre de 2001, reitera la naturaleza de ilícito civil y salva las garantías procedimentales para derivar las sanciones, no desde los principios sancionadores sino desde el principio de tutela judicial efectiva, con las siguientes palabras: *«sin perjuicio de que la Administración tenga que*

aportar las pruebas de los presupuestos de hecho en que la Ley funda la derivación de la responsabilidad, sin embargo la posición jurídica del administrador responsable subsidiario no es estrictamente la de un sancionado, por lo que la protección de sus derechos no puede enmarcarse dentro del sistema del artículo 24.2 CE, sino del régimen general de tutela judicial efectiva regulado en el párrafo primero» (en igual sentido, STSJ Murcia 28.6.1995).

3. Las clases de responsabilidad: solidaria y subsidiaria

La distinción más importante por sus efectos jurídicos prácticos y por su expreso reconocimiento legal (art. 41.1 LGT) es la que existe entre responsabilidad solidaria y subsidiaria. Es importante recordar que se presume la subsidiariedad cuando se afirma que *«salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad es siempre subsidiaria»* (art. 41.2 LGT).

La diferencia esencial de régimen jurídico es de tipo procedimental y radica en que, en caso de responsabilidad subsidiaria, es necesario que la Administración declare fallido al deudor principal y a los responsables solidarios, si los hubiere, (art. 176 LGT). Aclara el Reglamento General de Recaudación que *«se considerarán fallidos aquellos obligados respecto a los cuales se ignore la existencia de bienes o derechos embargables o realizables para el cobro del crédito»* (art. 61 RGR). Por tanto, la Administración sólo puede actuar contra el responsable subsidiario, si antes, ha dirigido su acción de cobro contra el deudor principal hasta declararlo fallido, y si existen responsables solidarios, hasta la declaración de fallidos de éstos. Es importante distinguir la declaración de fallido de la declaración del crédito como incobrable (art. 61 RGR). En efecto, el Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, en sentencia de 1 de junio de 2001, ha entendido que *«si bien la declaración de fallido del obligado principal y solidarios permite derivar la responsabilidad por deudas tributarias a los deudores subsidiarios, la declaración como incobrable de un crédito supone la imposibilidad definitiva de hacerlo efectivo»*. Pese a ser la declaración de fallido un requisito de procedibilidad, no es necesario notificarla al responsable, al constituir un acto administrativo interno. Así lo reconoce la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria de 18 de mayo de 2001, la del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Burgos), de 13 de enero de 2003 y la del Tribunal Superior de Justicia de Baleares, de 2 de noviembre de 2001: *«la declaración de fallido no precisa para su efectividad ser notificada ni al deudor principal ni al responsable subsidiario»*. Se trata de un *«acto conclusivo del procedimiento ejecutivo dirigido contra el sujeto pasivo y como tal en ningún momento aparece establecida la obligación de su notificación por la Administración a quien*

todavía no forma parte del procedimiento recaudatorio, que solamente se inicia con la comunicación de apertura del proceso de derivación de responsabilidad» (RTEAC 22.3.2001).

Por el contrario, la responsabilidad solidaria permite a la Administración dirigirse, indistintamente, contra el deudor principal y contra el responsable. De ahí que, por regla general, se entienda que los supuestos de responsabilidad subsidiaria constituyen un régimen privilegiado frente a los de responsabilidad solidaria. No obstante, por lo que se refiere a la responsabilidad subsidiaria de los administradores de sociedades, se ha afirmado que desde el punto de vista del Derecho sancionador, el artículo 40.1 de la Ley General Tributaria (actual art. 43.1) establece un régimen más severo (al exigir sanciones) que se justifica técnicamente en la configuración de la sociedad como sujeto infractor (INFORME, 2001, 178).

La doctrina ha propuesto otras clasificaciones, siendo de destacar la que atiende al *alcance patrimonial de la responsabilidad*, pues hay casos en que todo el patrimonio del responsable está afecto al pago de la deuda tributaria y otros —más excepcionales— en los que sólo una parte se vincula al pago de la deuda. También se habla de una *responsabilidad culposa*, derivada de una acción antijurídica del responsable, que estaría presente en los supuestos de responsabilidad solidaria de los causantes o colaboradores activos en la realización de una infracción tributaria (art. 42.1.a) LGT) y en la responsabilidad subsidiaria de los administradores de personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones no hayan hecho lo necesario para evitarlo (art. 43.1.a) LGT), y de una *responsabilidad objetiva*, derivada sin más de la especial relación del responsable con el obligado principal, que sería la exigible a los partícipes de las entidades sin personalidad jurídica (art. 42.1.b) LGT) y a los adquirentes de bienes afectos por ley al pago de la deuda tributaria (art. 43.1-d) LGT).

4. Los supuestos genéricos y específicos

La Ley General Tributaria contempla múltiples supuestos *genéricos*, tanto de responsables solidarios como subsidiarios. Así, se declaran *responsables solidarios*:

- Las personas o entidades que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria (art. 42.1-a).
- Los copartícipes o cotitulares de herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado, susceptibles de

imposición, en proporción a sus respectivas participaciones respecto a las obligaciones tributarias materiales de dichas entidades (art. 42.1-b).

- Las personas o entidades que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio, salvo que la adquisición tenga lugar en un procedimiento concursal. La responsabilidad se extiende a las obligaciones derivadas de la falta de ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta practicadas o que se hubieran debido de practicar (art. 42.1-c). Con anterioridad, se consideraban responsables subsidiarios, por lo que los expedientes abiertos antes del 1 de julio de 2004 deben seguir tramitándose conforme a esta calificación.
- Las personas o entidades 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; las que, por culpa o negligencia incumplan las órdenes de embargo y las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía *«serán responsables del pago de la deuda tributaria pendiente, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieren podido embargar o enajenar por la Administración Tributaria»* (art. 42.2.a), b) y c).
- Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquellos (art. 42.2.d).
- Las sociedades integrantes del grupo, en los supuestos de declaración consolidada *«serán responsables solidarias de las infracciones cometidas en este régimen de tributación»* (art. 38.2 anterior LGT). Este supuesto queda fuera de la redacción vigente, quizás por razones de sistemática y para evitar reiteraciones, pues se contempla específicamente en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (art. 66). Además, la sociedad dominante en el régimen de declaración consolidada se considera sujeto infractor por lo que tiene la consideración de deudor principal a los efectos de la declaración de responsabilidad (art. 181.1.a) LGT).

Se declaran responsables *subsidiarios*:

- Los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, 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 adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones (art. 43.1-a).

- Los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas 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 para su pago o hubieran adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago (art. 43.1-b).
- 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 respectivos obligados tributarios. De las obligaciones tributarias y sanciones posteriores a dichas situaciones responderán como administradores cuando tengan atribuidas funciones de administración (art. 43.2-c).
- Los adquirentes de bienes afectos por la ley al pago de la deuda tributaria (art. 43.2-d), en relación con el art. 79).
- Los agentes y comisionistas de aduanas, cuando actúen en nombre y por cuenta de sus comitentes (art. 43.2-e).
- 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 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 objeto de la contratación o subcontratación (art. 43.2.f).

La Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, en vigor desde el 1 de diciembre de 2006 ha introducido en la Ley General Tributaria dos nuevos supuestos de responsabilidad tributaria solidaria que permitan exigir en vía administrativa la responsabilidad en los casos de sociedades interpuestas, sin necesidad de que la Hacienda Pública tenga que acudir a la vía judicial para corregir «el levantamiento del velo»:

- Las personas o entidades que tengan un control efectivo de las personas jurídicas creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta, para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública,

cuando exista nulidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial (art. 43.1.g).

- Las personas o entidades de que los obligados tributarios tengan el control efectivo o en las que concurra una voluntad rectora común de las mismas, por las obligaciones tributarias de éstos, cuando tales personas o entidades de forma abusiva o fraudulenta como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, siempre que concurran, o la unicidad de personas o esferas económicas o una confusión o desviación patrimonial (art. 33.1.h).

Las Leyes reguladoras de los impuestos en particular, concretan supuestos *específicos* de responsabilidad. Sin ánimo de exhaustividad, cabe mencionar los siguientes: en el impuesto sobre sociedades se hace responder *subsidiariamente* a los administradores de la sociedad patrimonial, cuando la sociedad incumpla el deber de mantener o convertir en nominativos los valores o participaciones representativos de la participación en su capital «*salvo los que hayan propuesto expresamente las medidas necesarias para dar cumplimiento a lo previsto en el párrafo anterior (mantener o convertir en nominativos los valores representativos de su capital social), sin que hubiesen sido aceptadas por los restantes administradores*», para lo que se prevé una sanción con multa de 3.000 o de 6.000 euros por cada periodo impositivo en que se haya dado el incumplimiento según haya mediado o no requerimiento, y *solidariamente* a las sociedades del grupo fiscal cuando se aplique el régimen de consolidación fiscal con expresa exclusión de las sanciones en este último supuesto (art. 63 y 66 TRLIS); en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, se contempla la responsabilidad patrimonial de las deudas de cualquier cónyuge con cargo a los bienes gananciales (art. 108 TRLIRPF); en el impuesto sobre los no residentes, se prevé la responsabilidad *solidaria* del pagador de los rendimientos devengados sin mediación de establecimiento permanente (salvo que sea aplicable la obligación de retener e ingresar a cuenta) sin que sea necesario en este caso «*el acto administrativo previo de derivación de responsabilidad*», y la de los depositarios o gestores de los bienes o derechos de los contribuyentes no afectos a un establecimiento permanente, (art. 9 TRLIRNR); para el impuesto sobre el patrimonio, se establece la responsabilidad *solidaria* del depositario o gestor de los bienes o derechos de los no residentes respecto del ingreso de la deuda tributaria correspondiente a este impuesto por los bienes o derechos depositados o cuya gestión tenga encomendada (art. 6.3 LIP); en el impuesto de transmisiones patrimoniales se contempla la responsabilidad *subsidiaria* del pago del impuesto de transmisiones patrimoniales onerosas, en el caso de préstamos para el prestamista, si percibe total o parcialmente los intereses o el capital de la cosa prestada sin haber exigido al prestario justificación de haber

satisfecho el impuesto, en la constitución de arrendamientos para el arrendador si percibe el primer plazo de renta sin exigir al arrendatario igual justificación y por último, para el funcionario que autorice el cambio de sujeto pasivo de cualquier impuesto estatal, autonómico o local, cuando tal cambio suponga directa o indirectamente una transmisión gravada por el impuesto y no haya exigido previamente justificación del pago del impuesto; para el impuesto de operaciones societarias, la responsabilidad *subsidiaria* de los promotores, administradores o liquidadores, que hayan intervenido en el acto jurídico de constitución, aumento y reducción de capital social, fusión, escisión, aportaciones de los socios para reponer pérdidas, disolución o traslado de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de sociedades; y en el impuesto de actos jurídicos documentados, la responsabilidad *solidaria* de la persona o entidad que intervenga en la negociación o cobro de los efectos mercantiles gravados (art. 9, 24 y 35 LITP y AJD).

La Ley 3/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude ha introducido un nuevo supuesto de responsabilidad *subsidiaria* en el impuesto sobre el valor añadido, referido a las cuotas correspondientes a las operaciones gravadas que hayan de satisfacer los sujetos pasivos. La responsabilidad real en los destinatarios de esas operaciones que sean empresarios o profesionales y que debieran razonablemente presumir que el impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse por el empresario o profesional que las realiza o por cualquiera de los que hubieran efectuado la adquisición y entrega de los bienes de que se trate no haya sido ni vaya a ser objeto de declaración e ingreso (art. 87.5 LIVA).

Otras leyes no tributarias contemplan también supuestos de responsabilidad *solidaria* y *subsidiaria* de los representantes legales, en términos muy similares a los de la anterior Ley General Tributaria. Así, la Ley 38/2003, General de Subvenciones, establece la responsabilidad *subsidiaria* respecto de la obligación de reintegro, de los administradores de personas jurídicas que no realizasen los actos necesarios que fueren de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones infringidas, adoptasen los acuerdos que hicieran posibles los incumplimientos o consintieran el de quienes de ellos dependan. Asimismo, los que ostenten la representación legal de las personas jurídicas, de acuerdo con las disposiciones legales o estatutarias que les resulten de aplicación, que hayan cesado en sus actividades, responderán *subsidiariamente* en todo caso de las obligaciones de reintegro de éstas (art. 40.3) y en caso de comisión de infracciones, también los administradores de las sociedades mercantiles y los que ostenten la representación legal de otras personas jurídicas, responderán *subsidiariamente* de las sanciones pecuniarias impuestas, siempre que no realicen los actos necesarios que fueren de su incumbencia para el cumplimiento

de las obligaciones infringidas, adoptasen acuerdos que hicieran posibles los incumplimientos o consintieran el de quienes de ellos dependan (art. 69).

5. *La extensión de la responsabilidad*

De acuerdo con el régimen jurídico general, «*la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario*» y «*no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones*» que en la Ley General Tributaria o en otra Ley se establezcan (art. 41.3 y 4 LGT). Se prevé, expresamente, entre otros supuestos, la extensión a las sanciones de los administradores de personas jurídicas que hayan cometido infracciones, cuando les sea imputable la conducta activa o pasiva descrita en la Ley (art. 42.1.a) y 43.1.a) en relación con el art. 182 LGT). Se zanja así una de las cuestiones más polémicas que planteaba la Ley General Tributaria en la redacción de 1995: la posibilidad de derivar las sanciones al responsable —ahora absolutamente clara— pues el enunciado del principio general no admitía expresamente excepciones.

De acuerdo con la regulación anterior a la Ley 58/2003 (aplicable todavía a los expedientes iniciados antes del 1 de julio de 2004), la extensión de la responsabilidad no alcanza a la totalidad de la deuda, pues *no se extiende a las sanciones ni al recargo de apremio*, que sólo es exigible al responsable, cuando éste no efectúe el pago en el período voluntario que, a tal efecto, se le ha de conceder (art. 37.3 LGT). La nueva redacción dada al entonces artículo 37 de la Ley General Tributaria por la Ley 25/1995 fue el resultado de las directrices emanadas del Tribunal Constitucional, que, en su sentencia de 12 de mayo de 1994, al fallar sobre la responsabilidad tributaria en tributación conjunta por el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, declaró que la responsabilidad no puede extenderse al ámbito de las sanciones, toda vez que el principio de personalidad de la sanción (art. 25 CE) es enteramente aplicable al ámbito del ordenamiento administrativo sancionador. De ello se sigue la derogación implícita del correspondiente precepto reglamentario, que, al delimitar el ámbito de la responsabilidad solidaria, no advierta de la no extensión a las sanciones (anterior art. 12.2 RGR).

Con relación a los supuestos de *responsabilidad solidaria*, el Tribunal Supremo ha entendido, tras la referida reforma de 1995, que la responsabilidad *no puede extenderse a las sanciones* (STS 30.1.1999). Esta declaración supuso un salto jurisprudencial enormemente significativo en relación a la postura sostenida por la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de septiembre de 1993. Niegan también la extensión de la responsabilidad solidaria a las sanciones las

sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura (28.1.1997) y del Tribunal Superior de Justicia de Murcia (13.7.1998).

Siendo claro el precepto general y el criterio del Tribunal Supremo al respecto, algunos supuestos de responsabilidad definidos por ley, expresamente incluyen las sanciones, por lo que se ha planteado la duda de si esta declaración general de la no inclusión del componente sancionador de la deuda en la derivación de la responsabilidad, implica que en ningún caso sean exigibles las sanciones (no extensión) o si, por el contrario, debe prevalecer el precepto especial frente al general (extensión), problema que los tribunales no han resuelto con una postura unánime.

Pese a que es criterio administrativo la extensión de la responsabilidad a las sanciones, la Audiencia Nacional en sentencias de 25 de enero de 2001 y de 8 de febrero de 2001, a la vista de los artículos 37.3 y 38.1 de la anterior Ley General Tributaria, ha afirmado que *«de la lectura de estos preceptos, se desprende que ni la responsabilidad solidaria ni la subsidiaria (...) comprenden las sanciones, a las que ya no se extiende por el cauce de la derivación de responsabilidad. En este sentido se pronuncia el Tribunal Supremo, Sala 3ª, Sección 2ª, en sentencia de fecha 30 de enero de 1999, recurso 3974/1994, y esta misma Sala en su sentencia de 3 de mayo de 2000, recurso 415/1997, como lógica consecuencia del principio de retroactividad de las normas sancionadoras más favorables que cuenta apoyo en los arts. 9.3 CE y 4.3 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente»*. No obstante, los criterios de los tribunales difieren según sea el presupuesto contemplado y aún referidos a un mismo supuesto, siguen siendo contradictorios.

En cualquier caso, si se exigen sanciones al responsable, se podrá suspender automáticamente, sin caución, la ejecutoriedad de las mismas previa su impugnación (art. 212.3 de la Ley 58/2003) y el expediente de derivación de responsabilidad podrá continuarse sólo por el resto de la deuda, hasta que se confirme la procedencia o improcedencia de la sanción.

De otro lado, tiene declarado el Tribunal Económico-Administrativo Central que si se declara nula la sanción desaparece el requisito que permite la derivación y en consecuencia, no sería exigible la derivación de la deuda por liquidación, dibiendo la Administración responder por la indebida imputación de una conducta ilícita al administrador (RTEAC 28.6.2006).

Respecto a los *intereses de demora*, al integrar la deuda tributaria liquidada al obligado principal, serán exigibles al responsable, pero no puede practicarse nueva liquidación por este concepto (Instrucción de 2 de noviembre de 1995 del Departamento de Recaudación de la AEAT). Por ello, la Ley 58/2003 aclara

que cuando haya transcurrido el plazo voluntario de pago que se conceda al responsable sin realizar el ingreso, se iniciará el período ejecutivo y se exigirán los recargos e intereses que procedan (art. 41.3 LGT). Se mejora técnicamente el precepto al hacer referencia a la totalidad de la deuda *exigida* en período voluntario y no a la *vigente* (ex. art. 37.3 LGT).

6. El procedimiento de derivación de responsabilidad

La nueva Ley General Tributaria, eleva a rango de ley algunos preceptos del anterior Reglamento General de Recaudación, al regular el «procedimiento frente a los responsables», y separa el procedimiento de «declaración de responsabilidad» (art. 174), del «procedimiento para exigir la responsabilidad» solidaria (art. 175) y subsidiaria (art. 176), aclarando definitivamente algunas dudas que se venían planteando sobre el presupuesto material del acto de derivación de responsabilidad. Así, establece que la responsabilidad puede 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 el supuesto de liquidaciones administrativas, si la declaración de responsabilidad se efectúa con anterioridad al vencimiento del período voluntario de pago, la competencia para dictar el acto administrativo de declaración de responsabilidad corresponde al órgano competente para dictar la liquidación, mientras que en los demás casos, dicha competencia corresponderá al órgano de recaudación (art. 174.2 LGT).

La declaración de responsabilidad puede realizarse con carácter previo a la constatación de falta de pago del deudor principal en período voluntario, si bien la falta de pago es siempre condición inexcusable para requerir el pago al responsable, tanto si se trata de responsabilidad solidaria (art. 175.1 LGT) como de responsabilidad subsidiaria (art. 176). Se confirma así el criterio que establecía el anterior Reglamento General de Recaudación (art. 12) al regular el procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria, por el que se configura la falta de pago del deudor principal como un requisito material para la exigencia de responsabilidad, en otras palabras, para requerir el pago correspondiente a la responsabilidad, aunque no para declarar la responsabilidad.

La duración máxima del procedimiento es de seis meses (art. 124.1 RGR). Si el expediente de derivación de responsabilidad iniciado por el órgano liquidador no ha sido ultimado una vez finalizado el plazo de ingreso en período voluntario de la deuda del deudor principal, el procedimiento declarativo de responsabilidad se dará por concluido sin más trámite, sin perjuicio de que con posterioridad pueda iniciarse un nuevo procedimiento por los órganos de

recaudación. A tal efecto, las actuaciones realizadas en el curso del procedimiento inicial, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservará su validez y eficacia a efectos probatorios en relación con el mismo u otro responsable (art. 124.3 RGR)

Los requisitos procedimentales son esenciales: como ha afirmado la sentencia del Tribunal Supremo de 1 de julio de 1996, las irregularidades del procedimiento anulan el acto de derivación.

6.1. El acto de declaración de responsabilidad

Salvo que una norma con rango de ley establezca otra cosa, es preciso un acto administrativo en el que previa *audiencia al interesado*, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión (art. 41.5). Con anterioridad a dicho trámite, podrá el interesado realizar las alegaciones que estime pertinentes y aportar la documentación que considere necesaria (art. 174.3 LGT). La Ley General Tributaria no especifica en qué consiste el *trámite de audiencia*, por lo que resulta de aplicación supletoria la Ley 30/1992 de Régimen jurídico de las Administraciones Públicas y procedimiento administrativo común, que prevé que «*los interesados, en un plazo no inferior a diez días ni superior a quince, podrán alegar y presentar los documentos y justificantes que estimen pertinentes*» (art. 84.2) de manera que «*si antes del vencimiento del plazo los interesados manifiestan su decisión de no efectuar alegaciones ni aportar nuevos documentos o justificantes, se tendrá por realizado el trámite*» (art. 84.3). El reconocimiento legal del trámite previo de audiencia, pone fin a la práctica administrativa y a su admisión por el Tribunal Económico-Administrativo Central, consistente en acudir a interpretaciones finalistas para negar tal derecho, como se pone de manifiesto, entre otras muchas, las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de 5 de junio de 1996, de 10 de octubre de 1996, de 22 de noviembre de 1996 y de 12 de junio de 1997. En esta última se declaraba que «*la derivación de responsabilidad se rige por las normas propias del procedimiento recaudatorio en las que no se contemplaba el trámite de audiencia, por lo que no es invocable la Ley de Procedimiento Administrativo (...) que sería aplicable únicamente a título supletorio, como "a sensu contrario" se demuestra por la innovación introducida por la Ley 25/1995, de Reforma de la Ley General Tributaria, que ha venido a introducir expresamente para estos supuestos el indicado trámite (art. 37.4) lo que implica que el mismo no era preceptivo con anterioridad*».

El nuevo Reglamento General de Recaudación fija en quince días el trámite de audiencia contados a partir del día siguiente al de notificación de la apertura de dicho plazo y regula por primera vez la duración máxima del procedimiento

de derivación de responsabilidad, fijándolo en seis meses desde la notificación del acuerdo de iniciación hasta la notificación de la resolución (art. 124.1).

El acto de declaración de responsabilidad debe ser motivado y debe notificarse a los responsables con el contenido siguiente:

a) Texto íntegro del *acuerdo declarando la responsabilidad* (art. 174.4 a) LGT) con indicación del *presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto* (art. 174.4 a) LGT). La falta de motivación suficiente vicia el acto y en consecuencia, habrá de ser anulado. Así lo ha entendido el Tribunal Económico Administrativo Central, en resoluciones de 1 de febrero de 1995 y de 1 de marzo de 1995: *«en el presente caso la Dependencia de Recaudación (...) hace referencia en el acuerdo impugnado a los supuestos de imputación de responsabilidad contemplados en el art. 40 de la Ley General Tributaria en la redacción dada por la Ley 10/1985 (...) sin especificar si se aprecia la concurrencia de ambas o de una sola de tales causas ni determinar los elementos de hecho que permitan deducir que las mismas puedan ser atribuidas al declarado responsable subsidiario lo que ya de por sí determina que, adoleciendo de falta de motivación el acto de derivación de responsabilidad impugnado debe ser anulado, porque además no aparece en el expediente de gestión documentación que acredite los presupuestos de hecho y circunstancias que determinaron a la Administración Tributaria a practicar la derivación de responsabilidad del reclamante que ni aun en vía de reclamación económico-administrativa, al ser puesto el expediente de manifiesto en primera instancia, pudo conocer los hechos que fundamentaron su declaración de obligado tributario lo que le impide tener cualquier posibilidad de rebatir aquellos colocándole en una situación práctica de indefensión».*

Es exigencia legal que el acto administrativo determine el *alcance de la responsabilidad*, expresando si es subsidiaria o solidaria y la extensión de la misma, esto es, a qué elementos de la deuda tributaria se extiende la responsabilidad (cuota, intereses, recargos y sanciones) y el importe de la misma (art. 41.5 LGT). En caso de que se deriven las sanciones, *es preciso motivar* las circunstancias que acreditan el dolo o la culpa, en virtud del principio de culpabilidad y de la regla según la cual *«quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo»* (art. 105.1 LGT). Así ha sido reconocido por el Tribunal Supremo en sentencias de 16 de mayo de 1991 y 30 de septiembre de 1993. En caso de que la responsabilidad sea subsidiaria, el requisito de la motivación exige de la Administración la prueba de haber agotado el procedimiento de recaudación contra el deudor principal, haber buscado la existencia de responsables solidarios y si éste es el caso, haber agotado también en ellos el procedimiento de recaudación. Por ello, la omisión en el expediente de derivación de la inexistencia de deudores solidarios cuya declaración es exigida por la ley

con carácter previo, no ya a la derivación de responsabilidad, sino a la misma declaración de falencia, determina la anulación del acto de derivación (RTEAC 13.5.1998). La investigación a cargo de la Administración de la existencia de posibles responsables solidarios no sólo es una obligación normativamente impuesta, es también una potestad que asegura a la Hacienda pública el más rápido cobro de la deuda impagada y, desde luego, es una garantía jurídica del posible responsable subsidiario al que no se le puede dejar en la indefensión, derivándose una responsabilidad cuando pudo existir otro llamado a responder solidariamente.

Deben determinarse *los elementos esenciales de la liquidación* (arts. 37.4 y 124.1 a) LGT). Si tales elementos no se notifican debidamente, el acto debe anularse. Así lo hizo el Tribunal Superior de Justicia de Valencia, en sentencia de 19 de abril de 1995 pues *«el acuerdo se limitaba a fijar una cantidad total por todos los ejercicios sin especificar la correspondiente a cada uno de ellos. El Anexo al acuerdo contiene la identificación del valor, ejercicio al que corresponde, el objeto tributario, y el importe de la liquidación, pero no contiene expresión de los elementos esenciales de la liquidación, como base imponible, tipo de gravamen o tarifa aplicables, etc. Por tanto se debe llegar a la conclusión de que con la notificación conjunta de la declaración de fallido y derivación de responsabilidad, no se hubiere producido indefensión al recurrente, si al mismo tiempo se le hubieran notificado las liquidaciones con expresión de los elementos esenciales de aquéllas; cosa ésta que no ocurrió, vulnerándose con ello el artículo 124 de la Ley General Tributaria y el precepto reglamentario anteriormente citado; lo que nos ha de llevar a la nulidad de actos impugnados»*. En igual sentido, el Tribunal Económico-Administrativo Central, en resolución de 26 de julio de 1995, entendió que producía indefensión el no especificar el ejercicio a que se referían las liquidaciones. Sin embargo, no se exige la *«transcripción íntegra de las actas y liquidaciones originales»* (RTEAC 7.10.1999), aunque sí constituye un defecto de procedimiento el que no consten en el expediente las providencias de apremio (STSJ de Extremadura 29.6.2001).

b) Expresión de los *medios de impugnación* que puedan ser ejercitados contra dicho acto, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos (art. 174.4.b) LGT), tanto contra la liquidación como contra la derivación de responsabilidad pues son actos recurribles autónomamente (STS de 22.12.1993). Este criterio ha sido acogido por la Ley que expresamente reconoce que *«en el recurso o reclamación contra el acuerdo de declaración de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto»* pero advirtiendo que en ningún caso pueden revisarse como consecuencia de estos recursos o reclamaciones

«las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza, sino únicamente el importe de la obligación del responsable» (art. 174.5 LGT).

Los Tribunales han reconocido que no existen motivos limitados de impugnación. En efecto, según la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 28 de junio de 1995 *«el tenor literal de los preceptos que conceden al responsable subsidiario la posibilidad de impugnar las liquidaciones, no contienen limitación alguna, no pudiendo la Administración establecer motivos limitados de impugnación, por no existir norma que se lo permita»*. En la misma línea se pronuncia la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 15 de enero de 1997: *«debe decaer las objeciones opuestas por el Ayuntamiento relativas a que al haberla recurrido en su día el principal sujeto pasivo y haber sido rechazadas finalmente sus pretensiones por el Tribunal Económico Administrativo Central, aquélla ha devenido inatacable, ya que de los preceptos dichos se desprende con claridad que el responsable subsidiario puede recurrir de nuevo sin limitación de causas; en consecuencia debemos entender que con la notificación de la Resolución de 4 de marzo de 1994 que acordó la derivación de responsabilidad se notificó también la liquidación de 18 de mayo de 1992, siendo admisible su impugnación en esta instancia»*.

c) *Lugar, plazo y forma en que deba ser satisfecho el importe exigido al responsable (art. 174.4 c) LGT)*. Se debe otorgar un período voluntario de pago.

Desde el momento en que se reciba notificación del acto de declaración de responsabilidad, el responsable puede impugnar tanto la liquidación como la propia derivación de responsabilidad (art. 174.5 LGT), pues la notificación del acto de derivación le confiere el *status* del deudor principal. De ahí que haya de requerirse al responsable el pago en las mismas condiciones que al deudor principal, pudiéndose realizar el ingreso en período voluntario y sin recargo alguno. Ahora bien, si no ingresa en dicho período, el responsable deberá satisfacer también el recargo ejecutivo que proceda, pero dicho recargo se deberá, única y exclusivamente, a su pasividad por no haber ingresado en el período voluntario.

6.2. La exigencia de responsabilidad

El procedimiento para exigir la responsabilidad es distinto según se trate de responsabilidad solidaria o subsidiaria. En el supuesto de *responsabilidad solidaria*, cuando ésta haya sido declarada y notificada al responsable en cualquier momento anterior al vencimiento del período voluntario de pago de la deuda originaria, bastará con requerirle el pago una vez transcurrido dicho período.

Pero en otro caso, una vez transcurrido el período voluntario, el órgano competente debe dictar un acto de declaración de responsabilidad y notificarlo al responsable (art. 175 LGT).

Para exigir *responsabilidad subsidiaria*, ha de declararse fallido previamente al deudor principal y en su caso a los responsables solidarios. La Administración tributaria, dictará entonces el acto de declaración de responsabilidad que notificará al responsable subsidiario (art. 176 LGT).

Al formar parte el expediente de derivación de responsabilidad del mismo procedimiento de apremio para la recaudación de deudas, no procede declarar la caducidad si existen actuaciones frente al deudor principal (RRTEAC 24.2.2000 y 8.3.2000).

7. La pluralidad de responsables

Para el caso de *pluralidad de responsables* (solidarios o subsidiarios), la Ley establece que la deuda puede exigirse íntegramente a cualquiera de ellos (art. 35.6 LGT que se refiere genéricamente al supuesto de pluralidad de *obligados tributarios*). Hay que advertir que los fundamentos de la solidaridad civil no son trasladables al ámbito tributario sin más, pues la solidaridad opera respecto a la obligación de pago de la deuda tributaria, mientras que los procedimientos de cobro son autónomos para cada uno de los responsables, de modo que las incidencias de cada uno de los procedimientos únicamente afectan a cada responsable (por ejemplo, la anulación del acto de derivación, o la prescripción ganada por uno de ellos). Ésta es una de las cuestiones más polémicas y así, mientras la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 24 de julio de 1998 entiende que «*la anulación del acto sin ningún tipo de restricciones, afecta de forma evidente a la totalidad de los responsables implicados en el mismo, lo cual es por otra parte, consecuencia obligada del carácter solidario con que el mencionado acuerdo estableció la responsabilidad subsidiaria de diversas empresas*», la de 28 de enero de 1999 afirma que «*el acto de derivación de responsabilidad, del que derivan las restantes actuaciones es un acto plúrimo, es decir, que si bien normalmente es único son varios y distintos sus destinatarios, por lo que la anulación de sus efectos respecto uno o varios de éstos, no implica como establece con acierto el Tribunal de Instancia la automática anulación para los otros; y ello, en primer lugar, porque estableciendo el acto en cuestión la responsabilidad de cada uno de los interesados, variable en función de sus respectivas circunstancias, hay una determinación individual de las deudas tributarias que se les exige, deudas autónomas según establece el artículo 62.1 de la Ley General Tributaria; por ello, y por aplicación de los artículos 64 ("la anulabilidad en parte*

del acto administrativo no implicará la de las partes del mismo independientes de aquélla”) y 66 (“el órgano que declare la nulidad y anule las actuaciones dispondrá la conservación de aquellos actos y trámites cuyo contenido se hubiese mantenido igual de no haberse cometido la infracción”) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, el acto de derivación de responsabilidad y los actos ejecutivos posteriores no pudieron verse afectados mas que por la declaración de nulidad hecha respecto de algunos interesados concretos, por lo que procede la ratificación de su validez para los restantes».

En principio, la Administración puede dirigirse a todos o a alguno de los administradores, pero la práctica administrativa exige la responsabilidad a cada uno de los responsables, probablemente comenzando por el más solvente. El Tribunal Económico-Administrativo Central ha entendido que «no existe desviación de poder por el hecho de que la derivación de la responsabilidad no se refiera a todos los componentes del Consejo de Administración por haber prescrito la acción administrativa contra ellos, pues se trata de un acto reglado» (RTEAC 13.1.2000).

Dispone el Reglamento General de Recaudación que las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de deudas o de suspensión del procedimiento de recaudación efectuadas por un responsable no afectarán a procedimiento de recaudación iniciado frente a los demás responsables de las deudas a las que se refieran dichas solicitudes (art. 124.2) y que la resolución de un recurso o reclamación contra un acuerdo de declaración de responsabilidad, en lo que dicha resolución se refiera a las liquidaciones a las que alcance el presupuesto de hecho, no afectará a aquellos obligado tributarios para los que las liquidaciones hubieran adquirido firmeza (art. 124.4.)

II. LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE LOS ADMINISTRADORES

1. Consideraciones generales

El punto de partida de la regulación de la responsabilidad tributaria de los administradores es el reconocimiento por el Tribunal Constitucional de la capacidad de las personas jurídicas de cometer infracciones tributarias. Así, la sentencia 246/1991, de 19 de diciembre afirmó que la persona jurídica considerada en sí misma puede ser autora —exclusivamente o junto con otras

personas físicas o jurídicas— del incumplimiento de las obligaciones tributarias y de la comisión de infracciones de la misma índole y, por tanto, susceptible de ser sancionada. La consecuencia fundamental de este principio es que el ordenamiento tributario hace objeto inmediato de la acción recaudatoria y sancionadora a la propia sociedad y sólo con fines de garantía —y si acaso disuasorios— a quienes detentan sus órganos, los directivos de la entidad o incluso terceros. Se sigue así un criterio semejante al del artículo 134 de la Ley de Sociedades Anónimas en relación con el ejercicio de la acción social de responsabilidad, que deja en manos de la sociedad la exigencia de responsabilidad a los administradores, atribuyendo sólo acción a terceros en caso de insuficiencia patrimonial de la sociedad.

El incumplimiento de las obligaciones tributarias de las sociedades genera diversos tipos de responsabilidad para los administradores: civil, frente a las sociedades, sus socios y acreedores, por los daños causados; penal, en el caso de que las conductas realizadas sean constitutivas de delito de defraudación o contable, y, tributaria, de carácter estrictamente administrativo. El artículo 40.1 de la Ley 230/1963 General Tributaria (en la redacción de 1995), aplicable a los expedientes iniciados antes del 1 de julio de 2004, contempla expresamente la responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades como un supuesto de *responsabilidad subsidiaria*, lo que significa —como ya hemos avanzado— que la Administración, previamente, debe investigar si existen responsables solidarios, y si es así, dirigir la acción de cobro contra ellos. Sin embargo, la regulación se completa con los artículos 37 y 38 de la Ley General Tributaria y con algunas otras previsiones específicas, como la referida a determinadas conductas en el procedimiento de embargo (art. 131.5 LGT), a las sociedades patrimoniales que no tengan títulos nominativos (art. 63 TRLIS) o a las operaciones societarias en las que intervengan, entre otros, los administradores haciéndose cargo del capital aportado o entregando bienes (art. 24 LITP y AJD).

Los problemas interpretativos que se han planteado en la aplicación práctica del precepto específico (art. 40.1 LGT) afectan fundamentalmente a dos cuestiones: la extensión de la responsabilidad a las sanciones y el posible carácter solidario de la responsabilidad de los administradores. En efecto, el precepto específico debe integrarse con los preceptos generales sobre responsabilidad (art. 37 y 38 LGT) y las contradicciones resultantes son más que patentes. Mientras de un lado se establece la regla general de que «*la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria, con excepción de las sanciones*» (art. 37.3 LGT), de otro, se hace responder al administrador de las sanciones por infracción simple y de la totalidad de la deuda (que según el tenor literal del art. 58 LGT integra igualmente sanciones) en caso de infracción grave cometida por

la sociedad (art. 40.1 LGT). Además, se ordena la responsabilidad solidaria «*de las obligaciones tributarias todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria*» (art. 38 LGT), planteándose si los administradores han «participado» en la infracción cometida por la sociedad, la posibilidad de que se les exija responsabilidad solidaria y no subsidiaria.

La doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central ha afirmado la extensión de la responsabilidad a las sanciones invocando reiteradamente el criterio de estricta *especialidad*. Para todos los casos de derivación de responsabilidad de administradores, entiende el Tribunal Económico-Administrativo Central, que la extensión a las sanciones se fundamenta, además, en la *imputabilidad*, al exigir que los administradores no realicen los actos necesarios para el cumplimiento de las obligaciones infringidas; que consientan en su incumplimiento, o que adopten acuerdos que hagan posible las infracciones. Los tres supuestos previstos en la norma (el del administrador en actividad normal, en cese de actividad y en liquidación) son deberes normales y propios de la diligencia exigible a un gestor. Por ello, la supresión de la exigencia de mala fe o negligencia grave en el precepto no supone la desaparición de los principios de voluntariedad o de personalidad en su conducta (RRTEAC 12.2.1999, 15.1.1999 y 28.1.1999).

Sobre el carácter solidario o subsidiario de la responsabilidad, la doctrina no ha mantenido un criterio uniforme. En ocasiones, ha considerado determinante la circunstancia de que los sujetos implicados formen o no parte de los órganos de administración, de manera que si forman parte, el precepto aplicable es el artículo 40 de la Ley General Tributaria (responsabilidad subsidiaria) y, en caso contrario, el artículo 38 de la Ley General Tributaria (responsabilidad solidaria). Así, la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 26 de abril de 2001, considera *responsable solidario* a quien sin ser administrador ni socio de una sociedad tiene la iniciativa, como propietario y auténtico gestor, de crear la misma y diseñar todas sus operaciones económicas siendo el causante o el colaborador en la comisión de una infracción tributaria. En otras palabras, procede la declaración de responsabilidad solidaria para el *administrador de hecho* y subsidiaria para el *administrador de derecho*. Más claramente, la resolución de 26 de abril de 2001 insiste en que al administrador de hecho no le es aplicable el artículo 40.1 de la Ley General Tributaria, pero con el siguiente argumento: «*con independencia del carácter de administrador discutido, el expediente permite deducir que se está verosímilmente en presencia de infracciones tributarias graves, cometidas por la sociedad en cuestión y que son consecuencia de la actividad desempeñada por quien probablemente realizaba operaciones mercantiles cuya responsabilidad imputaba a la sociedad pero de las que era directamente causante*». Otras veces el Tribunal Económico-Adminis-

trativo Central ha formulado su distinción sobre la base de que «*el supuesto previsto en el artículo 38.1 de la Ley General Tributaria requiere una conducta activa dirigida a la comisión de la infracción, mientras que los supuestos del artículo 40 de la Ley General Tributaria descansan en conductas pasivas*» (RTEAC 15.1.1999). Debe advertirse que puede resultar dudosa la recalificación por el Tribunal Económico-Administrativo Central de un supuesto de responsabilidad subsidiaria en solidaria desde la prohibición de la *reformatio in peius* (SSTS 4.12.1990, 17.12.1996 y 14.12.1996).

También se ha afirmado que la derivación de responsabilidad a los administradores se sustenta por la Administración en tres títulos: a) como administrador durante la existencia de la sociedad, b) como administrador de una entidad que ha cesado en su actividad, sin que en este caso sea exigible otro requisito que el mero cese, y c) como liquidador, siendo exigible en este caso actuación, cuando menos negligente (STSJ de Cantabria 28.9.1998). Estos tres presupuestos se desarrollarán a continuación de modo separado, al ser diferentes las premisas generadoras de la responsabilidad.

La vigente Ley General Tributaria zanja la polémica sobre la extensión de la responsabilidad a las sanciones y menciona expresamente a los administradores de hecho en los siguientes términos (resaltamos las novedades más importantes):

«Artículo 43.1. Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:

- a) Sin perjuicio de lo dispuesto en la letra a) del apartado 1 del artículo 42 de esta Ley, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, 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 adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones.
- b) Los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas 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 para su pago o hubieran adoptado acciones o tomado medidas causantes del impago.
- c) 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 respectivos obligados tributarios. De las obligaciones tributarias y sanciones posteriores a dichas situaciones responderán como administradores cuando tengan atribuidas funciones de administración ...»

Lo más destacado de la nueva regulación es sin lugar a dudas la específica mención a los administradores de hecho. Ha de tenerse en cuenta que la premisa para la «activación» del régimen de responsabilidad específicamente previsto para administradores radica en el concepto mismo de administrador, y que los tribunales han dado más importancia al contenido y alcance de las funciones desempeñadas y reflejadas en los estatutos que a la denominación que se ostente. No cabrá pues, sostener ya que los administradores de hecho sean responsables solidarios y los de derecho, subsidiarios, sino que todos son, en principio, responsables *subsidiarios*, salvo que la Administración pueda demostrar que han causado o han colaborado *activamente* en la realización de una infracción tributaria, en cuyo caso, responderán solidariamente de la deuda tributaria. La *responsabilidad se extenderá en todo caso a las sanciones* [arts. 42.1-a) y 43 LGT, que confirma el criterio sostenido por el Tribunal Económico-Administrativo Central, entre otras, en la resolución 15.1.1999 antes citada, en cuanto al criterio de atender a si la conducta es activa o pasiva respecto a la comisión de infracciones de las personas jurídicas, otorgando un régimen más duro (responsabilidad solidaria) para el caso de conductas activas y más suave (régimen de responsabilidad subsidiaria) para el supuesto de conductas pasivas].

De otro lado, se incorporan mejoras técnicas, como la referencia al incumplimiento de deberes tributarios que pueden generar sanciones, o a las conductas que imputarán responsabilidad a los administradores en caso de cese, o a los liquidadores y administradores del concurso en procesos concursales. En efecto, el artículo 40.1, párrafo 2º, de la Ley 230/1963 General Tributaria (en la redacción de 1995) hace responder a los administradores de las sociedades inactivas «*en todo caso*». Puesto en relación con el artículo 89.4 de la Ley General Tributaria y con el 40.2 de la Ley General Tributaria, para encontrar su correcto fundamento y su ámbito de aplicación, resulta que si la sociedad se disuelve y se liquida, los socios responden hasta la cuota de liquidación recibida (art. 89.4 LGT) y también responden los liquidadores si incumplen la obligación de liquidar correctamente (art. 40.2 LGT). Por el contrario, el supuesto de responsabilidad previsto por el artículo 40.1, párrafo 2º, se produce en caso de «cese» y no de «disolución» de la sociedad, pudiendo entenderse por «cese» la imposibilidad de conseguir el fin social o aquella situación de la empresa que está en causa de disolución y no se disuelve. El Tribunal Económico-Administrativo Central ha considerado «*particularmente grave para los intereses de la Hacienda Pública la falta de apertura de un procedimiento de disolución y liquidación, porque impide que entren en juego otras responsabilidades que actúan a modo de garantía del crédito tributario, como la subsidiaria de los liquidadores ex artículo 40.2 de la LGT, o la que establece el artículo 89.4 de la propia Ley*» (RTEAC 24.9.1999) y

en ocasiones ha declarado la *responsabilidad solidaria* de los administradores en las deudas de la sociedad en el caso de no convocar la junta general cuando concurra alguna de las causas de disolución de la sociedad (RTEAC 23.1.2000). Quizás por ello, se decidiera omitir toda referencia a criterios subjetivos en el administrador para determinar su responsabilidad, con lo que los Tribunales han tenido que forzar sus argumentos en estos casos.

El criterio administrativo se ha inclinado a favor de la responsabilidad objetiva, prescindiendo de la actuación lícita o ilícita de los administradores, postura que plantea serias dudas de constitucionalidad y llevada a posturas extremas haría responsable hasta al administrador de la sociedad en cese que desconozca la ocultación fraudulenta de deudas tributarias devengadas con anterioridad. Según criterio inicial del Tribunal Económico-Administrativo Central, el párrafo 2º, del artículo 40.1 de la Ley General Tributaria al señalar que «en todo caso» responden dichos administradores de las obligaciones tributarias pendientes, no establece un supuesto de responsabilidad objetiva contraria al ordenamiento, sino que se fundamenta en que, cuando tal situación se produce (cese *de ipso* sin disolución ni liquidación), es por, al menos, negligencia del administrador. Esta expresión comporta responsabilidad aun en los casos en los que no exista infracción de la persona jurídica y así se diferencia del párrafo primero (RTEAC 2.5.1999). En cierto modo, también la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo ha seguido el mismo planteamiento, al considerar conducta de «evidente negligencia grave» la actitud de los administradores al no liquidar en forma legal el patrimonio social cuando la sociedad se encuentra en situación de insolvencia (SSTS 22.4.1994 y 26.12.1991).

La propia Administración tributaria, por medio del Tribunal Económico-Administrativo Central, ha ido sentando criterios más subjetivistas y pese que en algunas resoluciones ha seguido insistiendo en el carácter objetivo de este tipo de responsabilidad, en la de 22 de febrero de 1995 se decanta claramente por la tesis de la imputación de culpabilidad. En efecto, en su considerando sexto, afirma que «*a pesar de que la norma no incorpora el fundamento de la imputación de responsabilidad a los administradores, el hecho de que el supuesto esté incluido en el artículo 40.1 de la Ley General Tributaria, que contempla casos de infracción, conduce a referir su aplicación a situaciones de ilícito fiscal, que consistiría en la omisión por el administrador de la diligencia precisa para efectuar las oportunas provisiones, cumplir o poner a la sociedad en condición de cumplir las obligaciones tributarias pendientes, y en su caso, llevar a efecto la disolución y liquidación de la sociedad*». En el mismo sentido, la resolución de 8 de febrero de 2001 entiende que se trata de una «*responsabilidad subjetiva vinculada al cometido legal de la condición de administrador*».

La responsabilidad en caso de cese de actividad, como pone de manifiesto el Tribunal Superior de Justicia de Aragón, en sentencia de 18 de febrero de 2000, no es un supuesto de responsabilidad objetiva, sino que supone la concreción en el ámbito tributario de la responsabilidad que las leyes mercantiles establecen para los administradores de la sociedad. También el Tribunal Económico-Administrativo Central lo ha entendido así (RRTEAC 24.9.1999 y 3.12.1998), llegándose a admitir implícitamente por algún Tribunal la posibilidad de acudir a la vía del artículo 262.5 de la Ley de Sociedades Anónimas para declarar la responsabilidad, en lugar de utilizarse la vía del artículo 40 LGT (STSJ de Navarra 20.1.2000), posibilidad que el Tribunal Económico-Administrativo Central niega, pues la Administración no puede actuar como si la sociedad estuviera en liquidación, ni declararla en esa situación unilateralmente, al invadir esferas reservadas a la jurisdicción civil (RTEAC 23.6.2000).

Resulta por todo ello plausible y coherente con el planteamiento general de la nueva norma, las referencias constantes a criterios de imputabilidad de conductas para extender la responsabilidad patrimonial a las sanciones, que siguen siendo para el caso de los administradores, una excepción al principio general según el cual la responsabilidad no alcanza a las sanciones (art. 41.4 LGT). Igual comentario positivo merece la redacción del apartado c) del artículo 43.1 que da entrada a los «integrantes de la administración concursal» en la previsión de la responsabilidad de los administradores de empresas en concurso de acreedores, recogiendo las diferentes situaciones que en el orden temporal pueden darse en la administración concursal, en línea con lo establecido por la Ley Concursal.

2. La condición de administrador como presupuesto subjetivo fáctico

Sin perjuicio de que la expresa mención a los administradores de hecho en el precepto específico regulador de la responsabilidad de los administradores (art. 43) incorporado por la Ley 58/2003, zanja definitivamente la posibilidad de aplicarlo no sólo a los administradores de derecho sino a los de hecho, conviene considerar el estado de la cuestión de la regulación anterior y la interpretación dada por los tribunales.

Como no podía ser de otra manera, los tribunales han dado más importancia al contenido y alcance de las funciones desempeñadas y reflejadas en los estatutos que a la denominación que se ostente (presidente del consejo de administración, consejero-delegado, gerente, apoderado, secretario, etc.). Así, no puede admitirse la responsabilidad por el solo dato de ser consejero-

delegado de la sociedad, sin que conste ninguna otra circunstancia concreta, pues la Administración debe probar el elemento intencional en la comisión de las infracciones (RTEAC 21.2.1996).

El administrador es un órgano social (no un mero representante o mandatario) y, en consecuencia, ejerce funciones de gestión y representación social. En efecto, el Tribunal Económico-Administrativo Central ha entendido que no puede ser considerado administrador quien sólo ejerce facultades por apoderamiento expreso del administrador único, pues lo contrario sería una extensión analógica de la consideración de sujeto responsable (RTEAC 28.10.2004) y que la responsabilidad «*alcanza únicamente a quienes desempeñan los cargos orgánicos que estatutariamente tienen atribuida la gestión interna y la actuación externa de la sociedad*» por lo que considera que no procede exigir responsabilidad a la persona que actúa como apoderado de la sociedad anónima y que no obsta a ello la dificultad de localización e insolvencia de quien ostenta el cargo de administrador social (RTEAC 11.2.2000). En igual sentido se pronuncian las resoluciones de 22 de febrero de 1995, 18 de noviembre de 1999 y de 7 de junio de 2000 y la sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de septiembre de 2001, que afirma que el apoderamiento sólo a favor de otros administradores es irrelevante, pues los poderdantes deben responder por las actuaciones de los apoderados. En sentido contrario se pronuncia la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 1 de diciembre de 1999, si bien se trataba de un caso en el que no existía consejo de administración.

El especial vínculo que genera la responsabilidad del administrador exige que efectivamente lo sea *en el momento en que la persona jurídica actuó lícita o ilícitamente* y como consecuencia surgió la obligación tributaria, con o sin componente sancionador. Así, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, de 13 de julio de 1998 afirma que la derivación de responsabilidad exige que el administrador lo fuera efectivamente *al tiempo* de cometerse las infracciones, pues no puede responder la persona que pruebe que cesó como administrador con anterioridad. El nombramiento de administrador surte efectos desde su aceptación y no desde su inscripción, ya que ésta no tiene carácter constitutivo (art. 125 LSA). Por su parte, la sentencia de la Audiencia Nacional de 13 de junio de 2005, declara que el régimen jurídico por el que se rige la responsabilidad de los administradores es el vigente *en el momento de producirse los hechos generadores de la misma* y si el hecho generador es la comisión de infracciones tributarias será éste el momento determinante.

La Administración no puede invocar una situación similar a la de un tercero de buena fe cuando cuenta con instrumentos legales más que suficientes para determinar en cada momento quién es la persona que está realmente al

frente de la administración (RTEAC 25.2.1998). Es más, *«hay que atender a los elementos directos e indirectos aportados que demuestran el efectivo cese en el cargo de administrador, que pueden desvirtuar la presunción de exactitud registral»* (STSJ Asturias 2.11.2001).

Cuando ha caducado el poder de representación del administrador, y no ha sido renovado, ni nombrado otro en su lugar, aquél en cuanto administrador de hecho deberá comparecer en nombre y por cuenta de la correspondiente sociedad, siendo conforme a Derecho la derivación de responsabilidad. Aunque la caducidad no sea automática (art. 145.1 RRM), en tanto que al vencimiento del plazo se añade como requisito la celebración de junta general, debe responder el administrador que no convoca la junta, pues sería *«insólita»* la consecuencia de que el incumplimiento de una obligación legal se premiara *«con la irresponsabilidad de las infracciones cometidas por el mismo sujeto»* (RTEAC 8.2.2001). La Dirección General de los Registros y el Notariado también obliga a los administradores cesantes a continuar con su gestión en caso de que dejen el cargo vacante, como exigencia de su deber de diligencia, y así afirma que *«sin prejuzgar la facultad que corresponde a los Administradores de desvincularse unilateralmente del cargo que les ha sido conferido y han aceptado, por más que la sociedad pretenda oponerse a ello, no cabe desconocer que el mínimo deber de diligencia exigible en el ejercicio de esa carga cuando como consecuencia de su renuncia quede el mismo totalmente vacante —o sin que ello llegue a producirse, devenga inoperante— renuncia de un administrador mancomunado o un número de administradores que impide la válida constitución del Consejo de Administración obliga a los renunciantes, pese a su decisión, a continuar al frente de la gestión hasta que la sociedad haya podido adoptar las medidas necesarias para proveer a dicha situación»* (RDGRN 24.3.1994).

Es doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central que el cese en el cargo de administrador es ineficaz frente a terceros, entre ellos la Hacienda Pública, hasta su inscripción en el Registro Mercantil (RRTEAC 24.9.1999, 3.12.1998 y 25.6.1998, aunque *«no se vincula con la baja en el índice de entidades del art. 28 Ley IS»* (RTEAC 24.9.1999, citada). Por el contrario, para el Tribunal Supremo, *«la inscripción no tiene carácter constitutivo o de validez del nombramiento de los administradores sociales o directores-gerentes, como parece confirmarse por el antes transcrito art. 11.2, al distinguir dos momentos en el nombramiento: el de su aceptación y posterior presentación en el Registro, pero especificando que aquél surtirá efectos desde la aceptación»* (STS 14.6.1993) y no asume la responsabilidad el que al momento de la infracción ya hubiera cesado, siempre que se hubiera producido la renuncia efectiva, y no meramente el acuerdo de baja sin inscripción registral. El acuerdo de renuncia de cargos en junta de accionistas, sin que aparezca elevado a escritura pública no alcanza *«a desvirtuar la*

primitiva composición de los órganos sociales actuantes en las fechas de devengo de las liquidaciones correspondientes» (...) «Es a partir de la notificación del acto de derivación de responsabilidad a los administradores correctamente realizada, cuando aquellos pueden proceder a oponerse ejercitando su derecho a reclamar mediante los argumentos que tengan por conveniente» (STS 22.12.1993, FJ 5º y 4º). Igual criterio sigue la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 1 de diciembre de 1999, que otorga eficacia a la renuncia de poder formulada notarialmente y entregada por el fedatario en el domicilio social de la entidad, pese a que no hubiera sido inscrita en el Registro.

Sostiene el Tribunal Económico Administrativo Central en unificación de criterio, que el nombramiento de administrado surte efectos desde su aceptación y no desde su inscripción, Ya que ésta no tiene carácter constitutivo (art. 125 LSA). Aunque se trate de un acto inscribible, el cese o dimisión de los administradores no es de inscripción obligatoria por lo que la inexistencia de dicha inscripción no puede ser por si sola un dato concluyente para determinar la condición de administrador de la persona a la que se pretende derivar la responsabilidad (RTEAC 23.1.2003).

En el caso de que se trate de una sociedad familiar en la que no existe consejo de administración, eligiendo la junta de socios a un presidente y a un secretario a los que apodera para la administración del establecimiento que constituía el objeto social de la empresa, procede considerar a los apoderados como administradores de la sociedad a los efectos de exigirles responsabilidad (RTEAC 1.12.1999).

La responsabilidad de los administradores se refiere a cualquier forma social, por lo que peculiar naturaleza de las sociedades agrarias de transformación no impide la aplicación del artículo 40.1 y por tanto, la derivación de las deudas tributarias a los miembros de la junta rectora, como órgano colegiado de representación y administración ordinaria de dichas sociedades (RTEAC 25.5.2000).

En casos de pluralidad de administradores, frente a la Hacienda pública, como ha dicho la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 30 de septiembre de 1994, *«la responsabilidad subsidiaria de los administradores tiene carácter de solidaria y no de mancomunada»*. La mera existencia de consejeros delegados no exime de responsabilidad a los demás administradores que hubieran incumplido sus obligaciones tributarias por hacer dejación de sus funciones, según criterio del Tribunal Económico Administrativo Central en unificación de criterio (RRTEAC 5.5.2005 y 2.6. 2005).

3. La responsabilidad en sociedades con actividad

3.1. Presupuestos de la responsabilidad

Junto a la ya analizada exigencia de que concurra la *condición de administrador*, es necesaria una conducta imputable al administrador (*elemento subjetivo*), que tenga como resultado la comisión de una infracción tributaria por la persona jurídica (*elemento material*). La Ley (art. 43.1.a) exige varios requisitos para que pueda declararse la responsabilidad subsidiaria de los administradores en este supuesto: la comisión de una infracción tributaria por la sociedad administrada, la condición de administrador al tiempo de cometerse la infracción y la existencia de una conducta ilícita por parte del administrador como tal (SAN 6.10.2003).

Para que se produzca una infracción grave hace falta algo más que dejar de ingresar. Así, según la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de septiembre de 1999 *«el tipo de infracción grave no es simplemente no ingresar en plazo, sino que exige que la falta de ingreso resulte de la no presentación de declaraciones, de la presentación fuera de plazo o de la presentación de declaraciones intencional y culpablemente incompletas. Después de la Ley 25/1995, el régimen de autoliquidación obligatorio exige que la falta de ingreso se derive de una declaración-liquidación manifiestamente errónea y hasta cabría decir que temerariamente producida»*. Y en igual sentido se pronuncian las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 25 de febrero de 1999 y de 31 de marzo de 2000 y la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 14 de marzo de 2001.

La conducta imputable del administrador puede ser activa, pasiva o permisiva. Puede ir dirigida a adoptar los acuerdos que hagan posible la infracción (por ejemplo, no atender a un requerimiento); consistir en no realizar los actos que fueren de su incumbencia (presentación de declaraciones) o estar explicitada en el consentimiento de incumplimientos por quienes de él dependan. Respecto a este último supuesto, se ha afirmado que *«los administradores son los responsables de la gestión social y de su correcto desempeño, sin que les exima el hecho de que existan otras personas que materialmente realicen los actos del acontecer diario de tal gestión»* (STSJ de Castilla y León (Burgos) 17.5.2001 y RTEAC 10.6.1999). Incumbe al administrador la presentación de los correspondientes modelos. Ahora bien, la atención a un requerimiento viene condicionada por su conocimiento, y éste debe acreditarse, so pena de enervar la derivación de responsabilidad (STSJ Murcia 28.6.1995).

Por lo tanto, los administradores que hayan salvado su voto o no hayan asistido a la reunión en que se adoptó el acuerdo correspondiente verán ex-

cluida su responsabilidad, no sólo por aplicación literal del artículo 43.1.a) (ex artículo 40.1) de la Ley General Tributaria sino por aplicación analógica del artículo 179.2.d) de la Ley General Tributaria en materia de infracciones [ex artículo 77.4.d)]. Así, se ha exonerado a los administradores al constatar que «en la actuación inspectora desarrollada con la sociedad se puso de manifiesto que la contabilidad se llevaba debidamente legalizada, sin que la Inspección hiciese constar omisión o anomalía alguna, que las declaraciones se presentaron y que no se regularizan omisiones u ocultaciones, sino diferencias en la calificación, sin constar si se trataba de una interpretación razonable de la norma, pues al no haber infracción, desaparece el fundamento de la responsabilidad al amparo del primer párrafo del artículo 40.1 de la Ley General Tributaria, sin perjuicio de que sea posible la responsabilidad de los administradores por cese de actividad. Otro argumento que cabe alegar para excluir responsabilidad, al menos por infracción grave, es la subjetivización del ilícito que las sentencias antes citadas (STS 27.9.1999) han reconocido, subjetivización que cabrá oponer frente a la habitual calificación de los expedientes sancionadores (“hubo una conducta maliciosa o al menos negligente”) pues si no hubo infracción grave no cabrá la derivación de la responsabilidad subsidiaria» (RTEAC 24.9.1999).

El acto administrativo de derivación debe *motivarse* y probar la conducta activa, pasiva o permisiva del administrador que constituye el presupuesto de hecho para derivar la responsabilidad. Como ha puesto de manifiesto la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de marzo de 2000 no excluye la responsabilidad el que hayan existido dificultades de tesorería que se alegan como razones de fuerza mayor. La motivación del tipo de conducta imputable es especialmente importante pues si la conducta del administrador que lleva a la persona jurídica a cometer una infracción tributaria lleva a calificarle como «causante o colaborador» activo, su responsabilidad se considerará solidaria (art. 42.1-a) LGT).

3.2. La extensión de la responsabilidad

En la redacción de 1995 la Ley General Tributaria separaba el alcance de la responsabilidad para sociedades en funcionamiento o activas (art. 40.1 párrafo 1º) y para las inactivas (art. 40.1 párrafo 2º). En el primer caso, el administrador responde de las infracciones simples y de la totalidad de la deuda tributaria en el caso de infracciones graves. En sociedades inactivas, con cese de hecho, la responsabilidad alcanza a las deudas pendientes con exclusión de las sanciones. En este caso, también se exige una negligencia mínima del administrador, como no promover, debiendo hacerlo, la disolución de la sociedad (art. 260 LSA).

El tema más discutido ha sido el de la derivación de las sanciones. Es criterio reiterado del Tribunal Económico-Administrativo Central, refrendado por algunos tribunales, que el artículo 40.1 de la Ley General Tributaria tiene carácter especial frente al artículo 37 de la propia Ley, por lo que la derivación debe alcanzar a las sanciones. Así, la sentencia de la Audiencia Nacional de 8 de febrero de 2001 entiende que *«la contradicción existente entre lo previsto en ambos preceptos debe resolverse tratando de armonizar las disposiciones examinadas. Una primera interpretación de los mismos podría conducir a la conclusión de que la regla general prevista en el apartado tercero del art. 37 impide que la responsabilidad subsidiaria atribuida a los Administradores cuando concurren los presupuestos contemplados en el art. 40, apartado primero, inciso primero, alcance a las sanciones impuestas por la comisión de las infracciones en dicho precepto referidas. Sin embargo, tal interpretación vaciaría de contenido real el primero de los supuestos de responsabilidad subsidiaria de los Administradores de personas jurídicas que establece el artículo 40.1 de la Ley General Tributaria, pues extendiéndose tan sólo a la responsabilidad por las infracciones tributarias simples debe entenderse que éste sólo puede alcanzar las sanciones pecuniarias a imponer por la comisión de tales infracciones, no atribuibles al responsable subsidiario por el art. 37.3 bajo la interpretación antes expuesta. Por otro lado, la interpretación expresada no tiene en cuenta la consideración de que procedente la actual redacción del art. 37.3 de la Ley General Tributaria de la reforma operada por la Ley 25/1995, de 200 de julio, y dimanante la redacción actual del art. 40.1 de la Ley General Tributaria de la modificación llevada a cabo en la citada Ley por la Ley 10/1985, de 25 de abril, que no resultó alterada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, el primer precepto citado constituye una norma general de aplicación a los responsables subsidiarios frente al carácter específico que tiene la responsabilidad subsidiaria recogida en el segundo precepto señalado, justificada por la intervención activa u omisiva de los administradores responsables en la comisión por las personas jurídicas que administran, de las infracciones tributarias que determinan la responsabilidad subsidiaria de aquéllas o, lo que es lo mismo, por su participación en la comisión de tales infracciones tributarias. Además, la interpretación señalada privaría también de relevancia la utilización de las expresiones “deuda tributaria” y “obligaciones tributarias” empleadas en el apartado 1º del art. 40 de la Ley General Tributaria para delimitar diferenciándolo el ámbito material de la responsabilidad subsidiaria atribuida a los Administradores, pues ambas excluirían a las sanciones, cuando de por sí la segunda expresión no comprende las sanciones. Por último, tal tesis supondría imputar al legislador una utilización inadecuada y carente de rigor técnico de los conceptos tributarios, dado que con claridad se define en el art. 58.2 de la Ley General Tributaria lo que por “deuda tributaria” debe entenderse, no presumible»*. En igual sentido, se pronuncian la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Baleares, de 2 de noviembre de

1991 y la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Burgos), de 17 de mayo de 2001, que insiste en que la inclusión de las sanciones en la deuda procede *«al no haber variado la redacción del artículo 40.1 de la Ley General Tributaria y al tratarse de un supuesto de responsabilidad por infracción»* y alude a una *«apasionante discusión doctrinal»*.

El Tribunal Económico-Administrativo Central reitera el argumento de la especialidad del artículo 40.1 frente a la regla general del artículo 37.3 y el criterio de que estamos ante una responsabilidad de tipo civil—sustentado inicialmente por el Tribunal Supremo (por todas, STS 12.2.1998)—. Sin embargo, estas tesis han de revisarse a la luz de los últimos pronunciamientos constitucionales y de las modificaciones que la Ley 1/1998 introdujo en el régimen sancionador tributario, consideración que hace la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, de 29 de junio de 2001, pues excluye las sanciones con el argumento de que *«tratándose de una nueva disposición legal que afecta al Derecho sancionador (se refiere a la Ley 25/1995) resulta favorable para el interesado, y resultará de aplicación retroactiva»* (FJ 6º). También la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 24 de enero de 2001 sostiene que el artículo 37 LGT *«contiene una prohibición general y absoluta de extender la responsabilidad tributaria sobre sanciones imputadas a los deudores»* y en igual sentido la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja, de 13 de febrero de 2001 afirma que *«en la derivación de responsabilidad no alcanza a las sanciones porque el art. 37 es una norma referida a todos los responsables»*.

La extensión a las sanciones es absolutamente clara en la vigente Ley (art. 43.1.a), como se ha expuesto en apartados anteriores, con lo que se cierra cualquier debate al respecto.

4. La responsabilidad en caso de cese de la actividad

Este supuesto de responsabilidad de administradores de empresas inactivas y cerradas fue introducido por la Reforma de la Ley General Tributaria de 1985, probablemente para zanjar la muy extendida práctica de «cerrar» las empresas con deudas tributarias o de no formalizar previamente su disolución y liquidación, perjudicando las legítimas expectativas de los acreedores. El artículo 40.1, párrafo 2º, ha de ponerse en relación con el artículo 89.4 y con el 40.2, para encontrar su correcto fundamento y su ámbito de aplicación. De esta manera, si la sociedad se disuelve y se liquida, los socios responden hasta la cuota de liquidación recibida (art. 89.4 LGT) y también responden los liquidadores si incumplen la obligación de liquidar correctamente (art. 40.2 LGT). Por el contrario, se ha considerado que el supuesto de responsabilidad

previsto por el artículo 40.1, párrafo 2º, se produce en caso de «cese» y no de «disolución» de la sociedad, pudiendo entenderse por «cese» la imposibilidad de conseguir el fin social o aquella situación de la empresa que está en causa de disolución y no se disuelve. Es *«particularmente grave para los intereses de la Hacienda Pública la falta de apertura de un procedimiento de disolución y liquidación, porque impide que entren en juego otras responsabilidades que actúan a modo de garantía del crédito tributario, como la subsidiaria de los liquidadores ex artículo 40.2 de la Ley General Tributaria, o la que establece el artículo 89.4 de la propia Ley»* (RTEAC 24.9.1999) hasta el punto en que en ocasiones se ha declarado la *responsabilidad solidaria* de los administradores en las deudas de la sociedad en el caso de no convocar la junta general cuando concurra alguna de las causas de disolución de la sociedad (RTEAC 23.6.2000).

La vigente Ley contempla la responsabilidad subsidiaria de los administradores de hecho y de derecho de las personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades (art. 43.1-b) introduciendo mejoras técnicas y estableciendo como requisito el que los administradores no hayan hecho lo necesario para el pago de las obligaciones tributarias devengadas o que hayan adoptado acciones o tomado medidas causantes del impago.

4.1. Los presupuestos de la responsabilidad

El requisito fundamental es el *cese de actividad* (art. 43.1-b). Constituye *«un hecho objetivo, cuya constatación no puede asentarse en presunciones o en hechos que denoten una disminución en la actividad de la sociedad»* (SAN 22.10.2003). Tal cese puede operar aunque no se produzca de forma absoluta y total, es decir, aunque no esté paralizada totalmente la empresa; la simple inercia del tráfico comercial puede mantener *«un nivel mínimo de actuaciones que no es incompatible con el cese de actividad a los efectos de exigencia de responsabilidad»* (RRTEAC 30.1.1998, y 13.5.1998 y SAN 25.1.2001).

El cese se presume por no haberse presentado declaraciones tributarias de ningún tipo, aunque la sociedad no se haya dado de baja en el índice de entidades previsto en el artículo 29 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre (RTEAC de 24.9.1999), al igual que en el caso en el que del balance de la empresa se desprenda que no existe una actividad comercial con presencia real de tráfico mercantil, limitándose a mantener formalmente la subsistencia de la entidad con el fin de eludir la exigencia de responsabilidades (RTEAC 13.5.1998, ya citada).

Según el tenor literal del artículo 40.1 párrafo 2º de la Ley General Tributaria 230/1963: «serán responsables subsidiariamente, en todo caso, de las obligaciones tributarias pendientes de las personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades los administradores de las mismas». La primera duda que se ha planteado es si es preciso que se den las mismas conductas de imputación en los administradores que en el caso previsto en el párrafo anterior para las sociedades activas, o bien la expresión «en todo caso» ha de interpretarse en el sentido de que no es exigible probar la conducta de los administradores.

El criterio administrativo contenido en el Informe de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 11 de enero de 1990, se inclinó a favor de la responsabilidad objetiva, prescindiendo de la actuación lícita o ilícita de los administradores, postura que plantea serias dudas de constitucionalidad y lleva a posturas extremas que harían responsable hasta al administrador de la sociedad en cese que desconozca la ocultación fraudulenta de deudas tributarias devengadas con anterioridad.

Según criterio inicial del Tribunal Económico-Administrativo Central, no se trata de un supuesto de responsabilidad objetiva contraria al ordenamiento, sino que se fundamenta en que, cuando tal situación se produce (cese *de ipso* sin disolución ni liquidación), es por, al menos, negligencia del administrador. Tal expresión comporta la responsabilidad del mismo aun en los casos en los que no exista infracción de la persona jurídica y así se diferencia del párrafo primero (RTEAC 2.5.1999). En cierto modo, también la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo ha seguido esta argumentación, al considerar conducta de «evidente negligencia grave» la actitud de los administradores al no liquidar en forma legal el patrimonio social cuando la sociedad se encuentra en situación de insolvencia (SSTS 22.4.1994, y 26.12.1991). «La falta de promoción por los administradores de los acuerdos necesarios para una ordenada disolución y liquidación de la sociedad que ha cesado de hecho en sus operaciones, los constituye en responsables tributarios salvo prueba de que por fuerza mayor u otra causa bastante no pudieran promover tales acuerdos, o salvo el caso de que siendo colegiado el órgano de administración hubieren hecho todo lo posible legalmente para lograr un pronunciamiento del mismo dirigido a ello» (STSJ de Sevilla 6.2.2003).

La propia Administración tributaria, por medio del Tribunal Económico Administrativo Central, ha ido sentando criterios más subjetivistas y pese a que en algunas resoluciones ha insistido en el carácter objetivo de este tipo de responsabilidad, en la resolución de 22 de febrero de 1995 se decantó claramente por la tesis de la imputación de culpabilidad. En efecto, en su considerando sexto, afirmaba que «a pesar de que la norma no incorpora el fundamento de la

imputación de responsabilidad a los administradores el hecho de que el supuesto esté incluido en el artículo 40.1 de la Ley General Tributaria, que contempla casos de infracción, conduce a referir su aplicación a situaciones de ilícito fiscal, que consistiría en la omisión por el administrador de la diligencia precisa para efectuar las oportunas provisiones, cumplir o poner a la sociedad en condición de cumplir las obligaciones tributarias pendientes, y en su caso, llevar a efecto la disolución y liquidación de la sociedad». En el mismo sentido, la resolución de 8 de febrero de 2001 ha afirmado que se trata de una «responsabilidad subjetiva vinculada al cometido legal de la condición de administrador».

La responsabilidad en caso de cese de actividad, como ha puesto de manifiesto el Tribunal Superior de Justicia de Aragón, en sentencia de 18 de febrero de 2000, no es un supuesto de responsabilidad objetiva, sino que supone la concreción en el ámbito tributario de la responsabilidad que las leyes mercantiles establecen para los administradores de la sociedad. También el Tribunal Económico-Administrativo Central lo ha entendido en ocasiones así (RTEAC 24.9.1999 y 3.12.1998). Algún Tribunal ha llegado a admitir implícitamente la posibilidad de acudir a la vía del artículo 262.5 de la Ley de Sociedades Anónimas para declarar la responsabilidad, en lugar de utilizarse la vía del artículo 40 de la Ley General Tributaria (STSJ de Navarra de 20 de enero de 2000), posibilidad que niega el Tribunal Económico-Administrativo Central pues la Administración no puede actuar como si la sociedad estuviera en liquidación, ni declararla en esa situación unilateralmente, al invadir esferas reservadas a la jurisdicción civil (RTEAC 23.6.2000). Como se ha aclarado, la declaración de responsabilidad *«es un acto sujeto al Derecho Administrativo y no al Derecho Privado, protegido, pues, por el privilegio de la autotutela declarativa recogido en el artículo 57.1 de la Ley 30/1992 (...) La autotutela declarativa y el principio de ejecutividad significan la obligatoriedad del acto administrativo para su destinatario. A lo que debemos añadir que el principio constitucional de eficacia ampara que el Legislador ordinario conceda a las Administraciones Públicas el privilegio de la autotutela —por todas, sentencia del Tribunal Constitucional número 22/1984, de 17 de febrero (RTC 1984/22), F. 4º—. En consecuencia, la autotutela declarativa no es sino una técnica de gestión administrativa eficaz de los servicios públicos. Su generalidad requiere que toda exclusión se contemple en norma especial, lo que no es el caso»* (STSJ La Rioja 3.5.2001).

Sobre la exigencia de responsabilidad, el Tribunal Económico-Administrativo Central ha entendido que la falta de iniciativa para promover un expediente de suspensión de pagos en la empresa que se encuentra en una situación financiera delicada, se considera negligencia del Administrador único, en un caso en que éste se limitó a dar de baja en el Impuesto sobre Actividades Económicas a

la sociedad pero sin disolver ni liquidar la misma, lo que privó a la Hacienda Pública de su derecho a hacer efectivos sus créditos (RTEAC 15.4.1998).

La Ley 58/2003, General Tributaria incorpora como presupuesto subjetivo de responsabilidad la exigencia de que los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que hayan cesado en su actividad, «no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieren adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago» (art. 43.1.b), siendo por tanto exigible que el acto de declaración de responsabilidad fundamente la imputabilidad de la conducta de los administradores, sin perjuicio de que no hayan de responder de las sanciones.

4.2. Extensión de la responsabilidad

Hay dos cuestiones que se planteaban al respecto con anterioridad a la Ley 58/2003. La primera, si son derivables las sanciones y en este caso si debe exigirse una conducta «culpable» del administrador o por el contrario éste responde «en todo caso»; la segunda, cómo ha de interpretarse el concepto de «obligaciones pendientes».

Respecto al tema de las sanciones y la naturaleza de la responsabilidad, el criterio del Tribunal Supremo ha sido que *la responsabilidad subsidiaria por cese no debe alcanzar a las sanciones* (STS 30.1.1999), pues les afecta la limitación que excluye el importe de las mismas (art. 37.3 LGT) y, a pesar de que la Administración considere que se trata de un precepto específico y singular frente a otro precepto general, entenderlo de otra manera desnaturalizaría el sentido del artículo 40 que presupone negligencia en la conducta. Además, devendría inoperante la primera frase del artículo 40.1 que establece que en las infracciones simples el administrador sólo responde de las sanciones (RRTEAC 12.2.1998, siguiendo la STS 30.9.1993, y RTEAC 15.1.1999). Por su parte, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria de 18 de mayo de 2001, declara que en caso de cese de actividad, es improcedente la inclusión de sanciones con el argumento de que *«la derivación de responsabilidad por infracciones y sanciones tributarias a los administradores, sólo es viable en el supuesto de que la persona jurídica continúe en su actividad, pues al permanecer la persona jurídica, responsable como sujeto pasivo principal de la infracción, tal derivación conserva su razón de ser, dado su carácter subsidiario»* (en el mismo sentido se pronuncia la STSJ de Cantabria 12.7.2001). Por el contrario, si la persona jurídica ha cesado en su actividad *cobra relevancia lo establecido en el art. 89.4 de la Ley General Tributaria, que establece: «En el caso de Sociedades o Entidades disueltas y liquidadas, sus obligaciones tributarias pendientes se transmitirán*

a los socios o partícipes en el capital que responderán de ellas solidariamente y hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que se les hubiera adjudicado. Armonizando ambos preceptos (art. 40.1 y 89.4 LGT), se desprende, como ha señalado la Audiencia Nacional en sus Sentencias de 8 de octubre de 1998 y de 21 de febrero de 2000 que la derivación de responsabilidad en el supuesto de "deudas pendientes", cuando la persona jurídica "cese en la actividad", no incluye el importe de las sanciones» (FJ 10º).

Pero no han faltado pronunciamientos en sentido contrario, y así, la sentencia de 17 de mayo de 2001 del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, Burgos afirma que tras la Ley 25/1995 se incluyen las sanciones en la responsabilidad de los administradores y entiende que hay culpabilidad en una situación en que la sociedad está en crisis y cesa sus actividades no atendiendo a las deudas tributarias: «el administrador en tal circunstancia debió promover una ordenada disolución y liquidación de la sociedad, y al no hacerlo se manifiesta también un incumplimiento de uno de los deberes de un buen administrado» (FJ 4º).

Respecto al concepto «obligaciones tributarias pendientes», la Administración, basándose en el Informe antes citado, ha entendido que la responsabilidad alcanza tanto a las deudas ya liquidadas como a las pendientes de liquidación y tanto en la parte correspondiente a cuota como a sanción. Pero a tal interpretación se opone el artículo 14.3 del Reglamento General de Recaudación de 1990 que dispone que «la responsabilidad subsidiaria no alcanza a las sanciones impuestas al deudor principal, salvo cuando aquella resulte de la participación del responsable en una infracción tributaria». El criterio del Tribunal Económico Administrativo Central es que no pueden considerarse «obligaciones pendientes en el momento del cese» las que sean posteriores a éste (RTEAC 13.5.1998).

Sobre todas estas cuestiones polémicas el criterio de la nueva Ley es claro al establecer que la responsabilidad alcanza a «las obligaciones tributarias devengadas de éstas que se encuentren pendientes en el momento del cese», pero no se extiende a las sanciones, pues ninguna excepción en este sentido se contempla expresamente [art. 43.1.b) LGT].

5. La responsabilidad por transmisión de empresa

Las deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de explotaciones y actividades económicas por personas físicas, sociedades y entidades jurídicas, son exigibles a los sucesores por cualquier concepto en la respectiva titularidad [art. 42.1.c) LGT]. El Tribunal Supremo zanjó la polémica sobre esta figura tributaria, calificando al sucesor de empresa como mero *responsable*

subsidiario de las deudas tributarias pendientes del transmitente, anulando en consecuencia el inciso del artículo 13.3 del anterior Reglamento General de Recaudación que permitía a la Administración no exigir previa declaración de fallido del transmitente (STS 15.7.2000). Pero la Ley de 2003 ha corregido la postura del Tribunal Supremo y ha regulado este supuesto como generador de *responsabilidad solidaria*. La extensión de la responsabilidad que antes se refería a las deudas liquidadas y a las pendientes de liquidación que se hayan originado como consecuencia del ejercicio de la explotación o actividad, incluso las rentas obtenidas de ellas (art. 13.1 RGR 1990), se concreta en la Ley 58/2003, que expresamente recoge la extensión a las obligaciones derivadas de la falta de ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta practicadas o que se hubieran debido practicar y a las *sanciones* impuestas o que puedan imponerse cuando no se haya solicitado certificación de exoneración de responsabilidad [art. 42.1-c) LGT].

El concepto de «transmisión» supone que no es exigible la responsabilidad en caso de adquisición de elementos aislados de las empresas, salvo que tales adquisiciones, realizadas por una o varias personas, permitan la continuación de la explotación o actividad [art. 42.1 c) LGT]. La sentencia de la Audiencia Nacional de 7 de octubre de 1999, recogiendo doctrina del Tribunal Supremo —sentencia de 15 de febrero de 1984— ha clasificado en tres, los tipos de sucesión en la titularidad: «*la primera, la transmisión pura y simple de la titularidad de la empresa "por cualquier concepto" como señala el artículo 72 de la Ley General Tributaria: es el supuesto de sucesión jurídica producida por una relación de este título "por la que el sucesor recibe todo o parte de la titularidad jurídica". La segunda, la sucesión que pudiera llamarse "de facto" y en la que una nueva empresa cesa en su actividad y desaparece, pero tras ello simplemente se oculta una realidad en virtud de la cual una nueva empresa, con buena parte de los elementos personales y materiales de la anterior, continúa su actividad bajo una apariencia distinta, amparándose en la falta de título jurídico de transmisión precisamente para eludir la asunción de responsabilidades tributarias imputables a la desaparecida. La tercera forma, prevista en el artículo 13.2 del Reglamento General de Recaudación, es cuando se produce la adquisición por una empresa de elementos aislados de la deudora tributaria con tales características que gracias a esta adquisición, aun sin transmisión jurídica de la titularidad, se puede proseguir la explotación o actividad de la empresa desaparecida*». La relación de continuidad en la «sucesión de facto» debe ser suficientemente evidente y ha de ser apreciada con una prudencia extrema, pues implica colocar en la posición de obligado al pago a otro sujeto ajeno a la relación jurídico-tributaria principal. Implica «*una asunción por parte de la empresa de los elementos esenciales*

de la explotación de la deudora principal concretados básicamente en clientes, proveedores y activos empresariales» (STSJ Murcia 17.3.2003).

Para el Tribunal Económico-Administrativo Central, en este supuesto, el sucesor se subroga en el sujeto pasivo, y responde de las sanciones (RTEAC 9.11.1997). Por tanto, si se impugna y suspende la sanción el expediente de derivación continuará por el resto, salvo que se impugne también la liquidación con efectos suspensivos. Se han distinguido, sin embargo, las sanciones según deriven o no del ejercicio de la explotación o actividad económica. En el primer caso, el sucesor debe responder de ellas, no así en el segundo pues *«como en estos casos no hay una successio in universum ius, no hay base jurídica para extender la idea de sucesión más allá del ámbito referido a la continuidad de la actividad económica de que se trate, que es el que constituye el substrato de este artículo»* (RTEAC 7.9.2000). No responde, sin embargo, del recargo de apremio que sólo se le puede exigir si transcurrido el período voluntario que debe concedérsele, no efectúa el ingreso (art. 37.3 LGT, nuevo 41.3 LGT) según resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 14 de enero de 1999. Respecto a la responsabilidad de las sanciones, cabe objetar la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central como consecuencia del principio de culpabilidad y de la aplicación de la Ley 1/1998, que ha establecido un procedimiento separado para la imposición de sanciones. A más de ello, pueden traerse a colación los argumentos que, sobre la eficacia generalizada del principio general de la no derivación de las sanciones, declarado por el artículo 37.3 de la Ley General Tributaria (actual art. 41.4 LGT), aporta la Audiencia Nacional en sentencias de 25 de enero y de 8 de febrero de 2001, a la vista de los artículos 37.3 y 38.1 de la Ley General Tributaria y otras sentencias ya citadas, cuestión sobre la que ya se ha tratado, todo ello claro está en aplicación de la normativa anterior a la Ley 58/2003.

El futuro adquirente de la titularidad de explotaciones y actividades económicas puede limitar su responsabilidad con la conformidad del actual titular, solicitando a la Administración tributaria —en todo caso antes de que la adquisición se produzca— una certificación detallada de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias derivadas de su ejercicio. Si ésta se expide con contenido negativo, o no se facilita en plazo de tres meses, el adquirente queda exento de responsabilidad. En otro caso, queda limitada la responsabilidad al contenido de la certificación (art. 175.2 LGT).

6. Regímenes especiales de responsabilidad de ciertos administradores

En este apartado se agrupa un conjunto de responsabilidades especiales de los administradores, que completa el régimen jurídico general que se ha perfilado.

6.1. Administrador en entidades de crédito

Para las entidades de crédito, el legislador fiscal ha prescindido del régimen de la derivación de responsabilidad por las infracciones cometidas por la propia persona jurídica y ha optado por sancionar directamente al administrador por las infracciones cometidas en sintonía con el régimen disciplinario de las entidades de crédito. Así, se establecía que *«si el sujeto infractor fuese una entidad de crédito, además de las sanciones que resulten procedentes de acuerdo con el apartado 7 del artículo 83 de esta Ley, podrán ser impuestas a quienes ostenten en ellas cargos de administración o dirección y sean responsables de las infracciones conforme a la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito, las sanciones previstas en los arts. 12 y 13 de la citada Ley»* (art. 85 LGT 1963). Las sanciones previstas consisten en multa, suspensión en el ejercicio del cargo por plazo no superior a tres años, separación del cargo, con inhabilitación para ejercer cargos de administración o dirección en la misma entidad de crédito por un plazo máximo de cinco años, separación del cargo con inhabilitación para ejercer cargos de administración o dirección en cualquier entidad de crédito por un plazo máximo de diez años (art. 12 de la Ley 26/1988) y en amonestación pública o privada, multa y suspensión temporal en el cargo por plazo no superior a un año.

Este precepto ha sido suprimido en la nueva Ley y en consecuencia, ninguna especialidad está ya vigente para los administradores de entidades de crédito. La remisión que la Ley General Tributaria hacía a las sanciones previstas en la Ley 26/1988 era incluso de dudosa aplicación en el ámbito de las obligaciones tributarias, pues tan sólo coincidía en dos supuestos: el de resistencia a la actuación inspectora y el de no facilitar a las autoridades información. En cualquier caso, *«hay que rechazar la idea de automatismo»* en la imposición de estas sanciones tributarias accesorias (STS 29.10.1997).

6.2. Administrador que dificulta el procedimiento de embargo o enajenación de bienes

La Ley General Tributaria de 1963 establecía que «*responderán solidariamente del pago de la deuda tributaria pendiente, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieren podido embargar, las siguientes personas: a) Los que sean causantes o colaboren en la ocultación maliciosa de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir su traba. b) Los que por culpa o negligencia incumplan las órdenes de embargo. c) Los que, con conocimiento del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes*» (art. 131.5). Y el Reglamento General de Recaudación de 1990 precisa que, «*en los supuestos de depositarios de bienes embargables que, con conocimiento previo de la orden de embargo, elaboren o consientan en el levantamiento de los mismos, las responsabilidad alcanzará al importe de la deuda hasta el límite del importe levantado*» (art. 12.5 RGR). El artículo 118 del Reglamento General de Recaudación de 1990 se refiere específicamente al procedimiento de declaración y exigencia de responsabilidad por el levantamiento de bienes embargados, atribuyendo a los órganos de recaudación funciones de investigación, si bien cuando se dirijan a movimientos de cuentas de todo tipo, precisando la autorización del Director del Departamento de Recaudación o del Delegado de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria. Completada la información, se debía dar audiencia en el expediente al depositario en el plazo de diez días, y, en su caso, declarar la responsabilidad solidaria del depositario, concediéndole plazo para el ingreso de la deuda, procediéndose en caso de no efectuarlo, a la apertura del procedimiento de apremio. Para el resto de los supuestos a que se refiere el artículo 131 de la Ley General Tributaria de 1963, en ausencia de normas específicas, se seguía el procedimiento descrito en el artículo 12 del Reglamento General de Recaudación de 1990.

La nueva Ley General Tributaria recoge estos supuestos como generadores de *responsabilidad solidaria* (art. 42.2) limitando también la responsabilidad al importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria: para los causantes o colaboradores en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria; las personas o entidades que, por culpa o negligencia incumplan las órdenes de embargo; las que con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía y, por último, las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del

embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquellos (apdos. a, b, c y d, del art. 42.2 LGT redacc. Ley 36/2006).

Se mejora la redacción del supuesto generador de la responsabilidad, omitiendo el calificativo de «maliciosa» para la conducta de ocultación y contemplando expresamente el supuesto de transmisión de esos bienes o derechos, con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria. También, respecto a los que colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados, amplía la consideración de responsables a aquellas personas o entidades que con conocimiento de una medida cautelar o una constitución de garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía.

Se ha considerado que no cabe alegar error en la interpretación de la diligencia de embargo, ni extravío del segundo requerimiento (RTEAC 7.9.2000). Tampoco evita la responsabilidad el incumplimiento de la orden de embargo de créditos aún no vencidos por la entidad pagadora, pues a efectos del embargo de los créditos realizables es indiferente que estuvieran vencidos o no (SAN 9.12.2002). No puede aceptarse que el único motivo por el que una entidad bancaria no proceda a realizar el embargo de efectivo en cuentas bancarias, sin incurrir en responsabilidad solidaria, sea la inexistencia de saldo, ya que para que tal responsabilidad pueda declararse deben producirse las circunstancias establecidas en el artículo 131.5 (RTEAC unificación de criterio 21.11.2002). Procede la exigencia de responsabilidad, con independencia de lo dispuesto en el artículo 1902 del Código Civil, por el levantamiento del embargo de un depósito a plazo embargado (RTEAC 11.2.2000).

6.3. Agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas

Desde el 1 de enero de 1996, por efecto de la disposición derogatoria Única de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (números 7 y 25) se puso fin al régimen especial de responsabilidad en esta materia, que por aplicación de la Ley 12/1991, de Agrupaciones de Interés Económico, determinaba la *responsabilidad solidaria* de los administradores respecto de los socios no residentes por las obligaciones tributarias materiales y formales (arts. 27 y 30.4).

6.4. Sociedades patrimoniales

El artículo 63 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades considera infracción tributaria grave el incumplimiento del requisito de mantener o convertir en nominativos los valores o participaciones representativos de la participación en su capital social, sancionable con una multa pecuniaria fija de 3.000 euros por cada período impositivo en que se haya dado el incumplimiento, siempre que no se hubiera realizado requerimiento administrativo al efecto. Si hubiese mediado requerimiento administrativo, la sanción prevista es de 6.000 euros por cada período impositivo en que persista el incumplimiento.

De esta infracción se consideran responsables *subsidiarios* a los administradores de la sociedad patrimonial, salvo los que hayan propuesto *expresamente* la adopción de las medidas necesarias para dar cumplimiento a esta obligación, sin que hubiesen sido aceptadas por los restantes administradores. La sanción prevista se reducirá conforme a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 188 de la Ley General Tributaria.

6.5. Operaciones societarias

El artículo 24 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados, declara la responsabilidad *subsidiaria* de los administradores en el pago del impuesto de operaciones societarias en los términos siguientes: «*serán subsidiariamente responsables del pago del impuesto en la constitución, aumento y reducción de capital social, fusión, escisión, aportaciones de los socios para reponer pérdidas, disolución y traslado de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de sociedades, los promotores, administradores o liquidadores de las mismas que hayan intervenido en el acto jurídico sujeto al impuesto, siempre que se hubieran hecho cargo del capital aportado o hubiesen entregado los bienes*».

La especialidad consiste en el carácter objetivo de la responsabilidad que, por tanto, no abarca las sanciones, de tal manera que de cometerse una infracción mediante culpa de los administradores sería aplicable el régimen general de responsabilidad de los administradores expuesto anteriormente.

7. La extinción de la responsabilidad

Debido al carácter «secundario» de la derivación de responsabilidad al administrador, cualquier actuación extintiva de la deuda tributaria por parte

de los obligados principales, de los responsables solidarios o de cualquier otro responsable subsidiario implica la extinción de la responsabilidad subsidiaria de los administradores. Así, el pago íntegro por el deudor principal o por cualquiera de los responsables libera a los demás (art. 59.2 LGT). También la prescripción ganada por el deudor principal aprovecha al responsable (art. 69 LGT). En efecto, si ha prescrito ya la obligación principal, no pueden iniciarse actuaciones frente al responsable, pues existen dos periodos diferentes: el que se refiere a la prescripción de las acciones frente al deudor principal, que abarca hasta la notificación de la derivación de responsabilidad y el que se abre con tal acto (RTEAC 15.1.1999).

De otro lado, también la misma obligación del responsable se extingue por los modos contemplados por la Ley General Tributaria para las obligaciones: pago, prescripción, compensación y condonación (art. 59.1 LGT).

Las cuestiones más polémicas y discutidas se han planteado respecto a la *prescripción* de la responsabilidad tributaria de los administradores. Antes de la nueva Ley, no existía previsión normativa específica y debían aplicarse las reglas generales en materia de prescripción (art. 64, 65, 66 y 67 LGT y 59 a 62 RGR). Así pues, era indubitado que la prescripción de la responsabilidad subsidiaria se produce en el plazo general de 4 años (art. 64 LGT y art. 24 de la Ley 1/1998, también conforme al art. 66 Ley 58/2003), pero no había consenso en cómo y cuándo se entiende interrumpida la prescripción con efectos para el responsable subsidiario, ni en cuál debía ser el «*dies a quo*» en el cómputo de la prescripción para el responsable, si coincide con el cómputo de los plazos respecto al deudor principal, con la fecha de declaración de fallido, que es requisito de procedibilidad, o con la fecha en que puede dictarse el acto de derivación de responsabilidad.

Sobre la interrupción de la prescripción, el Reglamento General de Recaudación establecía que «*interrumpido el plazo de prescripción para uno, se entiende interrumpido para todos los obligados al pago*» (art. 62.2 RGR), sin resolver la cuestión de fondo, lo cual es lógico al tratarse de materia reservada a Ley. Algunos tribunales han entendido que ésta se produce por cualquier acto de interrupción frente al deudor principal. La sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 7 de octubre de 1998 suscribe este criterio, al considerar que todas las actuaciones que se realicen contra el deudor principal interrumpen el cómputo de la prescripción para el responsable subsidiario, de tal manera que mientras no prescriba la deuda tributaria del deudor principal, se podrá dictar acto de derivación de responsabilidad y exigir ésta, sin que se pueda apreciarse que ha prescrito la acción respecto al responsable.

Esta forma de enfocar el problema lleva a que pueda derivarse la acción hacia el responsable subsidiario cuando hayan transcurrido más de cuatro años desde la notificación de la liquidación inicial al sujeto pasivo, siempre y cuando hayan existido actuaciones interruptivas de la prescripción de la acción recaudatoria hacia el deudor principal, como normalmente ocurrirá.

Por ello, parece criterio contrario a la seguridad jurídica, pues prolonga el tiempo de incertidumbre del responsable subsidiario, más allá del plazo de prescripción y además sin que el interesado tenga noticia de algo que tan gravemente afecta a su economía, hasta que la Administración decida reclamarle el pago que no hizo, hace más de cuatro años, el deudor principal.

Otra tesis es la que sostiene que, siendo el procedimiento de derivación individual para cada responsable, la interrupción ha de apreciarse también de forma individual, sin que la interrupción de la prescripción de la acción de cobro contra el deudor principal, responsables solidarios o cualquier otro responsable subsidiario, deba tener ningún efecto sobre el responsable subsidiario hasta el momento en que se le haya efectuado la derivación de responsabilidad. Algunos pronunciamientos jurisprudenciales avalan este parecer (sentencias del TSJ de Valencia 19.4.1995 o 15.12.2000) y configuran la acción para dirigirse contra el responsable como una *acción autónoma* reconducible al género de acciones recaudatorias (art. 66 b) LGT), pero con sus propias reglas de prescripción, con la consecuencia de que la prescripción respecto al responsable comenzaría a computarse desde la finalización del período de pago otorgado al deudor principal, sin quedar afectada por las interrupciones de acciones contra el deudor principal.

Quizás el problema no esté bien resuelto desde las tesis extremas y haya de abordarse considerando que la derivación de responsabilidad no es una actuación tendente al cobro de una cantidad ya liquidada, sino una verdadera y propia liquidación, o al menos una manifestación de la autotutela declarativa, por lo que no existiría prescripción del derecho a derivar la responsabilidad como derecho autónomo, sino prescripción de la obligación tributaria por el no ejercicio de las facultades integrantes de la autotutela declarativa, ya sea en relación con el sujeto pasivo (o deudor principal), en una primera fase, o en relación con el responsable. Así, el acto de derivación tendría un doble efecto: meramente declarativo, en cuanto a la existencia de la obligación, y constitutivo, respecto de su exigibilidad. De esta manera, puede considerarse que la producción del propio acto de derivación de responsabilidad está sometida a prescripción en contra de lo que entiende el Tribunal Económico-Administrativo Central, si bien en este caso se trata de la prescripción del derecho a liquidar y no de la prescripción del derecho a recaudar.

La Administración viene entendiendo que el inicio del cómputo comienza con la *declaración de fallido*, acto previo que abre la vía para la derivación de responsabilidad y en este sentido se ha pronunciado reiteradamente el Tribunal Económico-Administrativo Central, en resoluciones de 26 de abril de 2001, 22 de febrero de 2001, 5 de octubre de 2001, 8 de marzo de 2000 y 15 de enero de 1999. Según esta última resolución, hay que diferenciar «entre existencia de obligación y exigibilidad de la misma, que no se produce hasta la declaración de falencia del deudor principal y los responsables solidarios y la derivación de la acción administrativa». El cómputo del plazo de prescripción comienza pues, «únicamente desde que se puede ejercitar la acción contra el mismo y no desde la fecha en que se devenga originariamente la deuda liquidada».

La resolución de 3 de diciembre de 1998 diferencia «dos periodos diferentes en la prescripción, el referido a la prescripción de acciones frente al deudor principal, que abarca el tiempo transcurrido hasta la notificación de la derivación de responsabilidad, y el relativo a las acciones a ejercitar con el responsable, que se abre con dicho acto cuando la prescripción no se hubiera producido con anterioridad». Por el contrario, «el TEAR de Valencia (entre otras, Resolución de 30 de junio de 1994) y el TSJ de Valencia (Sentencias de 13 de junio y 2 de diciembre de 1994) sostienen que la obligación del responsable subsidiario nace a partir del momento en que se realiza el hecho imponible determinante de la obligación principal, lo cual vendría a suponer que, en la mayoría de los supuestos, cuando la sociedad haya sido declarada fallida (finalizado el procedimiento de apremio), la obligación del responsable se encontrará ya prescrita. Por su lado, el TSJ de Cataluña adopta una interpretación similar a esta última, sin embargo introduce un matiz importante. Este TSJ considera que la acción de derivación de responsabilidad a los administradores no se entiende prescrita por haber sido exigida doce años después de haberse liquidado la deuda a la sociedad ya que, y aquí se encuentra lo novedoso de esta tesis, de conformidad con lo previsto en el artículo 62 de la Ley General Tributaria la interrupción del plazo de prescripción para uno se entiende interrumpido para todos los obligados al pago. Téngase en cuenta que este supuesto de interrupción es dudosamente aplicable a los supuestos de responsabilidad, ya que hasta que no se produce el acto de derivación el administrador no pasa a encontrarse entre los obligados al pago del tributo» (STSJ Cataluña 15.1.1997).

Así pues, la postura del Tribunal Económico-Administrativo Central sigue la tesis de la «*actio nata*» que avalan, entre otras, las sentencias de la Audiencia Nacional de 21 de febrero de 2000, 25 de enero de 2001 y 13 de junio de 2005. En efecto, la primera de ellas insiste que el período de prescripción de la responsabilidad tributaria comienza «en la fecha en que se dictó el acuerdo de derivación, y no en el ejercicio impositivo en el que surgió la deuda principal.

Todo ello porque la del responsable es una obligación accesoria a la principal, que surge una vez que concurren los presupuestos legales, de forma que el principio de la "actio nata" impide acudir a la prescripción de una obligación cuando aún no ha nacido al mundo jurídico».

También sigue dicha tesis y aborda el «*dies ad quem*», la Sentencia de la Audiencia Nacional de 8 de febrero de 2001, que aplica retroactivamente el plazo de cuatro años establecido por la Ley 1/1998, afirmando que «*es preciso una diferenciación entre existencia de obligación y exigibilidad de la misma, que no se produce hasta la declaración de falencia del deudor principal y los responsables solidarios y la derivación de la acción administrativa*».

El Informe sobre el Borrador del Anteproyecto de la Nueva Ley General Tributaria, de la Comisión para el Estudio del Borrador del Anteproyecto de la Nueva Ley General Tributaria, a la vista de las normas que afectan a la prescripción, opinaba que «*en el mismo precepto, debe alojarse, según la Comisión, la solución a otra de las cuestiones más controvertidas: el cómputo de los plazos de prescripción de la acción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios y subsidiarios. De las diversas posiciones doctrinales y jurisprudenciales mantenidas al respecto en los últimos años podría decirse, que, la Comisión ha optado por aquella que aporta mayor seguridad jurídica y que coincide con la tesis de la "actio nata". Así, con carácter general, el plazo de prescripción de la acción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios comenzará a contarse desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en período voluntario, si bien en los supuestos particulares de responsabilidad solidaria previstos den el art. 42 del borrador de Anteproyecto, dicho plazo se iniciaría en el momento en que concurren los hechos que constituyan el presupuesto de la responsabilidad. Tratándose de responsables subsidiarios, lo será desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios. Respecto a las causas de interrupción de los plazos de prescripción la novedad más destacable afecta a la estructura del precepto en el que se establecen. A fin de adaptarse al principio jurisprudencial de independencia de procedimientos, formulado al hilo del art. 66 de la LGT, se ha considerado más correcto especificar, por separado, las causas de interrupción que pueden afectar a los diversos plazos de prescripción. De este modo se visualiza mejor el régimen de la institución, lo que, sin duda, contribuirá a disminuir las dudas que tanta litigiosidad ha motivado en décadas pasadas, a propósito de la eficacia interruptiva de las actuaciones de la Administración y de los actos de los particulares».* (INFORME, 2003, 30-32).

Las polémicas quedan zanjadas en lo que respecta al cómputo de la prescripción con el artículo 67 de la nueva Ley, que distingue el caso del responsable

solidario y subsidiario y establece en su apartado 2 *in fine* que «*tratándose de responsables subsidiarios, el plazo de prescripción comenzará a computarse desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios*», siguiendo prácticamente al pie de la letra el criterio del Informe, antes expuesto, que aunque supone un avance significativo no aporta, en nuestra opinión, seguridad jurídica al que pueda ser declarado responsable.

Establece este precepto que el plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables *solidarios* comenzará a contarse desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en período voluntario del deudor principal. No obstante, en el caso de los responsables solidarios por causar o colaborar en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación recaudatoria de la Administración tributaria; por incumplir las órdenes de embargo; por colaborar o consentir el levantamiento de los bienes o derechos embargados o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido una medida cautelar o una garantía; o por consentir o colaborar en el levantamiento de aquellos cuando son depositarios y han recibido la notificación de embargo, el plazo de prescripción se iniciará en el momento en que ocurran los hechos que constituyeran el presupuesto de la responsabilidad.

Respecto a los efectos de la interrupción de los plazos de prescripción, el artículo 68.7 de la Ley General Tributaria, dispone que «*interrumpido el plazo de prescripción para un obligado, dicho efecto se extiende a todos los demás obligados, incluidos los responsables. No obstante, si la obligación es mancomunada y sólo se reclama a uno de los obligados tributarios la parte que le corresponde, el plazo no se interrumpe para los demás. Si existieran varias deudas liquidadas a cargo de un mismo obligado al pago, la interrupción de la prescripción sólo afectará a la deuda a la que se refiera*».

III. LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE LOS ADMINISTRADORES CONCURSALES Y DE LOS LIQUIDADORES

1. Consideraciones generales

La Ley General Tributaria sanciona con responsabilidad económica la falta de una vigilancia especial de los derechos de prelación del crédito tributario en

el concurso de acreedores y de los intereses del crédito tributario en la fase de liquidación del patrimonio social, responsabilidad que recae en los integrantes de la administración concursal, que asumirán, en su caso, la función de liquidar el patrimonio del deudor (art. 26 a 39 LC). A diferencia de lo que ocurre con los administradores de sociedades, que pueden «ser culpables» del incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de la sociedad, las personas que gestionan (y en su caso liquidan) el patrimonio social en situación de concurso no han podido intervenir en tales incumplimientos. El bien jurídico protegido con la responsabilidad económica de los administradores concursales es el respeto a los derechos de prelación de los créditos tributarios, que se ven perjudicados por «*la negligencia de las gestiones fiscales de determinadas personas (liquidador, síndico, etcétera)*» (SAN 27.8.2001). Se trata, de nuevo, de un supuesto de garantía del crédito tributario.

La configuración de la responsabilidad *subsidiaria* de los integrantes de la administración concursal y de los liquidadores (art. 43.1.c) LGT) de modo independiente de los administradores de sociedades, hace posible que la Administración pueda dirigir la acción de declaración de responsabilidad a ambos sujetos. Si éste fuera el caso, todos los responsables subsidiarios deberán observar entre sí el régimen de solidaridad para el pago de las deudas por los conceptos impositivos comunes (art. 35.6 LGT, previsto con carácter general, para los obligados tributarios).

La responsabilidad tributaria de administradores concursales y liquidadores se diferencia sustancialmente de la responsabilidad mercantil, tanto en su ámbito objetivo como en la conducta exigida. Así el artículo 279 de la Ley de Sociedades Anónimas dispone que «*los liquidadores son responsables ante los accionistas y los acreedores de cualquier perjuicio que les hubiesen causado por fraude o negligencia grave en el desempeño de su cargo*» mientras que el artículo 43.1 c) de la Ley General Tributaria, sin referencia alguna al grado de culpabilidad, dispone que responden subsidiariamente «*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 respectivos obligados tributarios. De las obligaciones tributarias y sanciones posteriores a dichas situaciones responderán como administradores cuando tengan atribuidas funciones de administración*».

2. *El presupuesto de hecho de la responsabilidad*

A diferencia de lo que ocurre en la vigente Ley General Tributaria, el artículo 40.2 de la Ley 230/1963 General Tributaria requería una conducta *negligente o maliciosa* de quienes interviniesen en la fase de liquidación del patrimonio social gestionando el patrimonio del deudor, de manera que causasen perjuicio a los créditos tributarios. Para imputarles responsabilidad tributaria era preciso que la Administración demostrase la existencia de una conducta *negligente* en el ejercicio de sus funciones y, que como consecuencia, se hubiese perjudicado el crédito tributario. De tal manera que, cuando en la liquidación de la sociedad sus responsables tuviesen conocimiento de la existencia de deudas tributarias, la conducta negligente sería indubitada si en la fase de liquidación se atendiera al pago de acreedores de peor condición antes que a los preferentes, o si se distribuyese el capital social entre los socios sin atender al pago de las deudas tributarias.

Pero la indefinición es el campo de batalla de la prueba, si tenemos en cuenta que no siempre los administradores del patrimonio del concursado tienen conocimiento de las deudas tributarias, de los procedimientos de apremio y de los embargos ya iniciados sobre determinados bienes, o de las trabas realizadas con anterioridad a la apertura del proceso concursal. Asimismo, debe considerarse que el perjuicio al crédito tributario no sólo es posible por la falta de respeto al derecho de prelación de los créditos tributarios (art. 77 LGT), sino que algunos créditos tributarios ostentarán un derecho de separación de la masa activa —es el caso de los créditos garantizados (art. 78 y 82 LGT)— que permite la ejecución separada sobre bienes determinados, con lo que no es impensable que algún grado de negligencia pueda encontrar la Administración para derivar su acción de cobro a los integrantes de la administración concursal y liquidadores, si no se consigue el «íntegro cumplimiento» de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad. Las funciones que correspondan a cada una de las personas que gestionan el patrimonio del concursado e intervienen en el proceso de liquidación determinarán a quién debe imputarse negligencia en el ejercicio de sus funciones.

El Tribunal Económico-Administrativo Central, en resolución de 25 de abril de 1998, entendió que procedía derivar responsabilidad al liquidador que reconoció pagos a diferentes acreedores y proveedores sin atender a los créditos de la Hacienda Pública, y en resolución de 25 de febrero de 1998 que la actuación negligente del liquidador se presentaba como manifiesta *«con sólo observar que no incluyó la deuda contraída con la Hacienda Pública en los balances de liquidación, no convocó las reuniones preceptivas, y en especial dejó de promover la declaración de quiebra necesaria, vista la situación de insolvencia de la sociedad,*

a lo que venía obligado no sólo por la legislación aplicable sino también por los propios Estatutos sociales». Por su parte, la sentencia de 28 de septiembre de 1998 del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria se pronuncia sobre el umbral de diligencia en el caso de un liquidador anterior administrador de la sociedad, de la manera que sigue: «por lo que respecta a la responsabilidad como liquidador de la sociedad (art. 40.2 LGT) por las deudas pendientes de pago, aquí sí que se exige la negligencia o mala fe, plasmada en el hecho de no realizar las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias imputables a los sujetos pasivos pero tal negligencia es evidente, si se tiene en cuenta: a) que resulta impagada la totalidad del impuesto durante los años 1994 a 1996, b) que no consta actuación del liquidador encaminada al pago de tales débitos; c) que tampoco ha probado el recurrente que se dirigiera a la Administración, en dicho periodo, manifestando la actuación de insolvencia o desbalance de la empresa, interesando aplazamientos o fraccionamientos; d) que sí constan diversos pagos de otras deudas a otros acreedores que desconocen la preferencia de los créditos tributarios (art. 71 de la LGT), por lo que no se puede afirmar que la conducta de la recurrente como administrador y liquidador fuera diligente, antes al contrario, provocó, con el pago a acreedores de inferior entidad en cuanto a la prelación del cobro, el impago de la Hacienda municipal». El umbral de diligencia es más claro si el liquidador lo es como consecuencia de un convenio concursal pues su misión consiste en satisfacer los créditos de los acreedores según el orden establecido. La diligencia exigida a los administradores concursales es la de «un ordenado administrador y de un representante leal» (art. 35 LC).

3. La extensión de la responsabilidad

La responsabilidad aparece referida a las «obligaciones tributarias devengadas con anterioridad» a las situaciones concursales (art. 43.1 c) LGT). Por ello, la derivación alcanzará a la deuda inicialmente liquidada al deudor principal. No obstante, el empleo de la expresión obligaciones «devengadas» frente al de «liquidadas», ha de interpretarse en el sentido de admitir el alcance de la responsabilidad a aquellas deudas nacidas antes de la situación concursal aunque liquidadas con posterioridad.

Respecto a la extensión a las sanciones, la respuesta de la doctrina mayoritaria —anterior a la Ley vigente— ha sido afirmativa y así se ha interpretado en la práctica administrativa. Basándose en la ubicación del precepto junto al de la responsabilidad de los administradores, se argumenta que entenderlo de otra manera desnaturalizaría el sentido del artículo 40 que presupone negligencia en la conducta (RTEAC 12.2.1998). Sin embargo, también existen pronuncia-

mientos (SAN 8.10.1998) que afirman la extinción de las sanciones en caso de liquidación del ente social.

La vigente Ley General Tributaria, al referirse exclusivamente a la responsabilidad por las obligaciones tributarias devengadas e imputables a las sociedades o entidades en concurso y no a las sanciones, es suficientemente explícita. No cabe pues, con carácter general, afirmar la extensión a las sanciones, ni con posterioridad al 1 de julio de 2004 ni antes, como consecuencia del principio de la aplicación de la norma más favorable. No obstante, sí responderán estos sujetos de las obligaciones tributarias y de las sanciones posteriores a las situaciones concursales únicamente en el caso en que tengan atribuidas funciones de administración. La lógica del precepto obedece a la necesidad de exigir responsabilidad por la condición de administrador, debiendo ser aplicables en este supuesto, a nuestro entender, las reglas generales previstas para los administradores (art. 42 y 43 LGT).