



- ◆ 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)

Estudio especial de la responsabilidad tributaria de los administradores

MARTA VILLAR EZCURRA

*Profesora Agregada de Derecho Financiero
y Tributario*

sumario

I. INTRODUCCIÓN.

II. LAS CUESTIONES MÁS CONTROVERTIDAS Y LA SOLUCIÓN NORMATIVA.

- 1. Naturaleza de la responsabilidad tributaria y la extensión a las sanciones. La especial situación de los administradores de hecho y de derecho.
- 2. Pluralidad de responsables: especial referencia a la prescripción de la acción.

III. OTRAS NOVEDADES DE INTERÉS.

IV. BIBLIOGRAFÍA.

Estudio especial de la responsabilidad tributaria de los administradores

MARTA VILLAR EZCURRA

Profesora Agregada de Derecho Financiero y Tributario

I. INTRODUCCIÓN

A pesar de que el régimen de la responsabilidad tributaria no es uno de los temas más afectados por la reforma, los cambios puntuales introducidos por la nueva Ley General Tributaria de 2003 en la configuración jurídica de los administradores como responsables tributarios, vienen a zanjar vivas polémicas y problemas prácticos de indudable interés.

Como es sabido, el tratamiento normativo general contemplado por la inicial Ley General Tributaria de 1963 (LGT) para el régimen de responsabilidad resultaba poco eficaz, por las dificultades de prueba con que se encontraba la Administración para justificar el comportamiento malicioso o gravemente negligente exigido por la Ley al responsable. De ahí que la reforma por Ley 10/1985 rebajara al mínimo el nivel o el grado de culpabilidad exigido, incurriendo en importantes excesos que, posteriormente, la Ley 25/1995 se ocuparía de corregir. Pero ni siquiera con la redacción de 1995 se consiguió diseñar claramente el régimen jurídico de la responsabilidad tributaria, al incurrir el texto legal en no pocas contradicciones y al colisionar los preceptos concretos con las normas y principios sancionadores, generando una situación sentida de inseguridad jurídica.

El Informe de la Comisión para la Reforma de la Ley General Tributaria de 2001, renunció a propugnar una reforma radical de carácter unitario y propuso mejoras con carácter pragmático, como trasladar los supuestos de responsabilidad por actos ilícitos al

capítulo que regula las infracciones y sanciones. La misma tesis sostuvo el Informe al 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.

Pues bien, la nueva Ley General Tributaria recoge estos 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, con expresa mención a los administradores de hecho (...)”*

II. LAS CUESTIONES MÁS CONTROVERTIDAS Y LA SOLUCIÓN NORMATIVA

La aplicación por la Administración de las normas sobre responsabilidad tributaria ha planteado numerosas dudas de orden teórico y práctico. Aun a conciencia de que son muchos los temas a abordar, es nuestro objeto destacar los problemas prácticos que mayor debate han presentado y cuál ha sido la postura de los tribunales al respecto, para, a continuación, exponer la solución normativa que aporta la nueva Ley General Tributaria. La abundante bibliografía que en nuestros días existe ya sobre el tema, nos excusa de un tratamiento más minucioso, que de otro lado, excede del objeto de esta colaboración, que pretende resaltar las novedades de la nueva Ley General Tributaria al respecto.

1. Naturaleza de la responsabilidad tributaria y la extensión a las sanciones. La especial situación de los administradores de hecho y de derecho

Uno de los temas más discutidos en el orden teórico, y que sin duda subyace a las diversas cuestiones prácticas (derivación de las sanciones) ha sido la de la naturaleza jurídica de la responsabilidad tributaria y es comprensible, ya que los presupuestos que la originan son numerosos y heterogéneos. Unas veces, se trata de hechos dolosos o culposos, mientras que en otras ocasiones está ausente toda idea de ilícito. Esta circunstancia explica sin más que sea extremadamente complicado afirmar que existe una única y misma naturaleza jurídica en los diversos supuestos de responsabilidad tributaria. Así,

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 respuesta de los tribunales ha sido discrepante incluso ante un mismo supuesto fáctico. Con toda rotundidad, el Tribunal Supremo en sentencia de 30 de septiembre de 1993 (RJ 6562), tratando de la responsabilidad de administradores, negaba la naturaleza sancionadora, y afirmaba la *responsabilidad civil*, explicando que 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 en relación con el crédito impagado por el deudor principal. Es, en este caso, el vínculo legal que se origina al cumplirse el supuesto de hecho de ser administrador de una persona jurídica y concurrir, además, alguna de las otras circunstancias que describía el artículo 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 afirmación del Tribunal Supremo ha servido de fundamento a la Administración para extender la derivación de responsabilidad a la cuota tributaria y a las sanciones. La doctrina del Tribunal Económico Administrativo Central ha seguido este criterio llegando en ocasiones a sostener que la Administración no debe probar la conducta negligente del administrador (por ejemplo, en la Resolución TEAC de 12 de febrero de 1998, JT 488).

Otras veces, se ha insistido en separar los supuestos de responsabilidad civil y sancionadora de los administradores, según la sociedad siguiera viva o hubiera cesado en su actividad, pues el régimen jurídico tributario distingue ambas situaciones con diferentes consecuencias en uno y otro caso. En efecto, la LGT separa el alcance de la responsabilidad para sociedades en funcionamiento o activas (art. 40.1 párrafo 1º, LGT) y para las inactivas (art. 40.1 párrafo 2º, LGT). 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 el caso de que se trate de sociedades inactivas, con cese de hecho, la responsabilidad alcanza a las deudas pendientes con exclusión de las sanciones. Pues

bien, la Audiencia Nacional en sentencias de 6 de febrero de 2001 (JT 1071) y de 8 de octubre de 2001 (JT 1885), otorga naturaleza sancionadora a la responsabilidad de los administradores de sociedades activas y civil a la que acontece en caso de cese de actividad.

Observando las diferentes respuestas de los tribunales, puede entenderse que una de las polémicas más encendidas se haya centrado en la extensión de la acción administrativa de derivación de responsabilidad hacia las sanciones, y en particular en el caso de los administradores. De acuerdo con el régimen jurídico general de la responsabilidad, actualmente vigente, ésta 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 periodo voluntario que, a tal efecto, se le ha de conceder (art. 37.3 LGT).

Con relación a los supuestos de *responsabilidad solidaria*, el Tribunal Supremo ha afirmado con absoluta rotundidad que tras la reforma del artículo 37 LGT operada por la Ley 25/1995, la responsabilidad *no puede extenderse a las sanciones* (STS de 30 de enero de 1999, RJ 1965). Esta declaración supone un salto cualitativo enormemente significativo en relación a la postura sostenida por la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de septiembre de 1993, que afirmaba el carácter civil de la responsabilidad tributaria.

Siendo claro el precepto general y el criterio del Tribunal Supremo al respecto, algunos supuestos de responsabilidad definidos por ley, expresamente mencionan la extensión a las sanciones, con lo que se plantea si hay que optar por la regla general (no extensión) o por la especial (extensión).

Pese a que el criterio administrativo opta por la extensión de la responsabilidad a las sanciones, la Audiencia Nacional (por ejemplo, en Sentencias de 25 de enero de 2001 —JT 423— y de 8 de febrero de 2001 —JT 427—), a la vista de los artículos 37.3 y 38.1 LGT 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 artículos 9.3 CE y 4.3 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente”*.

Por lo que se refiere a los administradores, el artículo 40.1 LGT contempla expresamente la responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades como un supuesto de *responsabilidad subsidiaria*, lo que significa que la Administración, previamente, deberá investigar si existen responsables solidarios y si es así, dirigir la acción de cobro contra ellos. Pero la regulación de la responsabilidad tributaria de los administradores se completa con los artículos 37 y 38 LGT, sin perjuicio algunas previsiones específicas, como la del procedimiento de embargo del artículo 131.5 LGT, la de las sociedades transparentes que no tengan títulos nominativos regulada en el artículo 75 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades o la del artículo 24 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, relativa a las operaciones societarias en las que intervengan, entre otros, los administradores haciéndose cargo del capital aportado o entregando bienes.

Los problemas interpretativos que se han planteado en la aplicación del artículo 40.1 LGT tienen, precisamente por causa su integración con los artículos 37 y 38 LGT, pues las contradicciones respecto a la extensión de la responsabilidad son más que patentes. En efecto, mientras que el artículo 37.3 LGT establece la regla de que *"la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria, con excepción de las sanciones"*, el artículo 40.1 LGT hace responder de las sanciones por infracción simple y de la totalidad de la deuda (que integrará igualmente sanciones según el tenor literal en relación con el artículo 58 LGT) en caso de infracción grave cometida por la sociedad. De otro lado, el artículo 38 LGT ordena la responsabilidad solidaria *"de las obligaciones tributarias"* de *"todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria"*. Y aún más, habiendo "participado" los administradores de hecho o de derecho en la infracción cometida por la sociedad, también puede surgir la duda de cuándo exigir responsabilidad por la vía del artículo 40.1 LGT y cuándo por el artículo 38 LGT.

La doctrina del TEAC es que hay atender al criterio de estricta especialidad, aunque también se argumenta que el ámbito de aplicación de uno y otro precepto ha de determinarse atendiendo a que los sujetos implicados formen o no parte de los órganos de administración; si es así, el precepto aplicable es el artículo 40 LGT y en caso contrario, el artículo 38 LGT. En efecto, 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, para el TEAC, procede la declaración de responsabilidad solidaria ex artículo 38 LGT para el *administrador de hecho*, y ex artículo 40 para el *administrador de derecho*. Así, según la

Resolución de 26 de abril de 2001 (JT 885) insiste en que al administrador de hecho no le es aplicable el artículo 40.1 LGT con el siguiente argumento: *"con independencia del carácter de administrador discutido, el expediente permite deducir que se está verosímelmente 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"*. En otras ocasiones, el TEAC ha formulado su distinción sobre la base de que *"el supuesto previsto en el artículo 38.1 LGT requiere una conducta activa dirigida a la comisión de la infracción, mientras que los supuestos del artículo 40 LGT descansan en conductas pasivas"* (Resolución de 15 de enero de 1999, JT 191). A nuestro juicio, resulta dudosa la calificación por el TEAC de un supuesto de responsabilidad subsidiaria en solidaria desde la prohibición de la *reformatio in peius* (STS de 4 de diciembre de 1990, RJ 9974).

Para todos los casos de derivación de responsabilidad de administradores, entiende el TEAC que la extensión a las sanciones se fundamenta, además, en la *imputabilidad*, al exigir en ellos, bien que no realicen los actos necesarios para el cumplimiento de las obligaciones infringidas, bien que consientan en su incumplimiento, bien que adopten acuerdos que hagan posible las infracciones. Los tres supuestos (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, no supone la desaparición de los principios de voluntariedad o de personalidad en su conducta (Resoluciones del TEAC de 12 de febrero de 1998, JT 488 y de 15 de enero de 1999, JT 191).

La nueva Ley General Tributaria mantiene la regla general de la subsidiariedad en materia de responsables tributarios, mejora la anterior redacción y zanja la polémica sobre la extensión de la responsabilidad a las sanciones en los siguientes términos (subrayamos 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 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 (Presidente del Consejo de Administración, Consejero-Delegado, Gerente, Apoderado, Secretario, etc.). No se ha admitido la responsabilidad por el solo dato de ser consejero-delegado de la sociedad, sin que conste ninguna otra circunstancia concreta, y se ha exigido a la Administración probar el elemento intencional en la comisión de las infracciones (Resolución del TEAC de 21 de febrero de 1996, JT 302).

No cabrá pues, sostener a partir del 1 de julio de 2004, en que entre en vigor la nueva Ley General Tributaria que los administradores de hecho sean responsables solidarios y los de derecho subsidiarios. La corrección legal a este criterio jurisdiccional es que unos y otros serán, en principio *subsidiarios*, salvo que la Administración pueda demostrar que han causado o han colaborado *activamente* en la realización de una infracción tributaria, en cuyo caso, serán considerados responsables solidarios de la deuda tributaria y *su responsabilidad se extenderá en uno y otro caso a las sanciones*, de acuerdo con lo que dispone el nuevo artículo 42.1. a) en relación con el 43 de La Ley General Tributaria.

Confirma en esta cuestión la nueva Ley General Tributaria el criterio sostenido por el TEAC, entre otras, en la Resolución de 15 de enero de 1999 antes citada, en cuanto a

las conductas activas o pasivas 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 actual Ley General Tributaria hace responder a los administradores de las sociedades inactivas *"en todo caso"*. Puesto en relación con el artículo 89.4 LGT y con el 40.2 LGT, 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 TEAC 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"* (Resolución del TEAC de 24 de septiembre de 1999, JT 1765) 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 (Resolución del TEAC de 23 de junio de 2000, JT 1428). Quizás por ello, se decidiera omitir toda referencia a criterios subjetivos en el administrador para determinar su responsabilidad, y los Tribunales tuvieran que forzar sus argumentos en estos casos.

El criterio administrativo se inclinó a favor de la responsabilidad objetiva, prescindiendo de la actuación lícita o ilícita de los administradores, postura que planteaba 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 TEAC, el párrafo

2º, del artículo 40.1 LGT 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. 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 (Resolución del TEAC de 2 de mayo de 1999, RG 225-1997). 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 (Sentencias de 22 de abril de 1994, RJ 3084, y 26 de diciembre de 1991, RJ 9604).

La propia Administración tributaria, por medio del TEAC, 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 Resolución de 22 de febrero de 1995 (JT 464) 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 (JT 969) 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 (JT 1090), 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 TEAC lo ha entendido así (Resoluciones de 24 de septiembre de 1999, JT 1765; y 3 de diciembre de 1998, JT 109), llegándose a admitir implícitamente por algún Tribunal la posibilidad de acudir a la vía del artículo 262.5 LSA para declarar la responsabilidad, en lugar de utilizarse la vía del artículo 40 LGT (Sentencia del TSJ de Navarra de 20 de enero de 2000, JT 266), posibilidad que el TEAC niega, pues la Administración no puede actuar como si la socie-

dad estuviera en liquidación, ni declararla en esa situación unilateralmente, al invadir esferas reservadas a la jurisdicción civil (Resolución del TEAC de 23 de junio de 2000, JT 1428).

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 (nuevo artículo 41.4, anterior 37.3).

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 situación de los administradores que empresas en crisis, recogiendo las diferentes situaciones que en el orden temporal pueden darse en la administración concursal, en línea con lo establecido por la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, en vigor desde el 1 de septiembre de 2003.

2. Pluralidad de responsables: especial referencia a la prescripción de la acción

Para el caso de *pluralidad de responsables* (solidarios o subsidiarios) de una misma deuda, la Ley vigente establece que puede ésta exigirse íntegramente a cualquiera de ellos (artículo 37.6 LGT). Los fundamentos de la solidaridad civil no son trasladables sin más al ámbito tributario 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).

Sin embargo, el criterio administrativo ha sido discrepante y mientras la Resolución del TEAC de 24 de julio de 1998 (JT 1677) ha entendido 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"*, otra de 28 de enero de 1999 (JT 216) afirmaba 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 (...) la automática anulación para los otros”.

En principio, la Administración puede dirigirse a todos o a alguno de los administradores, pero la práctica administrativa deriva la responsabilidad a cada uno de los responsables, probablemente comenzando por el más solvente. El TEAC 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”* (Resolución del TEAC de 13 de enero de 2000, RG 4404/1997).

La nueva Ley General Tributaria no recoge específicamente esta cuestión al regular las cuestiones sustantivas y procedimentales sobre responsables tributarios, por lo que en este particular la ley no ha aportado solución a estas polémicas. No obstante, asienta esta misma regla pero como regla común para todos los obligados tributarios, al establecer el artículo 35.6 que *“la concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria, al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que por ley se disponga expresamente otra cosa (...)”*

Sin embargo, si adopta criterio respecto de una de las cuestiones más discutidas que se plantea en torno a la *prescripción* de la responsabilidad tributaria de los administradores. Actualmente, se rige por las reglas generales que establecen para la prescripción los artículos 64 a 67 de la Ley General Tributaria y 59 a 62 del Reglamento General de Recaudación. Y así, efecto, 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), pero no hay consenso en cómo y cuándo se entiende interrumpida la prescripción con efectos para el responsable subsidiario, ni en cuál es el *“dies a quo”* en el cómputo de la prescripción para el responsable, si coincide con la del deudor principal, con la fecha de declaración de fallido, o con el acto de derivación de responsabilidad.

Respecto a la interrupción de la prescripción, el artículo 62.2 de Reglamento General de Recaudación dispone que *“interrumpido el plazo de prescripción para uno, se entiende interrumpido para todos los obligados al pago”*, sin resolver la cuestión de fondo lo cual es lógico al tratarse de materia reservada a Ley. Algunos entienden que ésta se produce por cualquier acto de interrupción frente al sujeto pasivo. La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 7 de octubre de 1998 (JT 1548) ha suscrito 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 derivar responsabilidad sin que se pueda apreciarse prescripción para el 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 sujeto pasivo, como normalmente ocurrirá.

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 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 haya efectuado la derivación de responsabilidad. Algunos pronunciamientos jurisprudenciales avalan este parecer (Sentencias del TSJ de Valencia, de 19 de abril de 1995, JT 510, o de 15 de diciembre de 2000, JT 163) y configuran la acción para dirigirse contra el responsable como una *acción autónoma* reconducible al género de acciones las recaudatorias a que se refiere el artículo 64 b) LGT, pero con sus propias reglas de prescripción, con la consecuencia de que la prescripción respecto al responsable comenzaría a correr 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, como propone FALCÓN (*La prescripción*, 6) 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, 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 TEAC, si bien en este caso se trata de la prescripción del derecho a liquidar y no de la prescripción recaudatoria (Falcón, 7).

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 TEAC (por ejemplo, en Resoluciones de 26 de abril de 2001 (JT 884) o 15 de enero de 1999 (JT 192)). 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”*. Por su parte, la Resolución de 3 de diciembre de 1998 (JT 108) 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 LGT 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”* (Sentencia del TSJ de Cataluña, de 15 de enero de 1997).

Así pues, la postura del TEAC sigue la tesis de la "actio nata" que avalan, entre otras, las Sentencias de la Audiencia Nacional de 21 de febrero de 2000 (JT 958) y 25 de enero de 2001 (JT 423). En efecto, la primera de ellas insiste que el periodo 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 (JT 427), 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 en el artículo 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 artículo 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 dis-

minuir 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 General Tributaria 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.

III. OTRAS NOVEDADES DE INTERÉS

Junto a los significativos cambios incorporados por la nueva Ley General Tributaria en la regulación de la responsabilidad tributaria de los administradores, que hemos resalado en el apartado anterior, existen otra serie de medidas de una importancia más reducida, que interesa no obstante destacar.

En primer lugar, los responsables de la deuda tributaria son considerados por el artículo 35.5 de la nueva Ley General Tributaria “obligados tributarios”, que se colocan junto a los “deudores principales” (art. 41.1 LGT), enumerados a título ejemplificativo en el artículo 35.2, a saber: 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. Esta consideración de “obligados tributarios” no supone alteración conceptual del significado del responsable tributario, que sigue siendo un tercero ajeno al hecho imponible, definido por ley (por el principio de reserva de 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 (en expresión del artículo 10.2 del Reglamento General de Recaudación).

En cuanto a la extensión de la deuda tributaria de la que ha de responder el responsable, el apartado 3º del nuevo artículo 41, zanja definitivamente el problema del componente de intereses. Al señalar el artículo 37.3 de la Ley General Tributaria que “*la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria vigente*”, y hacer una men-

ción expresa sólo respecto a la exigibilidad del recargo de apremio, la interpretación del precepto admitía dos posibilidades: primera, que si el deudor no ha pagado en plazo, se han devengado intereses de demora que la Administración puede exigir al responsable y segunda, que si el retraso es imputable al deudor principal el responsable no ha de responder con su patrimonio de un retraso ajeno.

En este sentido, el artículo 41.3º de la nueva Ley General Tributaria limita la responsabilidad patrimonial a la *"totalidad de la deuda exigida el período voluntario"*. En consecuencia, sólo si el responsable se retrasa en el pago de la deuda debida por este título, habrá de responder del pago de intereses de demora, que indemnizarán a la Administración del retraso que le es exclusivamente a él imputable.

De otro lado, la nueva Ley General Tributaria reconoce expresamente que *"los responsables tienen derecho de reembolso frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación civil"* (art. 41.6º). Aunque no se reconocía de forma explícita en la legislación tributaria, la jurisprudencia reconocía al responsable una *acción de reembolso* contra el sujeto pasivo para evitar el *enriquecimiento injusto* de éste, obligado principal del tributo.

Así, la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de septiembre de 1993 (RJ 6562), a propósito de la responsabilidad de los administradores, menciona en *obiter dicta* el derecho del administrador a exigir el reembolso con cargo a la persona jurídica y, así, 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"*. Alguna doctrina, sin embargo, ha negado esta acción de regreso cuando el supuesto de la responsabilidad se relacionaba con una conducta ilícita (CARBAJO, 76; CALVO, *La responsabilidad tributaria solidaria*, 52). La cuestión no tiene, sin embargo, un gran 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 (ex art. 1145 CC en relación con el art. 37.3 LGT o ex art. 1844 CC referente a la fianza). Desde el punto de vista procesal, el responsable habría de ejercitar la acción de regreso por la vía civil sin el beneficio 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.

En cuanto al procedimiento administrativo que ha de seguirse para la declaración de responsabilidad, hay un salto en la nueva Ley General Tributaria de las nociones generales (arts. 41, 42 y 43) al procedimiento concreto (arts. 174, 175 y 176), aunque el procedimiento coincide en lo esencial con el que actualmente se regula en los artículos 10, 12 y 14 del Reglamento General de Recaudación: se exige acto administrativo de derivación de responsabilidad y el contenido mínimo es idéntico, aunque se aporta algún matiz que se refiere a la posibilidad de impugnar el acuerdo declarativo. Así, el apartado 5º del artículo 174 establece 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, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza sino únicamente el importe de la obligación del responsable"*.

No pueden por tanto, revisarse las liquidaciones que hayan adquirido firmeza. Actualmente, se reconoce al responsable desde el momento en que reciba notificación del acto, todos los derechos del deudor principal, pudiendo impugnar tanto la liquidación como la propia derivación de responsabilidad, de acuerdo con lo previsto por el artículo 165 h) LGT, pues la notificación del acto de derivación confiere al responsable el *status* del deudor principal. Por ello, el requerimiento de pago al responsable ha de hacerse en las mismas condiciones con que asume su obligación el contribuyente, pudiendo ingresar en período voluntario y sin recargo alguno. Resalta el TEAC en diversas Resoluciones (por ejemplo, la de 13 de mayo de 1997 —JT 799— o la de 11 de septiembre de 1997 —JT 1269—) que es necesario que el responsable disponga del expediente completo para en base a él realizar las pertinentes alegaciones, puesto que si adolece de lagunas, imprecisiones, o faltan datos relevantes se le estaría ocasionando indefensión, al desconocer las pretensiones y razones en las que se basó la Administración al dictar el acto de liquidación frente al obligado principal.

La competencia para declarar las derivaciones de responsabilidad reside actualmente 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. 12.3.2º y 14.2 RGR y Resolución de 26 de abril de 1995 del Presidente de la AEAT). 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 sen-*

tido 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 hemos puesto de manifiesto anteriormente.

En cuanto al órgano competente, el artículo 174.2 de la nueva Ley General Tributaria atribuye competencias en función de si la declaración de responsabilidad se efectúa antes del vencimiento del período voluntario (será el competente para liquidar) o después (será el órgano de recaudación).

Respecto al momento en que puede dictarse el acto de derivación de responsabilidad, la Ley General Tributaria actual no se pronuncia, aunque es requisito la falta de pago del deudor principal, pero el Reglamento General de Recaudación es suficientemente explícito en este punto, y explica en el artículo 12, 1º (responsables solidarios) que *"se entenderá producida la falta de pago de la deuda tributaria una vez transcurrido el período voluntario, bien por el vencimiento del plazo a partir de la notificación en los casos de deudas liquidadas por la Administración, bien por el vencimiento del plazo para autoliquidar e ingresar en el Tesoro en los casos en que el sujeto pasivo o retenedor están obligados a ello".*

La nueva Ley General Tributaria, por el contrario, especifica el momento en que puede declararse la responsabilidad distinguiendo en función de cuál sea éste, el órgano competente. Así, en el supuesto de liquidaciones administrativas la declaración de responsabilidad puede efectuarse con anterioridad al vencimiento del período voluntario de pago o posteriormente (art. 174.2), si bien es presupuesto previo para ejercitar la acción frente a los responsables subsidiarios la previa declaración de fallido del deudor principal y responsables solidarios (art. 176).

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" (Sentencia del TSJ de La Rioja, de 3 de mayo de 2001, JT 1034).

IV. BIBLIOGRAFÍA

- AA.VV.: *Informe de la Comisión para la Reforma de la Ley General Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001.
- AA.VV.: *Informe sobre el Borrador del Anteproyecto de la Nueva Ley General Tributaria, Comisión para el Estudio del Borrador de Ante proyecto de la Nueva Ley General Tributaria*, Ministerio de Hacienda, Secretaría de Estado de Hacienda, 23 de enero de 2003.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: "Responsabilidades patrimoniales tributarias", Editorial *Revista de Derecho Privado*, Madrid, 1951.
- ARGÜELLES PINTOS, J. y FELTRER BAUZÁ, F.: *Régimen Jurídico de la Responsabilidad Tributaria y su aplicación práctica*, Aranzadi, Navarra, 2002.
- ARIAS ABELLÁN, M^a D.: "Modificaciones a la Ley General Tributaria en la regulación jurídica del responsable", *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 47-48, 1985.
- ARIAS ABELLÁN, M^a D.: "El estatuto jurídico del responsable del tributo en el Derecho español", *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 42, 1984.
- BANACLOCHE, J.: "La responsabilidad subsidiaria de los administradores de sociedades", *Impuestos*, n.º 22, 2001.
- CALVO ORTEGA, R.: "La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos", *Hacienda Pública Española*, n.º 5, 1970.
- CALVO ORTEGA, R.: "La responsabilidad tributaria subsidiaria", *Hacienda Pública Española*, n.º 10, 1971.
- CARVAJO VASCO, D.: "La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles. Análisis del artículo 40.1 de la Ley General Tributaria", *Crónica Tributaria*, n.º 76, 1995.

- CASCAJERO SÁNCHEZ, M^a Á.: "El procedimiento de exigencia de responsabilidad a sucesores en la titularidad de explotaciones y actividades económicas (art. 72 LGT). Comentario de la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2000 (Rec. De Casación, n.º 2971/1995)", *Aranzadi Fiscal, Boletín mensual*, n.º 24, febrero 1991.
- CAYÓN GALIARDO, A.: "La responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades", *Revista Técnica Tributaria*, n.º 57, 2002.
- CLAVIJO CARAZO, J.: "La responsabilidad tributaria de los administradores de las personas jurídicas", *Partida Doble (Revista de Contabilidad)*, n.º 54, de 1 de marzo de 1995.
- COMBARROS VILLANUEVA, V.E.: "La responsabilidad tributaria solidaria y subsidiaria, en el procedimiento de recaudación", *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 23, 1979.
- CHECA GONZÁLEZ, C.: "La exigencia de la responsabilidad subsidiaria establecida por el artículo 40 de la LGT únicamente es exigible a quine ostente formalmente la condición legal de administrador (Comentario a la Resolución del TEAC de 11 de febrero de 2000 (JT 878)", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º 10, 2000.
- DE LA HUCHA DELADOR, F.: "Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho Tributario I y II", *Revista Española de Derecho Financiero*, n.ºs 94 y 95, 1997.
- DE LA HUCHA DELADOR, F.: "Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en el Reglamento General de Recaudación de 1990: I. Responsabilidad solidaria", *Crónica Tributaria*, n.º 61, 1992.
- DE LA HUCHA DELADOR, F.: "Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en el Reglamento General de Recaudación de 1990: II. Responsabilidad subsidiaria", *Crónica Tributaria*, n.º 63, 1992.
- DELGADO GARCÍA, A.M^a: *La derivación de responsabilidad tributaria subsidiaria*, Tecnos, Madrid, 1996.
- ESCRIBANO, F.: "Notas sobre la regulación de la responsabilidad tributaria", en: *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1997.

- FALCÓN y TELLA, R. "La prescripción de la obligación tributaria en relación con el responsable: un problema mal planteado", *Editorial Quincena Fiscal*, n.º 12, 2001.
- FONSECA CAPDEVILA, E.: "La responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades mercantiles", *Boletín del Colegio de Abogados de Madrid*, n.º 5, 1997.
- GALIANO ESTEVAN, J. e IZQUIERDO RIVAS, J.: *La responsabilidad tributaria*, CISS, Valencia, 1997.
- GARCÍA SINDE, I. y MURILLO PEINADO, A.: "Cuestiones prácticas sobre la responsabilidad tributaria de los administradores de personas jurídicas", *Tributos Locales*, n.º 5, 2001.
- GARCÍA NOVOA, C.: "El procedimiento de derivación de Responsabilidad de administradores de sociedades. Aspectos sustantivos y procedimentales", *Revista Técnica Tributaria*, n.º 57, 2002.
- GONZÁLEZ GARCÍA, E.: "Sujeción pasiva y responsables tributarios" en: *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1997.
- GONZÁLEZ ORTIZ, D.: "Responsabilidad tributaria y sanciones (la Sentencia del Tribunal Supremo de 30-01-1999, una aportación relevante al debate)", *Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi, 1999.
- GUERRA REGUERA, M: *Garantías personales del crédito tributario. Algunas Cuestiones*, Comares, Granada, 1997.
- HERRERA MOLINA, P.M.: "Coautoría y participación en las infracciones tributarias y responsabilidad tributaria por actos ilícitos" en: *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1997.
- HERRERA MOLINA, P.M.: "La responsabilidad de los administradores por participación en ilícitos tributarios", *Revista Técnica Tributaria*, n.º 57, 2002.
- LETE ACHIRICA, C.: *La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles*, Civitas, 2000.
- LÓPEZ GETA, J.Mª.: "Disolución y liquidación de sociedades: responsabilidad de socios liquidadores y administradores", *Impuestos*, tomo I, 1990.

- LOZANO SERRANO, C.: "Responsabilidad del Adquirente de Empresa por Deudas Tributarias anteriores a la Transmisión", en: *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria*, n.º 11, Aranzadi, 1998.
- MANTERO SÁENZ, A.: "Los administradores de sociedades y su responsabilidad tributaria", *Carta Tributaria (Monografías)*, n.º 275, 1997.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J.: "Los socios y administradores ante las deudas tributarias de una sociedad: estado de la cuestión", *Crónica Tributaria*, n.º 79, 1996.
- MARTÍN JIMÉNEZ, F.J.: *El procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 2000.
- MENÉNDEZ MORENO, A.: "La configuración de los obligados tributarios en el Derecho español", en: *Temas Pendientes de Derecho Tributario*, Cedecs, Barcelona, 1997.
- MORILLO MÉNDEZ, A.: "Responsabilidad de los administradores de sociedades en el ámbito de aplicación de los tributos", *Gaceta fiscal*, n.º 192, 2000.
- NAVARRO FAURE, A.: "La responsabilidad tributaria de los administradores de las empresas", *Revista Técnica Tributaria*, n.º 52, 2001.
- OCHOA TREPAT, M.L.: "Análisis del artículo 40 de la Ley General Tributaria", en: *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.
- OCHOA TREPAT, M.L.: "La responsabilidad tributaria de los administradores de personas jurídicas", *Gaceta Fiscal*, n.º 75.
- PALAO TABOADA, C.: "Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (III)", *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 158, 1996.
- PALAO TABOADA, C.: "La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades", *Impuestos*, n.º 23, 1990.
- PÉREZ ROYO, F.: *Los delitos e infracciones en materia tributaria*, IEF, Madrid, 1986.

- RODRÍGUEZ BERMÚDEZ, A.: "Responsabilidad fiscal de los administradores y liquidadores en las sociedades anónimas y de responsabilidad limitada", *Crónica Tributaria*, n.º 21, 1977.
- RODRÍGUEZ FERNÁNDEZ, M.: "Administradores de personas jurídicas: ilícitos tributarios y responsabilidad tributaria", *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 219, 2001.
- SÁNCHEZ GALIANA, J.A.: "El responsable", *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Volumen I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.
- SANZ ENCINAR, A. "El concepto jurídico de responsabilidad en la Teoría General del Derecho", en: *La responsabilidad en el Derecho*, Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid, n.º 4, 2000.
- SIMÓN ACOSTA, E.: "Obligados tributarios" en: *Cuestiones tributarias prácticas*, 2ª edición, La Ley, Madrid, 1990.
- ZORNOZA PÉREZ, J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del Derecho sancionador)*, Civitas, Madrid, 1992.