

PRESENTACIÓN

**LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE LOS ADMINISTRADORES
DE SOCIEDADES**

Antonio Cayón Galiardo

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Miembro del Gabinete de Estudios de la AEDAF*

La sección de Estudios de la Revista recoge en esta ocasión, a modo de número monográfico, varios trabajos que tienen su origen en el Curso celebrado por la Asociación Española de Asesores Fiscales en la Universidad Internacional Menéndez Pelayo (Santander), durante los días 29 a 31 de agosto de 2001, bajo el título “El Régimen jurídico de los administradores de sociedades”.

Este hecho motiva que la presentación a este número la dediquemos al mismo tema, ofreciendo una visión general sobre los aspectos tributarios de una materia que tiene tantos perfiles y sobre la que se han pronunciado prestigiosos especialistas de las diversas disciplinas que se concitan para configurar un verdadero régimen jurídico particular aplicable a los administradores de sociedades. Necesariamente nuestra introducción se limitará a la perspectiva tributaria y, dentro de ella, se nos disculpará por no dar al menos noticia de los innumerables estudios y publicaciones que el tema ha provocado, pues no es frecuente que un solo artículo de una Ley, el artículo 40 de la LGT, suscite tanto interés y tanto debate, más aún tratándose de un precepto que no resulta de aplicación general a los que somos gran masa de contribuyentes, sino que tiene un contenido restringido y específico.

Nuestro ordenamiento tributario se ha centrado, en diversas ocasiones, en la figura de los administradores de sociedades para definir supuestos de responsabilidad tributaria, extendiendo o creando sobre ellos una garantía de cumplimiento de la deuda tributaria nacida a cargo de la sociedad (Mazorra Manrique de Lara).

Por sólo citar algunos de estos casos nos remitiremos a los que normalmente son resaltados por la doctrina, si bien diremos que debe partirse de una importante diferen-

ciación de los supuestos tipificados en las leyes, pues en unos casos la Ley se centra en impuestos concretos y en conductas muy específicas, mientras que en otros casos el contenido de la Ley es genérico y aplicable a todo tipo de impuestos.

Así, dentro de los de la primera categoría examinaremos, en primer lugar, lo dispuesto en el artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en el cual, en relación al deber de mantener o convertir en nominativos los valores representativos de las participaciones en su capital la sociedades transparentes y tras establecer la correspondiente sanción para el caso de incumplimiento, se declara a los administradores de la sociedad responsables solidarios de la sanción, salvo que hubiesen observado una conducta tendente a esta finalidad sin conseguirlo debido a la actitud de los restantes administradores. Es de destacar que, en el proyecto de reforma de la imposición sobre la renta actualmente en estudio, se modera el rigor de este precepto y se les declara responsables subsidiarios.

En segundo lugar, en el artículo 24 del TR del ITPAJD, también se les declara responsables subsidiarios, en relación con la modalidad operaciones societarias, cuando hayan intervenido en el acto jurídico (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) y se hubieran hecho cargo del capital aportado o hubiesen entregado los bienes.

A nuestro juicio las dos disposiciones citadas son de interés y expresan claramente que la misma institución puede estar al servicio de finalidades muy diferentes que apenas si guardan conexión entre ellas y pueden, incluso tener una muy dudosa racionalidad en su definición legislativa. Así, en el segundo caso, la norma parece remitirnos a una situación de responsabilidad objetiva y sin que sea exigible constatar una conducta culpable en el administrador, y, en el primer caso, además de hacérseles responsables solidarios de las sanciones - en este punto dudamos de la racionalidad de la norma - la presunción de culpa, por la mera ocupación del cargo de administrador, parece presidir la redacción de la Ley.

Ahora bien, junto a estos casos especiales de responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades, la disposición legal de mayor importancia viene dada, como es sabido, por el artículo 40 de la Ley General Tributaria ya que su alcance desborda en ámbito de un solo tributo y contiene, además, una definición genérica de sus presupuestos de aplicación, si bien debemos destacar de inmediato la coexistencia en el seno de este mismo precepto de varios supuestos de responsabilidad, ya que junto al caso más general, contenido en el apartado 1, inciso primero, se han definido dos casos de perfiles específicos: el referente a los administradores de sociedades que hayan cesado en sus actividades y el relativo a los síndicos y liquidadores de sociedades.

Si nos atenemos al examen de todos los preceptos citados, el punto de partida de nuestras reflexiones viene dado por el hecho de que nuestras normas tributarias hacen recaer en los administradores, y junto a las propias sociedades, la responsabilidad derivada de los actos realizados por aquellas personas jurídicas, con lo que la opción legislativa en materia tributaria se sitúa en una posición propia y distinta de la adoptada en el derecho penal, más concretamente en el artículo 31 del CP, y de la solución contenida en los artículos 134 y 135 de la LSA. Más particularmente, en relación a la LGT, podemos observar, de un lado, que las personas jurídicas tienen la condición de sujetos infractores, con lo que las diferencias con el derecho penal son evidentes, y, de otro, que los administradores que hayan observado una conducta negligente en el cumplimiento de sus deberes tienen la condición de codeudores de las sociedades, si bien en calidad de obligados tributarios, es decir, al margen de la acción de responsabilidad civil o mercantil que conforme a las normas de derecho privado pudieran ejercitarse frente a ellos.

Resulta por tanto que la Hacienda pública, el crédito tributario, viene a ser tutelado en este ámbito con un régimen de excepción respecto de la acción penal o civil-mercantil, pues corresponderá a la Administración, bajo los principios de autotutela declarativa y ejecutiva, el desarrollo de los procedimientos específicos tendentes a la exigencia de la responsabilidad de los administradores.

Sobre esta situación, común a todos los supuestos de responsabilidad tributaria nos advierte J. E. Varona Alabern cuando escribe “es el responsable una de esas figuras que resultan muy cómodas para la Hacienda El peligro estriba en su proliferación y en el fácil abuso en que puede incurrir el legislador al establecerla sin el suficiente fundamento”. En el tema que ahora nos ocupa, si bien no puede discutirse el fundamento para actuar contra los administradores en todos los supuestos que hemos mencionado, sin embargo lo que sí es enjuiciable es la necesidad del medio empleado en la medida en que crea una vía nueva, añadida a la penal y civil, para proteger un interés público, pues por muy legítimos que sean los fines que se persiguen, la racionalidad y la proporcionalidad de los medios empleados para su consecución son siempre parámetros de referencia para el Derecho.

Más concretamente, según nuestra propia opinión, la auténtica finalidad de los casos de responsabilidad contenidos en la LGT es, dentro de la finalidad general de lucha contra el fraude fiscal, la de perseguir los abusos en la utilización de personas jurídicas interpuestas y, por ello, su mejor y mayor campo de aplicación viene dado por las sociedades de pequeño o medio tamaño donde la condición de socio y administrador suelen coincidir en las mismas personas que pudieran eludir sus responsabilidades con el empleo instrumental de sociedades. Así, en el caso de grandes entidades, la desproporción entre las responsabilidades tributarias que pudieran existir, por la importancia de su cuantía, y el patrimonio personal de los administradores, profesionales independientes algunas veces, no abona la aplicación de la LGT. Además, la exigencia de que la socie-

dad haya sido previamente declarada insolvente o fallida tampoco será una situación frecuente en la práctica,. Finalmente, tampoco serán abundantes los casos en que las grandes sociedades hayan cesado sus actividades sin entrar en los procesos de disolución o liquidación ordenados legalmente.

Por esta razón, entendemos que, existiendo en nuestro ordenamiento vías ya consolidadas para afrontar estas situaciones, la adición de un supuesto de responsabilidad tributaria debe ser examinado y valorado en esta perspectiva. Es decir, si existiendo una vía sancionadora -penal y tributaria-, una acción mercantil, y la técnica judicial del levantamiento del velo de la personalidad jurídica, la respuesta del ordenamiento tributario es adecuada en los términos antes expuestos. La duda que exponemos tiene además otro fundamento derivado de que, con la situación actualmente vigente, se prescinde de las limitaciones del procedimiento sancionador, penal o tributario, y del penoso proceso judicial encaminado a obtener una declaración de responsabilidad o de penetrar hasta el patrimonio del socio a través de las sociedades interpuestas utilizando la técnica del levantamiento de velo que requeriría la acreditación de que la utilización de la persona jurídica interpuesta se hizo en fraude de ley y que el administrador dominó con su voluntad los órganos sociales (STSJ de Murcia de 3 de marzo de 1999).

Muy posiblemente la reforma de la LGT, si finalmente sigue su curso, habrá de afrontar con mejor criterio que el adoptado en redacciones anteriores un tema que nuestra doctrina más especializada ha criticado por su defectuoso enclave en el sistema de la propia Ley (F. Pérez Royo).

Una vez expuesta nuestra opinión sobre la forma en que nuestro ordenamiento ha enfocado el tema de la responsabilidad de los administradores de sociedades, nos habremos de referir al contenido mismo del artículo 40 de la LGT que, según hemos visto, ocupa la posición de piedra angular del régimen tributario de estos sujetos. Ahora bien, como no es posible ni es nuestro cometido afrontar el análisis de este precepto en detalle, nos limitaremos a examinar dos cuestiones relativas al mismo: los conflictos de normas existentes en la LGT y los aspectos de discrecionalidad administrativa que se derivan de aquéllos, y, en segundo lugar, algunas de las insuficiencias derivadas de la regulación actual del régimen de responsabilidad de los administradores.

A nuestro entender, la forma en que el legislador ha configurado el contenido del artículo 40 de la LGT suscita la aparición de un conflicto de leyes que, a su vez, origina facultades discrecionales en la Administración, que por ello no se derivan de una voluntad expresa en la Ley de atribuirle la concreción última de determinados aspectos de la solución de cualquier caso, sino que son provocadas por las deficiencias técnicas de la propia Ley. Nos referimos a los dos siguientes aspectos de un mismo problema: la superposición o el conflicto de normas provocado por el solapamiento de los presupuestos de hecho generadores de responsabilidad tributaria, y la situación en que existan a

un mismo tiempo una pluralidad de administradores inmersos en cualquier supuesto de responsabilidad de los establecidos en la Ley. Como se deducirá de la lectura de los tres estudios que publicamos en este número de la Revista, ambos problemas preocupan a la doctrina y exigen una respuesta clara debido a las distintas consecuencias que se han fijado legalmente para cada caso.

En cuanto al primer problema, creemos que son varios los momentos en que, a nuestro parecer, podemos encontrarnos ante unos mismos hechos cuyas calificaciones jurídico-tributarias se disputan dos preceptos contiguos de la LGT.

En primer lugar, advertimos esta situación en lo que respecta a los artículos 38 y 40.1 de la misma Ley, pues, siguiendo al artículo 38, es posible entender que los administradores de sociedades son causantes o colaboradores en una infracción tributaria, sin que ello les expulse, sino al contrario, del ámbito de aplicación del artículo 40 en el que se exige, en algún caso, haber observado al menos cierta negligencia en sus deberes como administrador. La necesidad de diferenciar el campo de aplicación de cada precepto no requiere justificación ya que en un caso su responsabilidad es solidaria (no alcanzando además a las sanciones, según algunos pronunciamientos judiciales), mientras que en el otro caso su responsabilidad es subsidiaria (y, también según el criterio de muchos tribunales, alcanzando a las sanciones).

En segundo lugar, advertimos esta misma superposición de normas dentro del propio artículo 40.1 de la LGT entre el supuesto previsto en el inciso uno, referido a los casos genéricos de responsabilidad de los administradores, y el supuesto específico de cese de actividades, ya que en estos casos la responsabilidad de los administradores se extiende a las obligaciones tributarias pendientes, es decir, que pudieron nacer por negligencia de quien en otro momento era administrador de la misma entidad.

En tercer lugar, también se detecta esta misma situación entre los apartados 1 y 2 del artículo 40 pues los síndicos y liquidadores responden también de las deudas tributarias pendientes por lo que es posible que pudieran derivarse de la negligencia advertida durante el mandato de otro administrador.

En cualquiera de estos tres casos de conflicto de normas, la posición de la Administración no es fácilmente pre-determinable por los sujetos ya que es posible que aquélla dirija su acción de cobro tanto frente a unos como frente a otros, incluso, invocando preceptos diferentes y, por ello, con efectos y alcance diferentes. Este es el sentido en el que más arriba hemos empleado la expresión discrecionalidad administrativa, no como reproche al juicio de la Administración, sino como imposibilidad de predecir, conforme a Derecho, el contenido de la acción administrativa o de identificar al sujeto o administrador frente al que habrá de dirigirse la acción de cobro.

Es evidente que la resolución de cada caso no puede ser indiferente al jurista y que debemos encontrar criterios objetivos que fundamenten y motiven la elección de la

norma aplicable, para lo que necesariamente nos habremos de ocupar del examen del presupuesto de hecho en que la ley se ha fijado para establecer la consecuencia de la responsabilidad.

Así, para el primer caso, el conflicto entre los artículos 38 y 40.1, teniendo en cuenta que, según se ha escrito, el artículo 40 no es un supuesto atemperado del artículo 38, habremos de fijarnos en la gravedad de la acción o grado de participación de cada administrador en la infracción cometida por la sociedad, pues siempre que sean constatables conductas tipificables conforme al artículo 38, la Administración deberá declarar a estos sujetos responsables solidarios, lo que traerá consecuencias a la hora de derivar la acción de cobro frente a los declarados subsidiarios conforme al artículo 40, especialmente en el caso en que concurrieran varios administradores. Así parece desprenderse de la misma LGT que cierra el artículo 40.1 advirtiendo que lo dispuesto en este precepto no afectará a otros casos de responsabilidad, cuya invocación podría también traerse a colación en este momento. Y así parece desprenderse de la Resolución del TEAC de 15 de enero de 1999 que considera que la previsión del art. 38 deberá aplicarse a las conductas activas dirigidas a la comisión de una infracción tributaria, mientras que los supuestos del artículo 40 descansan en conductas pasivas. Sobre esta cuestión nos remitimos al estudio de Herrera Molina que recogemos en este mismo número de la Revista, en el que, con abundancia de argumentos, profundiza con detalle.

En lo que se refiere al segundo caso, supuestos comprendidos dentro del mismo artículo 40. 1 de la LGT, la solución pudiera fundamentarse en al carácter específico del presupuesto de hecho referido a los casos en que la sociedad hubiese cesado en sus actividades frente al carácter genérico del apartado primero de la misma norma. Si bien, tampoco es desdeñable el argumento de que, en el caso de haberse apreciado infracciones cometidas por la sociedad, debiera tener prioridad la responsabilidad de quienes fueron administradores y actuaron negligentemente en el momento en que se cometieron. Así parece entenderlo la sentencia de la Audiencia Nacional de 15 de junio de 2000 cuando declara que:

“...de la lectura del art. 40.1 LGT se desprende que la derivación de responsabilidad de las personas jurídicas se fundamenta en dos causas distintas: una, por el incumplimiento de las obligaciones tributarias, que origina infracciones tributarias simples o graves, y dos, por la existencia de obligaciones tributarias «pendientes», en el supuesto de que la persona jurídica haya cesado en su actividad. En el primer supuesto, se exige la declaración administrativa de la existencia de la infracción tributaria imputada a la persona jurídica a través del correspondiente expediente sancionador, dado que como sujeto pasivo es la responsable principal del incumplimiento tributario, persona jurídica que, al contrario de lo que sucede en el segundo supuesto, continúa en la escena mercantil en el desarrollo de su actividad; de forma que, declarada tal responsabilidad, queda expedita la vía de derivación de responsabilidad a los administradores, que hubieren obrado, en principio, con pasividad o consentido el incumplimiento, declarado como infracción simple o grave. En el segundo supuesto, la norma se limita a derivar dicha responsabilidad cuando se da la circunstancia del «cese de la actividad» de la persona jurídica, lo que supone su desaparición activa del tráfico mercantil y la imposibilidad del cobro de la deuda tributaria del sujeto pasivo, y se trata de «deudas pendientes», y los efectos de la responsa-

bilidad en este supuesto, tienen connotaciones de la responsabilidad civil, mientras que en el primer caso, 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; y si lo exigido se extiende a las sanciones por las infracciones cometidas por la persona jurídica, las garantías procedimentales han de ser observadas por la Administración, al estar obligada a acreditar la concurrencia de las circunstancias que, en relación con la conducta de los administradores, describe -pasividad ante el incumplimiento, o consentimiento en el mismo-, acreditación que no se cumple por meras deducciones”.

Resultaría, por tanto, que si la sociedad hubiese cesado en sus actividades, sólo a quienes sean en este momento administradores de las entidades y hayan incumplido sus deberes de promover la disolución, serán exigibles las deudas pendientes, si bien, y como se advierte en la misma sentencia citada “cobra relevancia lo establecido en el art. 89.4 LGT, que establece que 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 hubiere adjudicado, y armonizando dicho precepto con el art. 40.1 LGT, se desprende que la derivación de responsabilidad en el supuesto de «deudas pendientes», cuando la persona jurídica «cese en la actividad» comprende el importe de la deuda tributaria, excluido el importe de las sanciones”. Criterio este que había recogido la Audiencia Nacional en sentencia de 8 de octubre de 1998 (ponente: Sr. García Paredes).

Para el tercer supuesto de conflicto de normas, párrafos 1 y 2 del mismo artículo 40, el criterio a seguir quizá debiera ser el mismo que hemos señalado anteriormente y por las mismas razones antes expuestas, si bien debemos también remitirnos al trabajo de Martín Fernández que publicamos en este número y en el que también se ocupa con mayor profundidad del tema.

Por otra parte, además de los casos en que es posible encontrar superposición de normas, decíamos que existía una situación de discrecionalidad administrativa cuando fuesen varias las personas que ostentasen la condición de administradores y resultase de aplicación un mismo precepto legal de cuantos hemos mencionado anteriormente. El problema, que no la solución, deriva de lo ordenado en el artículo 37.6 de la LGT cuyo contenido es el siguiente: “Cuando sean dos o más los responsables solidarios o subsidiarios de una misma deuda, ésta podrá exigirse íntegramente a cualquiera de ellos”. A nuestro juicio este precepto se limita a declarar el carácter solidario y no mancomunado de la responsabilidad interna en caso de varios codeudores.

La solución en este caso consiste en exigir, partiendo de la situación actual, a la Administración que, en primer lugar, identifique y motive las circunstancias en cuya virtud entiende que todos los administradores se encuentran en un mismo supuesto (colaboración en una infracción, negligencia ante una infracción, cese de actividad, etc.), pues la mera pertenencia al consejo de administración no permite dirigirse contra todos

los administradores a un tiempo. Esta circunstancia se logra mediante una cierta inversión de la carga de la prueba en la que, debido a los deberes que pesan sobre los administradores, les corresponde a estos también demostrar que se han producido circunstancias exculpatorias de su responsabilidad. Y, sólo una vez constatada la verdadera situación de solidaridad interna entre ellos, es cuando surge la supuesto de discrecionalidad al que nos referimos, caso en el que puede ser, entre otros (dominio de los hechos, funciones específicas dentro del consejo, etc.), un criterio lícito para actuar, la mayor o menor solvencia de los afectados, pues no debe olvidarse que la Administración está obligada a asegurar el cobro del crédito tributario, si bien con sujeción a principios generales del Derecho.

La segunda vertiente de temas sobre los que queríamos hacer algunas puntualizaciones iban encaminados a poner de relieve algunas de las insuficiencias o lagunas existentes en la regulación actual contenida en la LGT, y de las que, entre otras sin duda relevantes, destacamos la que se refiere a la naturaleza del procedimiento a desarrollar frente a los administradores que hayan sido declarados responsables, y, en segundo lugar, a las dificultades que, de cara a la acción contra los administradores, se derivan de las incidencias que pudieran surgir en relación a la obligación principal.

La primera cuestión nos plantea la duda sobre el encuadramiento del procedimiento de derivación de responsabilidad frente a los administradores en alguna de las categorías acuñadas en el derecho tributario: gestión-liquidación, recaudación o procedimiento sancionador.

Aún respetando la idea de que se trata de un “sub-procedimiento” con sus perfiles específicos y ante la incompleta regulación del tema, es necesario conocer cuáles son las normas que, en su caso, habríamos de utilizar para resolver cuestiones como pudieran ser la de los plazos máximos de duración, sus principios inspiradores, etc.

En el momento actual encontramos que algunos estudiosos que se han ocupado del tema lo encuadran en el procedimiento sancionador (C. Lete y T. Marco), mientras que su más completa regulación está contenida en el Reglamento General de Recaudación. Por su parte, el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sevilla) ha declarado que la sanción establecida en la LGT al declarar responsables a los administradores no tiene carácter punitivo ni en los casos en que la responsabilidad se extienda a las sanciones tributarias ya que, además de que el artículo 40 no se encuentra sistemáticamente ubicado entre las sanciones, siempre cabe al administrador resarcirse accionado contra el responsable principal (Sentencia de 17-9-01, Fto. Jur. 4º y STSJ de Castilla La Mancha de 14 de abril de 1998)

A nuestro entender, y según lo establecido en el artículo 37 de la LGT, nos encontramos ante una situación compleja ya que la naturaleza de las potestades administrativas que se desenvuelven en cada fase del procedimiento seguido frente a los res-

ponsables es diferente. Así, y matizando las ideas de Falcón y Tella y de Escribano López que subrayan el carácter autónomo del procedimiento de derivación de responsabilidad, entendemos que en un primer momento estamos ante una manifestación de la autotutela declarativa, dado que la Administración ha de expresar, tras constatar la existencia de los presupuestos fácticos previstos en la Ley, que ostenta un derecho frente a un sujeto deudor, por un importe determinado. En esta primera fase del procedimiento las facultades ejercitadas por la Administración son idénticas en sus efectos a las liquidatorias. En un segundo momento, y una vez dictado el acto declarativo del propio derecho, la Administración desarrollará su función recaudatoria de conformidad a lo establecido en el RGR.

Ahora bien, nuestro ordenamiento se ha limitado a regular el contenido mínimo de cada una de estas fases, es decir, la necesidad de que la acción ejecutiva vaya precedida de un acto declarativo, dictado previa audiencia del interesado, pero sin hacer mención alguna a la iniciación del procedimiento, la notificación del mismo, los derechos y garantías que le asisten desde ese instante, etc. Posiblemente nuestro ordenamiento había entendido antes de sus últimas reformas que al declarado responsable le correspondía únicamente pagar, si bien con un régimen diferente según se tratase de un responsable solidario o subsidiario, y, por ello, no se preocupó de estructurar un procedimiento propio y ordenado. De ahí que sea, según vimos, el RGR la norma básica en la materia y que la referencia que hace el artículo 24.1.e) del Reglamento de Inspección respecto de los sujetos que deben intervenir en este procedimiento se limite a los responsables solidarios, ya que los subsidiarios técnicamente “no existen” hasta la declaración de fallido del deudor principal.

No obstante esta situación de ignorar a los responsables subsidiarios en la enumeración de los obligados a atender a la Inspección, en este último Reglamento se les menciona de forma fragmentaria y marginal en algunos preceptos pero sin que su aparición en la escena de los interesados tenga efectos de cualquier naturaleza. Así, dentro del RGIT, se les cita en el artículo 47.3.d) (se les puede mencionar en una diligencia); en el art. 49.2, o en el art. 71. Ahora bien, en ningún caso, creemos, es posible concluir de estos preceptos un determinado régimen jurídico aplicable a estos sujetos en las actuaciones desarrolladas por la Inspección Y ello, aunque doctrinalmente se haya intentado su construcción dogmática (M.^a D. Arias Abellán).

Así, es posible, que en el momento de producirse las actuaciones de comprobación, la sociedad se encuentre representada por quien no era administrador en el momento en el que debieron cumplirse las obligaciones tributarias de forma que sus declaraciones ante la Administración pudieran incidir en la derivación de responsabilidad sobre un tercero que, en su caso, se verá inmerso en el consiguiente procedimiento con los costes e insatisfacciones que le provocará aunque la Ley le reconozca la posibilidad de impugnar los actos de gestión o liquidación dictados por la Administración.

Como consecuencia de lo anterior, nos encontramos con una segunda vertiente de cuestiones no resueltas ni siquiera acudiendo a los principios del ordenamiento, pues ni pueden trasladarse sin más principios elaborados en el seno del ordenamiento privado, ni hemos resuelto cuál sea la verdadera naturaleza de esta clase de responsables en la que, según pudo de relieve Calvo Ortega, caben tanto supuestos de mera garantía (responsabilidad objetiva) como de cierto cariz sancionador (responsabilidad culposa o dolosa).

Así, entre esta otra serie de problemas siempre resurgentes cuando se habla de la responsabilidad tributaria, tenemos los que se refieren a la determinación del momento en que se inicia la prescripción de su responsabilidad, cuestión que siempre se ha vinculado al momento en que se ha producido el impago del deudor principal (aplicando el principio de la *actio nata* o distinguiendo, como hizo la Res. del TEAC de 3-12-98, el momento en que nace la responsabilidad del momento de su exigibilidad) y que en el actualmente es necesario resolver a la luz de la nueva regulación del procedimiento de recaudación derivada de la vigencia de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías del Contribuyente, ya que, detenidos los procedimientos ejecutivos en su última fase, cuando se trata de cuotas (ex artículo 31.2 de la LDGC), o suspendidos cuando se trata de sanciones (ex artículo 35 de la misma Ley), podemos concluir con una situación que se dilatará durante tantos años cuantos dure la sustanciación de una reclamación o el correspondiente recurso.

Y, durante este periodo de tiempo, nos preguntamos: ¿será posible aplicar, como autoriza el apartado 5 del art. 37 de la LGT, medidas cautelares en relación con los responsables que, según hemos visto, no han sido declarados ni notificados de su posición?. Una vez adoptada tal medida cautelar ¿no se le conferirá la posibilidad de participar en el procedimiento frente al deudor principal para evitar que su impago o insolvencia le perjudique?. Y, finalmente, como se ha preguntado algún autor, ¿cómo le afectarán los posibles convenios de quita y espera que pudieran acordarse entre la Administración y el deudor principal?. Posiblemente no todas las interrogantes que puedan formularse tienen una respuesta inequívoca, pero las recientes contribuciones de los estudiosos al esclarecimiento de muchas de ellas va siendo importante y de ello es buena muestra el trabajo de García Novoa también publicado en este número de la Revista al que ahora nos remitimos.

En conclusión y para finalizar con esta introducción resumimos nuestra opinión diciendo que estamos ante una regulación fragmentaria e insuficiente de la materia en la que el legislador se ha preocupado sobre todo de acumular supuestos de hecho de responsabilidad, aunque se superpongan unos a otros. Esta situación sólo beneficia a quienes se organizan “estratégicamente” para evitar la acción de la Administración, de suerte que quienes han de hacer frente a su responsabilidad como administradores son, en muchos casos, quienes aparecen en la escena en el momento menos oportuno y con

un patrimonio bien patente a los ojos del órgano recaudador. La finalidad última de la institución se deslegitima en el caso concreto y la “Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes” sufre un duro revés (tomo la expresión de una obra de Klaus Tipke, traducida recientemente por P. Herrera Molina y publicada por Marcial Pons, cuya lectura, muy al margen de los problemas fiscales más cotidianos, recomendamos).

Ahora bien, esta situación, afortunadamente, está en vías de ser revisada en la actual fase de reforma de la LGT. Y ha sido en este marco de estudio y replanteamiento del problema de los administradores de sociedades, en el que se celebró el Curso de la UIMP al que hicimos referencia anteriormente y se presentaron muy diversas ponencias de las que recogemos ahora aquéllas que tienen un contenido estrictamente tributario con cuya difusión queremos colaborar a profundizar en un tema ya antiguo en la doctrina y siempre de renovado interés.

