

EL PROCEDIMIENTO DE DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD DE ADMINISTRADORES DE SOCIEDADES. ASPECTOS SUSTANTIVOS Y PROCEDIMENTALES*

César García Novoa

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Santiago de Compostela.
Miembro de la AEDAF.*

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN.
2. NOTAS DEFINITORIAS DEL PROCEDIMIENTO PARA EXIGIR LA RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA DE ADMINISTRADORES.
3. EL PROCEDIMIENTO DE DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD A LOS ADMINISTRADORES. FASES.
 - 3.1. *Declaración de fallido.*
 - 3.2. *La posibilidad de acordar medidas cautelares*
 - 3.3. *Derivación de responsabilidad*
 - 3.3. *Efectos de la notificación*

I. INTRODUCCIÓN

Aunque un trabajo orientado a estudiar el procedimiento de derivación de responsabilidad a los administradores tiene como objeto exclusivamente el cauce procedimental fijado por la norma para exigir esa responsabilidad, resulta indispensable realizar también una serie de referencias a los presupuestos sustantivos de las cuestiones instrumentales que van a ser tratadas.

* Texto de la ponencia impartida dentro del encuentro organizado por la Asociación Española de Asesores Fiscales bajo el título "El régimen jurídico de los administradores de sociedades", Universidad Internacional Menéndez Pelayo, Santander, 30 de agosto de 2001.

Así, conviene recordar que la LGT se refiere a la responsabilidad de los administradores en su art. 40, abarcando dos supuestos diferentes; responsabilidad por conductas que supongan el incumplimiento de obligaciones tributarias por parte de la sociedad y responsabilidad por cese de actividad, calificando en ambos casos la responsabilidad de los administradores como subsidiaria. Se establece un tercer supuesto de responsabilidad subsidiaria en el art. 40, 2 de la LGT, pero no es propiamente un ejemplo de responsabilidad de administradores, sino de “síndicos, interventores o liquidadores en quiebras”, que por negligencia o mala fe no realicen las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones y que sean imputables a los respectivos sujetos pasivos. Pero este no es un supuesto de “responsabilidad de administradores” y, por tanto, no va a ser abordado. Y ello porque, por un lado, cuando nos hallamos ante un proceso de liquidación, los administradores cesan en su cargo, asumiendo la representación de la entidad los liquidadores, en los términos de los Art. 267 y ss del TR de la LSA. No habrá, por tanto “administradores” sino “liquidadores”, que responderán en concepto de tales. Los liquidadores no coinciden con los administradores a efectos del art. 40 de la LGT, aunque en algún caso concreto, el término “administrador” del art. 40, 1 de la LGT, podría abarcar a los liquidadores y éstos resultar afectados por la responsabilidad subsidiaria prevista en este precepto. Ello sería así, según el Informe de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 21 de diciembre de 1990, en el caso de obligaciones devengadas durante el período de liquidación, en la medida en que la responsabilidad del art. 40, 2 abarca exclusivamente las deudas devengadas con anterioridad a la liquidación. Sin embargo, el propio Informe se muestra poco convencido de esta argumentación, y señala que una interpretación tan amplia del concepto “administrador”, que lo identifique con toda persona que tenga encomendada la gestión de los asuntos de la entidad sólo sería posible a los efectos de cubrir un eventual vacío legal.

Alguna duda podría plantearse respecto a los síndicos e interventores, ya que en el supuesto de suspensión de pagos los administradores no pierden la administración de los negocios sociales hasta que la propuesta de convenio obtenga la aprobación de los acreedores (art. 6 de la Ley de Suspensión de pagos de 26 de julio de 1922), por lo que podrían seguir siendo considerados responsables en los términos del art. 40, 1 LGT. No obstante, necesitarán el acuerdo de los interventores para verificar cualquier pago, por lo que lo relevante será la negligencia de éstos, lo que excluiría, a nuestro modo de ver, la responsabilidad de los administradores¹.

Así pues, los casos de responsabilidad de los administradores se ciñen a los previstos en el art. 40, 1 LGT, y son, como venimos diciendo, ejemplos de responsabilidad

¹ Los síndicos e interventores no responderán si actúan con diligencia mínima. Diligencia mínima que se entenderá satisfecha “solicitando a la Administración tributaria la relación de obligaciones tributarias pendientes de la entidad y durante su gestión no realicen actos de disposición sin tener presente el carácter privilegiado del crédito tributario”; MARTIN FERNANDEZ, J., “La responsabilidad de los administradores ante las deudas tributarias de una sociedad”, Informes de la AEDAF, febrero 1999, pag. I-IV-163. Véase al respecto, la sentencia del TSJ de Murcia de 26 de junio de 1996, *Jurisprudencia Tributaria*, 779.

subsidiaria². Ciertamente es que sería factible pensar en que podría ser eventualmente aplicable a un administrador, la responsabilidad por coautoría o colaboración, prevista en el art. 38 de la LGT, ya que el propio art. 40,1 proclama que lo previsto en él, no afectará a lo establecido en otros supuestos de responsabilidad³. Podría hablarse también de “responsabilidad solidaria” de administradores por deudas tributarias en los casos de sociedades que hayan cesado en su actividad, si se entiende aplicable el art. 262, 5 del TR de la Ley de SA, cuestión a la que nos referiremos más adelante, aunque podemos adelantar que nuestra opinión al respecto es negativa.

Al margen de estas cuestiones episódicas, la responsabilidad de los administradores es subsidiaria en todo caso, y la misma se regirá por lo dispuesto en el art. 37 de la propia LGT, y por el art. 14 del RGR, amén de lo señalado en los artículos 163 a 167 del propio RGR en lo relativo a la declaración de insolvencia del deudor principal. Este será el procedimiento aplicable a los casos que contempla la LGT, aunque la singularidad de cada uno de los distintos supuestos para los cuales, en principio, el procedimiento es el mismo, puede introducir matices que nos van a exigir hacer las correspondientes puntualizaciones. Así, las situaciones que nos podemos plantear son las siguientes:

a) Cuando la sociedad se encuentre “en funcionamiento”, la responsabilidad subsidiaria de los administradores surgirá respecto a conductas que supongan que tales administradores no han realizado los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, consintieren tales incumplimientos por parte de quienes de ellos dependan, o adoptaren acuerdos que hicieran posibles tales infracciones (art. 40, 1 LGT). En este supuesto, la responsabilidad solidaria abarca las sanciones, en el caso de infracciones simples y la “totalidad de la deuda tributaria” (sanciones incluidas, según el art. 58, 2 e) de la propia LGT), en el caso de las graves. La

² No vamos a entrar ahora, por no resultar procedente en este trabajo, en la cuestión de la extensión semántica del concepto “administrador”; señalemos que por tales se entenderán todos los administradores “de derecho” cuyo nombramiento se refleje en el Registro Mercantil – independientemente de que hubiese un poder no inscrito a favor de alguno de ellos; sentencia de la AN de 18 de septiembre de 2001 – *Jurisprudencia Tributaria*, 1842 -, lo que supone excluir al “administrador de hecho”, esto es, aquél cuyo nombramiento nunca ha conestado fehacientemente – Res. del TEAC de 26 de abril de 2001; *Quincena Fiscal*, nº 22, 2001 -.

³ Esta responsabilidad puede extenderse a personas vinculadas con la sociedad mediante una relación de mandato, es decir, portadoras de lo que podríamos llamar “voluntad propia o ajena” a la de la sociedad. Sería el caso de la colaboración en la comisión de una infracción con la sociedad de sujetos que no sean “administradores”, entendidos éstos en su sentido técnico-jurídico, como impone el art. 23, 1 de la LGT; sentido técnico-jurídico que se deriva de los Arts. 123 y ss del RDLeg. 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el TR de la LSA y 57 y ss., de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada (órgano social no portador de una voluntad ajena sino integrante de la del ente colectivo). Siguiendo la postura del TEAC más reciente – puesta de manifiesto por las resoluciones de 18 de noviembre de 1999 - *Quincena Fiscal*, nº 14, 2000 – y de 11 de febrero de 2000 - *Jurisprudencia Tributaria*, nº 10, 2000. No obstante, la postura anterior del TEAC era claramente contraria. Véanse las resoluciones de 22 de febrero y 29 de marzo de 1995 (*Jurisprudencia Tributaria*, 464 y 625 respectivamente), - y por autores como MARTÍN FERNÁNDEZ, J., el art. 38, 1 LGT, en cuanto dispone la responsabilidad solidaria de quienes sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria, podría ser aplicable respecto a sujetos que sean denominados por los estatutos sociales como “gerentes” o “apoderados”, aunque “de facto” realicen las mismas funciones que la de los administradores; “La responsabilidad de los administradores ante las deudas tributarias de una sociedad”, op. cit., pag. I-IV-58.

extensión de la responsabilidad a las sanciones en este art. 40, 1, podría colisionar con el principio de personalidad y resultar opuesto a algún pronunciamiento del TC – sentencia 146/1994, de 12 de mayo (FJ 4 B)⁴, y, sobre todo podría significar una clara contradicción con el art. 37, 3 de la propia LGT, en su redacción posterior a la Ley 25/1995, de 20 de julio, donde se proclama que la responsabilidad, tanto solidaria como subsidiaria, alcanzará a la totalidad de la deuda “con excepción de las sanciones”. Sin embargo, esta contradicción que se justifica en tanto el art. 40, 1 se configura como una excepción al art. 37, 3⁵.

Y esta excepción tiene sentido en tanto es evidente que en todo comportamiento infractor hay un sujeto pasivo que lo realiza y que, obviamente, ha de ser una persona física, aun cuando el Derecho Administrativo sancionador haya admitido la capacidad de las personas jurídicas para ser consideradas responsables – art. 130, 1 de la LRJAP-PAC, art. 77, 3 de la LGT -. La LGT ha adoptado la técnica de considerar sujeto infractor a la sociedad y responsables subsidiarios a los Administradores, de manera que se evite que los auténticos infractores “personas físicas” queden a extramuros del derecho sancionador. En este caso, el vínculo del responsable con la infracción viene constituido por su participación en la infracción⁶, y la responsabilidad es un mecanismo para exigir una sanción. Este dato debe influir necesariamente en la configuración del procedimiento de derivación de responsabilidad desde la perspectiva de la LDGC; y si bien la exigencia de procedimiento separado del Art. 34, desarrollado por RD 1930/1998, de 11 de septiembre se refiere sólo a la imposición de sanciones, no a su exigencia, sí puede afectar a la configuración procedimental la suspensión automática de la ejecución de las sanciones, prevista en el art. 35 de la LGT en la medida en que al responsable subsidiario se le reconoce el derecho a recurrir la liquidación inicialmente notificada al deudor principal.

b) En segundo lugar, se consideran responsables subsidiarios a los administradores de las sociedades que hayan cesado en sus actividades, situación ésta contemplada en el art. 40,1 *in fine*. Si bien en este caso no se proyectarán sobre los aspectos procedimentales las controversias que puede generar el hecho de que se estén exigiendo san-

⁴ No obstante no es esta una postura uniforme del TC, puesto que sobre la extensión de la responsabilidad solidaria a todos los que hubieran participado en la comisión de una infracción, a que se refiere el art. 38, 1 de la LGT, el TC había señalado en la sentencia 76/1990, de 26 de abril (FJ 3B), que la misma no “adolece de vicio de inconstitucionalidad”.

⁵ Así, para la sentencia del TSJ de Cantabria, de 21 de marzo de 2000 – *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 457, 2000 -, “la declaración de responsabilidad subsidiaria por infracciones tributarias graves cometidas por una persona jurídica constituye una excepción del principio general de no extensión de la responsabilidad por sanciones contemplado en el art. 37, 3 de la LGT”.

⁶ PONT MESTRES, M., “Acerca de los responsables tributarios”, *ABC*, lunes, 4 de diciembre de 1995; HERRERA MOLINA, P.M., “Coautoría y participación en las infracciones tributarias y responsabilidad tributaria por actos ilícitos”, *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1997, pag. 709. La participación del infractor es la que determina la concurrencia de los elementos subjetivos, puesto que como viene diciendo la DGRN – por ejemplo, resolución de 4 de marzo de 1985 – *Aranzadi* 1563 – los administradores “son portadores de la voluntad integrante de la del ente colectivo”.

ciones, pues es pacífico que en el “cese” la responsabilidad no se extiende a las sanciones⁷, pues no se exige que se hayan cometido infracciones, sí pueden determinarse singularidades procedimentales que derivan de la apreciación de las circunstancias tanto objetivas como subjetivas que legitiman a exigir este tipo de responsabilidad.

Desde el punto de vista objetivo, el expediente debe incorporar la verificación de que se ha producido el cese en la actividad, circunstancia ésta puramente fáctica equiparable, en palabras de la sentencia de la AN de 8 de octubre de 2001, con la “desaparición activa del tráfico mercantil”⁸. En efecto, el constituir el cese una pura situación de hecho debe acreditarse a través de diversos datos que deben quedar reflejados en el expediente. En concreto, la resolución del TEAC de 5 de noviembre de 1999, señala entre esas circunstancias, “que haya pasado un tiempo suficiente sin que la sociedad haya hecho declaración alguna, que se produzca la baja de su personal, que se desconozca un lugar donde radique o pueda radicar la actividad etc...”⁹.

Junto con la verificación de la concurrencia de un “cese” hay que tomar en consideración que la imputación de responsabilidad se funda “en la conducta negligente del administrador que omite sus obligaciones en orden a iniciar el procedimiento de disolución y liquidación de la sociedad”¹⁰. Ello supone descartar cualquier pretensión de definir este supuesto como un ejemplo de responsabilidad objetiva¹¹, y el tener que apreciar, como presupuesto para la declaración de la responsabilidad, la concurrencia de ciertos requisitos subjetivos¹².

⁷ Entre otros, resoluciones del TEAC de 12 de junio de 1997 (*Jurisprudencia Tributaria*, 1050), de 15 de abril de 1998 (*Jurisprudencia Tributaria*, 808), sentencias del TSJ de Madrid de 8 de octubre de 1998 (*Quincena Fiscal*, nº 7, 1999), y de Navarra de 20 de enero de 2000 (*Jurisprudencia Tributaria*, 266). Además, sentencia del TS de 30 de enero de 1999 - *Aranzadi*, 1965 -. En tal sentido señala la sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 29 de junio de 1991 - *Jurisprudencia Tributaria*, 1826 - “en consecuencia, la derivación de responsabilidad no alcanzará a las sanciones impuestas en su día al sujeto pasivo...”.

⁸ *Jurisprudencia Tributaria*, 1855.

⁹ *Impuestos*, T. I, 2000, pag. 214. En tal sentido, la sentencia de la AN de 18 de septiembre de 2001 - *Jurisprudencia Tributaria* 1842 - aprecia como causa determinante del cese en la actividad de una sociedad, el transcurso de más de seis años sin presentar declaraciones. Y la sentencia del TSJ de Asturias de 2 de noviembre de 2001 - *Jurisprudencia Tributaria*, 1872 - se ratifica en la postura de que, en estos casos, basta el “cese de hecho” para que resulte procedente la derivación de responsabilidad.

¹⁰ Resolución del TEAC de 24 de septiembre de 1999 - *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 439/27 - y también sentencia del TSJ de Aragón de 18 de febrero de 2000 - *Jurisprudencia Tributaria*, 1090 -.

¹¹ Así lo entendía, por ejemplo, la Resolución del TEAC de 12 de junio de 1997 - *Jurisprudencia Tributaria*, 1050 -.

¹² Se supera así una interpretación espuria del inciso “en todo caso”, como presupuesto para declarar la responsabilidad subsidiaria, que entendía que se estaba legitimando una responsabilidad objetiva. Como muestra de esta superación, ORON MORATAL, G, para quien el “en todo caso” del art. 40, 1 de la LGT debe entenderse en el sentido de que la responsabilidad le será exigible “siempre que concorra el cese de actividades, siendo precisamente el hecho de que el administrador haya consentido esa situación de inactividad sin proceder a promover la disolución y liquidación lo que depara para él la responsabilidad subsidiaria que, insistimos, únicamente será exigible cuando la sociedad careciese de bienes suficientes y se declarase fallido el deudor principal. Precisamente esa conducta negligente es el presupuesto de hecho de la responsabilidad subsidiaria fijada por la ley”; “Los Administradores de Sociedades como responsables de deudas tributarias ¿ otro supuesto de superación de las previsiones de la LGT para el caso de cese de actividades?”, *Fiscal Mes a Mes*, Ed. Francis Lefebvre, nº 23, 1997, pag. 25.

Pero sin duda alguna la mayor singularidad de este supuesto de responsabilidad, que va a incidir de manera más clara en el procedimiento, es la posibilidad de exigir las deudas tributarias a través de la responsabilidad de los administradores, prevista en el art. 262, 5 del TR de la Ley de SA¹³. Recordemos que el art. 260 del mismo texto legal señala las causas de disolución de la sociedad, entre las que no se encuentre el cese, pero sí "...la imposibilidad manifiesta de realizar el fin social o por la paralización de los órganos sociales, de modo que resulte imposible su funcionamiento". Se establece además, la obligación de los administradores de convocar la Junta General para proceder a tal disolución cuando concurren algunas de esas causas, en el plazo máximo de dos meses y al mismo tiempo, la obligación de instar la disolución judicial si el acuerdo de la junta fuese contrario a la disolución. Finalmente el Art. 262, 5 dispone la responsabilidad solidaria de los administradores que incumplan la obligación de convocar en el plazo de dos meses la Junta General o que no soliciten la disolución judicial en ese mismo plazo.

Estas disposiciones fueron introducidas en el año 1989. Recordemos que el supuesto de responsabilidad subsidiaria de los administradores por cese de la actividad se incluye en la LGT tras la reforma por ley 10/1985, de 26 de abril. En aquel entonces la LGT vino a disponer una respuesta para hacer frente al supuesto tan frecuente en la práctica de sociedades inactivas, que no pueden hacer efectivas sus deudas por carecer de patrimonio¹⁴. Sin embargo, tras la reforma de la LSA de 1989, un sector de la doctrina empieza a admitir que este precepto resulta aplicable también para exigir la responsabilidad por deudas tributarias, pues el TR de la LSA, entre sus múltiples novedades, introduce una previsión de responsabilidad de los administradores para el caso de sociedades cuya actividad haya cesado, previsión que no existía antes de 1989, y que en el año 1985 la LGT vino a subsanar. Esta previsión es de responsabilidad solidaria de los administradores que en el plazo de dos meses no convoquen Junta general para la disolución, o no la promuevan judicialmente¹⁵.

La posible exigencia de responsabilidad a los administradores por la vía del art. 262, 5 del TR de la LSA se proyecta sobre importantes cuestiones procedimentales. Entre todas ellas destaca la cuestión de si la Hacienda Pública puede, aun existiendo en materia tributaria la vía del art. 40 de la LGT, exigir la responsabilidad del art. 262, 5 del TR de la LSA en vía administrativa, y en segundo término, si puede declarar esta res-

¹³ El art. 262, 5 del TR de la LSA dispone "responderán solidariamente de las obligaciones sociales los administradores que incumplan la obligación de convocar en el plazo de dos meses la junta general, para que adopte, en su caso, el acuerdo de disolución o que no soliciten la disolución judicial de la sociedad en el plazo de dos meses a contar desde la fecha prevista para la celebración de la junta, cuando ésta no se haya constituido o desde el día de la junta, cuando el acuerdo hubiera sido contrario a la disolución".

¹⁴ GARRETA SUCH, J.M., *La responsabilidad civil, fiscal y penal de los administradores de sociedades*, Marcial Pons, Madrid, 3ª ed., 1996, pag. 321.

¹⁵ ORON MORATAL, G., "Los administradores de sociedades como responsables de deudas tributarias...", op. cit., pag. 26.

ponsabilidad sin necesidad de interponer acciones ante la jurisdicción civil. En este sentido, la sentencia del TSJ de Navarra de 20 de enero de 2000 parece entender que la Administración puede aplicar el art. 262, 5 del TR de la LSA, y que puede hacerlo con base en sus facultades de autotutela declarativa, apreciando si concurre o no en la sociedad la causa legal de disolución, así como advertir que se ha producido el incumplimiento de la obligación dispuesta en el art. 262, 2 del TR de la LSA¹⁶.

A nuestro juicio, la Administración podrá tener en cuenta los requisitos subjetivos establecidos por el art. 262, 5 del TR de la LSA para exigir la responsabilidad del art. 40, 1 *in fine*, de la LGT. La fijación de una serie de condiciones en la legislación mercantil para que proceda la responsabilidad de los administradores de sociedades anónimas – que éstos incurran en una negligencia consistente en no convocar en el plazo de dos meses, junta general o no promover la disolución judicial – junto con la exclusión de la responsabilidad objetiva en el caso de responsabilidad por deudas de sociedades que han cesado en su actividad, permite entender, como lo hace la sentencia del TSJ de Aragón de 18 de febrero de 2000, que el art. 40, 1 de la LGT es “la concreción en el ámbito tributario de la responsabilidad que las leyes mercantiles establecen con rigor para los administradores...”¹⁷. Por tanto, la Administración puede tener en cuenta las obligaciones impuestas por el art. 262 del TR de la LSA para apreciar la “negligencia” que determine la exigencia de responsabilidad a los administradores. Pero ello no debe significar que la Administración aplique este precepto del TR de la LSA. Esto es, la Administración tributaria no podrá exigir la responsabilidad solidaria prevista en la normativa mercantil sino la subsidiaria del art. 40, 1 de la LGT, por la concurrencia de una *lex specialis*. Y, al tiempo, el procedimiento a aplicar por la Administración será el procedimiento tributario, pues su privilegio de autotutela le permite verificar situaciones reguladas por el derecho privado – que, a efectos de su apreciación por la Administración tributaria son situaciones de hecho, por la naturaleza puramente fáctica del hecho imponible y de los presupuestos de las distintas obligaciones tributarias – pero no la habilita para desarrollar procedimientos civiles, suplantando competencias exclusivas de los tribunales de lo civil¹⁸.

Conviene recordar además, que la normativa relativa a sociedades de responsabilidad limitada – Ley 2/1995, de 23 de marzo – prevé una singularidad en el caso del cese de las actividades sociales, que deberá ser apreciada por la Administración a la hora de determinar la existencia de negligencia: el art. 104 establece como causa de disolución “la falta de ejercicio de la actividad o actividades que constituyan el objeto social

¹⁶ *Jurisprudencia Tributaria*, 266.

¹⁷ *Jurisprudencia Tributaria*, 1090.

¹⁸ Sobre el tema de las potestades de autotutela, en relación con las facultades de calificación de la Administración tributaria, véase PALAO TABOADA, C., “Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (II). Interpretación y aplicación de las normas tributarias”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, nº 15, 1996, pag. 16.

durante tres años consecutivos”, lo que supone un plazo de “carencia” ya que sólo transcurrido este lapso temporal, según el art. 105,5 de la misma Ley 2/1995, responderán solidariamente los administradores “por todas las deudas sociales”. Por tanto, si nos hallamos ante administradores de una sociedad de responsabilidad limitada, la apreciación de si existe negligencia ha de verificarse a partir del transcurso de estos tres años “de carencia”¹⁹.

Así pues, las situaciones a analizar serán las comprendidas en el art. 40, 1 de la LGT, y al procedimiento para hacer efectiva la responsabilidad en ellas previstas, vamos a referirnos.

2. NOTAS DEFINITORIAS DEL PROCEDIMIENTO PARA EXIGIR LA RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA DE ADMINISTRADORES.

Como ya señalamos, el procedimiento administrativo de declaración de responsabilidad de los administradores, es el procedimiento para declarar la responsabilidad subsidiaria y el mismo se encuentra regulado, en sus aspectos esenciales, en el art. 37 de la LGT, aunque su desarrollo puntual se incluye en el art. 14 del RGR de 1990. Como es sabido, muchas de las cuestiones comprendidas en este último precepto carecían de cobertura legal, hasta la aprobación de la ley 25/1995, que vino a recogerlas²⁰. Los principios de la nueva redacción del art. 37 de la LGT tras la modificación por ley 25/1995, se aplican a los presupuestos hecho generadores de responsabilidad acaecidos a partir de su entrada en vigor (23 de julio de 1995); en el caso de que la responsabilidad se refiera a sanciones, la DF Primera de la Ley 25/1995, dispone que la nueva ley habrá de entenderse aplicable a infracciones que se cometan a partir del propio 23 de julio de 1995 – sentencia del TSJ de Canarias (Santa Cruz de Tenerife) de 27 de julio de 1999; *Aranzadi*, 1822²¹ -.

El procedimiento para declarar y exigir responsabilidad subsidiaria a los administradores es un procedimiento que se sigue contra un sujeto diferente del obligado tributario principal, y previo agotamiento de unos presupuestos fundamentales que analizaremos con detenimiento, y que son la declaración de falencia o insolvencia del obligado principal – en el caso que nos ocupa la sociedad infractora o inactiva – y el acto de derivación de responsabilidad. Todo este conjunto de actuaciones dirigidas al responsable subsidiario se insertan en un cauce procedimental, cuya naturaleza debemos cuestionarnos.

¹⁹ ORON MORATAL, G., “Los administradores de sociedades como responsables de deudas tributarias...”, op. cit., pag. 27.

²⁰ PONT MESTRES, M PONT CLEMENTE, J.F., *Análisis de la Ley 25/1995 de Modificación de la Ley General Tributaria*, Civitas, Madrid, 1995, pags. 47 a 50.

²¹ Esta sentencia establece que la reforma introducida por Ley 25/1995 se aplicará a hechos generadores de responsabilidad acaecidos después de su entrada en vigor, no teniéndose en cuenta el momento de dictarse el acto declarativo de responsabilidad.

Así, las actuaciones destinadas a exigir la deuda tributaria al responsable ¿son “procedimiento de gestión” en sentido estricto?. ¿Son más bien un procedimiento de recaudación?. En caso de que se opte por calificarlo como un procedimiento de recaudación; el procedimiento dirigido al responsable ¿es un procedimiento nuevo y distinto del dirigido al obligado principal o forma parte de un procedimiento único dirigido a cobrar el tributo?. En el supuesto de que la deuda exigida al responsable incluya sanciones, ¿estamos ante un procedimiento sancionador?. Estos son interrogantes de gran calado, con trascendentes consecuencias prácticas, que vamos a intentar aclarar

Así en primer lugar, FALCON Y TELLA, opina que el “derecho a derivar la responsabilidad” forma parte del “derecho a liquidar”²², y por tanto, entraría dentro del procedimiento de gestión en sentido estricto²³. Para este autor, la liquidación “no consiste sólo en determinar la existencia y cuantía de la deuda, sino también en fijar el sujeto pasivo u obligado por el concepto de que se trate”. En la medida en que la derivación de responsabilidad supone “identificar un nuevo obligado”, debe equipararse a la notificación de una liquidación. Las consecuencias prácticas de estas afirmaciones del prof. FALCON, son muy importantes en tanto se evita que no haya limitación temporal para derivar la acción de responsabilidad. En efecto, si derivar responsabilidad forma parte del procedimiento de liquidación, los actos seguidos respecto al obligado principal – notificación de la liquidación o firma del acta en conformidad, por ejemplo – interrumpen la prescripción, reanudándose para derivar la responsabilidad. El plazo máximo para derivar responsabilidad, si no hay actos de interrupción, será de esta manera, de cuatro años.

La propuesta del profesor FALCON es una interpretación correctiva que tiene como principal objetivo sujetar la facultad de derivación de responsabilidad a un plazo máximo. Se trata de una interpretación que intenta reaccionar contra la doctrina del TEAC, según la cual el plazo de prescripción para el responsable no empieza a correr hasta que se le notifica la derivación de responsabilidad²⁴, y contra una de sus aparentes consecuencias, que tal acto de derivación puede dictarse “aunque hayan transcurrido más de cuatro años desde la notificación de la liquidación inicial al sujeto pasivo”²⁵. Sin embargo, ello ha sido matizado en la importante resolución del TEAC de 26 de abril de 2001, donde, a pesar de insistir en que la prescripción no empieza a correr respecto al

²² FALCON Y TELLA, R., “La prescripción de la obligación tributaria en relación con el responsable: un problema mal planteado”, *Quincena Fiscal*, nº 12, 2001, págs. 6 y 7.

²³ Esto es, “gestión” equivaldría a “liquidación” tributaria, dejando al margen los procedimientos de recaudación; véase ALEMANY SANCHEZ DE LEON, L.F., “Gestión de los tributos y relación jurídico-tributaria en el Derecho español”, *RDFHP*, nº 114, 1974, pag. 1629; NUÑEZ PEREZ, G.; “La actividad administrativa de comprobación tributaria”, *Civitas, REDF*, nº 53, 1987, pag. 43.

²⁴ Ratificando esta postura, véase la sentencia del TSJ de Cantabria de 1 de junio de 2001 – *Jurisprudencia Tributaria*, 1311 -.

²⁵ FALCON Y TELLA, R., “La prescripción de la obligación tributaria en relación con el responsable: un problema mal planteado”, op. cit., pag. 5. Como muestra representativa de esa doctrina del TEAC, véase Resolución de 8 de marzo de 2000 – *Jurisprudencia Tributaria*, 936 -.

responsable hasta que se le notifica la derivación de responsabilidad, se añade que tal derivación no es posible si ha prescrito la acción para exigir el cobro frente al deudor principal²⁶.

Ello, unido a la carencia de un plazo máximo de duración del procedimiento de apremio, respecto al cual y según el 23, 3 de la LDGC, sus actuaciones pueden desarrollarse “hasta el plazo de prescripción de la acción de cobro”, que el TEAC suele extender hasta el momento en que se cobra “al obligado principal o a los responsables” (resolución de 24 de febrero de 2000)²⁷, y a la consiguiente inaplicación de la caducidad, supone, en la práctica, la ausencia de un límite temporal para derivar la acción al responsable²⁸.

A nuestro juicio no es admisible decir que la derivación de responsabilidad forma parte del procedimiento de liquidación de la deuda, y que tiene por finalidad concretar el sujeto u obligado, porque el aspecto subjetivo de la liquidación viene determinado por el “elemento subjetivo del hecho imponible”, que coincide con el contribuyente, deudor de la obligación tributaria principal²⁹.

No cabe por tanto afirmar que la derivación de responsabilidad forma parte de la liquidación seguida contra el deudor principal, como si se tratase de un incidente para determinar el sujeto u obligado. Ello sería tanto como decir que el responsable subsidiario “debe” la misma deuda que el obligado principal, cuando es un obligado distinto, deudor de su propia obligación que surge de un presupuesto de hecho diferente del hecho imponible. Y aunque el art. 37, 1 de la LGT señale que el responsable lo es de la “deuda tributaria”, lo que supone que el responsable lo va a ser “de algo ya existente y concreto”³⁰, ello es sólo expresión de la accesoriedad de la obligación del responsable³¹, que, en cualquier caso, presupone su diferenciación respecto a la deuda principal.

Como veremos, y dado que entendemos la derivación de responsabilidad como un procedimiento distinto del que se sigue contra el obligado principal, éste tiene su

²⁶ *Quincena Fiscal*, nº 4, 2002, pag. 69.

²⁷ *Jurisprudencia Tributaria* 931. Esta resolución declara el “carácter unitario del procedimiento de apremio”, en el que se integran las actuaciones realizadas contra el obligado principal como las que se realizan contra los responsables solidarios o subsidiarios.

²⁸ No es esta la opinión de DELGADO GARCIA, A.M., para quien el concepto de “gestión tributaria”, manejado por el art. 23, 1 de la LDGC, ha de entenderse en sentido amplio, como abarcando también la recaudación, por lo que el plazo para derivar la acción recaudatoria sería, por aplicación del susodicho art. 23, 1, de seis meses; *La derivación de responsabilidades en la recaudación de los tributos*, op. cit., pag. 171.

²⁹ SAINZ DE BUJANDA, F., *Lecciones de Derecho Financiero*, Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Madrid, 1988, pag. 182.

³⁰ MENENDEZ MORENO, A. “Los obligados tributarios en el ordenamiento español: aspectos generales de su configuración”, *XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, ILADT, Cartagena, 1995, pag. 169.

³¹ PISTONE PCAÑAL, F.; “La figura del responsable tributario en los sistemas jurídicos tributarios”, *XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, op. cit., pag. 419.

propia fase de “gestión”, que no es otra que las propias actuaciones de derivación de responsabilidad. En tanto equivalen a un “derecho a liquidar” están sujetas a prescripción, por aplicación del art. 64 a) de la LGT.

Descartado que el procedimiento de derivación de responsabilidad sea “gestión”, en el sentido de que forme parte de la liquidación de la obligación principal, la segunda alternativa es situar la derivación de responsabilidad como parte de la “recaudación”. Esta parece ser la solución, formalmente más adecuada, teniendo en cuenta que en última instancia, el responsable tiene naturaleza de “garantía personal” de la deuda tributaria, y las garantías personales, entendidas en sentido estricto, como señala GUERRA REGUERA, “deben ser confinadas conceptualmente al ámbito de ejecución del crédito”³².

Si se sitúa al responsable dentro de la recaudación, la cuestión a dilucidar es si se integra dentro del procedimiento de recaudación en vía de apremio dirigido contra el deudor principal, o bien si es un procedimiento diferenciado.

A favor de la primera opción se ha manifestado la doctrina del TEAC de forma reiterada. Así, entre los pronunciamientos más recientes se encuentra la de 24 de febrero de 2000, según la cual el procedimiento de apremio tiene un presumible “carácter unitario”, “en el que se integran tanto las actuaciones realizadas contra el obligado principal, como las que se realizan contra los responsables solidarios y subsidiarios”³³. En este mismo sentido, la resolución de 8 de marzo de 2000 señala que “el procedimiento seguido para la declaración de responsabilidad no es distinto ni independiente del procedimiento recaudatorio seguido contra el obligado principal”, y se aducen al respecto varios argumentos: entre otros que el RGR contempla ambas actuaciones bajo el epígrafe de “procedimiento de recaudación en vía de apremio”, y que desde el punto de vista teleológico, el fin perseguido es el mismo: la recaudación de unas determinadas deudas tributarias, para concluir que “tanto las actuaciones con el obligado principal como las que se realizan contra los responsables solidarios y subsidiarios, se integran en un mismo procedimiento que sólo termina cuando se realiza el crédito tributario”.

Esta tesis, que es mayoritaria en la doctrina del TEAC, resulta, a nuestro juicio, inasumible, tanto en su planteamiento teórico, como en sus consecuencias prácticas.

En su planteamiento teórico porque no se puede decir que se esté ante un único procedimiento de apremio, respecto al cual la derivación de responsabilidad sería una simple incidencia³⁴. El procedimiento de apremio se dirige al cobro de la deuda tribu-

³² GUERRA REGUERA, M., *Garantías Personales del Crédito tributario*, Ed. Comares, Granada, 1997, en especial, páginas 35 y 39. El TEAC, en resolución de 26 de junio de 1997 – *Jurisprudencia Tributaria* 1027– ha manifestado que “la derivación de responsabilidad se rige por las disposiciones propias del procedimiento recaudatorio”.

³³ – *Jurisprudencia Tributaria* 931–

³⁴ MARTÍN JIMÉNEZ, F.J., *El procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 2000, pag. 161.

taria, y el responsable es deudor de una deuda diferente de la surgida a cargo del contribuyente³⁵. El punto de conexión entre ambas deudas será que la deuda notificada al responsable subsidiario estará en principio integrada por la deuda exigible al deudor principal, lo que expresa la accesoriedad de ésta respecto a aquélla. Por tanto, para la deuda del responsable habrá un “procedimiento propio” de recaudación. Téngase en cuenta que todo procedimiento de recaudación está integrado por un período voluntario y un período ejecutivo o vía de apremio y la Ley 25/1995 ha introducido en el art. 37, 4 de la LGT la obligación de dar a todo responsable un período voluntario para el ingreso de su deuda. La lógica impone que al período voluntario del responsable siga un período ejecutivo “propio”.

Se trata además de una teoría que incurre en manifiestas contradicciones, en la medida que algunas de las resoluciones del TEAC más significadas en su defensa – así, la de 8 de marzo de 2000, ya citada, pero también alguna anterior como la de 3 de diciembre de 1998³⁶ – entienden que el cómputo de prescripción de la obligación del responsable sólo empieza a contar desde el momento en que se haya derivado la correspondiente acción administrativa al responsable. Esto lo basan en la regla de la “*actio nata*”, de forma que sólo podría empezar a “correr la prescripción” desde el momento en que se puede ejercitar la acción contra el responsable y no desde que se devenga originariamente la deuda liquidada, a pesar de reconocer que nos encontramos ante un procedimiento único de apremio. Resulta evidente que la prescripción no puede empezar a correr para el responsable en el mismo instante que para el obligado principal, porque ello equivaldría también a reconocer que se interrumpiría por actuaciones realizadas con conocimiento del sujeto pasivo, aunque no las conozca el responsable. También es cierto que esta argumentación según la cual la prescripción empieza a jugar frente al responsable antes de la derivación está en la base de la afirmación de la citada resolución del TEAC de 26 de abril de 2001, según la cual tal derivación no es posible si ha prescrito la acción para exigir el cobro frente al deudor principal. Pero esta evidencia no se deriva, como acertadamente señala FALCON Y TELLA, de la regla de la “*actio nata*”³⁷, sino del hecho de que la derivación de responsabilidad incluye la notificación de la liquidación, y la apertura del período voluntario de pago, a partir de cuya extinción empezará a correr la prescripción de la acción de cobro para el responsable. Así pues, que no se puede derivar una deuda prescrita es una conclusión a la que se llega, a nuestro

³⁵ PARLATO, A., *Il responsabile d'imposta*, Giuffré Editore, Milano, 1963, pag. 92; COCIVERA, B., “Efectos sustanciales y procesales de la solidaridad en la deuda impositiva”, *Revista de Derecho Financiero*, 1960, pag. 13; LOPEZ DIAZ, A., *La recaudación de deudas tributarias en vía de apremio*, IEF, Marcial Pons, Madrid, 1992, pag. 191.

³⁶ *Jurisprudencia Tributaria*, 1999/106.

³⁷ Dice FALCON Y TELLA, R., que a la tesis de la *actio nata* sólo se podría acudir cuando no hubiese disposición general que determinase otra cosa, “y en materia tributaria existe un régimen especial de prescripción, sin que la inexistencia de una regulación expresa del momento inicial para la prescripción del derecho pueda considerarse una laguna”; “La prescripción de la obligación tributaria en relación con el responsable: un problema mal planteado”, op. cit., pag. 7.

modo de ver, no tanto como consecuencia del juego del instituto de la prescripción respecto a la obligación del responsable sino por imperativo de la accesoriedad que impide que se pueda actuar contra el responsable cuando la obligación principal está extinguida.

Si teóricamente no es defendible que la derivación de responsabilidad forme parte del procedimiento de apremio de la deuda principal, las consecuencias prácticas que se derivan de esta teoría son como, apuntamos, nefastas. Si se entiende que la derivación de responsabilidad se incluye en el procedimiento de apremio, cualquier actuación en el seno del mismo y posterior a la notificación de la liquidación al obligado principal interrumpirá la prescripción del derecho de la Administración a “derivar la responsabilidad”. Lo que unido a la carencia de plazo máximo de duración del procedimiento de apremio, y a la consiguiente imposibilidad de incurrir en caducidad, significaría que la derivación de responsabilidad no estaría sujeta a límite temporal alguno.

Por todo ello creemos que, tratándose de un procedimiento recaudatorio, la derivación de responsabilidad subsidiaria debe considerarse un procedimiento diferenciado del seguido contra el deudor principal, como opina buena parte de la doctrina (ARIAS ABELLAN, ESCRIBANO LOPEZ, DELGADO GARCIA)³⁸. En efecto, como veremos, la responsabilidad subsidiaria surge a partir de la realización de un presupuesto de hecho propio y se activa a partir de la declaración de insolvencia del deudor principal. Tal declaración de insolvencia no pone ciertamente fin al procedimiento contra éste, pero tampoco legitima a hablar de “continuación” del procedimiento. Las consecuencias serán la declaración de las deudas como “provisionalmente extinguidas” – art. 70 LGT – y su posible rehabilitación dentro del plazo de prescripción, lo que supone dejar en suspenso el procedimiento contra el deudor principal, e iniciar uno nuevo contra el responsable subsidiario³⁹.

Pero el hecho de que el procedimiento de derivación de responsabilidad sea un procedimiento recaudatorio “autónomo” no quiere decir que lo sea en el sentido de que carezca de una fase de gestión-liquidación. En efecto, el procedimiento tiene una fase gestora, y esa no es otra que la prevista en el art. 37, 4, y 5 de la LGT.

En el caso de responsable subsidiario, su obligación nace con la realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad (en el caso de los administradores con la comisión de la infracción o con el cese seguido del plazo de dos meses sin promover la disolución, en caso de sociedades anónimas o por el transcurso de los tres años de “ca-

³⁸ ARIAS ABELLAN, M.D., “Comentario al art. 37 de la Ley General Tributaria”, en *La Reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1995 de 20 de julio*, Cedecs, Barcelona, 1995, pag. 67; ESCRIBANO LOPEZ, F., “Notas sobre la futura regulación de la responsabilidad tributaria”, *Quincena Fiscal*, nº 13, 1995, pag. 10; DELGADO GARCIA, A.M., *La derivación de responsabilidades en la recaudación de los tributos*, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, 2000, pag. 105.

³⁹ ARIAS ABELLAN, M.D., “Comentario al art. 37 de la Ley General Tributaria”, en *La Reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1995 de 20 de julio*, Cedecs, Barcelona, 1995, pag. 67.

rencia" en las sociedades limitadas), aunque su condición de deudor secundario, lo sitúa, como dice PEREZ ROYO, como un "obligado en potencia" hasta que se verifica una circunstancia externa a su voluntad como es el impago de la obligación y la insolvencia del obligado principal⁴⁰. Aunque ello podría llevar a pensar que su obligación no se devenga hasta la "declaración de fallido", la vinculación entre el concepto de "devengo" y la realización del presupuesto de hecho⁴¹, impone considerar que el devengo tiene lugar con la plena realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad. Y ello, aunque hasta la insolvencia del obligado principal, la obligación no se "activa", como dice la doctrina civilista respecto a la fianza⁴²

Para todo caso de responsabilidad, incluida también la subsidiaria, esa fase gestora incluye la adopción del acto administrativo de derivación de responsabilidad, con posterior notificación del mismo. Esta fase sería la "liquidación" ante el responsable porque, como señala el TSJ de Valencia en sentencia de 19 de abril de 1995, sólo a partir de este momento adquiere el responsable la obligación de pagar⁴³.

Por tanto, la posibilidad de dirigirse contra el responsable subsidiario es un procedimiento tributario autónomo, con sus propias reglas de prescripción que habrá que deducir de los Art. 64, a) y b) de la LGT.

Es evidente que el art. 64, de la LGT, aunque debe entenderse referido a la "obligación tributaria", no puede suponer ignorar que existen vínculos tributarios distintos de la obligación tributaria principal, que también deben sujetarse a las mismas reglas de prescripción. Creemos que esta es una evidencia que ni siquiera puede venir negada por la circunstancia de que la interrupción de la prescripción del crédito principal llegase a extender sus efectos al responsable; ello es consecuencia del carácter accesorio de la responsabilidad, lo que podría defenderse a los efectos de evitar la situación absurda de la subsistencia de la obligación del responsable, cuando la obligación principal se encuentra prescrita. Y la accesoriedad, en cualquier caso, viene a confirmar el carácter autónomo de la obligación del responsable.

⁴⁰ PEREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario*. Parte General, Civitas, Décima edición, 2000, pag. 150.

⁴¹ Véase al respecto, PIÑA GARRIDO, M.D., *El Devengo y el período impositivo en el sistema tributario español*, Ed. Colex, Madrid, 1997, pag. 51.

⁴² En efecto, al caracterizar el instituto de la fianza, con el que un buen sector de la doctrina identifica la figura del responsable (véase, por todos LAGO MONTERO, J.M., "Los sujetos pasivos de las prestaciones tributarias e inherentes a la aplicación de los tributos", *XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, op. cit., pag.119), se suele negar que la obligación del fiador sea condicional, esto es que sea una obligación nacida pero con una "eficacia suspendida" en los términos del art. 1.122 del CC; DIEZ-PICAZO LGULLON BALLESTEROS, *Sistema de Derecho Civil*, Vol. II, Tecnos, Madrid, 1994, pag. 545; DIEZ-PICAZO L, *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial*, Tecnos, Madrid, 1983, pags. 542-543. El carácter de obligación "en potencia" permite entender que no es su eficacia, sino su "existencia real y completa" lo que surge a partir del incumplimiento del deudor principal.

⁴³ Y sólo a partir de este momento podemos hablar de "exigibilidad" de la obligación del responsable - *Jurisprudencia Tributaria*, 510 -.

Si entendemos que el art. 64 a) y b) de la LGT resulta aplicable a la prescripción de la obligación del responsable subsidiario, según este precepto, prescribe el “derecho a liquidar” –en este caso “derecho a derivar responsabilidad” – y el derecho a cobrar. En el primer caso, el *dies a quo* se fija en el día que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración – art. 65 LGT – lo que no puede trasladarse a la derivación de responsabilidad, pues el responsable no tiene obligación de declarar. Sin embargo debemos tener en cuenta que la fijación del plazo inicial de la prescripción para el derecho a liquidar en función de la finalización del plazo para declarar se introduce por la reforma de la LGT a través de la ley 10/1985, de 26 de abril, y la razón de esta reforma es la generalización de la obligación de declarar y autoliquidar, aunque en algún caso se suele señalar que lo que se hizo fue recoger la regla civil de la *actio nata*, cuya defensa sirve al TEAC para aseverar que la prescripción empieza a correr con la derivación de responsabilidad.

Con anterioridad, cuando no se había generalizado la obligación del contribuyente de presentar autoliquidaciones o declaraciones, el *dies a quo* se fijaba en la fecha del devengo. Este criterio es el que debe entenderse aplicable con relación al responsable, que no tiene nunca obligación de declarar, aunque es el que la propia Administración vino a descartar en el Informe de la DGIFT de 21 de diciembre de 1990⁴⁴, argumentando que se trata de una construcción “difícil de sostener a la vista de la actual redacción del art. 65 de la LGT”. No obstante la actual redacción procedente de la reforma de 1985 pretendió, repetimos, adaptar el comienzo del cómputo de la prescripción a la realidad de la generalización de las declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones, por lo que nada impide seguir aplicando el criterio del devengo respecto a supuestos donde, al no existir obligación de declarar ni plazo para ello, nunca podría referirse el *dies a quo* al último día de tal plazo.

El plazo de prescripción del derecho a derivar debe empezar a contarse desde el momento en que con la realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad, surja la obligación del responsable subsidiario. Por tanto, la derivación no será posible si transcurren cuatro años sin interrupciones desde este instante. Obviamente, la acción para cobrar al responsable subsidiario prescribe a los cuatro años, a contar desde la finalización del plazo voluntario – art. 65 de la LGT – que necesariamente habrá que dar a todo responsable – art. 37, 4 de la LGT -.

Finalmente, un último interrogante que quedaba abierto era el relativo a los procedimientos de derivación de responsabilidad que, como ocurre en el art. 40,1 de la LGT, incluyen sanciones entre las cantidades a percibir. La cuestión es saber si en este caso estamos también ante un “procedimiento sancionador”. Tema muy importante, puesto que si la respuesta fuese positiva habría que aplicar las garantías propias de todo

⁴⁴ Se puede consultar en *Impuestos*, I, 1991, pag. 439. Según el informe, la norma, interpretada literalmente permite deducir responsabilidad, “siempre que se acredite que la persona jurídica ha cesado en sus actividades”.

procedimiento sancionador, que se recogen en los Art. 33 a 35 de la LDGC, desarrollados por el RD 1930/1998, de 11 de septiembre y en el Capítulo I del Título IX de la LRJAP-PAC.

Una respuesta puramente formal, que lleva a negar la aplicación de las garantías del procedimiento sancionador a la derivación de responsabilidad cuando se exijan sanciones al responsable es la que entiende que tales garantías están previstas para el “procedimiento sancionador”, y por tal hay que entender “procedimiento para ejercer la potestad sancionadora”; así se desprende del art. 134 de la LRJAP-PAC y de la Exposición de Motivos del RD 1398/1993, de 4 de agosto. Procedimiento sancionador sería el procedimiento a través del cual se adopta una resolución que impone una sanción. Por tanto, por “procedimiento sancionador” hay que entender el que sirve para imponer la sanción pecuniaria, no el que sirve para cobrarla. Por ello, algún autor afirma que lo que persigue el legislador con el art. 40, 1 de la LGT no es sancionar al responsable “sino garantizar el pago de la deuda impagada y de la sanción impuesta al sujeto infractor principal”, “de ahí que no se abra ningún procedimiento sancionador contra el responsable, sino contra aquél”⁴⁵.

Evidentemente, la derivación de responsabilidad no es un “procedimiento sancionador” en sentido estricto. Así lo entiende el TS, en su sentencia de 30 de septiembre de 1993⁴⁶, cuando señala que la posición del administrador que responde de las sanciones no es la propia de un sancionado. Entre otras cosas porque la sanción derivada al administrador y que éste tiene que satisfacer, podrá ser reembolsada posteriormente con cargo al patrimonio de la sociedad, posibilidad más teórica que real, dada la insolvencia de ésta. Este argumento sería reproducido por la sentencia del TSJ de Castilla La Mancha de 14 de abril de 1998⁴⁷.

En efecto, esa posibilidad de ejercer una acción de regreso la tiene siempre el administrador, y es un elemento que desnaturaliza el contenido sancionador de las cantidades que se le exigen, porque resultaría incompatible con el principio de personalidad de las sanciones. Ello es consecuencia de lo que ESCRIBANO LOPEZ ha denominado “técnica de utilizar la institución de la responsabilidad tributaria como vía alternativa para configurar supuestos sancionatorios”, que este autor considera “reprobable”⁴⁸, pero que, por ejemplo PEREZ ROYO defiende en tanto estima que la naturaleza pre-

⁴⁵ DELGADO GARCIA, A.M., *La derivación de responsabilidades en la recaudación de los tributos*, op. cit., pags. 217-218.

⁴⁶ Aranzadi, 6562.

⁴⁷ *Jurisprudencia Tributaria*, 773. Esta posibilidad de resarcimiento es real y se extiende tanto a las sanciones pecuniarias en vía administrativa como a las penales. Incluso en casos en que las sociedades resarcen a los administradores por el importe de penas por delito fiscal, la DGT, en contestación a consulta de 3 de julio de 2001, ha declarado que se trataría de una donación de la sociedad al administrador, sujeta al ISD – *Tribuna Fiscal*, nº 137, 2002, pag. 17 -.

⁴⁸ ESCRIBANO LOPEZ, F., “Notas sobre la futura regulación de la responsabilidad tributaria”, op. cit., pag. 9.

ferentemente pecuniaria de la sanción tributaria permite implementar respecto a la misma medios que garanticen su cobro similares a los que se prevén respecto al tributo⁴⁹.

Pero el propio TS, en la citada sentencia de 30 de septiembre de 1993 también reconoce que “no podrían negársele al responsable subsidiario las mínimas garantías constitucionales establecidas a favor de los sujetos a un procedimiento administrativo sancionador, entre ellos el derecho a la presunción de inocencia...”.. Y es que, aunque la derivación de responsabilidad no sea, *stricto sensu*, un procedimiento sancionador, lo cierto es que es un procedimiento que sirve para exigir sanciones pecuniarias. La diferenciación entre finalidad sancionadora y finalidad de asegurar el cobro de la sanción resulta hasta cierto punto artificial cuando se refiere a sanciones pecuniarias y su única traducción práctica sería el derecho de reembolso del administrador que hubiese pagado.

En cualquier caso, se hace necesario asegurar al responsable solidario una serie de garantías⁵⁰, como lo ha reconocido, por ejemplo, la sentencia de la AN de 29 de septiembre de 1999 respecto a la audiencia previa antes de que la LGT la introdujese como consecuencia de la Ley 25/1995⁵¹.

La principal de estas garantías es, a nuestro juicio, que el nacimiento de la obligación del administrador de hacerse cargo de las sanciones se determine a partir de la verificación de su participación en la infracción cometida⁵², lo que exigiría, indefectiblemente, otorgarle audiencia. El derecho a la audiencia previa, a que se refiere el art. 135 de la Ley 30/1992, no expresamente recogido en el art. 37 de la LGT antes de la modificación de 1995, se pretendió defender argumentando precisamente el carácter sancionador del procedimiento de derivación de responsabilidad a los administradores en los supuestos en que se exigiese el pago de una deuda que incluya sanciones. Al margen de que, tras la Ley 25/1995, ya se reconozca el derecho a la audiencia, ésta, como se verá, es audiencia previa a la derivación de responsabilidad. Lo que también hay que asegurar, a nuestro juicio, es la audiencia de los administradores como “interesados” en el procedimiento sancionador instruido contra la sociedad y en los términos del art. 33 del RD 1930/1998, de 11 de septiembre. Teniendo en cuenta que para poder derivar la responsabilidad por sanciones a los administradores es imprescindible que concurran en éstos las exigencias mínimas de culpabilidad, ello implica la exigencia ineludible de incorporar al expediente la prueba por parte de la Administración de esta circunstancia, y

⁴⁹ PEREZ ROYO, F., “Infracciones y sanciones tributarias”, *Las últimas reformas fiscales y su efectividad frente al fraude*, AEF, Madrid, 1994, pag. 95.

⁵⁰ MARTIN JIMENEZ, F.J., aboga, pura y simplemente, por la aplicación de los principios del procedimiento sancionador al procedimiento que permite declarar la responsabilidad; *El procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria*, op. cit., pag. 96. En el mismo sentido, GOMEZ GONZALVO, J.F., “Derivación de responsabilidad a los administradores de sociedades mercantiles”, *Adaptación del Sistema Tributario Español al Estado de Derecho*, AEF, Aranzadi, Pamplona, 1994, pag. 557.

⁵¹ *Jurisprudencia Tributaria*, 1839.

⁵² LOPEZ DIAZ, A., *La recaudación de deudas tributarias en vía de apremio*, op. cit., pag. 193.

el consiguiente derecho de los administradores a alegar que tal culpabilidad no ha existido y a utilizar los medios de defensa que estimen procedentes, como vía para garantizar el respeto a la presunción de inocencia⁵³.

3. EL PROCEDIMIENTO DE DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD A LOS ADMINISTRADORES. FASES.

Como hemos dicho, el cauce procedimental para exigir la deuda a los administradores es el previsto para los responsables subsidiarios, con algunas matizaciones derivadas del tipo de responsabilidad que se prevé en el art. 40.1 de la LGT. Fundamentalmente este procedimiento está integrado por tres fases fundamentales: declaración de fallido del deudor principal, derivación de responsabilidad con notificación de liquidación al responsable subsidiario y, eventualmente, procedimiento recaudatorio contra dicho responsable subsidiario. Vamos a referirnos a estas tres fases por separado:

3.1. *Declaración de fallido.*

La declaración de fallido del deudor principal constituye el presupuesto para poder exigir la deuda al responsable subsidiario⁵⁴. Así lo declara el art. 37, 5 de la LGT y 14 del RGR, y así lo ha puesto de manifiesto, la Instrucción del Departamento de Recaudación de la AEAT, de 2 de noviembre de 1995, relativa a los responsables en el pago de las deudas tributarias, dictada tras la reforma por Ley 25/1995, en la cual se señala que “el procedimiento para la exigencia a los responsables subsidiarios de las deudas tributarias del deudor principal es el recogido en el art. 14 del RGR y exige, en consecuencia, previa declaración de fallido...”. En el supuesto que nos ocupa, tanto en el caso de comisión de infracciones por la sociedad, como en la circunstancia de una sociedad que haya cesado en su actividad, es requisito indispensable para poder exigir la deuda al administrador la insolvencia de la sociedad para poder hacer frente al pago de la deuda tributaria, que en el primer caso incluirá las correspondientes sanciones.

Ello es consecuencia de la naturaleza de “garantía personal” que se atribuye al responsable subsidiario, por lo que sólo se puede acudir al mismo cuando haya fracasado la acción del cobro contra el deudor principal, y en el caso de las sanciones, de la condición de la persona jurídica como sujeto infractor, en una clara diferencia del Derecho Tributario sancionador en relación con el Derecho Penal.

La declaración de fallido constituye el último acto del procedimiento de recaudación contra el deudor principal, y al mismo tiempo, determina la “exigibilidad” de la

⁵³ La exclusión de la responsabilidad objetiva en materia tributaria ha quedado claramente reprobada por el TC en sentencia 76/1990, de 26 de abril – FJ 4 A – y respecto a la presunción de inocencia – FJ 8 B-.

⁵⁴ Véase sentencia del TSJ de Cataluña de 17 de octubre de 2000 – *Gaceta Fiscal*, 12 de febrero de 2001.

deuda del responsable subsidiario –resolución del TEAC de 8 de marzo de 2000 - por lo que sirve de inicio a la gestión del cobro contra el responsable subsidiario. Pues bien; como trámite procesal, la declaración de fallido, según lo estipulado en el art. 14 del RGR, se registrará por lo dispuesto en los Art. 163 a 167 del mismo RGR. Serán competentes los órganos de recaudación, en los términos de la OM de 10 de diciembre de 1998.

Conviene referirnos a esta declaración de fallido desde el punto de vista subjetivo, objetivo y temporal.

3.1.1. Punto de vista subjetivo.

Desde el punto de vista subjetivo, la persecución de bienes para realizar el crédito y la eventual declaración de insolvencia ha de llevarse a cabo frente a “los deudores principales y responsables” (art. 14 del RGR), mientras el art. 37, 5 habla del “deudor principal y los demás responsables solidarios”. Por tanto, será necesario la declaración de insolvencia de la sociedad, y, si los hubiere, de los demás responsables solidarios⁵⁵, antes de iniciar la derivación de responsabilidad a los administradores. Pensemos en el caso de la coautoría de una infracción tributaria por parte de varias sociedades integrantes de un Grupo en régimen de declaración consolidada y en relación con un tributo diferente del IS; antes de derivar responsabilidad contra los administradores de la sociedad habrá que actuar contra el patrimonio de las demás, cuya responsabilidad solidaria establece el art. 38, 2 de la LGT. Por esto mismo se ha señalado que el responsable goza del beneficio de excusión de los bienes del deudor principal y responsables solidarios, en términos muy similares a los previstos en el art. 1.830 del CC.

3.1.2. Punto de vista objetivo.

Desde el punto de vista objetivo, la declaración de fallido no exige una situación *real* de insolvencia patrimonial, sino simplemente un convencimiento administrativo o *verdad formal*, acerca de tal insolvencia patrimonial, tras agotar un determinado cauce procedimental que, para el RGR, será el de los Art. 163 y ss. del RGR. Y ello, aunque este precepto se refiere a la declaración de un crédito como incobrable, y la declaración de fallido del deudor principal y del responsable solidario es sólo una fase para llegar a esa declaración de crédito incobrable, que exige también el fallido respecto al responsable subsidiario. A pesar de ello, la jurisprudencia – es el caso de la citada sentencia del TSJ de Cantabria de 1 de junio de 2001 – ha insistido en que el presupuesto de la responsabilidad es la declaración de fallido, y no la declaración como incobrable.

No se trata de que tenga lugar una insolvencia real, esto es, de que no haya bienes. Se trata de llegar al convencimiento de la inexistencia de esos bienes exclusivamente como consecuencia de haber dirigido el procedimiento de apremio contra los

⁵⁵ Así lo reconoce la sentencia del TSJ de Cantabria, de 1 de junio de 2002 – *Jurisprudencia Tributaria*, 1311 -.

bienes del deudor principal o responsables solidarios, en los términos del art. 164, del RGR, y sin perjuicio de lo establecido en el art. 129 de la LGT, en su redacción dada por la Ley 25/1995⁵⁶. Como dice la sentencia del TSJ de Madrid de 24 de abril de 1997⁵⁷, “la previa declaración de fallido del sujeto pasivo constituye una calificación técnico-jurídica que se predica de una persona y que tiene lugar cuando se produce respecto a la deuda tributaria cuya derivación se pretende, el estado de crédito incobrable según establece el citado art. 163 del RGR”. Por tanto, insolvencia a estos efectos, equivale a imposibilidad de hacer efectivo el crédito en el marco del procedimiento de apremio.

Basta por tanto que se haya cumplido el trámite del art. 164 del RGR, según el cual habrá insolvencia cuando la Administración ignore la existencia de “bienes o derechos embargables o realizables”. Al desconocimiento de la existencia de bienes habrá de llegarse después de la tramitación del expediente de declaración de fallido consiste, precisamente, en la búsqueda o indagación de bienes de todas clases cuya titularidad corresponda al deudor principal o responsable solidario, y la declaración de incobrable del crédito que agota el procedimiento recaudatorio.

Así, el desconocimiento debe ser resultado de una persecución de bienes y las actuaciones de búsqueda deben ser, según la jurisprudencia, “suficientes”. Realmente es muy difícil establecer un canon de “suficiencia” de las actuaciones a efectos de entender “agotado” el procedimiento de apremio, pero sí pueden detectarse casos en que esa persecución de bienes es “insuficiente”, por ejemplo, cuando simplemente se intente el embargo de cuatro cuentas corrientes de la sociedad deudora principal (supuesto enjuiciado por la sentencia del TSJ de Madrid de 24 de abril de 1997). En tanto no es necesario acreditar una *insolvencia real* como equivalente a ausencia de bienes, bastará para la procedencia del fallido que los bienes existentes carezcan de valor suficiente o “capacidad para solventar los débitos tributarios” – resolución del TEAC de 15 de abril de 1998⁵⁸–.

La imposibilidad de hacer efectivo el crédito en el marco del procedimiento de apremio significará que para la declaración de fallido simplemente es necesario que el crédito no pueda realizarse por los medios previstos en la normativa tributaria. No se requiere, por tanto, el agotamiento de las acciones civiles o penales que pudieran corresponder a la Administración, esto es, no podrá el administrador alegar que, por ejemplo, no ha interpuesto la Administración una acción revocatoria o pauliana, o una acción subrogatoria o el no ejercicio de una acción penal por alzamiento de bienes⁵⁹. Así, la re-

⁵⁶ NAVARRO ALCAZAR, J.V., “La responsabilidad de los administradores de las sociedades mercantiles”, *Tribuna Fiscal*, nº 75, 1997, pag. 89.

⁵⁷ *Jurisprudencia Tributaria*, 446.

⁵⁸ *Jurisprudencia Tributaria*, 808. DELGADO GARCIA, A.M., *La derivación de la responsabilidad tributaria subsidiaria*, Colección Jurisprudencia Práctica, Tecnos, Madrid, 1996, pag. 18.

⁵⁹ MARTIN QUERALT, J., “El fraude fiscal en el procedimiento de recaudación”, *Las últimas reformas fiscales y su efectividad frente al fraude*, op. cit., pag. 80. BUEYO DIEZ-JALON, M., “La simulación contractual y su tratamiento en los procedimientos tributarios”, *Fiscal Mes a Mes*, nº 51, mayo 2001, pags. 46 y 47.

solución del TEAC de 22 de noviembre de 1996, entiende que no impide la declaración de insolvencia la constancia de una sentencia civil en la que se reconoce la existencia de una deuda de un tercero frente al deudor principal, aunque en este supuesto entienden que “la Administración no está legitimada para solicitar la ejecución de dicha sentencia”, no parece que si lo estuviera la respuesta fuese a ser diferente⁶⁰.

Incluso, es posible en casos excepcionales, una declaración de fallido, aun cuando conste la existencia de bienes. Sería el caso, por ejemplo, de la posesión por el deudor de bienes cuya adjudicación al Estado no se haya acordado de conformidad con lo previsto en los Art. 158 a 162 del RGR, o cuando existiendo bienes, no se decida su embargo por entender que su realización se presume “que sería fruto insuficiente para la cobertura del coste de dicha realización” – art. 131, 4 de la LGT, modificado por Ley 25/1995 y 114 c) del RGR -⁶¹.

Los bienes que se perseguirán deben estar situados en territorio nacional. No obstante, si el deudor inicial o responsable solidario careciese de bienes en el territorio nacional, cabría acudir a lo dispuesto en el art. 31 del RD 1068/1988, de 6 de septiembre, por el que se desarrollan determinadas Directivas comunitarias (en especial, las Directivas 79/1071 CEE, y la 77/794 de la Comisión CEE) sobre asistencia mutua en materia de recaudación, modificado por el RD 448/1995, de 24 de marzo, que le permitiría perseguir bienes situados en otros Estados miembros de la CEE.

La declaración de fallido del deudor principal y/o del responsable solidario, supone la declaración de sus respectivos créditos como incobrables, dándose de baja en cuentas de crédito. Ello simplemente significa la imposibilidad momentánea de poder llevar a cabo su cobro, que se podrá efectuar posteriormente si el obligado viene a mejor fortuna y la deuda no ha prescrito. En el supuesto que estamos tratando, que es el de la derivación de responsabilidad a los administradores, el obligado principal será una sociedad, por lo que se expedirá mandamiento para su anotación en el Registro Mercantil, quedando éste obligado a comunicar al órgano de recaudación cualquier acto relativo a la sociedad que se presente a inscripción. La cuestión a dilucidar en este caso es qué ocurre cuando la sociedad declarada insolvente llegue a formar, en el futuro, un nuevo patrimonio y abandone ese estado de insolvencia. Si como consecuencia de la solvencia sobrevenida de la sociedad deudora, se rehabilitara su deuda antes del plazo de prescripción – Art. 70 de la LGT y 167 del RGR -, habrá que paralizar el procedimiento contra el administrador. Deberá hacerlo de oficio el propio órgano recaudador, pues a tenor del art. 167 del RGR, la Dependencia de Recaudación debe vigilar la solvencia del deudor declarado fallido. Pero tal paralización podrá instarla el administra-

⁶⁰ *Jurisprudencia Tributaria*, 1624. En la misma resolución se añade que tampoco se podría embargar el crédito declarado en la sentencia, por no poder considerarse realizable.

⁶¹ La modificación del art. 164 del RGR por RD 448/1995, de 24 de marzo, determina que los créditos podían resultar incobrables no sólo en caso de insolvencia, sino por ignorarse el paradero del deudor. Véase DELGADO GARCÍA, A.M., *La derivación de responsabilidades en la recaudación de los tributos*, op. cit., pag. 195.

dor, a nuestro juicio, en cualquier momento del procedimiento, e incluso oponerlo a la providencia de apremio, pues la rehabilitación del crédito debería suponer, cuando menos, la “anulación o suspensión de la liquidación” del responsable subsidiario – art. 138, 1, d) de la LGT -.

Si se hubiese rehabilitado el crédito y ya se hubiera cobrado la deuda al administrador, procedería, a nuestro juicio, la declaración como indebido del ingreso efectuado por el responsable subsidiario. Ya hemos dicho que por su condición de obligación subsidiaria, la obligación del responsable se activa a partir de la “declaración de fallido”. La anulación de ésta determinará la improcedencia del ingreso efectuado por el administrador, y su eventual calificación como indebido. Incluso cabría plantearse en el caso de rehabilitación del crédito de la sociedad y posterior cobro del mismo, la concurrencia de un enriquecimiento sin causa en la persona de la Administración tributaria, que el administrador podría hacer valer por la vía civil⁶².

Cabe, en este punto, plantearse por último, que ocurriría en el caso de que la sociedad deudora principal se encontrase en situación de quiebra o concurso de acreedores y si en este caso la Administración puede dirigirse contra el administrador responsable subsidiario sin esperar la declaración de fallido de la quebrada o suspena.

A favor de esta posibilidad estaría el régimen civil del fiador que podría entenderse aplicable como derecho supletorio – art. 9, 2 LGT – ante la carencia de específicas disposiciones en la LGT. Según el art. 1831, 3 del CC, el acreedor puede dirigirse contra el fiador sin hacer excusión de sus bienes en el caso de quiebra o concurso del deudor principal. Así, algún pronunciamiento jurisprudencial, como la sentencia de la Audiencia Territorial de Valencia de 27 de octubre de 1987, admitió esta posibilidad.

No obstante, a nuestro modo de ver, esta solución sería difícilmente aceptable en el ámbito tributario. En principio, porque resultaría cuestionable una aplicación supletoria del CC, cuando existe, como ha señalado CALVO ORTEGA, una disposición expresa en el art. 14, 1, a) del RGR en el sentido de que la declaración de fallido debe hacerse a través del procedimiento de los Art. 163 y ss., donde se define el crédito incobrable como aquel que “no se puede hacer efectivo en el procedimiento de recaudación”. No existe, por tanto, esa ausencia de regulación que legitima la aplicación supletoria⁶³.

Ahora bien, la cuestión no es tanto si existe o no existe regulación aplicable al caso, que la hay a nuestro modo de ver, sino si realmente en los casos de quiebra o concurso subsiste el procedimiento de apremio a través del cual se pueda determinar la insolvencia, puesto que lo que está claro es que, en principio, la quiebra no exime de la declaración de fallido del deudor principal.

⁶² DIEZ PICAZO, L., “La doctrina del enriquecimiento injustificado”, en *Dos estudios sobre el enriquecimiento sin causa*, Civitas, Madrid, 1988, pags. 35 y ss.

⁶³ CALVO ORTEGA, R., “La responsabilidad tributaria subsidiaria”, *HPE*, nº 10, 1971, pag. 138.

En efecto, si la Administración dispone de la posibilidad de seguir la ejecución singular, a través de un derecho de ejecución separada de la masa de la quiebra, el procedimiento de apremio continuaría. Es lo que ocurrirá en todos los supuestos en que la Administración disponga de un derecho a la ejecución separada, incluidos los casos muy habituales en la práctica, de cantidades en concepto de retenciones. Estas son consideradas por la jurisprudencia del TS – sentencia de 9 de febrero de 1984 –, como poseídas a título de depósito, y expresamente excluidas de la masa de acreedores por el art. 95, 6 del RGR⁶⁴.

Más difícil es admitir que el procedimiento de apremio puede iniciarse o continuarse cuando no hay derecho de separación a favor de la Hacienda Pública, supuesto en el que el procedimiento de apremio ya no tiene efecto⁶⁵.

3.1.3. Punto de vista temporal

Conviene además plantearse en qué momento resulta procedente la declaración de fallido para que pueda configurarse adecuadamente como presupuesto de la derivación al administrador responsable.

El art. 37, 5 de la LGT habla de “previa” declaración de fallido del deudor principal y de los demás responsables solidarios, y esa localización cronológicamente previa parece deducirse del art. 14 del RGR. No obstante, la jurisprudencia ha admitido la previsión de la declaración de fallido simultáneamente con la derivación de responsabilidad, argumentando que sólo la segunda debe ser objeto de notificación y que el particular tendrá conocimiento conjunto de ambas (sentencia del TSJ de Castilla La Mancha de 26 de febrero de 2000⁶⁶).

3.1.4. Conclusión. El nacimiento de la obligación del responsable subsidiario.

La declaración de fallido, adoptada en los términos que hemos visto, constituye requisito esencial para dirigirse contra el administrador responsable subsidiario, en alguno de los supuestos del art. 40, 1 de la LGT. La ausencia de este trámite, último del procedimiento de cobro contra el deudor principal o responsable solidario, pero también, elemento determinante de la exigibilidad de la obligación del responsable subsidiario, tiene unas consecuencias que la jurisprudencia se ha encargado de destacar: sin la declaración de fallido no puede derivarse la responsabilidad del administrador, por lo

⁶⁴ Y ello a pesar de las críticas que ello sugiere a VARONA ALABERN, J.E., *El crédito tributario en la quiebra*, Lex Nova, Valladolid, 2000, pags. 112 y 113.

⁶⁵ Véanse, por ejemplo, HERRERO MADARIAGA, J., “El responsable tributario”, *Civitas, REDF*, nº 26, 1980, pags. 207 y 208; ARIAS ABELLAN, M.D., “El estatuto jurídico del responsable del tributo en el derecho español”, *Civitas, REDF*, nº 42, 1984, pags. 704 y 705. VARONA ALABERN, J.E., *El crédito tributario en la quiebra*, op. cit., pags. 63 y 64. En tal sentido, conviene destacar la reciente resolución del TEAC de 26 de enero de 2000 – *Jurisprudencia Tributaria*, 897 –, donde en una cuestión relativa a un procedimiento concursal, y respecto a deudas de IVA, proclama que las mismas “son directamente exigibles”.

⁶⁶ *Jurisprudencia Tributaria*, 517.

que el procedimiento de derivación de responsabilidad es nulo si resulta acreditado que no se procedió a intentar el cobro de la deuda tributaria del deudor principal por el procedimiento de apremio – sentencia del TSJ de Cataluña de 9 de julio de 1997⁶⁷.

Así, pues, y atendiendo a la trascendencia de la declaración de fallido, podemos decir, a modo de recapitulación, que el nacimiento de la obligación del responsable subsidiario en tanto obligado tributario, depende de la verificación de un presupuesto de hecho fijado en la ley. En el supuesto que nos ocupa, podría catalogarse como “presupuesto de hecho” el tener la condición de administrador en el momento de producirse la comisión de la infracción por la sociedad o bien en el instante del cese efectivo de la actividad; ya hemos visto como, en ambos casos, se ha descartado la configuración exclusivamente objetiva de la responsabilidad del administrador. En el supuesto de responsabilidad subsidiaria por comisión de infracciones, porque ello supondría un repudiable ejemplo de responsabilidad objetiva en materia sancionadora. En la situación de cese de actividad, porque en aplicación de la normativa mercantil se viene exigiendo un comportamiento negligente del administrador, como no convocar junta general para la disolución o promover la disolución judicial cuando se trate de sociedades anónimas. Por tanto, podemos decir que el presupuesto de hecho de la obligación del responsable tiene un elemento objetivo – la condición de administrador en el momento de cometerse la infracción o producirse el cese – y un elemento intencional, especialmente importante en la responsabilidad por sanciones. En este caso, podría afirmarse que el presupuesto de hecho no se entiende realizado hasta que se adopte una resolución, imponiendo la sanción a la sociedad; resolución adoptada a través del correspondiente procedimiento sancionador, y en el que se debería dar audiencia al administrador.

Pero la realización del presupuesto de hecho de la entidad sólo supondrá el nacimiento “potencial” de la obligación, que no se hará exigible hasta la declaración de fallido del deudor principal o del responsable solidario.

3.2. *La posibilidad de acordar medidas cautelares*

Como venimos afirmando, antes de la declaración de fallido de la sociedad, la obligación del responsable “existe” en potencia y sólo se “activa” a partir de dicha declaración de falencia. Por tanto, parece lógico que antes de tal declaración ninguna relación pueda entablar la Administración Tributaria con el “futuro” responsable subsidiario. La única excepción prevista en la LGT, ya desde antes de la reforma por Ley 25/1995 es la facultad de adoptar medidas cautelares, en tanto las mismas se fundamentan en la presunción de que determinadas consecuencias jurídicas – en este caso, la declaración de fallido – se van a producir.

Con anterioridad a la reforma del año 1995, el art. 37. 3 de la LGT hablaba de la posibilidad de recurrir a las medidas que “reglamentariamente puedan adoptarse”, aun-

⁶⁷ *Jurisprudencia Tributaria*, 963.

que el precepto reglamentario que debería disciplinarlas, el art. 14 del RGR, se limitase a señalar que tales medidas se podrían adoptar cuando existiesen indicios racionales para presumir actuaciones que pudiesen impedir la satisfacción de la deuda, lo cual, como señala NAVARRO ALCAZAR, “dejaba la cuestión en una indeterminación, al faltar de manera expresa la mención de estas medidas y su concreción en la práctica”⁶⁸. Tras la reforma de 1995, el art. 37, 5 se refiere ya a medidas cautelares que “puedan adoptarse dentro del marco legalmente previsto”. La propia Ley 25/1995, de reforma de la LGT optó por una regulación *ex novo* de las medidas cautelares en la nueva redacción del art. 128⁶⁹, que será la que se aplicará respecto a las medidas que se adopten ante el responsable subsidiario⁷⁰.

Las razones que se suelen aducir en defensa de la posibilidad de adoptar medidas cautelares frente al responsable subsidiario son perfectamente comprensibles – posibilidad de distraer bienes cuando el futuro responsable tenga conocimiento de la insolvencia del deudor principal y antes de que formalmente se le declare fallido –, aunque se trata de unas medidas que se pueden adoptar sin que concurra uno de los requisitos materiales de las mismas, previsto en el art. 128, 1 y 3 de la LGT e inherente al *fumus boni iuris* que rige este instituto, como es la existencia de una deuda tributaria⁷¹. Aunque esa deuda sí existe respecto al deudor principal o responsable solidario⁷², aquí estamos hablando de medidas cautelares referidas al responsable subsidiario, cuya deuda sólo se “activa” cuando existe declaración de fallido del deudor principal. Ciertamente es que la reforma de 1995 introdujo un supuesto de medidas cautelares a adoptar cuando la deuda tributaria no se encuentre liquidada, “pero se haya devengado y haya transcurrido el plazo reglamentario para el pago del tributo” – art. 128, 3 LGT –, con autorización del juez de instrucción y levantamiento de oficio en el plazo de seis meses pero, como en su momento señaló la doctrina, este supuesto resultaba aplicable sobre todo a deudas gestionadas mediante autoliquidación. Desde luego, en su previsión no encajaba el art. 37, 5, de la LGT, pues la deuda frente al responsable antes de la declaración de fallido no se encuentra en situación de haber transcurrido el plazo reglamentario para su pago, y, a nuestro juicio, tampoco se encuentra realmente “devengada”. En cualquier caso, tras la reforma de esta previsión por el art. 20, segundo de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre (de *Acompañamiento* para 1999) que suprimió la autorización judicial pero limitó este supuesto a deudas correspondientes a cantidades “retenidas o repercutidas”

⁶⁸ NAVARRO ALCAZAR, J.V., “La responsabilidad de los administradores de las sociedades mercantiles”, op. cit., pag. 92.

⁶⁹ PONT MESTRES, M PONT CLEMENTE, J.F., *Análisis de la Ley 25/1995 de Modificación de la Ley General Tributaria*, op. cit., pag. 211.

⁷⁰ La Instrucción 3/1999, de la AEAT establece un procedimiento mediante el cual la Inspección comunica a Recaudación las circunstancias que inciten a esta última a iniciar la adopción de medidas cautelares.

⁷¹ PEREZ ROYO, F AGUALLO AVILES, A., *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1996, pag. 93.

⁷² Lo que sirve a algún autor para entender que sí existe “deuda”. Así NAVARRO ALCAZAR, J.V., “La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles”, op. cit., pag. 93.

a terceros, parece claro que la misma no se aplica al responsable subsidiario. Y si eventualmente resultase aplicable, ello será en función del objeto – por ejemplo, que la deuda que se pretenda cobrar corresponda a retenciones – pero no por tratarse de las medidas cautelares previstas en el art. 37, 5 de la LGT⁷³.

Por su carácter excepcional creemos que unas medidas cautelares decididas antes de que exista deuda como las que se adoptan ante el responsable subsidiario de modo previo a la declaración de fallido, deben rodearse de las máximas garantías. Así, CORCUERA TORRES señalaba, antes de la reforma del art. 128, 3 de la LGT por la Ley de Acompañamiento para 1999, que las medidas cautelares frente al potencial responsable subsidiario deberían equipararse a los supuestos de medidas en que no existe deuda liquidada, requiriéndose, por tanto, la autorización judicial⁷⁴. Tras la reforma sólo cabe adoptar medidas frente a deudas no liquidadas, por cantidades “retenidas o repercutidas”, por lo que no resulta aplicable el régimen del 128, 3 de la LGT a las que medidas que se dispongan respecto al responsable subsidiario.

Tratándose de un caso tan excepcional, y en la línea de considerar las medidas cautelares como un instituto fundado en la presunción de que determinadas actuaciones públicas van a tener lugar, la resolución del TEAC de 13 de marzo de 1998⁷⁵ recuerda que, para que tales medidas se puedan adoptar es necesario que los sujetos frente a los cuales se proponen tengan la posibilidad real de ser declarados responsables subsidiarios. En los casos a que se refiere el art. 40, 1 de la LGT, no bastará, para apreciar esa probabilidad, con verificar su condición de administradores. En tanto ha de concurrir en éstos una determinada conducta, resultará imprescindible para adoptar una medida cautelar que existan indicios suficientes para apreciar esa posible concurrencia.

También se debe ser especialmente escrupuloso a la hora de exigir el cumplimiento de los requisitos generales para la adopción de medidas cautelares, previstos en el art. 128 de la LGT, y en cuanto los mismos resulten aplicables al supuesto establecido en el art. 37, 5 de la LGT.

Así, sólo cabrá la admisión de tales medidas en tanto se aprecien “indicios racionales de que, en otro caso, el cobro de la deuda tributaria se verá frustrado o gravemente dificultado”, en la medida en que el deudor (en este caso el *presumible* responsable subsidiario) realice actos que tiendan a ocultar, gravar o disponer de sus bienes en perjuicio de la Hacienda Pública. Ha de tratarse de actos orientados por el ánimo del responsable de distraer bienes, cuestión que es eminentemente subjetiva, pero que ha de deducirse de datos objetivos. Y al mismo tiempo, debe apreciarse una simple propensión o tendencia a la ocultación, pues si el responsable realizase actuaciones de efecti-

⁷³ PEREZ ROYO, F AGUALLO AVILES, A., op. cit., pag. 512.

⁷⁴ CORCUERA TORRES, A., *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de las deudas tributarias*, Marcial Pons, CEF, Madrid, 1998, pag. 93.

⁷⁵ *Jurisprudencia Tributaria*, 659.

va ocultación de bienes, procederían las acciones civiles y penales correspondientes (acciones paulianas, subrogatoria, o vía penal por alzamiento de bienes...)⁷⁶.

Las medidas adoptadas, que deberán respetar el principio de proporcionalidad⁷⁷, consistirán en algunas de las mencionadas en el art. 128, 2 de la LGT.- retenciones de pago de devoluciones, retenciones de pagos que la Hacienda Pública deba efectuar en ejecución del presupuesto de gasto, embargos preventivos de bienes o derechos, o cualesquiera otras previstas en la Ley...⁷⁸.

Las medidas cautelares se levantarán de oficio por los órganos de recaudación aun cuando no haya sido pagada la deuda, si se constata que han desaparecido las circunstancias que justificaron su adopción o si, a solicitud del interesado, se acuerda su sustitución por otra garantía que se estime suficiente. Tales medidas, que podrán convertirse en definitivas en vía de apremio, se adoptarán mediante acto administrativo motivado, que habrá de notificarse reglamentariamente al “futuro” deudor responsable subsidiario, y que será susceptible de recurso.

3.3. Derivación de responsabilidad

Acreditada la insolvencia de la sociedad, será requisito indispensable para el cobro de la deuda al administrador, proceder a la derivación de responsabilidad- resolución del TEAC de 8 de marzo de 2000⁷⁹ -. En tanto esta derivación equivale a lo que es, respecto al deudor principal, la actividad de liquidación de la deuda tributaria, ya hemos señalado que la misma deberá tener lugar en un plazo de prescripción de cuatro años, desde el nacimiento – devengo - de la deuda del responsable.

Y, junto con este plazo de prescripción, conviene referirse a los distintos trámites a través de los que se formaliza la derivación de responsabilidad. A nuestro modo de ver, éstos constituyen “gestión” tributaria, en tanto este término no se circunscribe a las ac-

⁷⁶ MARTIN QUERALT, J., “El fraude fiscal en el procedimiento de recaudación”, *Las últimas reformas fiscales y su efectividad frente al fraude*, op. cit., pag. 80.

⁷⁷ El principio de “proporcionalidad”, se menciona en el art. 2.2 de la LDGC, lo que supone elevar a regla general lo que hasta el momento era un criterio específico de actuación en determinados procedimientos, como el de recaudación o el sancionador. El TC ha vinculado la proporcionalidad a la interdicción de la arbitrariedad y la ha definido como “relación ponderada de los medios empleados con el fin perseguido” (sentencia del TC 66/1985, de 23 de mayo, FJ Primero y sentencia 50/1995, de 23 de febrero, FJ 7º), de la misma manera que el Tribunal de Derechos Humanos de Estrasburgo, en los casos *Chappel* de 30 de marzo de 1989 y *Niemetz* de 16 de diciembre de 1992 configura las garantías de la proporcionalidad como evitación de “comportamientos arbitrarios”.

⁷⁸ Aunque, como señala NAVARRO ALCAZAR, J.V., en la práctica va a resultar difícil que se adopten medidas diferentes a éstas “La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles”, op. cit., pag. 93.

⁷⁹ *Jurisprudencia Tributaria*, 936. En la misma línea, se sitúa la resolución del TEAC de 13 de mayo de 1997 (*Jurisprudencia Tributaria*, 799), para la cual la derivación de responsabilidad es el “instrumento que transforma una situación abstracta de responsabilidad condicionada en una deuda tributaria, exigible y líquida.

tuaciones de liquidación de la obligación tributaria del deudor principal. Por el contrario, en la medida en que el procedimiento que se desarrolla ante el responsable subsidiario es, como dijimos, autónomo en relación con el del deudor principal, ha de llegarse a la conclusión de que él mismo consta de una fase de “gestión” en la que se pretende verificar la concurrencia de los presupuestos de la responsabilidad y determinar la deuda del responsable subsidiario; en suma, liquidar. Por tanto, el conjunto de actuaciones dirigidas a derivar la acción de cobro contra el administrador constituye un “procedimiento de gestión”, y, en su conjunto, tendrán una duración máxima de seis meses, teniendo en cuenta lo señalado en el art. 23, 1 de la LDGC⁸⁰.

La derivación de responsabilidad, según lo dispuesto en los Art. 37, 4 de la LGT y 14 del RGR, consistirá en la adopción del acto administrativo de derivación, con previa audiencia al interesado y notificación del mismo.

3.3.1. El acto de derivación de responsabilidad

La resolución administrativa, resolviendo dirigir la acción de cobro contra el administrador, responsable subsidiario, adoptará la forma jurídica de un acto administrativo, en tanto constituye una declaración administrativa unilateral realizada en el ejercicio de una función administrativa, y que produce efectos jurídicos⁸¹. Como tal acto, reunirá unos elementos esenciales de competencia, objeto y forma, a los que cabe referirse.

En cuanto a la competencia, será competente para adoptar el acto administrativo derivativo de responsabilidad, siguiendo lo dispuesto en el art. 14, 2 del RGR, el mismo órgano de recaudación que tenga a su cargo la tramitación del expediente, y que vendrá determinado por la OM de 10 de diciembre de 1998. En lo relativo al objeto, el art. 37, 4 de la LGT apunta un contenido mínimo: declarar la responsabilidad y determinar su alcance. La declaración de la responsabilidad viene a expresar la condición meramente declarativa de esta actividad de gestión que se sigue contra el responsable subsidiario. En cuanto a su alcance, en el caso concreto de los administradores no presenta ningún problema porque, como hemos dicho, la misma tiene, en todo caso, carácter subsidiario.

Sin embargo, el art. 14, 2 del RGR describe ese contenido con cierta pormenorización:

Así, el acto de derivación de responsabilidad comprenderá:

a) Los elementos esenciales de la liquidación, así como la fundamentación de la responsabilidad y su alcance. El RGR deja claro que el contenido de la liquidación for-

⁸⁰ DELGADO GARCIA, A.M., *La derivación de responsabilidades en la recaudación de los tributos*, op. cit., pag. 171, MARTIN JIMENEZ, F.J., *El procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria*, op. cit., pag. 161.

⁸¹ DROMI, J.R., *El acto administrativo*, IEAL, Madrid, 1985, pags. 19 a 22; En tal sentido, el acto administrativo es una voluntad declarada, un resultado objetivo emanado de la Administración con fuerza vinculante, pag. 16.

ma parte del acto de derivación de responsabilidad, ya que del art. 37, 4 de la LGT parece desprenderse que se trata de dos resoluciones diferenciadas que sólo formalmente se notifican juntas. A nuestro juicio, creemos que es posible sostener la unidad de acto y que la liquidación, por tanto, es parte integrante del acto de derivación de responsabilidad.

b) Los medios de impugnación tanto contra la liquidación practicada al sujeto pasivo como contra el fundamento y extensión de la responsabilidad.

c) Las circunstancias (lugar, plazo y forma) del pago exigido, para el que se abre un nuevo período de pago voluntario.

Como puede observarse, el contenido esencial del acto de derivación viene a coincidir con el contenido de las notificaciones de las liquidaciones tributarias a que se refiere el art. 124, 1 de la LGT. Veamos ahora por separado las circunstancias que debe incluir el acto de derivación de responsabilidad.

3.3.1.1. Los elementos esenciales de la liquidación.

En primer lugar, el acto de derivación de responsabilidad incluirá los elementos esenciales de la liquidación. Se trata de un requisito fundamental, tal y como ha señalado el TSJ de Valencia en sentencia de 19 de abril de 1995⁸², al afirmar que su ausencia provoca indefensión. Por ello, debemos determinar el alcance de la liquidación que se puede notificar al responsable subsidiario.

Sabido es que el art. 37, 3 de la LGT dispone que la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria, con excepción de las sanciones, y el recargo de apremio, cuando sea exigible en función del comportamiento del responsable subsidiario, y nunca cuando el mismo sea resultado del incumplimiento por el deudor principal. Y ello como consecuencia de la filosofía, consolidada en la ley tras la reforma de la LGT por Ley 25/1995, de 20 de julio, según la cual el crédito exigido al responsable subsidiario “se repone a su contenido en el período voluntario de ingreso correspondiente al deudor principal”⁸³. El régimen general de la derivación de responsabilidad, previsto en el art. 37 de la LGT se extiende por tanto a la cuota inicialmente debida por el deudor principal, y siempre que se trate de deudas “líquidas y no presuntas” (resolución del TEAC de 5 de noviembre de 1999⁸⁴).

De esta manera, la derivación de responsabilidad a los administradores tendrá como objeto, la cuota inicialmente exigible a la sociedad. Sin embargo, la cuestión que se suscita, y que ha justificado la postura de la Administración (Informe de la DGIFT de 21 de diciembre de 1990) y de una cierta doctrina del TEAC favorable a la extensión de la

⁸² *Jurisprudencia Tributaria*, 510.

⁸³ DELGADO GARCIA, A.M., *La derivación de responsabilidad tributaria subsidiaria*, op. cit., pag. 22.

⁸⁴ *Impuestos*, 2000, t. I, pags. 76 y 77.

responsabilidad a las sanciones en todos los supuestos del art. 40, 1 de la LGT, es si este precepto puede configurarse como una disposición específica y singular, frente a la general del 37, 3 de la LGT. Se suele alegar que, de no interpretarse todo el art. 40, 1 LGT como una excepción particular al régimen genérico del 37, 3 LGT, no sólo se desnaturalizaría el art. 40, 1 LGT, el cual exige negligencia en la conducta, sino que devendría inoperante la primera fase del mismo, que establece que en las infracciones simples el administrador sólo responde de las sanciones⁸⁵.

En este sentido, resulta claro que como señala el art. 40, 1 de la LGT, en el caso de derivación de responsabilidad a los administradores en sociedades en funcionamiento, su liquidación incluirá las sanciones, ya que en relación con infracciones graves han de responder de la “totalidad de la deuda tributaria”, y ésta abarca todos los componentes previstos en el art. 58, 2 de la LGT. Tal extensión de la responsabilidad a las sanciones tiene su fundamento en la imputabilidad, y encaja perfectamente en lo previsto en el art. 14, 3 del RGR, según el cual la responsabilidad subsidiaria no alcanza a las sanciones pecuniarias salvo que las mismas resulten “de la participación del responsable en una infracción tributaria”: Por ello se debe exigir en los administradores la concurrencia de circunstancias que permitan inferir tal participación; bien que no realicen los actos necesarios para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, bien que consientan su incumplimiento, bien que adopten acuerdos que hagan posibles las infracciones. Así lo afirma el Informe de la DGIFT de 21 de diciembre de 1990, en el que se lee: “si la gestión de la persona jurídica está encomendada a un Consejo de Administración u otro órgano colegiado, las decisiones de éste se entienden imputables a todos los miembros que lo integran. No obstante debe excluirse de responsabilidad a los administradores ausentes o que hubieran salvado expresamente su voto en la reunión en que fueron adoptados los acuerdos”.

Estas circunstancias deberán ser acreditadas por la Administración, como veremos inmediatamente.

Distinta respuesta hay que proponer para el supuesto de responsabilidad en caso de cese de actividad, donde ya hemos dado cuenta de la doctrina jurisprudencial, ratificada por la sentencia del TS de 30 de enero de 1999⁸⁶, según la cual a esta responsabilidad subsidiaria le afecta la limitación del art. 37, 3, que es expresión del principio de personalidad de las sanciones. En el caso de cese de actividad de la sociedad, la responsabilidad, por tanto, no alcanza a las sanciones.

Ahora bien, a pesar de la redacción literal del art. 37, 3 de la LGT, que sólo excluye las sanciones del contenido de la liquidación que corresponde al responsable sub-

⁸⁵ Véase al respecto, la resolución del TEAC de 12 de febrero de 1998 – *Jurisprudencia Tributaria*, 488 –, siguiendo la sentencia TS 30 de septiembre de 1993 – *Aranzadi*, 6562 –, 26 de julio de 1995 – *Jurisprudencia Tributaria*, 1276- y 15 de enero de 1999 – *Jurisprudencia Tributaria*, 191-.

⁸⁶ *Aranzadi*, 1965.

sidiario, el hecho mismo de que se prevea el ofrecimiento a éste de un plazo de ingreso voluntario da argumentos más que suficientes para entender que también se excluyen intereses y recargos, en la medida en que no obedezcan a una actitud dilatoria del propio responsable. Por tanto, en el supuesto de responsabilidad de los administradores por cese de la sociedad, cabe defender el principio de que el crédito tributario que se exige al administrador se repone a su contenido en el período voluntario de ingreso correspondiente al deudor principal, y por tanto, la liquidación abarca sólo la cuota inicialmente exigida a éste último.

3.3.1.2. La fundamentación de la responsabilidad y su alcance.

Cuando se hace mención a la “fundamentación” nos estamos refiriendo a dos cosas: en primer lugar, la fundamentación es una referencia a la prueba, que necesariamente habrá que practicar en el procedimiento de derivación de responsabilidad, pues la Administración deberá acreditar una serie de circunstancias⁸⁷. En segundo lugar, “fundamentar” es motivar; habrá que dejar constancia en la resolución que se comunica de esos extremos acreditados. Al referirnos al contenido del acto de derivación, es evidente que la mención al término “fundamentación” debe centrarse en la motivación.

Que el acto de derivación de responsabilidad ha de ser un acto motivado, a pesar de que en la normativa tributaria no se encuentra expresamente contemplada esta exigencia, es una cuestión absolutamente indiscutida, y avalada por una abundante jurisprudencia. La obligación de motivar aparece claramente reflejada en el art. 54 a) de la LRJAP-PAC para los actos que limiten derechos subjetivos e intereses legítimos, y a pesar del discutible efecto de la Disposición Adicional Quinta, ha de entenderse aplicable en materia tributaria⁸⁸. Y ha de entenderse que entre los actos a motivar se incluyen las liquidaciones, género en el que con carácter general podríamos incluir el acto de derivación de responsabilidad que, como hemos dicho, incluye una liquidación.

La cuestión no es tanto si debe motivarse el acto de derivación de responsabilidad, cuestión, repetimos, indiscutida, sino en qué medida se entiende que la motivación es suficiente a efectos de cumplir sus funciones al servicio de la regularidad de la actuación administrativa y de su control jurisdiccional⁸⁹.

Así, podemos encontrar pronunciamientos del TEAC en situaciones en que se estima una notificación ostensiblemente insuficiente; para la resolución de 26 de julio de

⁸⁷ MARTIN JIMENEZ, F.J., El procedimiento de derivación de responsabilidad, op. cit., pags. 142 y 142.

⁸⁸ ALVAREZ MARTINEZ, J., *La motivación de los actos tributarios*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1999, pag. Pags. 144-146.

⁸⁹ ALVAREZ MARTINEZ, J., *La motivación de los actos tributarios*, op. cit., pags. 78 y 88.

1995 no se motiva adecuadamente si se limita a señalar un número clave de liquidación y a reseñar concepto y cuantía “sin especificar siquiera el ejercicio a que se refieren”⁹⁰. La resolución de 13 de mayo de 1998 señala que no basta con notificar los números de las liquidaciones o de las certificaciones de descubierto “pues a partir de tales datos no puede presumirse el conocimiento exacto por el imputado de los hechos de los que se la hace responsable”.

No obstante también podemos aventurarnos a señalar, en clave positiva, qué elementos o circunstancias es necesario fundamentar, para poder afirmar que la motivación es suficiente.

En primer lugar habrá que aclarar, como señala la resolución del TEAC de 1 de marzo de 1995, cuál de los supuestos del art. 40 LGT es aplicable⁹¹, y por tanto expresar nítidamente si al administrador se le deriva responsabilidad por comisión de infracción o por cese de actividad.

En segundo lugar, también se deberá dejar constancia, como dice la resolución del TEAC últimamente citada, de “las circunstancias que determinan a la Administración a practicar la derivación de responsabilidad”.

Entre estas circunstancias, destaca la condición de administrador del sujeto respecto al cual procede la derivación de responsabilidad. Será necesario fundamentar esta condición, y además, motivar que la misma se mantenía en el momento de producirse los hechos determinantes de la responsabilidad subsidiaria. Y ello porque la LGT utiliza el término “administrador”, lo que supone optar por un concepto jurídico-mercantil para delimitar el ámbito subjetivo de esta responsabilidad subsidiaria, dejando fuera a otros sujetos que, independientemente de las funciones que tengan asignadas, no son administradores en sentido estricto⁹². Estos podrían responder por la vía del Art. 38, 1, si colaboran en la comisión de una infracción, pero nunca a través de la responsabilidad subsidiaria del Art. 40, 1, reservada, a nuestro juicio, a los administradores, y sin entrar ahora en la polémica cuestión relativa a la responsabilidad de gestores de otras personas jurídicas, que, en un sentido riguroso, no tienen la condición de “administradores”⁹³.

Como consecuencia de esto, parece evidente que prevalecerá un criterio jurídico: será administrador aquél sujeto respecto al cual, desde el punto de vista del derecho y

⁹⁰ *Jurisprudencia Tributaria*, 1266.

⁹¹ *Jurisprudencia Tributaria*, 546.

⁹² Como dice la resolución del TEAC de 11 de febrero de 2000, esta responsabilidad “alcanza únicamente a quienes desempeñan los cargos orgánicos que estatutariamente tienen atribuida la gestión interna y la gestión externa de la sociedad” - *Jurisprudencia Tributaria*, 878 -.

⁹³ En un claro ejemplo de interpretación extensiva, la resolución del TEAC de 8 de marzo de 2000, declara responsable en cuanto “administradores” a todos los vocales del consejo rector de una cooperativa - *Jurisprudencia Tributaria*, 936 -. La resolución de 25 de mayo de 2000, hace lo mismo respecto a todos los miembros de la junta rectora de una sociedad agraria de transformación - *Jurisprudencia Tributaria*, 1260 -.

no de circunstancias fácticas, se pueda decir que es administrador. Esta condición se deducirá del Registro Mercantil – el art. 138 del Reglamento del Registro Mercantil, aprobado por RD 1784/1996, de 19 de julio obliga a la inscripción del nombramiento de administradores -, debiendo atenderse también al dato de si el Registro refleja alguna delegación de facultades del consejo de administración a favor de un consejero, lo que también debe inscribirse, tal y como señala el art. 149 del propio Reglamento del Registro Mercantil. En este último caso, la constatación de tal delegación será suficiente para derivar acción de responsabilidad exclusivamente frente al consejero delegado – sentencia del TSJ de Extremadura de 28 de septiembre de 1999⁹⁴.

La incorporación al expediente de la correspondiente constancia registral es prueba suficiente para derivar la acción contra quien figure en el Registro como administrador, siendo indiferente que se haya cesado en el cargo si se continúa registralmente inscritos como tal – resolución del TEAC de 11 de septiembre de 1997⁹⁵ -. Sólo se admite una verificación fáctica frente a la constancia registral, en el llamado “administrador de hecho”. A nuestro modo de ver, la aplicación de esta figura debe limitarse al caso en el que, caducado el nombramiento de administrador por el transcurso del plazo previsto en el art. 126 del TR de la LSA (el que señalen los estatutos sociales y nunca más de cinco años), no consta registralmente ni el cese ni el nuevo nombramiento, por lo que es posible derivar responsabilidad contra el “administrador de hecho” que sigue ejerciendo su cargo una vez transcurrido el plazo máximo de duración⁹⁶.

Fundamentada la condición de administrador, ello no es suficiente para la derivación de responsabilidad puesto que, como venimos indicando, en los dos supuestos previstos en el art. 40 de la LGT, la responsabilidad no resulta amparada por el mero hecho de ostentar la condición de administrador, debiendo acreditarse una serie de elementos subjetivos.

Así, en el caso de que la derivación se deba a la comisión de una infracción por parte de la sociedad, habrá que aportar al expediente de derivación los datos, pruebas y circunstancias de los que se deduce la comisión de la infracción, y que procedan del expediente sancionador instruido contra la sociedad, incluidas las alegaciones que hubiese podido formular el administrador. La incorporación de estos elementos debe permitir deducir la imputabilidad de los administradores a través de las circunstancias que acreditarán su participación y su culpabilidad, es decir, que autorizan a precisar “cuál

⁹⁴ *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 18 de mayo de 2000. Cuestión distinta es que el apoderamiento fuese a favor de uno o varios administradores por parte del Consejo de Administración, lo que no puede esgrimirse para rechazar la exigencia de responsabilidad a todos los administradores; sentencia de la AN de 18 de septiembre de 2001 –*Jurisprudencia Tributaria*, 1842.

⁹⁵ *Jurisprudencia Tributaria*, 1269.

⁹⁶ Distinta es aquella situación en la cual el administrador de hecho es un sujeto cuyo nombramiento no consta en el Registro Mercantil, existiendo eso sí, constancia del otorgamiento de un poder de representación exclusivo a favor de un administrador único. En este caso es evidente que no cabe derivar la responsabilidad a favor del administrador de hecho; *Quincena Fiscal*, nº 22, 2001, pag. 29.

ha sido la conducta desplegada por el administrador y que faculta la exigencia de responsabilidad” – sentencia de la AN de 29 de septiembre de 1999⁹⁷-. Como señala MARTIN FERNANDEZ es a la Administración a quien compete acreditar que los administradores no realizaron los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, consintieran el incumplimiento por parte de quienes de ellos dependan o adoptaren acuerdos que hicieran posibles tales infracciones – art. 40,1 LGT -⁹⁸.

En el supuesto de que la derivación de responsabilidad se deba al cese en la actividad de la sociedad, la prueba del cese corresponde a la Administración y podrá acreditarse por cualquier medio; por ejemplo, aportando al expediente, la declaración de baja en la Seguridad Social o en el IAE⁹⁹, o bien demostrando, la falta de presentación de declaraciones de IVA¹⁰⁰. Además del cese que, como dijimos, es una cuestión puramente fáctica, debe fundamentarse la concurrencia de las circunstancias subjetivas que legitiman este supuesto de responsabilidad; especialmente, en el caso de sociedades anónimas, el transcurso del plazo de dos meses a que se refiere el art. 262, 5 del TR de la LSA, sin convocar la Junta General para la disolución, o sin solicitar la disolución judicial.

3.3.1.3. La audiencia previa.

El art. 37, 4 de la LGT, establece, a la hora de referirse al acto de derivación de responsabilidad, que el mismo se dictará, “previa audiencia del interesado”. La incorporación de la exigencia de audiencia previa antes de la adopción del acto de derivación se introduce en la LGT tras la reforma operada por Ley 25/1995, y la misma tiene como finalidad permitir que, antes de que se dicte la propuesta de resolución, los interesados a la vista del expediente, puedan alegar y presentar cuantos documentos y justificaciones consideren oportunos para su defensa jurídica. Posteriormente, la LDGC iba

⁹⁷ *Jurisprudencia Tributaria*, 1839.

⁹⁸ MARTIN FERNANDEZ, F.J., “La responsabilidad de los administradores ante las deudas tributarias de una sociedad”, op. cit., pag. 160. Parece bastaría una “simple negligencia”, excluyéndose la necesidad de apreciar mala fe o exigencia grave, como ha señalado algún pronunciamiento jurisprudencial – por ejemplo, sentencia del TSJ de Canarias (Santa Cruz de Tenerife), de 27 de julio de 1999 - *Jurisprudencia Tributaria*, 1822 -. No es esta opinión unánime; por el contrario resulta más lógico atender a la regulación que efectúa el TR de la LSA, especialmente en su art. 133, 2, donde se señala que la responsabilidad solidaria de los miembros del órgano de administración que realizó el acto contrario a la ley o a los estatutos, y sin la diligencia con la que se debe desempeñar el cargo, resulta procedente siempre que éstos prueben no haber intervenido en su adopción, desconocer su existencia, o conociéndola, haber hecho todo lo posible para evitar el daño, o, al menos, oponerse expresamente a él. Según GARRETA SUCH, en estos preceptos se ha suprimido la culpa, lo que supone no sancionar toda negligencia social, por lo que la simple negligencia del administrador no es sancionable. Este criterio sería perfectamente trasladable al ámbito tributario; *La responsabilidad civil, fiscal y penal de los administradores de sociedades*, op. cit., pag. 172, nota 9.

⁹⁹ MARTIN FERNANDEZ, F.J., “La responsabilidad de los administradores ante las deudas tributarias de una sociedad”, op. cit., pag.162.

¹⁰⁰ Véase la sentencia del TSJ de Cataluña de 15 de enero de 1997 – *Tribuna Fiscal*, nº 87, 1998 -. La resolución del TEAC de 24 de septiembre de 1999, determina que se considera como demostrativa o indicativa del cese, la falta de presentación de todo tipo de declaraciones – *Quincena Fiscal*, nº 11, 2000 -.

a generalizar la necesidad de dar audiencia al interesado “en todo procedimiento de gestión tributaria”, y antes de redactar la propuesta de resolución – art. 22, 1 -, por lo que, de no haberse introducido esta previsión en el art. 37, 4 de la LGT tras la reforma de 1995, la misma no se hubiera podido reconocer antes de la entrada en vigor del *Estatuto del Contribuyente*. Entre otras muchas consecuencias, la incorporación de un trámite de audiencia viene a significar, a nuestro modo de ver, que queda claro que la derivación de responsabilidad no es un procedimiento recaudatorio o ejecutivo, sino la fase de “gestión” o “declarativa” de un procedimiento autónomo dirigido contra el responsable solidario porque sólo respecto a procedimientos declarativos tiene sentido y debe cumplimentarse la audiencia¹⁰¹.

Así pues, antes de la reforma de 1995, ni la LGT ni el RGR reconocían el derecho de audiencia al administrador de modo previo a la derivación de responsabilidad, de manera que éste sólo podría alegar lo que estimase oportuno para la defensa de sus intereses en el momento de recurrir dicho acto, una vez dictada la correspondiente resolución y notificada la misma reglamentariamente. Ciertamente es que ya la LRJAP-PAC 30/1992, de 26 de noviembre contemplaba en su art. 84, el trámite de audiencia una vez instruido el procedimiento e inmediatamente antes de redactar la propuesta de resolución, para que los interesados en un plazo no inferior a diez días ni superior a quince, aleguen y presenten documentos y justificaciones. Pero tanto el TEAC, de manera reiterada (resoluciones de 22 de noviembre de 1996, 26 de junio de 1997, 7 de octubre de 1999¹⁰²) como la AN en sentencia de 29 de septiembre de 1999¹⁰³, negaron la aplicación del derecho a la audiencia al procedimiento de derivación de responsabilidad, argumentando la no previsión de este instituto ni en la LGT ni en el RGR, y la no aplicación de la Ley 30/1992 por el discutible efecto de su Disposición Adicional Quinta¹⁰⁴.

Sin embargo, este trámite de audiencia sí estaba previsto para el procedimiento sancionador en materia tributaria, tanto en el art. 9 del RD 2631/1985, como el actualmente vigente art. 33 del RD 1930/1998 de 11 de septiembre, del mismo modo que para la potestad sancionadora general lo contempla el art. 19 del RD 1398/1993, de 4 de agosto. De ahí que algún pronunciamiento jurisprudencial importante – el caso de la sentencia de la AN de 29 de septiembre de 1999¹⁰⁵ -reconociese que en el supuesto de derivación de responsabilidad por sanciones resultaría aplicable el trámite de audiencia previsto para el procedimiento sancionador. Y ello en la línea de admitir que si bien la derivación de responsabilidad contra el administrador no es un procedimiento sancio-

¹⁰¹ SIMON ACOSTA, E., “Audiencia al interesado”, *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, CEF, Madrid, 1999, pag. 403.

¹⁰² *Jurisprudencia Tributaria*, 1724, 1027 y 1815, respectivamente.

¹⁰³ *Jurisprudencia Tributaria*, 1839.

¹⁰⁴ Se suele alegar la más que discutible sentencia del TS de 4 de diciembre de 1998 - *Aranzadi*, 10204-, cuando afirma que “tampoco cabe atribuir a la Ley de Procedimiento Administrativo unos efectos expansivos que nunca tuvo”.

¹⁰⁵ *Jurisprudencia Tributaria*, 1839.

nador en sentido estricto, sí es necesario reconocer en su tramitación una serie de garantías procedimentales propias del ejercicio de la potestad sancionadora, en tanto el responsable subsidiario va a responder del pago de sanciones.

Así, tras la reforma de 1995 que se aplica a los presupuestos hecho generadores de responsabilidad acaecidos a partir de su entrada en vigor (23 de julio de 1995)¹⁰⁶, y con independencia de las posibilidades que el administrador tenga de oponerse al acto de derivación de responsabilidad, éste tiene siempre la oportunidad de ser oído. Este derecho a la audiencia debe entenderse subsistente incluso cuando el administrador, en cuanto “interesado”, haya hecho uso de la audiencia concedida en el procedimiento sancionador seguido contra la sociedad; audiencia que resulta preceptiva según lo estipulado en el art. 33 del RD 1930/1998 de 11 de septiembre. No podría aplicarse en este supuesto lo previsto en el art. 22, 2 de la LDGC – previsión similar a la del art. 84, 4 de la Ley 30/1992 - que legitima a prescindir del trámite de audiencia cuando no figuren en el procedimiento ni sean tenidos en cuenta en la resolución otros hechos ni otras alegaciones y pruebas que las aducidas por el interesado, pues, entendemos, que lo previsto en este precepto no cabría referirlo a las alegaciones y pruebas relativas al previo procedimiento sancionador.

Por lo demás, creemos que se puede referir a este trámite de audiencia buena parte de las reglas generales concernientes a su ejercicio que la doctrina y la jurisprudencia han venido proponiendo; que el mismo tenga lugar antes de redactar la propuesta de resolución y que siempre lleve aparejada la puesta de manifiesto del expediente. La omisión de este trámite determinará la nulidad en la medida en que se produzca indefensión¹⁰⁷, aunque a nuestro modo de ver tal indefensión se produciría siempre que no se hubiese procedido a una plena puesta de manifiesto del expediente¹⁰⁸.

3.3.2. La notificación del acto de derivación de responsabilidad

El acto administrativo de derivación de responsabilidad, según el art. 37, 4 de la LGT, habrá de ser notificado, “en la forma en que reglamentariamente se determine”. Esta exigencia de notificación es una garantía a favor del responsable subsidiario, de carácter inexcusable, a diferencia de lo que ocurre con la declaración de insolvencia del deudor principal, respecto a la cual el TEAC ha señalado – véase resolución de 22 de noviembre de 1996¹⁰⁹ -, que no es necesaria su notificación a los responsables subsidiarios.

¹⁰⁶ En el caso de que la responsabilidad se refiera a sanciones, la DF Primera de la Ley 25/1995, dispone que la nueva ley habrá de entenderse aplicable a infracciones que se cometan a partir del propio 23 de julio de 1995 – sentencia del TSJ de Canarias (Santa Cruz de Tenerife) de 27 de julio de 1999; Esta sentencia establece que la reforma introducida por Ley 25/1995 se aplicará a hechos generadores de responsabilidad acaecidos después de su entrada en vigor, no teniéndose en cuenta el momento de dictarse el acto declarativo de responsabilidad.

¹⁰⁷ SIMON ACOSTA, E., “Audiencia al interesado”, op. cit. pag. 405.

¹⁰⁸ MARTIN JIMENEZ, F.J., *El procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria*, op. cit., pag.153.

¹⁰⁹ *Jurisprudencia Tributaria*, 1725.

Si bien la forma reglamentaria de notificar aparece perfilada en el art. 14 de RGR, hay que tener en cuenta que la Ley 66/1997, de 30 de diciembre añadió al art. 105 de la LGT los apartados 3 a 7, en los que se desarrolla el régimen de las notificaciones tributarias, disposiciones que hay que entender aplicables a la notificación del acto de derivación de responsabilidad. En especial, creemos que deben entenderse aplicables las previsiones de la LGT relativas al lugar de notificación, notificación rechazada e imposibilidad de practicar la notificación, con el consiguiente régimen de la notificación edictal¹¹⁰.

El citado art. 14 del RGR señala los extremos que debe comprender la notificación del acto de derivación de responsabilidad, algo a lo que no se refiere el art. 105 de la LGT que ignora la cuestión relativa al contenido mínimo del acto de liquidación. Sin embargo, sí se refieren a este contenido mínimo otros preceptos del ordenamiento tributario, con una redacción muy similar al art. 14 del RGR. Así, el art. 124, 1 de la LGT, referido a la notificación de las liquidaciones.

De esta manera, la notificación contendrá lo siguiente:

a) Los elementos esenciales de la liquidación y el texto íntegro del acuerdo declarando la responsabilidad subsidiaria y la cantidad a que alcanza la misma, esto es, el “contenido del acto que se notifica”¹¹¹.

Aunque no cabe afirmar con carácter general y objetivo qué son “elementos esenciales de la liquidación”, existe una abundante jurisprudencia relativa a la exigencia del art. 124, 1 de la LGT de que la notificación de las liquidaciones incluya “los elementos esenciales de aquéllas”. Partiendo de los supuestos en que la notificación no cumple la obligación de incluir los “elementos esenciales”, la jurisprudencia viene especificando en qué consisten éstos. Señalemos que, en principio, el TS exige que se hagan constar todos los elementos que garanticen al sujeto pasivo un conocimiento mínimo del proceso que ha conducido a la determinación de la deuda tributaria, y que, de esta manera, le aseguren su derecho a la defensa – entre otras, sentencias del TS de 30 de abril y 2 de julio de 1987 (*Aranzadi*, 2655 y 5479), 31 de octubre y 14 de noviembre de 1988 (*Aranzadi*, 8351 y 8658) y 30 de enero de 1989 (*Aranzadi* 557). Será en la sentencia de 15 de noviembre de 1993 (*Aranzadi* 8441) donde se especifique de una forma más pormenorizada que no se entiende cumplida la exigencia de mencionar los elementos esenciales de la liquidación cuando, simplemente y de una forma genérica, se haga referencia al hecho imponible, así como una vaga mención al sujeto pasivo. En una línea similar se sitúa la sentencia del TS de 25 de febrero de 1994 (*Aranzadi*, 1402).

¹¹⁰ Así lo señala , respecto a la notificación edictal, la Resolución del TEAC de 7 de octubre de 1999 – *Jurisprudencia Tributaria*, 1815 -.

¹¹¹ Véase al respecto, RODRÍGUEZ MARQUEZ, J., “La nueva regulación de la notificación de los actos de gestión tributaria”, *Impuestos*, t. I, 1999, pags. 127 y 128.

Por tanto, aunque resulte complicada una enunciación apriorística de los elementos esenciales de la liquidación a efectos de su inclusión en la notificación, sí cabe establecer que, por ejemplo, no se impone a la Administración incluir en la notificación circunstancias como la transcripción íntegra de las actas y liquidaciones originales, pues se trata de datos y documentos que al obrar en el expediente, habrán sido puestos de manifiesto en el preceptivo trámite de audiencia. Y que, como ha señalado el TEAC, pueden ser considerados elementos esenciales las claves de las liquidaciones, el concepto tributario, el importe de cada deuda desglosado en cuotas, los intereses de demora, la sanción (si la hubiere) y el recargo, las fechas de notificación de las respectivas providencias de apremio, y el alcance de la responsabilidad derivada por cada acto liquidatorio – resolución de 7 de octubre de 1999- ¹¹².

Incluir en la notificación los elementos esenciales de la liquidación y el texto íntegro del acuerdo supone, a nuestro modo de ver, que la notificación lleva incorporado el “texto íntegro del acto” – sentencia del TSJ de Extremadura de 28 de junio de 1996¹¹³ - lo que supondrá que si la notificación es defectuosa, podrá surtir efecto por el transcurso de seis meses, al amparo del art. 125, 2 de la LGT.

b) Los medios de impugnación que pueden ser ejercidos por el responsable subsidiario, tanto contra la liquidación practicada como contra la extensión y fundamento de su responsabilidad, con indicación del plazo y órganos ante los que habrán de ser interpuestos. Se trata de un trasunto de la exigencia establecida por el art. 124, 1 b) de la LGT de que la notificación de las liquidaciones incluya los medios de impugnación que puedan ser ejercidos, con indicación de plazos y órganos en que habrán de ser interpuestos. Y se trata, al mismo tiempo, de una reproducción del art. 58, 2 de la LRJAP-PAC, que dispone que las notificaciones incluirán la indicación de si el acto que se comunica es o no definitivo en la vía administrativa, la expresión de los recursos que procedan, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos, sin perjuicio de que los interesados puedan ejercitar, en su caso, cualquier otro que estimen procedente.

En relación con esta exigencia, existe una abundante jurisprudencia, que puede producirse respecto a la notificación del acto de derivación de responsabilidad.

Así, y sin afán de exhaustividad, recordar que el TS viene calificando como defectuosas, y, por tanto, carentes de eficacia, los actos de comunicación donde no se in-

¹¹² *Jurisprudencia Tributaria*, 1815.

¹¹³ *Jurisprudencia Tributaria*, 886. Existe al respecto una importante jurisprudencia del TS sobre la inclusión del texto íntegro del acto en la notificación. Si bien, es difícil decir con carácter general en qué consiste la exigencia de que la notificación incluya el texto íntegro del acto, sí resulta medianamente claro qué es lo que se prohíbe cuando se impone el requisito del texto “íntegro”; el TS ha señalado desde hace tiempo que la exigencia de que se incluya el texto íntegro supone que no se cumple esta obligación cuando se incluye sólo una mención – sentencia de 13 de abril de 1967 (RJ 1967/ 2001), y de que no vale reseñar exclusivamente la resolución o decisión administrativa – sentencia del TS de 27 de septiembre de 1976 (RJ 1976/5873) -.

cluyan los recursos pertinentes y los órganos ante los que se pueden interponer - así es, desde la sentencia de 19 de diciembre de 1966 (*Aranzadi* 540) -. Las notificaciones con estas carencias, según la jurisprudencia del TS, en tanto defectuosas no pueden surtir ningún efecto - sentencia del TS de 30 de junio de 1978 (*Aranzadi* 3151) -. A la no mención de los recursos equipara el TS la situación en la cual la notificación señala que la resolución es en primera instancia, pero no especifica qué recursos caben - sentencia del TS de 21 de octubre de 1985 (*Aranzadi* 4892) .

Algún problema singular plantea la situación en la cual la notificación incluye la mención de un recurso que en realidad resulta improcedente respecto al acto notificado. En este caso entran en conflicto dos principios o valores; la legalidad que obligaría a inadmitir un recurso que, de acuerdo con la norma no resulta procedente, y la seguridad jurídica, que aconsejaría que el error de la Administración no repercuta en un perjuicio para el contribuyente que, de buena fe, planteó un recurso fiándose de las indicaciones contenidas en la notificación.

Así, puede ocurrir que la notificación no mencione la posibilidad de interponer el recurso económico-administrativo. El particular, confiando en el contenido de la notificación, puede decidir acudir directamente a la vía contenciosa. Esta situación provocaba un diametral contraste con la doctrina tradicional del TS, la cual, en aras de la regla de agotamiento previo de la vía económico-administrativa, determinaba la declaración de inadmisibilidad del contencioso si no se había interpuesto la previa reclamación económico-administrativa, e, incluso, si habiéndose interpuesto no se había agotado la misma por omitirse la alzada ante el TEAC cuando era procedente - por todas, sentencia del TS de 4 de febrero de 1985 (*Aranzadi*, 461) - .

Sin embargo, la opinión del Tribunal iría cambiando, hasta llegar a afirmar que no puede perjudicar al particular el error de la Administración a la hora de notificar. Así, en una primera época, son abundantes las sentencias que, aun declarando la inadmisibilidad del contencioso, ordenan la retroacción de actuaciones al momento de la notificación, para que se practique ésta con las indicaciones pertinentes y se permita al interesado emprender las vías impugnatorias procedentes. Así, entre otras, las sentencias de 24 de enero de 1989 (*Aranzadi*, 450), 21 de febrero de 1989 (*Aranzadi*, 1356), 13 de marzo de 1989 (*Aranzadi*, 2652), 30 de octubre de 1989 (*Aranzadi*, 7386) ... Pero a principios de los años noventa empieza a abrirse paso una innovadora tendencia jurisprudencial, que, manteniendo que el interesado no puede verse perjudicado si ha seguido en su impugnación las indicaciones que se le hicieron en la notificación, acepta la interposición directa del recurso contencioso-administrativo, siguiendo las indicaciones de la notificación¹¹⁴.

¹¹⁴ Así, por ejemplo la sentencia del TS de 31 de enero de 1989 (*Aranzadi*, 619), establece que, si se ha omitido la alzada ante el TEAC y no se ha agotado, en consecuencia, la vía económico-administrativa y ello ha sido consecuencia de que la notificación del tribunal económico-administrativo indicaba el contencioso como re-

c) Por último, habrá que mencionar en la notificación, el lugar, plazo y forma en que deba ser satisfecha la cantidad a la que se extiende la responsabilidad subsidiaria. A esta exigencia se refiere también el art. 124, 1, c) de la LGT, y es habitual en el régimen jurídico de las notificaciones de los actos del procedimiento recaudatorio. Así, el art. 103, 1, a) del RGR, dispone para las notificaciones en el procedimiento recaudatorio en la forma del art. 106, 4 del RGR, que cuando se notifique el inicio del procedimiento de apremio, se haga constar además de los plazos de ingreso, la advertencia de que, en caso de impago, se procederá sin más al embargo de los bienes o a la ejecución de las garantías existentes, además del cobro de intereses y de la posibilidad de solicitar aplazamiento del pago.

3.4. Efectos de la notificación

La notificación de la derivación de responsabilidad, en cuanto acto de puesta en conocimiento de la liquidación, según el art. 37, 4 de la LGT, confiere al responsable subsidiario “todos los derechos del deudor principal”, debiendo interpretarse esta expresión en el sentido de que se le atribuyen los derechos inherentes al acto de determinación de la deuda¹¹⁵, sobre todo el derecho a recurrir, pero de una forma originaria y no de manera derivativa, como confusamente parece deducirse del tenor literal de la LGT.

Al mismo tiempo, la comunicación de la derivación de responsabilidad supone la notificación de una liquidación tributaria, y por tanto, la apertura de una período voluntario de ingreso que, como corresponde a una deuda resultante de una liquidación practicada por la Administración, tendrá los plazos de ingreso previstos en el art. 20, 2 del RGR – así lo señala el art. 14, 2, c) del propio RGR y así lo viene destacando la jurisprudencia, al recordar con reiteración que el “administrador sólo adquiere la obligación de pagar cuando se haya producido el acto de derivación de responsabilidad y se le haya notificado” – sentencia del TSJ de Valencia de 19 de abril de 1995¹¹⁶ -.

3.4.1. La posibilidad de recurrir.

El administrador tiene la posibilidad de recurrir el acto de derivación de responsabilidad, tanto por cuestiones relativas al importe de la deuda o a su subsistencia, co-

curso procedente, no procede la inadmisibilidad, ni tampoco retrotraer actuaciones sino entrar en el fondo del asunto, ya que lo acorde con el principio de tutela judicial efectiva es que no se vuelva a iniciar un nuevo proceso por un acto atribuible exclusivamente a la Administración. De igual manera, la sentencia del TS de 20 de junio de 1991 (*Aranzadi*, 4891), afirma, respecto a un supuesto en que no se agotó la vía económico-administrativa como consecuencia de una equivocada indicación en el texto de la notificación, que “el error en la elección de la vía económico administrativa no puede imputarse enteramente al administrado, y el principio de tutela judicial efectiva aconseja prescindir de él y analizar el fondo de la cuestión planteada por la entidad recurrente. En el mismo sentido se pronuncian otras sentencias del TS, como la de 22 de abril de 1991 (*Aranzadi*, 2917) y 20 de diciembre de 1993 (*Aranzadi*, 2826).

¹¹⁵ MARTIN JIMENEZ, F.J., *El procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria*, op. cit., pag. 200.

¹¹⁶ *Jurisprudencia Tributaria*, 510.

mo por circunstancias referidas a la condición de responsable, a la indebida calificación del crédito como incobrable, inexistencia de presupuesto de hecho de la responsabilidad..., o bien para alegar la falta de motivación, la ausencia del trámite de audiencia, o la omisión de algunos de los extremos expuestos y que han de ser objeto de fundamentación. Cabría incluso plantearse si el administrador está también legitimado para impugnar la liquidación girada originalmente a la sociedad deudora principal, lo que no sería descabellado, en la medida en que tanto en vía de reposición como en vía económico administrativa, están legitimados “cualquier persona cuyos intereses legítimos y directos resulten afectados por el acto administrativo de gestión” (art. 166, b), y el concepto de interés legítimo viene siendo interpretado en un sentido amplio, exigiéndose simplemente una vinculación personal con el acto o con el resultado de la reclamación (sentencia del TS de 24 de mayo de 1988), que sin duda concurre en el administrador respecto a la liquidación correspondiente al deudor principal¹¹⁷.

El derecho al ejercicio de los recursos ordinarios por parte del administrador en el momento de recibir la notificación del acto de derivación de responsabilidad no debe estar limitado ni siquiera por vicisitudes relativas a la liquidación del deudor principal (la eventual firmeza de la misma¹¹⁸) ni por circunstancias debidas a comportamientos imputables a los órganos sociales, durante la tramitación frente a la sociedad del correspondiente procedimiento tributario o sancionador. Así, puede ocurrir que la sociedad haya manifestado su conformidad a un acta de Inspección y lo haya hecho, como exige en estos casos el RGIT, a través de las personas que ocupen, al actuar la Inspección, los órganos a quienes correspondan su representación por disposición de ley (art. 26, 3 del RGIT), personas que serán, en los términos del art. 128 del RGIT, los administradores. Manifestada por los administradores en su condición de órganos de la sociedad la conformidad al acta de la que deriva una ulterior liquidación, cabría pensar que la imposibilidad de impugnar los hechos y elementos de las bases tributarias respecto de las que se manifestó conformidad (art. 61, 2 del RGIT) se aplica a esos mismos administradores cuando se les notifica la liquidación a la que deben hacer frente en concepto de responsables subsidiarios. La respuesta, a nuestro juicio, debe ser negativa; en modo alguno se puede alegar que se ha manifestado la conformidad como administrador en concepto de órgano social, para negar la posibilidad de recurso a ese mismo administrador cuando se le exige una deuda en condición de responsable, a la que debe hacer frente con su propio patrimonio. Incluso, el TEAC ha señalado en alguna resolución –por ejemplo, la de 7 de octubre de 1999¹¹⁹ – que esta posibilidad de recurrir hay

¹¹⁷ MARTIN JIMENEZ, F.J., *El procedimiento de derivación de responsabilidad*, op. cit., pag. 2000. En contra se manifiesta MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S., para quien, cuando se dice que a partir de la derivación de responsabilidad se atribuyen al responsable “todos los derechos del deudor principal”, está queriendo excluirse la posibilidad de recurrir con anterioridad la liquidación que se notificó a este último; *Los responsables tributarios*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1994, pag. 187.

¹¹⁸ MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S., *Los responsables tributarios*, op. cit., pag. 185.

¹¹⁹ *Jurisprudencia Tributaria*, 1815.

que descartarla en los supuestos de administrador único, porque en este caso existiría identidad entre “el titular del derecho a impugnar las actas y liquidaciones originales y el responsable”, identidad que no se da en ningún caso, en tanto la situación del responsable al que se le notifica una deuda que originariamente correspondía a la sociedad es una situación nueva, ya que la liquidación que se le notifica también lo es. Y a esa liquidación debe poder oponerse a través de las correspondientes vías de recurso a las que estaría legitimado, como ya decía el TS en sentencia de 28 de noviembre de 1968, como “tal responsable”. Como señalan DELGADO GARCIA y MAZORRA MANRIQUE DE LARA, la liquidación que impugna el responsable es su propia liquidación, no la del sujeto pasivo, si bien coincide en ciertos elementos con la notificada inicialmente¹²⁰.

Sólo tendría trascendencia la cuestión respecto al administrador único, a nuestro modo de ver, en la responsabilidad por sanciones y en lo concerniente a la determinación de su participación, determinación que será, obviamente, mucho más simple que en el caso de órganos colegiados, pero ello no afectará a las posibilidades de impugnación.

A la hora de plantear los correspondientes recursos por el responsable subsidiario se aplicarán las disposiciones generales relativas a la suspensión de actos administrativos de contenido económico, en especial el art. 76 del RPREA, teniendo en cuenta que tal suspensión será automática cuando se trate de sanciones – art. 35 del LDGC -.

Se plantea aquí un problema relativo a la cuantía de la garantía a prestar cuando el acto tiene por destinatarios a varios administradores o a un Consejo de Administración. De lo que se trata es de decidir si, para obtener la suspensión del acto recurrido, es necesario que garanticen todos y cada uno de los responsables individualmente, o si por el contrario, obtenida la suspensión por uno, se hace extensible al resto. Sobre este tema, estamos sustancialmente de acuerdo con NAVARRO ALCAZAR, para quien, si la cuantía de la deuda que se impugna procede de la liquidación practicada en su día a la sociedad o si la impugnación se refiere a aspectos generales del acuerdo de derivación de responsabilidad que afecten por igual a todos, sería suficiente con que cualquiera de los destinatarios aportara la garantía necesaria o que se presentara en nombre de todos ellos una garantía conjunta¹²¹, aunque esta postura no sea unánime¹²².

3.4.2. El procedimiento de cobro frente al responsable subsidiario.

La notificación de la derivación de responsabilidad con la correspondiente liquidación supone también la apertura de un plazo voluntario de ingreso a favor del res-

¹²⁰ DELGADO GARCIA, A.M., *La derivación de la responsabilidad tributaria subsidiaria*, op. cit., pag.35, MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S., *Los responsables tributarios*, op. cit., pag. 187.

¹²¹ NAVARRO ALCAZAR, J.V., “La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles”, op. cit., pag. 91.

¹²² En contra *Memento Práctico*, Francis Lefebvre, Fiscal, 2001, pag. 1369.

ponsable subsidiario, en los términos del art. 20, 2 del RGR. Como se trata de una deuda liquidada por la Administración, el transcurso de este plazo sin haberse efectuado el pago no permitirá nunca la aplicación de los recargos del art. 61, 3 de la LGT, y sí la apertura del período ejecutivo en los términos del art. 127 de la LGT, con todas las consecuencias señaladas en este precepto, y en especial, con el devengo del recargo de apremio. Precisamente la extensión de la responsabilidad al recargo de apremio cuando éste se deba, exclusivamente, al comportamiento dilatorio del propio responsable subsidiario, es otra de las novedades de la LGT, a partir de la reforma por Ley 25/1995.

Dispone el art. 37, 6 de la LGT que, cuando sean dos o más los responsables subsidiarios, podrá exigirse íntegramente la deuda a cualquiera de ellos¹²³. Se aplica por tanto, la regla de la solidaridad entre todos ellos, siendo discrecional para la Administración la elección de uno u otro, como ha proclamado el Informe de la DGIFT de 21 de diciembre de 1990. En cuanto al régimen de las relaciones entre los distintos coobligados, es de destacar la aplicación del régimen general; mientras la Administración tributaria puede exigir el pago íntegro de la deuda a cualquier de ellos, el que pagó tendrá una acción de regreso contra los demás, pero sólo por la parte que a cada uno corresponde, como se deduce del art. 1.145 del CC¹²⁴. Lógicamente, en el caso de deudas tributarias exigidas a los administradores en concepto de responsables que incluyan sanciones, sólo se podrá reclamar la totalidad de la deuda en virtud de este art. 37, 6, a los administradores que hayan tenido algún género de participación en la comisión de la infracción.

Entre los distintos problemas que puede suscitar esta solidaridad entre los responsables subsidiarios, MARTIN FERNANDEZ se plantea el supuesto de que uno de los responsables subsidiarios sea una sociedad y a ella se dirija la Administración por la totalidad de la deuda. Ante la eventual insolvencia de la sociedad, cabría plantearse si procede derivar, a su vez, la responsabilidad a la persona física que fuera administradora de esa sociedad¹²⁵. A nuestro juicio lo correcto sería la cobertura de esa insolvencia por los demás deudores; así lo dispone el art. 1.145 del Código Civil, que en este caso puede ser considerado de aplicación supletoria, cuando dice que “la falta de cumplimiento de la obligación por insolvencia del deudor solidario será suplida por sus codeudores, a prorrata de la deuda de cada uno”. Aunque este prorrato, entiende DIEZ-PICAZO, es a los solos efectos de las relaciones internas de los codeudores, ya que frente al acreedor la deuda seguiría siendo solidaria¹²⁶.

¹²³ El antecedente de este precepto, introducido como tantos otros que venimos citando, a través de la Ley 25/1995, es el art. 37, 5, que se añadió por Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992, y que suscitaba dudas de constitucionalidad, en cuanto a su introducción por una ley presupuestaria.

¹²⁴ DELGADO GARCIA, A.M., *La derivación de la responsabilidad tributaria subsidiaria*, op. cit., pag. 38.

¹²⁵ MARTIN FERNANDEZ, J., “La responsabilidad de los administradores ante las deudas tributarias de una sociedad”, op. cit., pag. 158.

¹²⁶ DIEZ PICAZO, L. *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial*, op. cit., pags. 434 y 435.

3.4.3. La acción de regreso del administrador.

Por último, el administrador que haya satisfecho su deuda en concepto de responsable debe tener una acción de regreso para resarcirse con cargo a la sociedad, aun cuando este resarcimiento sea en la práctica muy complicado, porque esta sociedad habrá sido previamente declarada insolvente. En cualquier caso, y al margen de las propuestas del Informe de la Comisión para la Reforma de la LGT, que postula expresamente su introducción (pag. 74), esta acción de regreso no se encuentra expresamente prevista en nuestro ordenamiento fiscal, por lo que tendría que hacerse efectiva por el cauce jurídico-privado de la acción de enriquecimiento sin causa¹²⁷.

Esta acción de regreso hay que admitirla, incluso, cuando el administrador haya satisfecho sanciones, como así lo hace la sentencia del TSJ de Castilla La Mancha de 14 de abril de 1998¹²⁸, lo que le lleva a esta resolución a afirmar que por la existencia de esta acción de reembolso el procedimiento de derivación de responsabilidad no es un procedimiento sancionador, aunque – añadimos nosotros – sí sea necesario reconocer a favor del responsable las garantías a las que nos hemos referido.

¹²⁷ MARTIN QUERALT, JLOZANO SERRANO, CCASADO OLLERO, GTEJERIZO LOPEZ, J.M., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2000, pag. 288.

¹²⁸ *Jurisprudencia Tributaria*, 773.