

LA RESPONSABILIDAD DE LOS ADMINISTRADORES POR EL CESE DE ACTIVIDAD¹

Javier Martín Fernández.

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense.

Abogado. Miembro de la AEDAF.

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN.
2. EL FUNDAMENTO DEL SUPUESTO DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE LOS ADMINISTRADORES POR CESE EN LA ACTIVIDAD DE LA PERSONA JURÍDICA.
3. SER ADMINISTRADOR DE UNA PERSONA JURÍDICA AL TIEMPO DEL CESE DE SUS ACTIVIDADES.
4. LA EXISTENCIA DE UNA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA PENDIENTE A CARGO DE UNA PERSONA JURÍDICA.
5. EL CESE EN LAS ACTIVIDADES DE LA PERSONA JURÍDICA.
6. ASPECTOS FORMALES.
7. LA RESPONSABILIDAD DE LOS ADMINISTRADORES EN EL INFORME DE LA COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTAS DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA.

¹ 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.

1. INTRODUCCIÓN.

La normativa tributaria rodea a los administradores y liquidadores de las personas jurídicas de un **status** especial, exigiéndoles una especial diligencia en el desempeño de sus funciones². Así el art. 40 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), reconoce determinados supuestos en que ambos, sin que se levante el velo societario, van a tener que hacer frente, total o parcialmente, a las deudas tributarias de aquéllas³. El párrafo tercero de su núm. 1 establece que su contenido no afectará a lo establecido en otros supuestos de responsabilidad previstos en la legislación tributaria. Ello ocurre con los administradores de las entidades de crédito -art. 85 de la LGT-, de las sociedades transparentes -art. 77 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades- y de las entidades que realicen determinadas operaciones societarias (art. 24 del Texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre).

En la presente intervención nos vamos a ocupar tan sólo de la responsabilidad de los administradores de las entidades que han cesado en sus actividades. En este sentido el párrafo segundo del art. 40.1 de la LGT dispone que asimismo "serán responsables subsidiariamente, en todo caso, de las obligaciones tributarias pendientes de las personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades los administradores de las mismas"⁴.

Como vemos su presupuesto de hecho está formado por la presencia de varios elementos:

- Ser administrador de una persona jurídica al tiempo del cese de sus actividades.
- La existencia de una obligación tributaria pendiente a cargo de una persona jurídica.

² GARRETA SUCH, J.M.: **La responsabilidad civil, fiscal y penal de los administradores de las sociedades**, Marcial Pons, Madrid, 1991, p. 172 y OCHOA TREPAT, M.L.: "La responsabilidad tributaria de los administradores de las personas jurídicas", **Gaceta Fiscal**, núm. 75, p. 152.

Realizan un completo estudio de la normativa mercantil sobre el tema DIAZ ECHEGARAY, J.L.: **La responsabilidad civil de los administradores de la sociedad anónima**, Montecorvo, Madrid, 1995 y RODRIGUEZ RUIZ DE VILLA, D. y HUERTA VIESCA, M^a I.: **La responsabilidad de los administradores en las sociedades de capital por no disolución y no adaptación**, (3^a edic.), Aranzadi, 1997.

³ Del tema nos hemos ocupado con anterioridad -habiendo cambiado nuestra opinión en algunas cuestiones- en cuatro trabajos y de los que omitimos su cita reiterada: "Los socios y administradores antes las deudas tributarias de la sociedad", **Derecho de los negocios**, núm. 41, 1994, p.p. 11-18; "La responsabilidad de los administradores ante las deudas tributarias de una sociedad", **Cuadernos Jurídicos**, núm. 24, 1994, p.p. 48-54; "Los socios y administradores ante las deudas tributarias de la sociedad: estado de la cuestión", **Crónica Tributaria**, núm. 79, 1996, p.p. 103 y ss. y "El asesor fiscal como administrador y socio de una entidad", **El ejercicio de las funciones del asesor fiscal en el ordenamiento tributario español**, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 1998, p.p. 77-102.

⁴ Esta previsión fue introducida por la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la LGT.

- El cese en las actividades de la persona jurídica.

Vamos a proceder a analizar cada uno de estos elementos por separado, partiendo del fundamento de este supuesto de responsabilidad.

2. EL FUNDAMENTO DEL SUPUESTO DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE LOS ADMINISTRADORES POR CESE EN LA ACTIVIDAD DE LA PERSONA JURÍDICA.

El fundamento de este supuesto de responsabilidad tributaria lo encontramos en el hecho de que el administrador ha incumplido con sus deberes como tal. El precepto considera que el cese en la actividad pone en peligro los intereses de la Hacienda Pública, pues supone "la desaparición activa del tráfico mercantil y la imposibilidad de cobro de la deuda tributaria", de aquí que "los efectos de la responsabilidad tiene connotaciones de responsabilidad civil"⁵ y sin que estemos ante un supuesto de responsabilidad objetiva, como veremos más adelante. Además la falta de apertura de un procedimiento de disolución y liquidación impide que entren en juego otras responsabilidades que actúan en garantía del crédito tributario previstas en los arts. 40.2 y 89.4 de LGT. Es decir, la subsidiaria de los liquidadores y la de los accionistas que hayan percibido su cuota de liquidación existiendo deudas tributarias pendientes⁶.

Por tanto, a partir del momento del cese, el administrador ha de tutelar los intereses públicos de forma prioritaria y frente al resto de acreedores si no quiere incurrir en responsabilidad tributaria. Para ello ha de efectuar el pago, el aplazamiento o fraccionamiento o la comunicación a la Administración de las obligaciones tributarias pendientes, ofrecer bienes para que esta última pueda tomar medidas cautelares sobre los mismos, instar el estado legal de suspensión de pagos o la quiebra voluntaria, así como la propia disolución de la entidad.

De aquí que este supuesto de responsabilidad no puede quedar limitado al previsto en el art. 262.5 del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (en adelante, LSA)⁷. Este dispone que los administradores responderán solidariamente de las obligaciones sociales si incumplen 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" y, recordemos, es causa de disolución "la conclusión

⁵ Sentencia de la Audiencia Nacional de 8 de octubre de 1998 (Recurso núm. 135. **Normacef**).

⁶ Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de mayo de 1999 (R.G. 225/1997. **Normacef**).

⁷ Sobre este precepto y su aplicación al ámbito tributario nos remitimos a SANCHEZ-CASCADO, E de la: "La exigencia en vía administrativa de la declaración de responsabilidad de los administradores de sociedades anónimas en base al artículo 262.5 LSA", **Impuestos**, I, 2000, p.p. 691-702.

de la empresa que constituya su objeto o la imposibilidad manifiesta de realizar el fin social o por la paralización de los órganos sociales, de modo que resulte imposible su funcionamiento" (art. 260.1.3 de la LSA). Es decir, en materia tributaria no es necesario que la sociedad deba disolverse; la mera inactividad del administrador ante la existencia de deudas tributarias pendientes en caso de cese en la actividad supone el nacimiento de la responsabilidad.

Ahora bien, en nuestra opinión, resulta evidente que nos encontramos ante un supuesto de responsabilidad por la realización de un ilícito, consistente en la inactividad del administrador vinculada a la de la persona jurídica, pues, en palabras del profesor Calvo Ortega, estamos ante profesionales que no realizan las gestiones necesarias, por negligencia o mala fe, para el cumplimiento de obligaciones de terceros estando a ello obligados expresamente⁸. Cumple este precepto de la LGT la misma misión que los que regulan la responsabilidad de los administradores en la normativa mercantil. Según Sánchez Calero, "además de obligarles a reintegrar el daño causado, cuidar que estos cumplan, con la diligencia debida, las obligaciones y deberes que se les imponen por el ordenamiento jurídico, de forma que si mediante un acto ilícito causan un daño, están obligados a resarcirlo"⁹.

Sin embargo, una interpretación literal de la norma puede llevarnos a pensar que el párrafo segundo del art. 40.1 de la LGT no exige del administrador la realización de conducta ilícita alguna -considerada como tal su mera inactividad- para que se de el presupuesto de la responsabilidad debido a la expresión "en todo caso"¹⁰. La propia Administración se plantea serias dudas sobre el sentido que ha de darse a la misma. Para el Informe de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 21 de diciem-

⁸ **Derecho Tributario (Parte General)**, (4ª edic.), Civitas, Madrid, 2000, p. 204. En términos similares, ARIAS ABELLAN, M.D.: "Modificaciones a la Ley General Tributaria en la regulación jurídica del responsable", **Revista Española de Derecho Financiero**, núms. 47-48, 1985, p.p. 428-429; ATAZ HERNANDEZ, J.: "La responsabilidad de los administradores de sociedades en materia fiscal", **Estudios de Derecho Fiscal en homenaje a Jaime Basanta**, Civitas, Madrid, 1994, p. 85; GARRETA SUCH, J.M.: **La responsabilidad civil, fiscal y penal de los administradores de las sociedades**, op. cit., p.p. 321-322; LETE ACHIRICA, C.: **La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles**, Civitas, Madrid, 2000, p. 166; OTERO NOVAS, J.M.: "La supuesta responsabilidad objetiva de los administradores que cesan en su actividad", **Impuestos**, I, 1997, p. 91; OCHOA TREPAT, M.L.: ("Análisis del artículo 40 de la L.G.T.", en **Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma**, I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, p. 686; PEREZ ROYO, F.: **Los delitos y las infracciones en materia tributaria**, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, p. 298 y ROSEMBUJ, T.: "El cese en la actividad y la responsabilidad de los administradores", **La Ley**, núm. 4293, 1997, p.p. 1-2.

⁹ **Instituciones de Derecho Mercantil**, (17 edic.), EDERSA, Madrid, 1994, p. 403.

¹⁰ Para la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 24 de septiembre de 1997 (R.G. 8988/1994. **Normacef**), esta expresión se refiere a que la responsabilidad se exige a los administradores "con independencia de que su conducta sea o no dolosa o negligente". MORILLO MENDEZ considera que la "contundencia de la expresión legal "en todo caso" permite deducir que afecta no sólo a los administradores que hayan actuado negligentemente, sino aunque su actuación sea correcta" ("Responsabilidad de los administradores de sociedades de sociedades en el ámbito de aplicación de los tributos", **Gaceta Fiscal**, núm. 192, 2000, p. 47).

bre de 1990¹¹, "literalmente interpretada, significa que podrá deducirse responsabilidad, al amparo del precepto que comentamos, siempre que se acredite que la persona jurídica ha cesado en sus actividades, que existe una obligación tributaria pendiente y que el responsable ostenta la cualidad de administrador, cualquiera que haya sido la conducta de éste. No faltan, sin embargo, quiénes matizan con reservas la expresión "en todo caso", entendiendo que no se puede exigir responsabilidad a la persona que ha actuado diligentemente"¹².

Pensamos que esta última opinión es la procedente. Mantener lo contrario nos llevaría a concluir que estamos ante un supuesto de responsabilidad objetiva¹³ inviable constitucionalmente¹⁴. Además, siendo el cese una situación meramente fáctica y si no se tuviera en cuenta la colaboración del administrador con la Hacienda Pública, que, como hemos puesto de relieve, impide la exigencia de responsabilidad, ésta se le podría exigir a aquél que, conjuntamente con el cese o días más tarde, pone en comunicación de esta última las deudas tributarias pendientes de la persona jurídica e intenta, sin conseguirlo, su pago, total o parcial.

En definitiva, como pone de relieve la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 22 de febrero de 1995¹⁵, a pesar de que el párrafo segundo del art. 40.1 no incorpora el fundamento de la imputación de responsabilidad, el hecho de que el precepto contemple casos de infracción, "**conduce a referir su aplicación a situaciones de ilícito fiscal**"¹⁶, que consistirían en la omisión por el administrador de la diligen-

¹¹ Publicado en **Impuestos**, I, 1991, p. 439.

¹² FONSECA CAPDEVILA pone como ejemplo, aunque reconoce que se trata de una situación extrema, el de un administrador que en el momento del cese de actividades desconoce la ocultación fraudulenta de ciertas deudas tributarias devengadas durante la gestión de administradores anteriores y se pregunta "¿Qué fundamento constitucional podría tener la exigencia de responsabilidad en este caso?" ("La responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades mercantiles", **Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid**, núm. 5, 1997, p. 73).

¹³ Esta es la conclusión a que llega la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria de 28 de septiembre de 1998 (Recurso 2180/1997. **Normacef**). Para el Tribunal este supuesto de responsabilidad "no presupone ni exige conceptualmente otros requisitos que la cesación en la actividad y la exigencia de débitos de naturaleza fiscal, sin que se requiera para su determinación evaluación alguna acerca de la mayor o menor diligencia empleada por el administrador a fin de hacer efectivas las deudas antedichas".

Mantiene que el párrafo segundo del art. 40.1 de la LGT contempla un supuesto de responsabilidad objetiva: ALVAREZ MARTINEZ, J.: "Las responsabilidades tributarias del artículo 40 de la LGT. Examen de los diferentes supuestos y crítica de la normativa vigente", **Impuestos**, núm. 5, 1996, p.p. 17-18 y CARBAJO VASCO, D.: "La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles. Análisis del artículo 40.1 de la Ley General Tributaria", **Crónica Tributaria**, núm. 76, 1995, p. 77.

¹⁴ OTERO NOVAS se cuestiona la constitucionalidad del segundo párrafo del art. 40.1 de la LGT, salvo que para aplicarlo se exija, cuanto menos, una actuación culpable del administrador ("La supuesta responsabilidad objetiva de los administradores que cesan en su actividad", **op. cit.**, p.p. 82 y ss.).

¹⁵ **Impuestos**, núm. 18, 1995, p. 84. En términos similares, las de 22 de octubre de 1998 y 12 de mayo de 1999 (la segunda, ya citada, recoge, en su texto, a la primera) y la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 7 de mayo de 1998 [Recursos núms. 1307/1996 y 1462/1996 (acumulados). **Normacef**].

¹⁶ Cursiva en el original.

cia precisa para efectuar las oportunas provisiones, cumplir o poner a la sociedad en condición de cumplir las obligaciones tributarias pendientes, y en su caso, llevar a efecto la disolución y liquidación de la sociedad"¹⁷.

Pese a lo anterior resulta innecesario, a diferencia del supuesto de sociedad en funcionamiento del párrafo primero del art. 40.1 de la LGT, que el administrador realice una conducta que tenga como resultado una infracción tributaria para la entidad¹⁸. Es cierto que, como pone de relieve algún pronunciamiento judicial¹⁹, la Ley no exige "la existencia de infracción tributaria ... para que la derivación sea posible". Lo que penaliza el precepto es la falta de colaboración con la Hacienda Pública tras el cese, de forma que, si ésta se produce de forma efectiva, impide su aplicación. No olvidemos que el cese en la actividad de una persona jurídica no acompañado de actuación alguna del administrador manifiesta, por sí mismo, una actitud negligente, cuando no de mala fe de este último²⁰.

Tal y como hemos indicado bastaría para evitar la responsabilidad la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, la comunicación a la Administración tanto de las obligaciones tributarias pendientes ofreciendo bienes para que esta última pueda tomar medidas cautelares sobre los mismos como de las circunstancias en que se encuentra la entidad a efectos tributarios²¹, instar el estado legal de suspensión de pagos o la quiebra voluntaria, así como la propia disolución de aquélla, salvo prueba de que por fuerza mayor u otra causa bastante el administrador no pudiera promover tales acuerdos o que siendo colegiado el órgano de administración hubiera hecho todo lo posible legalmente para lograr un pronunciamiento del mismo dirigido a ello²².

¹⁷ En sentido contrario, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, de 28 de junio de 1995 (**Jurisprudencia Tributaria**, 909).

¹⁸ De igual modo la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de mayo de 1999, ya citada.

¹⁹ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 7 de octubre de 1998 (Recurso núm. 1814/1996. **Normacef**).

²⁰ MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: **Los responsables tributarios**, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1994, p.p. 124-126. Para HERRERA MOLINA, la negligencia de los administradores no está conectada a ninguna infracción tributaria, "sino al consentir el mero cese de hecho de la actividad sin llevar a cabo las gestiones oportunas para el pago de las deudas pendientes" ("Coautoría y participación en las infracciones tributarias y responsabilidad tributaria por actos ilícitos", **Sujetos pasivos y responsables tributarios**, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 711). En términos similares, DURAN-SINDREU BUXADE, A.: "La responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades", **Revista Técnica Tributaria**, núm. 25, 1994, p. 52.

²¹ Contempla este último hecho la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 7 de mayo de 1998, ya citada.

²² Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de mayo de 1999, ya citada.

3. SER ADMINISTRADOR DE UNA PERSONA JURÍDICA AL TIEMPO DEL CESE DE SUS ACTIVIDADES.

3.1. *¿Qué hemos de entender por administrador de una persona jurídica?*

La LGT, como no podría ser de otro modo, no define lo que debe entenderse por administrador, por lo que debemos acudir a las normas especiales que regulan la materia. Tratándose de sociedades mercantiles a los arts. 123 y ss. de la LSA y 57 y ss. de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada (en adelante LSRL); Cooperativas: arts. 32 y ss. de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas; Fundaciones: arts. 12 y ss. de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación ciudadana en actividades de interés general; etc.

Sólo se consideran administradores de estas entidades las personas a que hacen referencia tales normas y con independencia de la denominación que figure en sus respectivos estatutos²³. Si la Ley hubiera querido referirse a otro tipo de personas -gerentes, apoderados, etc.- hubiera utilizado un término diverso o los hubiera mencionado expresamente²⁴. De forma que, en nuestra opinión, el término administrador no viene delimitado por el contenido y alcance de las funciones a desempeñar. Por ello, no presenta esta consideración, en el sentido del art. 40.1 de la LGT, la persona que ejerce de forma efectiva la gestión y lleva la dirección económica de la entidad²⁵, es decir, el administrador de hecho. A este último podría ser de aplicación el art. 38.1 de la LGT, que

²³ Para la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, de 26 de junio de 1996 (**Jurisprudencia Tributaria**, 779), en "el término "Administrador" hay que entender incluido a todo aquél que actúe como órgano de administración de la sociedad anónima, sea unipersonal o pluripersonal". A estos efectos es irrelevante que la escritura pública de nombramiento no haya sido inscrita en el Registro Mercantil [Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 4 de junio de 1998 (Recurso núm. 1170/1994. **Normacef**)].

²⁴ Según la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de febrero de 2000 (R.G. 6637/1998. **Normacef**), "existiendo como existía un administrador nombrado en forma legal y que aceptó el cargo, no resulta legalmente posible derivar la responsabilidad tributaria **ex** artículo 40.1, párrafo segundo, de la LGT a quien no tenía tal condición -se está refiriendo al administrador de hecho-, cualquiera que fuese la realidad subyacente en cuanto a influencia efectiva en las actuaciones de la sociedad (realidad que, por otro lado, puede asumir los más variados perfiles". Afirmando más adelante, que "la Administración Tributaria ha de dirigirse contra quien o quiénes sean administradores, puesto que, como declaró este Tribunal en su Resolución de 24 de octubre de 1996, "la delegación de facultades hecha por el Consejo de Administración a determinadas personas ... no exime a aquél de la responsabilidad que le corresponde por prescripción legal".

²⁵ En este sentido, CARBAJO VASCO, D.: "La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles. Análisis del artículo 40.1 de la Ley General Tributaria", **op. cit.**, p. 78. Mantienen una opinión contraria las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de 22 de febrero de 1995 (ya citada) -que se apoya en la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de junio de 1985- y 29 de marzo de 1995 -que cita la Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 4 de marzo de 1985- (**Impuestos**, núm. 18, 1995, p. 88).

establece la responsabilidad solidaria de "todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria", pero no el 40²⁶. Este último, no lo olvidemos, representa una especialidad frente al primero²⁷.

3.2. El administrador lo debe de ser en el momento del cese de las actividades de la entidad.

Para que resulte aplicable este supuesto de responsabilidad es necesario que el administrador lo sea en el momento del cese²⁸ y con independencia de cuando debería haberse cumplido con las obligaciones tributarias. Este último dato es sólo relevante a efectos del supuesto de responsabilidad previsto, para las entidades en funcionamiento, en el párrafo primero del art. 40.1 de la LGT.

4. LA EXISTENCIA DE UNA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA PENDIENTE A CARGO DE UNA PERSONA JURÍDICA.

El párrafo segundo del art. 40.1 de la LGT exige, para que sea de aplicación su contenido, la existencia de "obligaciones tributarias pendientes". Estos términos son muy

²⁶ De igual modo, la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de febrero de 2000, ya citada.

²⁷ La especialidad del art. 40.1 frente a la regla general del art. 38 ha sido puesta de relieve por una abundante doctrina: DURAN-SINDREU BUXADE, A.: "La responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades", **op. cit.**, p. 51; PEREZ DE AYALA PELAYO, C.: **Temas de Derecho Financiero**, (2ª edic.), Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho, Madrid, 1990, p. 579; PEREZ ROYO, F.: **Los delitos y las infracciones en materia tributaria**, **op. cit.**, p. 297; RUFIAN LIZANA, D.M.: "La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades en la infracciones cometidas por éstas", **Impuestos**, I, 1987, p. 643. y ZORNOZA PEREZ, J.J.: **El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)**, Civitas, Madrid, 1992, p. 197.

Manifiesta una opinión contraria CARBAJO VASCO. Para este autor, resulta evidente que el art. 38.1 "ha de primar sobre el art. 40.1 de la LGT", de forma tal que si se produce su presupuesto de hecho, no puede invocarse este último (**op. cit.**, p. 73).

Para los profesores MARTIN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LOPEZ, "surge el problema por el tercer párrafo de este ap. 1º del art. 40, según el cual "lo previsto en este precepto no afectará a lo establecido en otros supuestos de responsabilidad en la legislación tributaria en vigor". Y surge porque al tratarse el primer caso de comisión de infracciones tributarias, podría pensarse que el administrador es colaborador con la sociedad en su actuación ilícita, integrando entonces la hipótesis del art. 38 LGT, que es de responsabilidad solidaria. No puede olvidarse, a este respecto, que las infracciones tributarias son realizables a título de simple negligencia, y no parece que las conductas descritas de los administradores escapen -cuando menos- a este grado de culpabilidad" (**Curso de Derecho Financiero y Tributario**, (6ª edic.), Tecnos, Madrid, 1995, p. 323).

²⁸ De igual modo, las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de 23 de febrero de 1994 y 1 de marzo de 1995 (**Impuestos**, II, 1994, p. 160 y **Jurisprudencia Tributaria**, 545). Si el administrador ha cesado no cabe derivar responsabilidad alguna, aunque el cese no conste inscrito en el Registro. Como pone de manifiesto la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 24 de octubre de 1996 (**Jurisprudencia Tributaria**, 1640 de 1997), "es dudosamente admisible derivar una responsabilidad por comisión o por omisión en el cumplimiento de obligaciones tributarias a personas que sólo por una presunción registral se entienden que intervinieron en tales actos o adoptaron esa conducta".

imprecisos y, en todo caso, hay que definir, de forma separada, lo que hemos de entender, de un lado, por "obligaciones tributarias" y, de otro, por "pendientes".

4.1. ¿Qué hemos de entender por "obligaciones tributarias"?

A diferencia de lo que ocurre con el concepto de deuda, la LGT no define la obligación tributaria. Como es bien sabido, el art. 58.2 de la LGT incluye dentro del concepto de deuda tributaria, además de la cuota, los pagos a cuenta o fraccionados, las cantidades retenidas o que se hubieran debido de retener y los ingresos a cuenta, los recargos legalmente exigibles sobre bases o cuotas -que técnicamente no dejan de ser cuotas tributarias-, los recargos por declaración extemporánea del art. 61.3 de la LGT, el interés de demora, los recargos de apremio y las "sanciones pecuniarias". No es este el momento para enunciar el largo debate doctrinal y jurisprudencial sobre si estas últimas deben o no formar parte del concepto de deuda tributaria. En todo caso y mientras el art. 58.2 de la LGT no sea objeto de nueva redacción, cabe concluir que las sanciones se integran dentro del mismo, aunque lo sean tan sólo a efectos de su recaudación.

En el primer párrafo del art. 40.1 de la LGT se exigen, expresamente, las sanciones a los administradores, lo cual supone una excepción al art. 37.3 de la LGT, que nos dice que la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria "con excepción de las sanciones".

Sin embargo, en el párrafo segundo del art. 40.1 se omite esta exigencia expresa, de aquí que tenga que aplicarse, por falta de previsión legal en contrario, la regla general del art. 37.3²⁹. Argumento que se refuerza, de un lado, por el hecho de que aquel precepto exige a los administradores las obligaciones tributarias y resulta evidente que las sanciones no pueden considerarse como tales, ya que presentan un presupuesto de hecho distinto del tributo. De otro lado, para que nazca la responsabilidad no es necesaria la concurrencia de una infracción tributaria en la persona jurídica, tal y como ya hemos mencionado.

La Sentencia de la Audiencia Nacional de 8 de octubre de 1998³⁰ llega a una conclusión similar, pero utilizando argumentos que no compartimos. Para este Tribunal sólo es viable la derivación de responsabilidad por infracciones y sanciones tributarias a los administradores en el supuesto de que la persona jurídica continúe en su actividad,

²⁹ De igual modo, HERRERA MOLINA, P.M.: "Coautoría y participación en las infracciones tributarias y responsabilidad tributaria por actos ilícitos", **op. cit.**, p. 711 y MANTERO SAENZ, A.: "Los administradores de sociedades y su responsabilidad tributaria", **Carta Tributaria**, Monografía 275, 1997, p. 11.

En sentido contrario el Informe de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, de 21 de diciembre de 1990, el cual, tras poner de relieve que la cuestión dista de ser pacífica y reconocer lo fundado de una posición negativa, señala que "es claro que de la responsabilidad de aquel presupuesto y de la interpretación conjunta del art. 40 de la LGT resulta la tesis contraria".

³⁰ Ya citada.

"pues al permanecer la persona jurídica, responsable como sujeto pasivo principal de la infracción, tal derivación conserva su razón de ser, dado su carácter subsidiario". Por el contrario, sigue afirmando, cuando se produce el cese, que constituye causa de disolución en las sociedades anónimas, cobra relevancia lo dispuesto en el art. 89.4 de la LGT, que establece:

"En el caso de sociedades o entidades disueltas o liquidadas, sus obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los socios o partícipes en el capital que responderán de ellas solidariamente y hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que se les hubiere adjudicado".

Armonizando ambos preceptos (40.1 y 89.4 de la LGT), "se desprende que la derivación de responsabilidad en el supuesto de "deudas pendientes", cuando la persona jurídica "cese en la actividad", comprende el importe de la deuda tributaria, excluido el importe de las sanciones".

Pese a su autoridad nos manifestamos en desacuerdo con esta interpretación jurisprudencial. Como ya pusimos de manifiesto desde el inicio, el cese a que se refiere el párrafo segundo del art. 40.1 de la LGT no queda limitado a los casos de disolución de la persona jurídica. Además en el art. 89.4 nos encontramos en un estadio muy posterior en el que, tras la disolución y liquidación de la sociedad, se ha adjudicado a cada uno de los socios su cuota de liquidación.

4.2. *¿Qué hemos de entender por obligaciones tributarias "pendientes"?*

Por obligaciones tributarias "pendientes" cabe entender las obligaciones tributarias ya liquidadas, las que aún no lo han sido o las dos. El Informe de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 21 de diciembre de 1990, ya citado, considera esto último. Frente a esta interpretación se ha puesto de relieve el fundamento del párrafo segundo del art. 40.1 de la LGT, que no es otro que tutelar los intereses de la Hacienda Pública frente a una actuación negligente del administrador. De forma que no tiene sentido que la responsabilidad se extienda más allá de las obligaciones que, por falta de las oportunas medidas de gestión, han permanecido desconocidas por la Administración lo que impide que pueda exigirlos³¹.

Por nuestra parte pensamos que la responsabilidad se extiende a todas las obligaciones tributarias, siempre que el administrador hubiera tenido conocimiento de su exis-

³¹ FONSECA CAPDEVILA, E.: "La responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades mercantiles", **op. cit.**, p. 74. De igual modo MORILLO MENDEZ, quien cita en apoyo de su argumentación el art. 128 de la LGT, "por cuanto si para adoptar medidas cautelares se exige, en todo caso, a los órganos recaudadores que se haya liquidado la deuda, con mucha más razón ha de exigirse si se trata de algo de más entidad, como la exigencia de responsabilidad" ("Responsabilidad de los administradores de sociedades de sociedades en el ámbito de aplicación de los tributos", **op. cit.**, p. 47).

tencia, pues, en caso contrario, estaríamos, una vez más, ante un supuesto de responsabilidad objetiva, que nos es viable en nuestro ordenamiento. Cuestión distinta es quien debe probar esta última circunstancia. En las obligaciones liquidadas debe ser el administrador, oponiendo al acto de derivación de responsabilidad que las liquidaciones no fueron incorporadas a la contabilidad de la empresa por sus antecesores en el cargo y que la Administración no notificó providencia de apremio alguna. Por el contrario, en las no liquidadas, la carga de la prueba reside en la Administración, debiendo demostrar que aquél conocía la existencia de las deudas (ejemplo: por estar debidamente contabilizadas), impidiendo la práctica de la liquidación correspondiente.

En todo caso nada impide la aplicación del primer párrafo del art. 40.1 respecto de las deudas generadas durante el mandato del administrador de la sociedad que ha cesado en sus actividades³².

5. EL CESE EN LAS ACTIVIDADES DE LA PERSONA JURÍDICA.

El cese supone la paralización completa e irreversible de la actividad, no la meramente parcial ni la suspensión³³, sin que deba llevar a la pérdida de la personalidad jurídica mediante la disolución o liquidación de la entidad³⁴. Recordemos que el concepto de entidad inactiva que utiliza la LGT es más amplio que la noción mercantil de inactividad societaria entendida como paralización de los órganos sociales³⁵.

Ahora bien, la mera apariencia de actividad también se equipara al cese, pues, en caso contrario, con ella resultaría inaplicable la previsión del párrafo segundo del art. 40.1 de la LGT. Por ello, de conformidad con la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 30 de enero de 1998³⁶, "la mera declaración formal de una mínima actividad, residual, no materializada en la realidad en ninguno de los locales en los que habitualmente operaba la empresa, no tiene valor probatorio alguno, pues ello es indicativo únicamente de que se requiere mantener una situación confusa y de incertidumbre por tiempo indefinido, propiciada por la existencia de un grupo de empre-

³² De igual modo, DURAN-SINDREU BUXADE, A.: "La responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades", **op. cit.**, p. 52.

³³ En términos similares, MORILLO MENDEZ, A.: "Responsabilidad de los administradores de sociedades de sociedades en el ámbito de aplicación de los tributos", **op. cit.**, p. 47. No cabe hablar de cese cuando una sociedad se encuentra en estado legal de suspensión de pagos, ya que lo que se pretende con este estado es su continuidad [Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 21 de julio de 1994 (**Jurisprudencia Tributaria**, 1231)].

³⁴ CARBAJO VASCO, D.: "La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles. Análisis del artículo 40.1 de la Ley General Tributaria", **op. cit.**, p. 77.

³⁵ En palabras de LETE ACHIRICA una "sociedad mercantil puede hallarse en pleno funcionamiento si se atiende a la actividad propia de sus órganos sociales, lo cual se reflejaría a través del funcionamiento de su órgano de administración, de la convocatoria y celebración de la junta general, etc., y, sin embargo, resultar inactiva desde el punto de vista del tráfico mercantil y de su participación en el mercado" (**La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles**, **op. cit.**, p. 168).

³⁶ R.G. 5746/1995. **Normacef**.

sas interrelacionadas entre sí, con trabajadores comunes, actividades similares, etc., con la finalidad de poner a salvo los bienes de valor que todavía le quedaban, al tiempo que se realizan los cambios necesarios en el órgano de dirección para eludir las responsabilidades".

La prueba del cese corresponde a la Administración y puede acreditarse mediante la baja tanto en el Impuesto sobre Actividades Económicas como en la cotización de la Seguridad Social, la falta de presentación de declaraciones del IVA o el hecho de que las del Impuesto sobre Sociedades sean negativas³⁷. Sin embargo, una ficticia simulación de existencia de actividades a través de documentos formalmente más o menos correctos no puede permitir eludir la situación de cese³⁸. Tal y como se ha puesto de relieve, estamos ante un concepto de carácter exclusivamente fáctico y requiere un análisis, caso por caso, que permita constatar la existencia de un cese definitivo de la actividad³⁹.

6. ASPECTOS FORMALES.

Estamos en presencia de un supuesto de responsabilidad subsidiaria, por lo que no resulta de aplicación a los administradores el art. 38.1 de la LGT, que, como sabemos, contempla la responsabilidad solidaria de "todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria"⁴⁰. Ello supone, únicamente en este aspecto, un trato personal de favor frente al resto de sujetos infractores. Por tanto, sólo podrá exigirse el pago al administrador previa declaración de fallido de la persona jurídica⁴¹ y sin perjuicio de las medidas cautelares que, antes de la declaración, puedan adaptarse, de conformidad con el art. 37.5 de la LGT. Como afirma su núm. 4:

La "derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo -debidamente motivado⁴²- en el

³⁷ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 15 de enero de 1997 (**Tribuna Fiscal**, núm. 87, 1998, p. 41).

³⁸ Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 13 de mayo de 1998 (R.G. 7941/1995. **Normacef**).

³⁹ FONSECA CAPDEVILA, E.: "La responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades mercantiles", **op. cit.**, p. 74.

⁴⁰ A juicio de OCHOA TREPAT, comparando éste último precepto con el art. 40, "la intención del legislador es imputar la conducta del administrador a la sociedad, de ahí la diferencia en el castigo previsto" ("Análisis del artículo 40 de la L.G.T.", **op. cit.**, p. 681).

⁴¹ La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 24 de abril de 1997 (Recurso núm. 1477/1994. **Normacef**) califica este requisito de "inexcusable".

⁴² A tenor de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 1 de marzo de 1995 (**Jurisprudencia Tributaria**, 546), la motivación debe comprender el supuesto del art. 40 de la LGT que resulta de aplicación y las circunstancias que determinan a la Administración a practicar la derivación de responsabilidad.

que previa audiencia del interesado se declare a responsabilidad y se determine su alcance⁴³.

Dicho acto les será notificado, con expresión de los elementos esenciales de la liquidación⁴⁴, en la forma que reglamentariamente se determine, confiriéndoles desde dicho instante todos los derechos del deudor principal.

Transcurrido el período voluntario que se concederá al responsable para el ingreso, si no efectúa el pago, la responsabilidad se extenderá automáticamente al recargo a que se refiere el artículo 127 de esta Ley⁴⁵ y la deuda le será exigida en vía de apremio".

Si son varios los administradores a los que les resulte de aplicación el supuesto de responsabilidad que comentamos, "ésta podrá exigirse íntegramente a cualquiera de ellos" (art. 37.6)⁴⁶. Es decir, la responsabilidad entre todos ellos es solidaria⁴⁷. En el caso de que alguno sea una persona jurídica, la responsabilidad será de ésta última. Por tanto, se entiende que la acción u omisión ha sido realizada por ella y no por la persona física que la representa. ¿Qué ocurre en el caso que derivada la responsabilidad se declare insolvente la entidad? Únicamente cabría derivar, a su vez, la responsabilidad a la persona física, siempre que fuera administrador de la persona jurídica.

7. LA RESPONSABILIDAD DE LOS ADMINISTRADORES EN EL INFORME DE LA COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTAS DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA.

La Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 15 de junio de 2000 constituyó la Comisión para el estudio y propuestas de medidas para la reforma de la

⁴³ Para la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de septiembre de 1993 (**Aranzadi**, 6562), con el hecho de que el administrador haga efectivo el importe de la deuda como consecuencia de la derivación, "tendrá el derecho de reembolsarse con cargo al patrimonio de la persona jurídica, por lo que en definitiva su situación jurídica no es la propia del sancionado ni, consecuentemente, pueden hacerse extensibles las garantías inicialmente fijadas para los procesos penales".

⁴⁴ Como pone de relieve la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, de 19 de abril de 1995, cuando falta este requisito se le produce indefensión al administrador. De igual modo la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 1 de febrero de 1995 (**Jurisprudencia Tributaria**, 510 y 382, respectivamente).

⁴⁵ Se refiere al recargo de apremio del 20 por 100 del importe de la deuda no ingresada, así como de los intereses de demora correspondientes a ésta. El recargo será del 10 por 100 cuando el ingreso de la deuda se produzca antes de que haya sido notificada al deudor la providencia de apremio, en cuyo caso no se exigirán los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo (art. 127.1 de la LGT).

⁴⁶ **Cfr.**, arts 10 y 11 del Reglamento General de Recaudación. Como pone de relieve la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 13 de enero de 2000 (R.G. 4404/1997. **Normacef**), el órgano de recaudación no incurre en desviación de poder por el hecho de exigir responsabilidad a unos administradores y no a otros.

⁴⁷ Para la profesora MAZORRA MANRIQUE DE LARA, con la incorporación de este apartado al art. 37, por la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, desapareció la falta de regulación de esta materia en la LGT ("Régimen Jurídico de las responsabilidades tributarias", **Crónica Tributaria**, núm. 64, 1992, p. 87). Según la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 19 de abril de 1995, con anterioridad a la Ley 31/1991, la responsabilidad era de carácter mancomunado (**Jurisprudencia Tributaria**, 704).

LGT. La Comisión ha rendido su Informe al Secretario de Estado de Hacienda en mayo de 2001 y algunas de sus páginas se dedican a la responsabilidad de los administradores.

En su parte III dedicada a "Los tributos" y dentro del apartado de los responsables, la Comisión pone de relieve la excesiva rigidez y automatismo con que se viene aplicando el supuesto de responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas. Así apunta una posible línea de interpretación del primer inciso del actual art. 40 de la LGT, cuyo mantenimiento se recomienda en líneas generales. A tenor de la misma, el administrador sería responsable siempre que no realice los actos necesarios de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas según el contenido de los Estatutos sociales. De este modo puede determinarse si, entre las funciones atribuidas por la entidad al administrador, éste se reserva "la incumbencia" del cumplimiento de las obligaciones tributarias o si, por el contrario, se desplaza a otros sujetos. Defender esta posibilidad conduciría, obviamente, a una reformulación de este supuesto de responsabilidad que permitiera su extensión a sujetos carentes de la condición de administradores.

En su parte V, dedicada a la potestad sancionadora, y en el apartado de los sujetos infractores, la Comisión estudia la posibilidad de introducir en la LGT las formas de participación del Derecho Penal. Con ello se persigue que los colaboradores en infracciones tributarias, además de que, si se estima conveniente, puedan ser declarados responsables de la deuda tributaria, reciban una sanción distinta de la del sujeto infractor y acomodada a su participación en el ilícito, dando con ello una correcta aplicación del principio de responsabilidad personal.

Así se considerarían sujetos infractores, según esta posición, a los autores y a los cómplices. Son autores las personas físicas o jurídicas y las entidades sin personalidad jurídica que realicen el hecho por sí solos, conjuntamente o por medio de otro del que se sirven como instrumento. También tienen esta consideración los inductores y los cómplices necesarios. Estos últimos son los demás sujetos, distintos de los anteriores, que cooperan a la ejecución del hecho con actos anteriores o simultáneos.

La única excepción a esta regla es la que se produce en relación a los administradores de las personas jurídicas y a los partícipes de las entidades sin personalidad jurídica. En estos casos, debe optarse por considerar sujeto infractor a la persona jurídica o al ente y responsables a los administradores o partícipes, pero extendiendo su responsabilidad a las sanciones impuestas a aquéllas.

Y es que la problemática de las personas jurídicas difiere del resto de supuestos. Frente a las infracciones cometidas por las mismas caben tres posibles reacciones del ordenamiento jurídico. La primera, sancionar a la propia entidad, lo que presenta dos inconvenientes. En primer lugar, aunque se sancione a esta última, lo cierto es que el elemento de la culpabilidad ha de apreciarse respecto de los titulares de sus órganos de administración. En segundo lugar, puede suponer una quiebra del principio de personalidad de la sanción.

La segunda reacción consiste en sancionar a las personas físicas que forman sus órganos de gobierno. Tampoco parece del todo satisfactoria, ya que la empresa, a través de pactos secretos, puede indemnizar a su empleado o gestor del importe de la multa y, en definitiva, resulta indiferente quién de los dos sea el sancionado, puesto que aquella termina pagando. En caso de que no exista tal pacto, por otra parte, agrava en exceso la situación de los administradores de las personas jurídicas.

La última consiste en establecer una responsabilidad acumulada. Esta supone, en cierto modo, una vulneración del principio de **non bis in idem**, al tiempo que se traduce en una mayor gravedad de la sanción que recae sobre el mismo responsable, puesto que, en definitiva, es la persona jurídica quien va a pagar. Partiendo de lo anterior la Comisión propone que exista un único infractor, la persona jurídica, y que los administradores sean responsables subsidiarios de las obligaciones tributarias y la sanción.

Según se reconoce en el Informe esta propuesta ha tenido una acogida desigual entre los miembros de la Comisión. Por todos se reconoce que es avanzada por su contenido y deseable para perfeccionar el régimen sancionador tributario. Sin embargo, también se afirma que no tiene en cuenta que estamos ante infracciones tributarias y no ante delitos. Al mismo tiempo, su aplicación práctica es difícil, si bien no imposible.

Pues bien, partiendo de los arts. 31 del Código Penal⁴⁸ y 95 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, reguladora del Mercado de Valores⁴⁹ la Comisión propone incluir en la futura LGT una norma similar que contemple, en el ámbito tributario, conductas distintas de las constitutivas de infracciones tributarias sancionables en la persona jurídica y que supongan el incumplimiento de obligaciones específicas de los administradores.

En relación con las infracciones imputables a estos últimos se formulan tres premisas:

- Tipificar como infracción autónoma el incumplimiento por parte de los administradores de las obligaciones de hacer o no hacer que les hayan sido impuestas directamente, de forma que se convertirían, respecto de las mismas, en obligados tributarios.

⁴⁸ El "que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurran en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito o falta requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre".

⁴⁹ A su tenor, las "personas físicas y entidades a las que resulten de aplicación los preceptos de la presente Ley, así como quienes ostenten de hecho o de derecho cargos de administración o dirección de estas últimas, que infrinjan normas de ordenación o disciplina del Mercado de Valores incurrirán en responsabilidad administrativa sancionable con arreglo a lo dispuesto en este capítulo". Precisando que ostentan "cargos de administración o dirección en las entidades a que se refiere el párrafo anterior, a los efectos de lo dispuesto en este capítulo, sus administradores o miembros de sus órganos colegiados de administración, así como sus Directores Generales y asimilados, entendiéndose por tales aquellas personas que, de hecho o de derecho, desarrollen en la entidad funciones de alta dirección".

Ahora bien, la tarea de establecer obligaciones a cargo de los administradores no corresponde a la LGT, sino que habría de realizarse en la Ley propia de cada tributo. Serían conductas de suficiente gravedad para los intereses del Tesoro Público, pues sólo así quedaría justificada su persecución administrativa independiente.

- Por administradores habría que considerar no sólo a los de derecho, que podrían ser personas interpuestas para eludir la responsabilidad, sino también a los de hecho, lo que exige una investigación adicional para averiguar quiénes sean éstos.

- Esta infracción excluiría la responsabilidad subsidiaria o solidaria, que pudieran tener los administradores, tanto en la deuda tributaria de la entidad como en las sanciones que se le impongan.

