

ESTUDIOS

LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE LOS ADMINISTRADORES DE SOCIEDADES

Antonio DURAN-SINDREU BUXADE

D. en C.C. Empresariales.
Miembro de la AEDAF.

1. INTRODUCCION: BREVES NOTAS EN TORNO A LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA

Aunque el objeto del presente trabajo se ciñe al análisis de un supuesto específico de responsabilidad tributaria, no parece correcto iniciar el mismo sin hacer referencia alguna al instituto jurídico de la responsabilidad.

Por tal motivo, antes de introducirnos en el examen de la responsabilidad tributaria de los administradores vamos a detenernos brevemente en el de la figura jurídica del responsable tributario.

Una primera reflexión al respecto nos obliga a concretar el fundamento de esta figura jurídica, fundamento que debe buscarse en la necesidad por parte de la Administración de garantizar el cobro de las deudas tributarias o, como afirma Giannini, en "hacer más fácil y más segura la recaudación del tributo".

Junto a este motivo fundamental pueden sin embargo existir otros, como el hecho de sancionar a través de dicha figura el incumplimiento de determinadas obligaciones o, mejor, el comportamiento de aquellas personas que con su actuación no posibilitan el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias del sujeto pasivo.

Señala al respecto Sainz de Bujanda que el motivo fundamental de hacer más fácil y más segura la recaudación del tributo "puede coexistir con otros de índole extratributaria e incluso estos últimos pueden llegar a tener una importancia primordial. Así, por ejemplo, cabe pensar en la existencia de responsabilidades tributarias surgidas con ocasión del incumplimiento de obligaciones legales por parte de ciertas personas físicas o jurídicas, de tal suerte que la declaración de responsabilidad se decreta para ellas en el ordenamiento como sanción al incumplimiento de sus obligaciones, aun en la hipótesis de que tales obligaciones tengan escasa relevancia en la esfera fiscal e incluso de que el sujeto pasivo no haya cometido infracción alguna... En rigor, lo único que puede afirmarse con certidumbre es que el elenco

ESTUDIOS

de supuestos de hecho que generan, para el responsable, la obligación de pagar el impuesto, es decir, los presupuestos de hecho del nacimiento de la responsabilidad tributaria, son de muy variada índole y no responden en ningún caso a la realización por el responsable del hecho imponible, ni, consiguientemente, a la exteriorización de la capacidad contributiva que normalmente se asocia a tal hecho" (1).

Al hilo de esta última puntualización de tan ilustre catedrático puede y debe recordarse que el nacimiento de la obligación por parte del responsable no nace de la realización del hecho imponible sino de la realización de otro presupuesto de hecho, cual es el de la responsabilidad, de tal suerte que para que se dé un supuesto de responsabilidad tienen que darse dos presupuestos de hecho: un presupuesto de hecho en virtud del cual queda obligado el sujeto pasivo y un presupuesto de hecho en virtud del cual queda obligado el responsable (2) presupuesto este último que es dependiente de la realización del presupuesto de hecho que origina el nacimiento de la obligación tributaria dependencia que, como afirma Cortés Domínguez, "significa, simplemente, que no puede existir responsable sin la existencia del sujeto pasivo" (3).

En consecuencia, de la realización del hecho imponible tan solo quedan obligados los sujetos pasivos, esto es, los que realizan el hecho imponible razón por la que la obligación del responsable no puede nacer del mismo presupuesto que el del hecho imponible sino de otro distinto (4).

Nuestro ordenamiento jurídico regula la figura del responsable en los arts. 37 y siguientes de la Ley General Tributaria.

Establece al respecto su art. 37.1 que "la Ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria, junto a los sujetos pasivos, a otras personas, solidaria o subsidiariamente" precepto del que se deduce, por una parte, que el responsable, sea éste solidario o subsidiario, ha de ser declarado por Ley y, por otra, que aquél se sitúa "junto a" el sujeto pasivo.

Si bien la mayoría de la doctrina es unánime al afirmar que el responsable no es sujeto pasivo del tributo, doctrina autorizada postula que el responsable es, también, sujeto pasivo, postura que particularmente no compartimos.

Parece claro que como apunta Cortés Domínguez "no es posible estar junto a alguien sin la existencia de este alguien" (5) y que no es lo mismo estar "junto a" que "en lugar de" o "en calidad de".

La responsabilidad, como recoge el art. 37.2 de la Ley General Tributaria, se presume, salvo precepto expreso en contrario, subsidiaria pero ¿qué diferencias existen entre responsabilidad solidaria y subsidiaria?

¹ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. La responsabilidad tributaria en régimen de solidaridad. Págs. 292 y 293. Hacienda y Derecho. Tomo VI. Instituto de Estudios Políticos. Madrid 1973.

² CORTES DOMINGUEZ, Matías. Ordenamiento tributario español I. Ed. Civitas. Madrid 1977. Pág. 368

³ CORTES DOMINGUEZ, Matías. Ordenamiento tributario español I. Ed. Civitas. Madrid 1977. Pág. 368.

⁴ CORTES DOMINGUEZ, Matías. Ordenamiento tributario español I. Ed. Civitas. Madrid 1977. Pág. 368.

⁵ CORTES DOMINGUEZ, Matías. Ordenamiento tributario español I. Ed. Civitas. Madrid 1977. Pág. 368.

No es unánime la doctrina al señalar los rasgos característicos de la responsabilidad solidaria. Así, mientras un sector doctrinal sostiene que en tales casos la Administración puede dirigirse indistintamente al sujeto pasivo y al responsable sin necesidad de que aquél haya cumplido o no con su obligación, para otro sector doctrinal la Administración tan solo puede dirigirse contra el responsable en el supuesto de que el sujeto pasivo no haya cumplido con su obligación tributaria durante el período voluntario de pago, postura ésta a la que particularmente nos adscribimos y que encuentra su justificación en la función de garantía que cumple la figura de la responsabilidad y, en definitiva, en "la configuración de la obligación del responsable como una obligación accesoria y dependiente de la obligación principal" (6).

En definitiva como con acierto apunta Mazorra Manrique De Lara "el carácter garantista de la responsabilidad tributaria -solidaria o subsidiaria- implica que la obligación del responsable se estructura como una obligación accesoria de la obligación principal, lo que determina la distinción entre los sujetos de ambas obligaciones y, por tanto, la preferencia del sujeto pasivo, obligado principal, a la hora del cobro de la deuda tributaria" (7).

Esta es, por su parte, la postura por la que parece haber optado nuestro derecho positivo al señalar el art. 10.2 del Reglamento General de Recaudación que "*a falta de pago de las deudas tributarias* por los deudores principales están asimismo obligados al pago de las mismas, de acuerdo con los artículos siguientes de esta sección.....los responsables solidarios", posición que no ofrece duda alguna a la luz del art. 12.2 de dicho Reglamento al indicar:

"En los supuesto de responsabilidad solidaria previstos por las leyes, *a falta de pago de la deuda por el deudor principal* y sin perjuicio de la responsabilidad de éste, la Hacienda Pública podrá reclamar de los responsables solidarios, si los hubiere, el pago de la deuda.

Se entenderá producida la falta de pago de la deuda tributaria una vez transcurrido el período voluntario, bien por el vencimiento del plazo a partir de la notificación en los casos de deudas liquidadas por la Administración, bien por el vencimiento del plazo para autoliquidar e ingresar en el Tesoro en los casos en que el sujeto pasivo o retenedor están obligados a ello".

En suma, si "el ente público acreedor del crédito tributario pudiera dirigirse indistintamente al deudor principal -sujeto pasivo- o al responsable solidario, considero, siguiendo en este punto la tesis de la profesora COMBARROS, los contornos jurídicos de la responsabilidad solidaria tributaria se borrarían, apareciendo los perfiles que el legislador ha establecido para la figura jurídica de la solidaridad". (8)

No ofrece sin embargo duda alguna la figura del responsable subsidiario, respecto al que será inexcusable la previa declaración de fallido del sujeto pasivo tal y como dispone el art. 37.3 de la Ley General Tributaria.

Visto lo anterior, conviene subrayar ahora la diferencia entre nacimiento y exigibilidad de la obligación del responsable, cuestión ésta, como apunta Mazorra Manrique De Lara, "directa-

⁶ MAZORRA MANRIQUE DE LARA, Sonsoles. La obligación de los responsables tributarios en el Reglamento General de Recaudación: nacimiento y exigibilidad. Crónica Tributaria nº 62. Pág. 71.

⁷ MAZORRA MANRIQUE DE LARA, Sonsoles. La obligación de los responsables tributarios en el Reglamento General de Recaudación: nacimiento y exigibilidad. Crónica Tributaria nº 62. Pág. 72.

⁸ MAZORRA MANRIQUE DE LARA, Sonsoles. Ob. cit. Pág. 72.

ESTUDIOS

mente relacionada con el ya debatido tema del nacimiento de la obligación tributaria así como con el problema de la naturaleza declarativa o constitutiva de la liquidación". (9).

En efecto, mientras que el nacimiento de la obligación del responsable se produce cuando se realiza el presupuesto de hecho previsto en la norma, aquella, no es exigible, en los casos de responsabilidad solidaria, hasta que, transcurrido el período voluntario de pago, la Administración haya declarado y notificado tal responsabilidad y, en los casos de responsabilidad subsidiaria, hasta que se dicte y notifique el correspondiente acto administrativo de derivación de responsabilidad.

Una de las carencias que Sainz de Bujanda había puesto de manifiesto en la regulación que de la responsabilidad hace nuestro ordenamiento jurídico-tributario era la necesidad de que en los casos de responsabilidad solidaria existiera un acto administrativo declarativo de la misma. Si bien es cierto que los arts. 37 y siguientes de la Ley General Tributaria omiten al respecto toda referencia no lo es menos que de la lectura del art. 12.3 del Reglamento General de Recaudación se deduce la necesidad de la existencia de dicho acto administrativo.

En efecto, dispone el citado precepto lo siguiente:

"El procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria, según los casos, será el siguiente:

- 1) *Cuando la responsabilidad solidaria haya sido declarada y notificada al responsable en cualquier momento anterior al vencimiento del período voluntario, bastará con requerir el pago a aquél una vez transcurrido dicho período y expedido el correspondiente título ejecutivo. Los plazos de ingreso para el responsable solidario serán los establecidos en este Reglamento para los ingresos en período ejecutivo.*
- 2) *Si no ha sido declarada y notificada anteriormente, una vez transcurrido el período voluntario, el órgano de recaudación dictará acto administrativo de declaración de responsabilidad solidaria y requerimiento al responsable o a cualquiera de ellos, si son varios, para que efectúe el pago".*

precepto del que parece queda claro la necesidad de un acto administrativo de declaración de responsabilidad.

No ofrecen sin embargo duda alguna los supuestos de responsabilidad subsidiaria respecto a los que el art. 37.4 de la Ley General Tributaria concreta que "la derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá previamente un acto administrativo, que será notificado reglamentariamente, confiriéndoles desde dicho instante todos los derechos del sujeto pasivo".

2. ANALISIS DEL ART. 40.1 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

Concretados los aspectos que nos preceden adentrémonos ya en el estudio de la responsabilidad tributaria de los administradores de las personas jurídicas.

Establece el art. 40.1 de la Ley General Tributaria que:

⁹ MAZORRA MANRIQUE DE LARA, Sonsoles. Ob. cit. Pág. 75 y 76.

"Serán responsables subsidiariamente de las infracciones tributarias simples y de la totalidad de la deuda tributaria en los casos, de infracciones graves cometidas por las personas jurídicas, los administradores de las mismas que no realizaren los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, consistieren el incumplimiento por quienes de ellos dependan o adoptaren acuerdos que hicieran posibles tales infracciones. 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. Lo previsto en este precepto no afectará a lo establecido en otros supuestos de responsabilidad en la legislación tributaria en vigor".

El transcrito precepto, en su redacción dada por la Ley 10/1985, introduce importantes modificaciones respecto a su dicción anterior.

En efecto, a diferencia del derogado art. 40, en los casos de infracciones graves la responsabilidad no se limita únicamente a la cuantía de la sanción sino que se extiende a la totalidad de la deuda tributaria en los términos establecidos en el art. 58.2 de la Ley General Tributaria.

Así mismo, el presupuesto de hecho de la responsabilidad exigía, hasta la entrada en vigor de la Ley 10/1985, la mala fe o negligencia grave por parte de los administradores, requisitos éstos que con el nuevo redactado del art. 40 desaparecen.

No sin razón afirma Mantero (10) que "el art. 40.1. ha modificado, agravándola, la responsabilidad subsidiaria de los administradores de las personas jurídicas" lo que supone que éstos deban utilizar "la máxima diligencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias".

Pues bien, tal y como está redactado en la actualidad el art. 40.1 de la Ley General Tributaria podríamos preguntarnos si nos encontramos ante unos supuestos de responsabilidad objetiva, cuestión a la que debe responderse negativamente.

En efecto, de acuerdo con el redactado del art. 40.1 de la Ley General Tributaria y de una interpretación conjunta que con el art. 77 de la misma cabe hacer, debe concluirse en el sentido de que para que se dé el presupuesto de hecho que origina el nacimiento de la responsabilidad no es necesario el dolo pero sí, como mínimo, la simple negligencia, presupuesto que requiere, únicamente, un no hacer, un consentimiento o una voluntad expresa, según los casos, por parte del administrador; un no hacer, consentimiento o voluntad expresa cuyo resultado sea el incumplimiento de las obligaciones tributarias de la sociedad y, en definitiva, la realización del ilícito o infracción administrativa, siempre que, insistimos, no se haya actuado, además, con la debida diligencia.

En suma, si bien hasta la entrada en vigor de la Ley 10/1985 se exigía en el administrador un grado determinado de culpabilidad-mala fe o negligencia grave- para que aquél fuera responsable tributario, no ocurre así a partir de la entrada en vigor de dicha disposición en la que el grado de culpabilidad exigible tanto para que el administrador sea responsable tributario como para apreciar la existencia de infracción tributaria es el mismo.

En definitiva tan solo podrá hablarse de responsabilidad tributaria cuando el administrador no haya actuado con la diligencia debida.

¹⁰ MANTERO SAENZ, Alfonso. Especial Directivos. Separata Documento nº 52 (26 de junio de 1985).

ESTUDIOS

Bien es cierto que, como indica Palao (11), "del examen del artículo 40 de la Ley General Tributaria se deduce que la relación del administrador con los ilícitos que determinan su responsabilidad supone algo más que la culpa genérica. Así, en la omisión se exige que se trate de actos que fuesen de "su incumbencia", es decir, para los que él tuviera encomendada la función de realizarlas; en el consentimiento, además del requisito de conocimiento que éste presupone se exige también que el acto sea realizado por quien dependa del administrador, lo que puede entrañar una situación funcional y orgánica especial y no sólo la dependencia genérica de todos los empleados de la empresa respecto de quienes tengan más alta categoría laboral; y en la adopción de acuerdos parece evidente que se exige la voluntad expresa y manifiesta de posibilitar la infracción".

Detengámonos brevemente en cada una de dichas conductas.

Respecto a la primera, no realizar los actos necesarios para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, se trata de una acción por omisión o de un no hacer del que deriva una conducta que puede ser dolosa o culposa, culpa que puede ser grave o leve pues, como se ha dicho, se responde incluso a título de simple negligencia. Subrayar, como lo hace Palao, que ha de tratarse de actos que fueran de su incumbencia.

Respecto a la segunda, consentir el incumplimiento por quienes de ellos dependan, nos encontramos ante la denominada "culpa in vigilando". No es necesario un consentimiento expreso y, por tanto, una conducta intencionada sino que es suficiente un consentimiento tácito consecuencia de la obligación genérica del administrador de actuar con la diligencia debida y, en particular, de "vigilar" todo aquello que en relación a la gestión de la sociedad fuere de su incumbencia.

En cuanto a la tercera conducta, adoptar los acuerdos que hagan posible las infracciones, "se está sancionando no la adopción expresa de un acuerdo defraudador, sino a un acuerdo que por negligencia, puede llevar a una infracción. Es evidente en este caso, que no se trata de acuerdos sociales tomados por los accionistas, sino de acuerdos relativos a la gestión de la sociedad, y sólo serán sancionados los que hayan participado en el acuerdo, puesto que el artículo 77.4 establece expresamente que la sanción no es aplicable para los que hubiesen salvado su voto, ó no hubieren asistido a la reunión en que se adoptó el mismo" (12),

En realidad "las conductas previstas son tan amplias, que prácticamente siempre que una persona jurídica cometa una infracción tributaria, será aplicable el precepto" (13).

En suma, hemos de coincidir con Ochoa (14) en el sentido de que "la responsabilidad prevista por el artículo 40 apartado 1º, será imputable cada vez que se impute a una sociedad una infracción" siempre que, añadimos nosotros, no se haya actuado con la diligencia debida.

¹¹ PALAO, Carmen. Responsabilidad tributaria: Los administradores de las sociedades. Impuestos nº 23. 1990. Págs. 93 y 94.

¹² OCHOA TREPAT, Ma Luisa. La responsabilidad tributaria de los administradores de las personas jurídicas. GACETA FISCAL nº 75. Pág. 152.

¹³ OCHOA TREPAT, Ma Luisa. Ob. cit. Pág. 151.

¹⁴ OCHOA TREPAT, Ma Luisa. Ob. cit. Pág. 151.

Quiere ello decir que "el administrador se encuentra así en una posición en la que un ilícito de la sociedad no impedido, tolerado o decidido por él, le sitúa en responsabilidad ante la sociedad y ante la Hacienda" (15),

En la medida pues que el administrador no actúe con la diligencia debida será éste responsable tributario en los términos previstos en el art. 40.1 de la Ley General Tributaria. La cuestión se ciñe, pues, en averiguar en cada caso si se ha actuado o no con la debida diligencia, situación sin duda nada fácil en muchos casos. Serán sin duda los Tribunales, a la luz de la amplia casuística, los que habrán de matizar el preciso significado que corresponde a la expresión "simple negligencia" y, por ende, dónde está la frontera entre la debida diligencia y la simple negligencia.

En cualquier caso, no parece desacertada la afirmación de Ochoa (16) en el sentido de que "los administradores habrán de tener en cuenta que han de guardar un grado de diligencia con la Hacienda Pública, mucho mayor que en el resto de sus actuaciones".

Debe por último señalarse que las conductas descritas en el art. 40.1 de la Ley General Tributaria pueden quedar también subsumidas en los supuestos de responsabilidad del art. 38 de idéntica disposición, situación que nos obliga a delimitar cual de ambos preceptos es en tales casos aplicable.

En nuestra opinión, el art. 40.1 de la Ley General Tributaria es, en las conductas en él descritas, el que debe aplicarse a los supuestos de responsabilidad de los administradores al ser aquél un precepto específico y concreto cuyo objeto principal es, precisamente, regular la responsabilidad de los administradores en tales casos.

Queda por analizar el último supuesto de responsabilidad recogido en el art. 40.1 de la Ley General Tributaria cual es el de los administradores de personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades.

Reza el precepto en cuestión:

"Asímismo, 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".

El presupuesto de hecho de responsabilidad viene en este caso definido por los siguientes elementos:

- a) Existencia de obligaciones tributarias pendientes por parte de personas jurídicas.
- b) El cese en las actividades en las personas jurídicas.
- c) El ser administrador de la Sociedad.

Se responde pues de las obligaciones tributarias pendientes, obligaciones que, de acuerdo con el art. 14.3 del Reglamento General de Recaudación, no alcanzan a las sanciones pecuniarias impuestas al deudor principal de acuerdo con el principio de personalización de la pena.

Varias son, al respecto, las cuestiones que deben ser objeto de reflexión.

¹⁵ PALAO, Carmen. Ob. cit. Pág. 93.

¹⁶ OCHOA TREPAT, Ma Luisa. Ob. cit. Pág. 152.

ESTUDIOS

La primera, de nuevo, si nos encontramos ante un supuesto de responsabilidad objetiva.

La escasa doctrina al respecto ha puesto de manifiesto que si bien de una interpretación literal del precepto transcrito y, en particular, de la expresión "en todo caso" puede concluirse que nos encontramos ante un supuesto de responsabilidad objetiva, no es menos cierto que no puede rechazarse una interpretación lógica y sistemática en el sentido de que para que nazca el presupuesto de hecho de la responsabilidad resulta exigible, como mínimo, una conducta negligente por parte del administrador que se concreta dejando inactiva la sociedad en lugar de proceder de acuerdo con lo dispuesto en la normativa mercantil.

En tal sentido, hace la doctrina especial hincapié en el hecho de que el precepto en cuestión habla de "cese" y no de "extinción", supuesto aquél -el cese de hecho- que es el único en el que pueden concurrir los requisitos de existencia de persona jurídica y administrador como tal ya que "estos dos requisitos sólo se pueden dar en el cese de hecho porque cuando se cesa, según la ley, se puede estar en una fase de liquidación e incluso de quiebra y en estas situaciones existe la persona jurídica, pero no los administradores que son sustituidos por los liquidadores o los síndicos, en su caso". (17)

En segundo lugar, el supuesto de responsabilidad ahora estudiado se refiere a obligaciones tributarias pendientes, esto es, no solo a las ya liquidadas por la Administración sino, también, a las devengadas, no liquidadas por esta última y pendientes de ingreso. En efecto, el art. 40.1 se refiere a las obligaciones pendientes de aquellas sociedades que hayan cesado en sus actividades, esto es, a todas las obligaciones tributarias sean o no conocidas por la Administración.

En tercer lugar, parece claro que pueden darse conjuntamente los supuestos de responsabilidad previstos en el art. 40.1, primer párrafo, y el previsto en el segundo párrafo de idéntico artículo.

En cuarto y último lugar, de disolverse y liquidarse la sociedad no será exigible responsabilidad alguna por aplicación del art. 40.1, sino por aplicación del art. 40.2 y, en su caso, por el art. 89.4 de la Ley General Tributaria supuesto éste en el que no nos encontramos ante un supuesto de responsabilidad, sino de transmisión o sucesión de la deuda.

Disuelta y liquidada la sociedad, el responsable subsidiario lo es respecto al socio y no a la sociedad que como tal, ya no existe.

A la vista de lo expuesto, nos podemos encontrar con las siguientes situaciones:

- a) Sociedades con actividad: Les será de aplicación el art. 40.1, primer párrafo, de la Ley General Tributaria.
- b) Sociedades no disueltas ni liquidadas que han cesado en su actividad: Resulta de aplicación el art. 40.1, segundo párrafo, de la Ley General Tributaria.
- c) Sociedades en disolución y liquidación: En estos casos, resulta de aplicación el art. 40.2 de la Ley General Tributaria que señala que "serán responsables subsidiarios los Síndicos, Interventores o Liquidadores de quiebras, concursos, Sociedades y Entidades en general,

¹⁷ ARIAS ABELLAN, Ma Dolores. Modificaciones a la Ley General Tributaria en la regulación jurídica del responsable. CIVITAS. Revista Española de Derecho Financiero nº 47/48 - Págs. 428 y 429.

cuando 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".

d) Sociedades disueltas y liquidadas: En tales casos, resultará de aplicación el art. 89.4 de la Ley General Tributaria que dispone que "en el caso de Sociedades o Entidades disueltas y liquidadas, sus obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los socios o partícipes en el capital que responderán de ellas solidariamente y hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que se les hubiere adjudicado".

Se trata, como ya se ha dicho, de un supuesto de transmisión de la deuda y no de responsabilidad.

Delimitado ya el alcance y contenido de los distintos supuestos recogidos en el art. 40.1 de la Ley General Tributaria centrémonos, ahora, en el estudio de determinadas cuestiones que en relación a los mismos se plantean.

Aunque obvio parezca, subrayar, en primer lugar, que el art. 40.1 se refiere a supuesto de responsabilidad subsidiaria siendo por tanto inexcusable para ejercitar la acción de responsabilidad la previa declaración de fallido del sujeto pasivo.

Dicho lo anterior, cuestión sin duda de interés es conocer contra qué administrador, caso de ser varios, hay que derivar la responsabilidad. La respuesta, en nuestra opinión, es obvia: contra quien o quienes realizaron el presupuesto de hecho previsto en la norma, esto es, contra quienes lo eran cuando se produjo dicho presupuesto.

En tal sentido pueden existir tantos responsables como administradores así como, en nuestra opinión, varios responsables en relación a una misma infracción. En efecto, si la sociedad ha incumplido con sus obligaciones tributarias y el nuevo administrador no realiza los actos necesarios para el cumplimiento de aquéllas, este último, se convertirá, también, en responsable subsidiario.

Ello no quiere decir que en todo lo que pueda ser responsable el "antiguo" administrador lo sea el "nuevo" por cuanto no compete a este último verificar la actuación de su predecesor pero si es de su competencia, pensamos, verificar la situación actual de la sociedad adoptando, en su caso, las medidas necesarias en relación, por ejemplo, a las declaraciones-liquidaciones no presentadas en período voluntario.

En estos casos de pluralidad de responsables de una misma deuda, ésta podrá exigirse íntegramente a cualquiera de ellos (art. 37.5 de la Ley General Tributaria).

Especial interés tiene la situación de aquellas sociedades con el cargo de administrador caducado o sin administrador. En principio, tales sociedades carecen de representación legal lo que plantea no pocas dudas respecto a la persona que puede representarles ante una posible actuación de comprobación y/o investigación.

En efecto, el art. 126 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas establece que "los administradores ejercerán su cargo durante el plazo que señalen los estatutos sociales, el cual no podrá exceder de cinco años...." concretando su art. 145 del Reglamento del Registro Mercantil que "la inscripción del nombramiento de administradores por la Junta General hecho por años caducará cuando, vencido el plazo, se haya celebrado la siguiente, o haya transcurrido el término legal para la celebración de la Junta general ordinaria" expre-

ESTUDIOS

sando su art. 147.1 que "la inscripción de la dimisión de los administradores se practicará mediante escrito de renuncia al cargo otorgado por el administrador y notificado fehacientemente a la sociedad, o, en virtud de certificación del acta de la Junta general o del Consejo de Administración, con las firmas legitimadas notarialmente, en la que conste la presentación de dicha renuncia".

Transcurridos los plazos citados o inscrita la dimisión, la sociedad carece de administrador. En tales casos, aún pudiendo ser responsable subsidiario quien o quienes ostentarán en su día la administración de la sociedad parece claro que ni éstos ni los socios tienen la representación de la sociedad con lo que, teóricamente, no podría iniciarse actuación alguna de comprobación y/o investigación.

Sin embargo, entendemos que, en tales casos, los socios, si son conocidos, podrían convertirse en responsables solidarios y, como tales, ser requeridos por la inspección en virtud de lo dispuesto en el art. 24.1.e) del Reglamento General de la Inspección de los Tributos sin que sin embargo puedan aquéllos suscribir como responsables acta alguna que no se refiera a las obligaciones por las que puedan ser responsables.

Todo ello, obviamente, salvo que pueda probarse que la administración, de hecho, continúa siendo desempeñada por una o varias personas lo que exige analizar caso por caso. Sin duda, la cuestión solo ha quedado aquí planteada debiéndose buscar una solución, si es que existe, solución que debiera operar en el marco del Derecho Mercantil.

3. PROCEDIMIENTO PARA LA DECLARACION DE LA RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA

Como ya sabemos, el nacimiento de la responsabilidad en los supuestos objeto de estudio requiere que se den cualquiera de las cuatro siguientes situaciones:

- Que los administradores no realicen los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas.
- Que los administradores consientan el incumplimiento por quienes de ellos dependan.
- Que los administradores adopten acuerdos que hicieran posibles infracciones tributarias.
- Que las personas jurídicas hayan cesado en sus actividades.

En tales casos, y siempre que se haya actuado sin la diligencia debida, los administradores de las personas jurídicas responden subsidiariamente de la cuantía de la infracción, en los casos de infracciones tributarias simples, de la totalidad de la deuda tributaria, en los casos de infracciones tributarias graves, y de la deuda tributaria, -sin incluir sanciones- en los casos de cese en las actividades.

Sin embargo, tal responsabilidad no será exigible hasta que se dicte y notifique el correspondiente acto administrativo de derivación de responsabilidad, acto que deberá dictarse tras la declaración de fallido del sujeto pasivo.

En efecto, el art. 14.1 del Reglamento General de Recaudación establece:

"En los supuestos previstos por las leyes, los responsables subsidiarios están obligados al pago de las deudas tributarias cuando concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que los deudores principales y responsables solidarios hayan sido declarados fallidos, de acuerdo con el procedimiento previsto en los artículos 163 y siguientes de este Reglamento.
- b) Que se haya dictado un acto administrativo de derivación de responsabilidad.

Detengámonos brevemente en el análisis de ambas circunstancias.

El primer requisito que debe cumplirse para que pueda dictarse el acto administrativo de derivación de responsabilidad es, como se ha dicho, la previa declaración de fallido de los deudores principales y responsables solidarios de acuerdo con el procedimiento previsto en el art. 163 y siguientes del Reglamento General de Recaudación.

Establece al respecto el art. 163 de dicho Reglamento que "son créditos incobrables aquéllos que no pueden hacerse efectivos en el *procedimiento de recaudación* por resultar fallidos los obligados al pago y los demás responsables, si los hubiere" concretando el art. 164.2 del mismo que ".....se justificará la inexistencia de bienes embargables de los mismos a través de las actuaciones del procedimiento de apremio.....".

Señala, en fin, el art. 70 de la Ley General Tributaria que "las deudas tributarias que no hayan podido hacerse efectivas en los respectivos *procedimientos ejecutivos* por insolvencia probada del sujeto pasivo y demás responsables, se declararán provisionalmente extinguidas en la cuantía procedente en tanto no se rehabiliten dentro del plazo de prescripción".

Quiere ello decir que no es suficiente para dictar el correspondiente acto administrativo que haya finalizado el período voluntario sin materializarse el pago del tributo sino que es necesario que haya finalizado el período ejecutivo o de apremio. Esto es, en palabras de Mazorra Manrique De Lara "no basta, para cubrir el requisito del artículo 37.3 de la Ley General Tributaria, con que el sujeto pasivo no haya ingresado el tributo en el período voluntario, sino que la Administración habrá de dirigir contra él el procedimiento de apremio y culminarlo sin poder cobrar el tributo, para poder dirigirse contra el responsable subsidiario". (18)

Señalar, así mismo, la distinción que debe predicarse entre declaración de fallido y declaración de crédito incobrable.

En efecto, establece el art. 164.3 del Reglamento General de Recaudación que:

"Demostrada la insolvencia y, en su caso, paradero desconocido de los deudores principales y responsables solidarios, serán declarados fallidos por los órganos de recaudación.

Se indagará a continuación la existencia o no de responsables subsidiarios. Si no existen, el crédito será declarado incobrable previa fiscalización del expediente. Si existen responsables subsidiarios, el órgano de recaudación dictará acto administrativo de derivación de responsabilidad por el procedimiento y con los efectos establecidos en el artículo 14 de este Reglamento".

En consecuencia, la declaración de crédito incobrable sólo procederá si no existen responsables subsidiarios -o si, existiendo, son declarados fallidos- siendo en tal sentido la declaración de insolvencia previa e independiente de aquella.

¹⁸ MAZORRA MANRIQUE DE LARA, Sonsoles. Ob. cit. Pág. 84.

ESTUDIOS

Señalar, por último, que la declaración de fallido no impide la posterior rehabilitación de los créditos de acuerdo con lo previsto en el art. 167 del Reglamento General de Recaudación.

El segundo de los requisitos apuntados es la existencia de un acto administrativo declarativo de la responsabilidad.

En efecto, la previa declaración de fallido de los deudores principales y, en su caso, de los responsables solidarios es condición necesaria pero no suficiente para que la Administración pueda derivar la acción de responsabilidad. Tal y como establece el art. 14.1 del Reglamento General de Recaudación la declaración de fallido debe ir seguida del acto administrativo de derivación de responsabilidad "y solo a partir de la notificación del mencionado acto el responsable subsidiario puede ser considerado plenamente como un obligado al pago de la deuda tributaria, ya que sólo desde ese momento está obligado a soportar la pretensión del acreedor dirigida a la satisfacción de su crédito". (19)

En lo que al contenido del acto administrativo se refiere, señala el art. 14.2 del Reglamento General de Recaudación que "el acto administrativo de derivación de responsabilidad será dictado por el órgano de recaudación que tenga a su cargo la tramitación del expediente y notificado al interesado con expresión de:

- a) Los elementos esenciales de la liquidación y el texto íntegro del acuerdo declarando la responsabilidad subsidiaria y la cantidad a que alcance la misma.
- b) Los medios de impugnación que puedan 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 inter puestos.
- c) Lugar, plazo y forma en que deba ser satisfecha la cantidad a que se extiende la responsabilidad subsidiaria, de acuerdo, en particular, con lo dispuesto en las letras a) o b) del apartado 2 del artículo 20 de este Reglamento".

El acto administrativo de derivación de responsabilidad subsidiaria "siendo formal y externamente unitario, es material e interna mente complejo, ya que comprende dos pronunciamientos administrativos perfectamente diferenciados: por un parte, el acto de derivación de responsabilidad subsidiaria, stricto sensu, y, por otra, el acto de liquidación tributaria". (20)

El acto administrativo debe ser motivado. Tal afirmación se deduce no solo del contenido del transcrito precepto sino de los arts. 53 y siguientes de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, de aplicación subsidiaria.

En otro orden de cosas, y según se deduce del art. 14.2.b) del Reglamento General de Recaudación, el acto administrativo puede ser impugnado. Coincidimos al respecto con De la Hucha Celador que "el responsable subsidiario ha de tener la posibilidad de impugnar la declaración de fallido del deudor principal y del responsable solidario ya que de la validez o no de la citada declaración depende, necesariamente, la validez o nulidad del acto de derivación

¹⁹ HUCHA CELADOR, Fernando de la. Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en el Reglamento General de Recaudación de 1990. La responsabilidad subsidiaria. Crónica Tributaria nº 63. Pág. 49.

²⁰ HUCHA CELADOR, Fernando de la. Ob. cit. Pág. 52.

de su responsabilidad y, consecuentemente, de la acción de los órganos de recaudación dirigida a exigirle el pago de la deuda tributaria". (21)

Considerando que "la exigibilidad de la deuda tributaria al responsable subsidiario se articula a través de un procedimiento administrativo que desemboca en un acto final -el acto de derivación de responsabilidad- y que dentro del citado procedimiento se ubica la declaración de fallido del sujeto pasivo y del responsable solidario, el responsable subsidiario podría acogerse a lo dispuesto en el artículo 41.2 del Reglamento de Procedimiento para las Reclamaciones Económico Administrativas". (22)

Dado que la declaración de fallido es un acto interno del procedimiento de recaudación deberá éste impugnarse a través de la reclamación que se interponga contra el acto administrativo declarativo de la responsabilidad.

Otra cuestión que en relación a lo aquí comentado no puede pasar desapercibida es el hecho de que corresponde a la Administración la carga de la prueba en relación a que se ha dado o producido efectivamente el presupuesto de hecho de la responsabilidad.

En efecto, tal afirmación no es sino consecuencia, fundamentalmente, de la doctrina de nuestro Tribunal Constitucional en el sentido de que "el derecho a la presunción de inocencia no puede entenderse reducido al estricto campo del enjuiciamiento de conductas presumiblemente delictivas, sino que debe entenderse también que *preside la adopción de cualquier resolución, tanto administrativa como jurisdiccional*, que se base en la condición o conducta de las personas y de cuya apreciación se derive un resultado sancionatorio para las mismas o limitativo de sus derechos", principio -el de presunción de inocencia- "que ha dejado de ser un principio general de derecho que ha informar la actividad judicial, para convertirse en un derecho fundamental, que es aplicable, a las *relaciones del ciudadano con la administración*".

A la vista de ello, deberá probar la Administración no solo que se ha producido el presupuesto de hecho recogido en la Ley sino, también, la concurrencia de dolo o culpa, aún a título de simple negligencia, en la actuación o conducta de los administradores.

Resta por tratar una última cuestión cual es la relativa a la adopción de medidas cautelares.

Respecto a estas, señala el art. 37.3 de la Ley General Tributaria que "en los casos de responsabilidad subsidiaria será inexcusable la previa declaración de fallido del sujeto pasivo, *sin perjuicio de las medidas cautelares que antes de esta declaración puedan reglamentariamente adoptarse*", concretando el art. 14.4 del Reglamento General de Recaudación que "antes de la declaración de fallidos de los deudores principales, el órgano de recaudación podrá adoptar las medidas cautelares que procedan cuando existan indicios racionales para presumir actuaciones que puedan impedir la satisfacción de la deuda".

La adopción de medidas cautelares exigiría la previa declaración de responsabilidad subsidiaria. Sin embargo, como sabemos, tal declaración tan solo puede producirse previa declaración de fallido de los deudores principales y de los responsables solidarios.

²¹ HUCHA CELADOR, Fernando de la. Ob. cit. Pág. 53.

²² HUCHA CELADOR, Fernando de la. Ob. cit. Pág. 53.

ESTUDIOS

No obstante, conforme el Reglamento General de Recaudación, pueden adoptarse medidas cautelares, que no se concretan reglamentariamente, respecto a personas que no habrán sido formalmente declaradas responsables subsidiarios en los términos aquí apuntados lo que no deja de ser, cuanto menos, ilógico y "gravemente lesivo, desde el principio de seguridad jurídica, para los intereses del responsable subsidiario". (23)

A la vista de ello coincidimos con De La Hucha Celador en el sentido de que "parece más correcto postular, de lege ferenda, que la adopción de medidas cautelares vaya precedida, en todo caso, de la notificación de un acto de derivación de responsabilidad subsidiaria, cuyo contenido sea, estrictamente, la declaración de la citada responsabilidad fundada en la constatación de la realización del presupuesto de hecho establecido por el ordenamiento jurídico". (24)

En definitiva, el tema aquí tratado creemos empezará a tener, en breve, consecuencias prácticas importantes. Bien es cierto, sin embargo, que hasta hoy creemos continúan siendo válidas predicables las palabras de Sainz de Bujanda en el sentido de que "lo cierto, sin embargo, es que el reforzamiento de garantías fiscales que representa la responsabilidad no ha tenido en la realidad tributaria española consecuencias prácticas importantes toda vez que el Fisco apenas ha ejercitado los derechos que ese tipo de garantías le confiere. Esto explica que tampoco exista una doctrina jurisprudencial sobre la que pueda construirse un cuerpo coherente de reglas o principios en la materia que nos ocupa". (25)

²³ HUCHA CELADOR, Fernando de la. Ob. cit. Pág. 53.

²⁴ HUCHA CELADOR, Fernando de la. Ob. cit. Pág. 64.

²⁵ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Ob. cit. Pág. 316.