



LA RESPONSABILIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA. Cuestiones controvertidas y de actualidad

Miguel Caamaño.
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Socio-Director de CCS Abogados

1.1. ¿En qué momento y en qué circunstancias puede la administración declarar la responsabilidad tributaria?

De acuerdo con lo establecido en el art. 41.5º LGT, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión, de conformidad con lo previsto en los artículos 174 a 176 de esta ley. Son estos últimos preceptos, por tanto, los que nos facilitan las exigencias de validez y eficacia, tanto materiales como adjetivas, del procedimiento de derivación de responsabilidad en materia tributaria.

- La responsabilidad podrá ser declarada en cualquier momento posterior a la práctica de la liquidación o a la presentación de la autoliquidación, salvo que la ley disponga otra cosa.

A este respecto no ha sido una norma con rango de ley sino un reglamento el que ha “dispuesto otra cosa”, con lo que el exceso reglamentario parece fuera de duda. Ha sido, en efecto, el vigente Reglamento General de Actuaciones Inspectoras de 27 de julio de 2007 (art. 196) y no una norma con rango de ley, tal como imperativamente establece el citado art. 174 LGT, que “*cuando en el curso de un procedimiento de inspección, el órgano actuante tenga conocimiento de hechos o circunstancias que pudieran determinar la existencia de responsables tributarios, se podrá acordar el inicio del procedimiento para declarar dicha responsabilidad. El inicio se notificará al obligado tributario con indicación de las obligaciones tributarias y períodos a los que alcance la declaración de responsabilidad y el precepto legal en que se fundamente*”. Con regla particular, exige el citado art. 196 RGA que cuando el alcance de la responsabilidad incluya las sanciones será necesario que se haya iniciado previamente el procedimiento sancionador.

Pero es que, sin perjuicio del vicio de ilegalidad en que incurre el transcrito art. 196 RGA, nos parece un atropello de la razón. En efecto, la liquidación, como acto resolutorio del procedimiento de comprobación, determina y da origen a la deuda

tributaria, de tal forma que, previamente a dicho acto administrativo, la deuda tributaria como tal no ha nacido. Podrán existir propuestas de liquidación –como las que se contienen en las actas de inspección-, pero entre tanto no se dicte el correspondiente acuerdo de liquidación –por ejemplo, el acuerdo dictado por el Inspector Jefe confirmando la propuesta contenida en el acta de inspección-, no existe deuda tributaria, de modo que el acto declarativo de responsabilidad no puede tener contenido económico, ni cumplir la exigencia normativa, que a continuación veremos, en virtud de la cual el acuerdo de derivación de responsabilidad deberá de indicar *“el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto”*.

En buena lógica –y según lo prescrito en el artículo 41.1 de la LGT (*“La Ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades”*)-, no podrá dictarse un acuerdo de derivación de responsabilidad frente a un responsable solidario/subsidiario mientras la deuda tributaria no haya sido determinada; y dicha deuda no existe mientras no se haya dictado –respecto del deudor principal- el oportuno acto resolutorio, esto es, el acto administrativo de liquidación propiamente dicho.

- A diferencia de la acción recaudatoria contra los responsables solidarios, la derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios.

Por tanto, sólo una vez declarados fallidos el deudor principal (cuyo acto, según doctrina y jurisprudencia ya reiterada, no necesita ser notificado a los interesados) y, en su caso, los responsables solidarios, la Administración tributaria dictará acto de declaración de responsabilidad, que se notificará al responsable subsidiario.

1.2. ¿En qué consiste la declaración de fallido, o sea, de insolvencia, del obligado principal?

Es el artículo 164.3º del RGR el que configura el fallido como un acto formal que habrá de declararse previa y expresamente, y el párrafo 2º de ese mismo precepto el que dice que la justificación de la inexistencia de bienes embargables se realizará a través de las actuaciones del procedimiento de apremio. Por fin, la jurisprudencia ha ratificado lo antes ordenado por las normas jurídicas ya dichas, declarando que el fallido, en los supuestos de responsabilidad subsidiaria, resulta una premisa procedimental inexcusable (STS 8 de junio de 1994), cuya ausencia es determinante de la nulidad de pleno derecho de todo lo actuado con posterioridad a dicho acto [hoy artículo 62.e) de la Ley 30/1992, de Régimen jurídico de las Administraciones Públicas y del procedimiento Administrativo Común]”.

1.3. ¿Qué circunstancias deben de concurrir para que la declaración de fallido se considere válidamente acordada por la administración?

La declaración de fallido exige la búsqueda o indagación de los bienes de toda clase cuya titularidad corresponda al deudor inicial o responsable solidario, al objeto de tener la seguridad de que no existen bienes pertenecientes a éstos con los que satisfacer su deuda frente a la Hacienda Pública.

Como señala la doctrina (DELGADO PACHECO, NEILA NEILA), lo que exige la LGT es que antes de que la Administración tributaria pueda proceder por vía de derivación contra el responsable subsidiario, debe de haber llevado hasta sus últimas consecuencias el procedimiento de apremio contra la entidad, sin que se haya podido satisfacer íntegramente la deuda tributaria, por no haber encontrado bienes o no haber sido suficiente el importe de los embargados para la satisfacción de la deuda.

1.4. ¿Puede la administración proceder contra el responsable subsidiario por unas sanciones que están suspendidas en virtud del recurso presentado por el obligado principal?

A nuestro modo de ver, la respuesta necesariamente ha de ser negativa. Mientras se sustancie la vía de recurso contra las sanciones -al menos en la económico-administrativa y, dependiendo del criterio de los órganos jurisdiccionales (incluso contradictorio en el seno de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de algunos, como es el caso de la Audiencia Nacional), también en vía de recurso contencioso-administrativo-, el cobro de la deuda tributaria permanece en suspenso, de modo que no puede haber, por definición, fallido. No puede haberse producido, en rigor, la falencia del obligado principal mientras el pago de la deuda sea inexigible, y lo es cuando la acción recaudatoria se ha suspendido en virtud del efecto que la interposición del recurso produce sobre las sanciones. No habiendo declaración de fallido, presupuesto habilitante del procedimiento de derivación de responsabilidad contra los responsables subsidiarios, no es defendible la validez de éste.

1.5. ¿Es válido el acuerdo de derivación de responsabilidad contra los responsables subsidiarios si la insolvencia del obligado principal es solo parcial?

En efecto, una de las novedades de la vigente Ley 58/2003, General Tributaria, en el ámbito recaudatorio (señala el art. 76 que *“las deudas tributarias que no hayan podido hacerse efectivas en los respectivos procedimientos de recaudación por insolvencia probada, total o parcial, de los obligados tributarios se darán de baja en cuentas en la cuantía procedente, mediante la declaración del crédito como incobrable, total o parcial, en tanto no se rehabiliten dentro del plazo de prescripción”*), estriba en la admisión de la declaración de fallido parcial del obligado principal, de modo que en aquellos casos en que tras la investigación del patrimonio del deudor y, en su caso, de los responsables solidarios, los bienes y derechos de los mismos resultasen insuficientes para responder de la totalidad de las deudas, podría ser declarada una insolvencia meramente parcial de aquéllos, la cual legitimaría a la Administración para dictar acuerdo de derivación de responsabilidad contra los eventuales responsables subsidiarios.

A tal efecto dispone el RGR (art. 124, 5º y 6º), que en aquellos casos en los que como consecuencia del desarrollo del procedimiento recaudatorio seguido frente al deudor principal o, en su caso, frente al responsable solidario, se haya determinado su insolvencia parcial, se podrá proceder a la declaración de fallido de aquéllos, a los efectos de que se consideren cumplidos los presupuestos que habilitan para proceder contra el responsable subsidiario.

1.6. ¿QUÉ COMPONENTES DE LA DEUDA TRIBUTARIA QUE DEJÓ PENDIENTE EL OBLIGADO PRINCIPAL SON EXIGIBLES A LOS RESPONSABLES TRIBUTARIOS?

Señala al respecto el art. 41 LGT que salvo lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario.

A los responsables tributarios no pueden exigírsele, al menos mientras no incurran en incumplimiento, los intereses de demora (salvo los que figuran en el acto administrativo de liquidación), los recargos, incluido el de apremio, las eventuales costas ni, con carácter general, tampoco las sanciones.

1.7. ¿PUEDE DISCUTIR EL RESPONSABLE TRIBUTARIO EN VÍA DE RECURSO TANTO EL PRESUPUESTO HABILITANTE DE LA RESPONSABILIDAD COMO LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS (LA LIQUIDACIÓN Y/O LA SANCIÓN) DE LOS CUALES ÉSTE TRAE CAUSA?

- La impugnación de las liquidaciones y sanciones derivadas resulta posible, tanto por razones de forma o fondo, aun cuando estas ya hubiesen sido analizadas en la vía económico-administrativa o judicial por resoluciones firmes a instancias de los obligados principales.
- El derecho impugnatorio del responsable tributario lleva consigo el deber del órgano administrativo o judicial de examinar los motivos esgrimidos y los argumentos en que se amparen, sin que la firmeza de los actos pueda erigirse en obstáculo que impida o dificulte ese obligado examen. Al mismo tiempo que el responsable puede invocar los correspondientes motivos contra los acuerdos de liquidación y sancionadores, que recaen sobre actos firmes, un derecho derivado directamente del artículo 24 de la Constitución, así como del artículo 25 respecto de las sanciones.

1.8. ¿Debemos de llegar a una conclusión distinta en el caso de que el acuerdo de derivación de responsabilidad traiga causa de una liquidación derivada de un acta firmada en conformidad?

Aunque hay precedentes jurisprudenciales que han declinado la acción del responsable tributario contra la liquidación derivada de un acta que su día fue firmada en conformidad hoy no admite duda de que la tramitación del acta de inspección no condiciona la acción procesal del responsable tributario tanto contra el procedimiento de derivación de responsabilidad como sustantivamente contra el acto administrativo del cual aquél trae causa.

1.9. ¿Qué consecuencias derivan de la negativa por parte de la administración o de los tribunales de justicia a atender y enjuiciar los motivos de impugnación esgrimidos por el responsable que no afecten al procedimiento de derivación de

responsabilidad sino a la validez de la liquidación y/o sanción dictadas cerca del obligado principal?

La negativa, en los términos que hemos formulado la pregunta, se traduce en la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, consagrada en el art. 24 CE, en su vertiente de derecho de acceso a la jurisdicción. Así lo ha declarado expresamente el Tribunal Constitucional en, al menos, dos ocasiones: STC 39/2010, de 19 de julio de 2010, Sala Segunda, recurso de amparo 150/2007, y STC 140/2010, de 21 de diciembre de 2010, Sala Segunda, recurso de amparo 5453/2007.

1.10. ¿TIENE SIEMPRE EL RESPONSABLE UNA ACCIÓN DE REGRESO CONTRA EL OBLIGADO PRINCIPAL PARA RECUPERAR LO QUE SE HA VISTO OBLIGADO A PAGAR?

La LGT consagra el citado derecho en el apartado 6º del art. 41, a cuyo tenor *“los responsables tienen derecho de reembolso frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación civil”*.

La actual regulación del derecho de reembolso, que se limita al transcrito art. 41.6º LGT, no resuelve, sin embargo, algunas de las dudas que tradicionalmente ha venido suscitando el ejercicio del mismo. Dos de ellas son las siguientes:

- a. Una vez que un determinado responsable ha pagado una deuda tributaria, ¿debe de respetar algún orden de prioridades en su acción de regreso? ¿Debe de promover la acción siguiendo alguna determinada prelación contra los demás responsables y contra el obligado principal?

El ordenamiento privado, al cual se remite explícitamente el citado art. 41.6º LGT al señalar que *“los responsables tienen derecho de reembolso frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación civil”*, exige que la acción de regreso se promueva en primer lugar contra el deudor, o sea, contra el obligado principal, de modo que sólo podrá repetir con éxito contra los demás responsables después de haberlo intentado contra el primero, único que ha realizado el hecho imponible, o sea, el presupuesto de hecho cuya realización da lugar al nacimiento de la obligación tributaria.

- b. En segundo término, queda la duda de la posición jurídica en que quedan aquellos responsables contra los cuales la Administración no ha dirigido la acción de cobro, los cuales, por tal motivo, no han tenido la oportunidad de impugnar ni el procedimiento de derivación de responsabilidad ni, desde un punto de vista sustantivo, la deuda de la cual trae causa éste, y, sin embargo, se pueden ver obligados a atender su parte proporcional de la deuda cuando otro responsable tributario, precisamente el que ha sido forzado a pagar la deuda, dirija contra ellos la acción de reembolso.

1.11. ¿EN QUÉ CIRCUNSTANCIAS PUEDE LA ADMINISTRACIÓN ADOPTAR MEDIDAS CAUTELARES CONTRA EL RESPONSABLE TRIBUTARIO Y EN QUÉ PUEDEN CONSISTIR TALES MEDIDAS?

Señala el art. 81 LGT que *“para asegurar el cobro de la deuda tributaria, la Administración podrá adoptar medidas cautelares de carácter provisional cuando*

existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado”.

Larga ha sido la biografía hermenéutica, como siempre lo es cuando el legislador utiliza conceptos jurídicos indeterminados, del citado precepto, particularmente en el intento de aclarar cuándo concurre la circunstancia de *“indicios racionales de que el cobro de la deuda tributaria se vería frustrado o gravemente dificultado”*.

- La AN (sentencia de 5 de abril de 2004) ha establecido que son indicios racionales de que el cobro va a verse frustrado o dificultado los siguientes:
 - La venta de bienes inmuebles de la empresa deudora susceptibles de embargo;
 - La retirada de depósitos de las entidades financieras;
 - El ocultamiento de vehículos embargados;
 - El cese de hecho en las actividades comerciales; y
 - La falta de presentación de cualquier persona ante la Hacienda Pública para poner al corriente a la empresa de sus obligaciones tributarias.
- Otros pronunciamientos jurisprudenciales han aceptado que constituyen motivos suficientes para la adopción de medidas cautelares:
 - El falseamiento de la mayoría de los gastos declarados;
 - El desvío de cobros por ventas de la sociedad hacia el patrimonio de sus administradores;
 - Las subsiguientes operaciones de ocultación realizadas por uno de ellos con el dinero obtenido de las referidas ventas.
 - En general, cualquier acto que refleje una intención, materializada en hechos concretos, de vaciamiento patrimonial de la sociedad y sus administradores, colocando determinados fondos fuera del alcance de la Hacienda Pública.

1.12. ¿Qué tipo de medidas cautelares puede adoptar la administración?

Explícitamente el art. 81 LGT hace referencia a las siguientes:

- a. La retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar la Administración tributaria. Sea la retención cautelar total o parcial de una devolución tributaria, deberá ser notificada al interesado junto con el acuerdo de devolución.
- b. El embargo preventivo de bienes y derechos, del que se practicará, en su caso, anotación preventiva.
- c. La prohibición de enajenar, gravar o disponer de bienes o derechos.
- d. La retención de un porcentaje de los pagos que las empresas que contraten o subcontraten la ejecución de obras o prestación de servicios correspondientes a su actividad principal realicen a los contratistas o subcontratistas, en garantía de las obligaciones tributarias relativas a tributos que deban repercutirse o cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios, en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación.
- e. Y concluye la LGT con una cláusula de cierre, señalando que la Administración puede adoptar “cualquier otra medida legalmente prevista”. En el ámbito de esta fórmula abierta tienen cabida ciertas actuaciones de la Administración tributaria en los procedimientos concursales. A título de ejemplo, el TEAC admitió que si las reglas de preferencia de procedimientos otorgasen prioridad a un procedimiento

concursal, la Administración tributaria podría iniciar un procedimiento de apremio y continuarlo hasta trabar embargo sobre determinados bienes como medida cautelar, porque con ello no se rebasarían los límites de la actuación administrativa impuestos por la concurrencia de los procedimientos.

1.13. ¿En qué momento puede adoptar la administración las medidas cautelares?

Por sorprendente que parezca –y lo sea–, aunque la deuda tributaria no se encuentre todavía liquidada pero se haya comunicado la propuesta de liquidación en un procedimiento de comprobación o inspección, ya se podrán adoptar medidas cautelares que aseguren su cobro de aquélla. Si se trata de deudas tributarias relativas a cantidades retenidas o repercutidas a terceros, las medidas cautelares podrán adoptarse en cualquier momento del procedimiento de comprobación o inspección.

En el ámbito de la recaudación, las medidas cautelares se pueden adoptar, con apoyo normativo claro de la LGT, sobre el patrimonio de los responsables y sucesores. Así, se permite que las medidas cautelares se adopten con anterioridad a la declaración de responsabilidad (por tanto, en un momento en que el futuro responsable todavía no es siquiera obligado tributario), aunque es necesario que, con anterioridad o simultáneamente, se haya iniciado el procedimiento de derivación de responsabilidad (LGT art.41.5).

1.14. ¿Cuáles son los límites a la adopción de las medidas cautelares?

La normativa vigente ha establecido límites tanto temporales como materiales:

- Las medidas habrán de ser proporcionadas al daño que se pretenda evitar y en la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de la deuda. En ningún caso se adoptarán aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación.

Las medidas cautelares deben de ser suspendidas cuando el interesado justifique que pueden ocasionarle perjuicios de imposible o difícil reparación, adjuntando al efecto los documentos y medios de prueba necesarios.

- Salvo en determinados supuestos explícitamente detallados en la LGT [a) Cuando las medidas cautelares se conviertan en embargos derivados de un procedimiento de apremio o en medidas cautelares judiciales; b) Cuando desaparezcan las circunstancias que motivaron su adopción; c) Cuando, a solicitud del interesado, se acordase su sustitución por otra garantía que se estime suficiente; y d) Cuando se amplíe el plazo de los seis meses mediante acuerdo motivado, sin que la ampliación pueda exceder de otros seis meses], los efectos de las medidas cautelares cesarán en el plazo de seis meses desde su adopción.

1.15. ¿Cuáles son los efectos de que recientemente el TS haya reconocido naturaleza sancionadora a la responsabilidad tributaria?

1. La declaración de responsabilidad exige que la Administración tributaria acredite suficientemente *la concurrencia del elemento subjetivo*, o sea, una especial negligencia en el ejercicio de su cargo.
2. Por otra parte, el artículo 212.3 LGT establece la suspensión automática de las sanciones por la interposición de un recurso o una reclamación económico-administrativa, añadiendo que esta suspensión tanto si la sanción es impugnada por el deudor principal como por el responsable, salvo en los supuestos previstos en el artículo 42.2 de la misma Ley (obstaculizar la acción recaudatoria de la Administración tributaria).
3. STS de 7 de febrero de 2023: régimen de suspensión común para la deuda (no se suspende automáticamente la deuda -liquidación + intereses- derivada de la declaración de responsabilidad, aunque ésta tenga naturaleza sancionadora) y suspensión automática para la sanción.
4. Por otra parte, otra consecuencia del carácter sancionador de este supuesto de responsabilidad es que no puede infringir el principio de «*non bis in idem*» procedimental, por lo que anulado un acuerdo de declaración de responsabilidad dictado al amparo de lo establecido en el artículo 42.1.a) de la Ley General Tributaria, por razones de fondo, no puede dictarse un nuevo acuerdo,

1.16. RESPONDERÁN SOLIDARIAMENTE LOS QUE SEAN CAUSANTES O COLABORADORES DIRECTOS EN LA COMISIÓN DE UNA INFRACCIÓN.

1.16.1. ¿Qué se entiende por ser “causantes” o “colaboradores activos”? ¿En qué tipo de infracciones puede un tercero ser “causante” o “colaborador activo”?

Para dar respuesta a la pregunta formulada es muy importante destacar la relevante novedad que introdujo la LGT en este supuesto de responsabilidad. Nos estamos refiriendo, como es obvio, a la exigencia de que la participación sea “activa”. Sólo, por tanto, podrá ser declarado responsable solidario a quien participe o colabore “activamente” en la infracción cometida por el obligado principal. En otras palabras, nunca podrá ser declarado responsable solidario quien, con una actitud meramente pasiva, esto es, de mera aceptación (v.gr. actuando por omisión) pero sin activismo participativo, se ve relacionado con la infracción fiscal cometida por otro.

La adverbio incorporado a la norma (“activamente”) la conecta con las distintas formas de participación punible reguladas en los artículos 28 y 29 del Código penal. Así, habría que considerar responsables tributarios a quienes, parafraseando los citados preceptos, “inducen directamente a otros a ejecutar” la conducta infractora, así como a quienes “cooperan a su ejecución con un acto sin el cual la infracción no se habría efectuado”.

Corolario de lo anterior es que solo podrá ser declarado responsable solidario de las deudas contraídas y de las sanciones impuestas a otro quien evidencie un especial *animus* en su participación en las infracciones cometidas por éste, esto es, en haber “colaborado activamente”, o sea, participado directa, intencional y constructivamente en las conductas tipificadas como infracción.

1.16.2. ¿En qué tipo de infracciones puede un tercero ser “causante” o “colaborador activo”?

Debe notarse que la extensión de los principios del Derecho sancionador al marco legal de la responsabilidad no sólo se proyecta en el “activismo” y en el elemento intencional, sino que también requiere observar las exigencias derivadas del principio de tipicidad. De la lectura del art. 42.1.a) LGT se deduce que la actividad del responsable ha de quedar enmarcada en alguna de las conductas infractoras tipificadas y sancionadas por la Ley. En otras palabras, la amplitud de los términos en que se formula el supuesto de hecho de la responsabilidad se verá reducida al acudir a las normas que definen los tipos infractores. Esta circunstancia es muy relevante porque en determinados casos será difícil que el responsable encaje como sujeto activo de la conducta infractora. Piénsese, por ejemplo, en el tipo que mayoritariamente (casi de forma automática) se imputa a los eventuales infractores, o seas, en la falta de ingreso de las cuotas resultantes de la autoliquidación –art. 191 LGT-. Pues bien, a nuestro modo de ver, sólo puede aparecer como sujeto infractor aquella persona que es titular de la deuda tributaria, sin que el tipo admita la intervención de terceros a título de “causantes” o “colaboradores activos”. En la medida en que el tipo infractor descrito en el citado art. 191 LGT sólo puede ser cometido por aquella persona que ha realizado el hecho imponible, nunca podrá ser declarada responsable solidario ex art. 42,1,a) LGT a otra persona distinta. No cabe, por definición, la “coautoría” y la “colaboración activa” en la infracción tipificada en el art. 191 LGT, precisamente porque la decisión de ingresar o no ni puede ser compartida ni suplantada por un tercero.

1.16.3. ¿Pueden ser considerados causantes o colaboradores en la comisión de una infracción los asesores (p.ej. los abogados o asesores fiscales)?

En aquellos supuestos en que se aprecie una sólida relación entre la intervención del asesor y la comisión de la infracción en concepto de colaborador directo, nada se apodría a que dicha responsabilidad solidaria pudiese ser exigible por la Administración tributaria al asesor.

Dicho lo anterior, no está de más poner en mientes el criterio adoptado por el TS en su sentencia de 19 de mayo de 2010 (recurso 892/06), en virtud del cual es de todo punto rechazable la conducta de una asesoría fiscal que, por boca de su legal representante, no comprobaba si las facturas que les hacía llegar el cliente se ajustaban o no a los requisitos de la normativa fiscal correspondiente, sino que, por haberle dado instrucciones al respecto, confiaban en que las recibían correctamente calificadas.

Para el TS, este comportamiento profesional no puede aceptarse. No admite el TS el argumento de la asesoría fiscal de que, como le habían indicado al cliente cuáles eran los requisitos precisos para la aplicación de ciertos regímenes fiscales, se fiaban de la calificación que su cliente hacía de las operaciones. Señala el TS que tal modo de proceder por parte de la asesoría fiscal constituye una conducta descuidada y negligente, la cual ha sido la causa principal y determinante del perjuicio económico sufrido por el cliente, razón por la cual aquélla ha incurrido en responsabilidad.

En definitiva, el TS crea la doctrina jurisprudencial (STS de 19 de mayo de 2010) en virtud de la cual el asesor fiscal debe responder junto a su cliente, pero en mayor

medida que éste, si no revisa los justificantes que le han sido entregados y realiza las comprobaciones oportunas.

1.16.4. Si el asesor fiscal “colaboró activamente” en el ilícito cometido por su cliente, ¿responde de la misma infracción que éste o comete una infracción distinta? ¿Se impondrán tantas sanciones como autores o colaboradores o sólo una sanción?

El único sujeto infractor desde el punto de vista fiscal (no desde el punto de vista penal, como ya hemos subrayado) puede ser el obligado principal. El responsable tributario no sustituye ni se coloca en lugar de éste en la realización del hecho imponible ni en la acción que proceda como consecuencia de la realización del ilícito.

No existe, por tanto, coautoría del asesor fiscal o abogado en la comisión de una infracción por parte de su cliente, ni tampoco cualquier otra forma de participación fuera de la responsabilidad solidaria en el pago de la deuda y de la sanción impuesta. No existe, en otras palabras, sanción por hechos propios, esto es, castigo derivado de la coautoría o la participación en un ilícito, sino mera responsabilidad tributaria en el pago, es decir, simple garantía a favor de la acción recaudatoria de la Hacienda Pública.

1.17. RESPONDERÁN SUBSIDIARIAMENTE LOS ADMINISTRADORES DE LAS PERSONAS JURÍDICAS.

UN APUNTE SOBRE LA RESPONSABILIDAD MERCANTIL DE LOS ADMINISTRADORES

- Nos encontramos ante una responsabilidad de naturaleza civil, distinta de la responsabilidad tributaria o de cualquier otro tipo de responsabilidad en la que pudieran incurrir los administradores por su actuación como gestores de la sociedad.
- Ley de Sociedades de Capital: artículo 236.1 de dicha Ley que «*Los administradores responderán frente a la sociedad, frente a los socios y frente a los acreedores sociales, del daño que causen por actos u omisiones contrarios a la ley o a los estatutos o por los realizados incumpliendo los deberes inherentes al desempeño del cargo, siempre y cuando haya intervenido dolo o culpa. La culpabilidad se presumirá, salvo prueba en contrario, cuando el acto sea contrario a la ley o a los estatutos sociales*».

La nueva redacción del artículo 236.1 de la Ley de Sociedades de Capital resuelve la presente cuestión dado que los administradores responderán frente a la sociedad, frente a los socios y frente a los acreedores sociales, por el daño que hayan causado por acciones u omisiones contrarias a la Ley o a los Estatutos o bien como consecuencia de los actos realizados incumpliendo los deberes inherentes al desempeño de su cargo, subrayando como requisito, siempre y cuando haya intervenido dolo o culpa. Aunque dicho apartado añade en el siguiente párrafo una presunción *iuris tantum* de la culpabilidad, de modo que, salvo prueba en contrario,

se presumen la responsabilidad de los administradores cuando el acto sea contrario a la Ley o a los Estatutos sociales.

- Los apartados 2 a 5 del artículo 236 de la LSC abordan:
 - a. La extensión de la responsabilidad subjetiva, de modo que en ningún caso se exonerará de la responsabilidad el hecho que el acto lesivo haya sido adoptado, autorizado o bien ratificado por la junta general.
 - b. En segundo lugar, que esta responsabilidad se extiende a los administradores de hecho.
 - c. En tercer lugar, en el supuesto de existencia de un consejo de administración y no exista una delegación permanente en uno o varios consejeros delegados, la responsabilidad y deberes de los administradores se extienden a aquellas personas que tengan atribuidas facultades de alta dirección, sin perjuicio de las acciones de la sociedad en virtud de la relación jurídica que los une.
 - d. Por último, en el caso de que el administrador de una entidad sea una persona jurídica, la persona física que ésta designe para el ejercicio del cargo, deberá reunir los requisitos legales deberá reunir los requisitos legales establecidos para los administradores, quedando sometida a los mismos deberes y, por tanto, responderá solidariamente con la persona jurídica administrador.
- El artículo 237 de la LSC establece la responsabilidad solidaria de todos los miembros del órgano de administración que hubiera adoptado el acuerdo o realizado el acto lesivo.
- Una responsabilidad que quedará exonerada en los tres siguientes supuestos:
 - a) Que el administrador no haya asistido a la reunión donde se adoptó el acuerdo lesivo y desconozca su existencia;
 - b) Que en caso de que el administrador conozca el acto lesivo, hizo todo lo conveniente para evitar el daño;
 - c) Que el miembro del órgano de administración se opusiera al acto lesivo, al menos.

1.17.1. ¿Quiénes se consideran a efectos de responsabilidad tributaria como administradores?

La vigente Ley 58/2003, General Tributaria, introdujo al respecto un significativo cambio en relación con la redacción precedente, la recogida en el texto de la LGT de 1963. El nuevo art. 43.1º señala que serán responsables subsidiarios “*los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas [...] que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones*”.

Consiguientemente, podrán responder subsidiariamente, esto es, previa declaración de fallido de la sociedad, los administradores, tanto de derecho como de hecho. Procede,

como es obvio, aclarar qué se entiende por administrador de hecho y por administrador de derecho.

1.17.2 ¿Quiénes pueden ser considerados “administradores de hecho”?

Incurren en responsabilidad en concepto de administradores de hecho, en primer lugar, quienes ostenten competencias en materia de gestión y representación de la sociedad, no obstante carecer de la condición de administrador o consejero en sentido estricto.

Así, podrán ser considerados tales los apoderados, tengan sus poderes inscritos o no en el Registro Mercantil, siempre que éstos le confieran atribuciones generales, nunca concretas y determinadas. Es muy relevante la precisión que se acaba de exponer porque se ha generalizado la incorrecta creencia de que cualquier apoderado de una sociedad puede incurrir en responsabilidad tributaria por el mero hecho de serlo. A nuestro modo de ver, sin embargo, los meros apoderados para ventas (que vienen a formar parte del personal comercial de una entidad), los meros apoderados para hacer gestiones financieras y de tesorería (comúnmente pagos, cobros y transferencias), etc. no son, a los efectos que nos ocupan, administradores de hecho. Para que el apoderado reúna esta condición debe de intervenir en el poder de decisión general de la empresa, con acceso a la toma de decisión de la cual puede derivar, por acción u omisión, un ilícito de naturaleza tributaria.

Asimismo, el accionista mayoritario, en la medida en que ostenta el “control” (art. 42 Código comercio) de la sociedad, con la posibilidad frecuentemente de nombrar y cesar a los miembros del órgano de administración, interviene siempre, directa o indirectamente, en la toma de decisiones, lo cual lo convierte en administrador de hecho.

Lo propio debe predicarse del personal directivo que, aun careciendo de la condición, *stricto sensu*, de administrador o consejero, negocia directamente con proveedores, clientes, entidades financieras y, si fuese el caso, con los trabajadores, comprometiendo en cada caso a la sociedad.

Y otro tanto debe decirse de quienes generan en los trabajadores y en los terceros que desarrollan relaciones económicas o jurídicas con la sociedad una apariencia fundada de ostentar poder de decisión.

1.17.3. ¿Responden en este concepto los administradores cuyos poderes hubiesen caducado o cuyo nombramiento hubiese sido invalidado?

Debe notarse, en primer término, que tras la reforma del régimen de responsabilidad introducido por la LGT, aquellos administradores cuyos poderes hubiesen caducado o aquellos nombramientos fuese inválido o hubiese sido invalidado, en la medida en que hubiesen continuado ejerciendo la gestión y/o dirección de la entidad ostentan la condición de administrador de hecho, de modo que incurrirían en responsabilidad tributaria por esta vía.

En cualquier caso, un segundo argumento para justificar que la caducidad de los poderes no libera al administrador del régimen de responsabilidad lo redacta con meridiana claridad el TEAC (Res. 09/07/2008) en los siguientes términos: “*se considera al reclamante administrador de la sociedad cuando se cometieron las infracciones tributarias que han dado lugar a la deuda, pues el mismo debió de haber*

promovido los actos necesarios para la inscripción en el Registro Mercantil de su cese como administrador, por lo que su pasividad no vincula a la Hacienda Pública. Ello es así puesto que la caducidad en el nombramiento del administrador de una sociedad mercantil no se produce de forma automática por el transcurso del tiempo, sino que hasta tanto sean designados otros administradores, conservan algunas facultades – entre ellas la de convocar la Junta General para la designación de nuevos administradores-, no siendo impedimento el cierre provisional de la hoja registral, ya que el RD 1784/1996 (Reglamento del Registro Mercantil) impide la inscripción de ningún documento presentado, excepto los títulos relativos al cese o dimisión de administradores”.

1.17.4. ¿Quiénes son administradores “de derecho”?

Sin perjuicio de que corresponda, como hemos visto, a los administradores sociales la gestión y la representación de la entidad, tienen la condición de administradores “de derecho” aquellos que, habiendo sido nombrados con respeto a los estatutos sociales y al ordenamiento jurídico, sus cargos hubiesen sido inscritos en el correspondiente Registro Mercantil. Así lo establece implícitamente el art. 215.1º Ley de Sociedades de Capital, con arreglo al cual el nombramiento de los administradores, una vez aceptado, deberá ser presentado a inscripción en el Registro Mercantil haciendo constar la identidad de los nombrados y, en relación a los administradores que tengan atribuida la representación de la sociedad, si pueden actuar por sí solos o necesitan hacerlo conjuntamente.

Tales administradores “de derecho”, de acuerdo con lo establecido en el art. 43.1º LGT, responderán subsidiariamente, en los supuestos y circunstancias que analizaremos en las páginas que siguen, de las deudas fiscales que no haya satisfecho la sociedad que representen y de las sanciones que a éste le hayan impuesto.

El régimen de responsabilidad, en los términos que estamos viendo, no sufre alteraciones en función de las distintas modalidades que puede adoptar el órgano de gobierno de la sociedad. Ya sean administradores o se organice en forma de Consejo, el régimen no cambia, como tampoco, en el primer caso, por el hecho de que ejerzan sus responsabilidades solidaria o mancomunadamente.

Menos pacífico ha sido, sin embargo, dilucidar cuál es el régimen de responsabilidad del Consejo en aquellos casos en que éste hubiese delegado sus funciones. La cuestión de que el nombramiento de un Consejero Delegado, normalmente con funciones ejecutivas, libera de responsabilidad a los miembros del Consejo, ha sido hace unos años objeto de controversia.

Se ha consolidado el criterio en virtud del cual la delegación de funciones, incluso ejecutivas, en un Consejero, no libera de responsabilidad tributaria a los demás miembros del Consejo. Tanto la AN como, a la postre, el TS argumentan que éstos podrían incurrir tanto por culpa *in vigilando* como por culpa *in eligendo*.

En definitiva, los distintos miembros del órgano de gobierno de la sociedad, de hecho o de derecho, ya puedan intervenir solidaria ya tengan que hacerlo mancomunadamente, hayan elegido o no uno o varios consejeros delegados, todos ellos responden subsidiariamente con respecto a la sociedad (sólo puede la Administración proceder contra todos ellos o contra cualquiera una vez hecha excusión de los bienes de aquélla), pero responden solidariamente entre sí.

1.17.5. ¿Incurren en responsabilidad los administradores cuyo cese no fue elevado a público y/o no inscrito en el Registro Mercantil?.

La respuesta a si el cese no inscrito en el Registro Mercantil (incluso todavía no elevado a público el acuerdo) libera de responsabilidad o no al administrador la facilita el TS en sentencia de 14/06/2007:

La naturaleza meramente declarativa, o sea, no constitutiva, de la inscripción registral del nombramiento de un administrador ha quedado, por consiguiente, fuera de duda. Bastará el acuerdo del cese como administrador adoptado por el órgano competente (normalmente la Junta o, en su caso, el Consejo), arropado con pruebas que lo doten de eficacia frente a terceros, para que el administrador cesado quede liberado de su condición de responsable tributario, aunque aquel acuerdo no sólo no haya sido inscrito en el Registro Mercantil sino incluso aunque no hubiese sido elevado a público.

1.17.6. ¿Incurren en responsabilidad los administradores cuyo nombramiento en la Junta no fue elevado a público y/o no inscrito en el Registro Mercantil?.

Si la circunstancia a la que debe de otorgarse carácter constitutivo es el nombramiento, en la medida en que el nuevo administrador incurra en alguna de las tres circunstancias establecidas en el art. 43 LGT para incurrir en responsabilidad (haber adoptado acuerdos que faciliten la comisión de una infracción, no haber realizado los actos que fueren de su incumbencia o haber cometido infracciones por quienes de él dependan), se sitúa en la condición de responsable tributario.

1.17.7. ¿Quién debe de ser considerado responsable en el caso de que ostente la condición de administrador una persona jurídica?

Como es sabido, son muy comunes los supuestos de administradores de sociedades personas jurídicas. El art. 212 de la vigente Ley de Sociedades de Capital establece que Los administradores de la sociedad de capital podrán ser personas físicas o jurídicas, y el 212 bis, relativo al *“administrador persona jurídica”*, añade que *“en caso de ser nombrado administrador una persona jurídica, será necesario que ésta designe a una sola persona natural para el ejercicio permanente de las funciones propias del cargo”*.

En tales casos, se suscita la duda relativa a quién será responsable –si el administrador persona jurídica o su representante persona física- en supuestos de actuación dolosa o negligente que produzca daño a la sociedad o a terceros.

La doctrina mayoritaria coincide en que las posibles consecuencias de una acción social o individual de responsabilidad deben recaer sobre la persona jurídica que tiene la condición de administradora, sin perjuicio de que ésta pueda proceder, en su caso, contra el representante persona física en virtud de la relación jurídica que les vincule (mandato, arrendamiento de servicios, relación laboral...).

No existe, como se desprende de lo expuesto, responsabilidad solidaria entre la persona jurídica administradora y su representante persona física.

Este mismo criterio es trasladable al ámbito tributario. En el caso de administrador persona jurídica, será responsable tributario ésta, sin perjuicio, en su caso, del derecho de la entidad de proceder contra el representante persona física.

1.17.8. ¿Cuál es el alcance de la responsabilidad de los administradores sociales?

Responderán los administradores de la cuota que dejó pendiente de pago la sociedad (con los intereses de la liquidación) y, si las hubiere, de las sanciones impuestas a la sociedad.

No responden los administradores, sin embargo, de los recargos (por ejemplo, el de apremio) que se hayan devengado en el curso de la acción recaudatoria contra la sociedad, ni de los intereses de demora que se hayan generado desde que concluyó para la sociedad el período voluntario de pago de la liquidación y/o de la sanción, ni las eventuales costas y gastos (p.ej. aranceles notariales, gastos judiciales, minutas del Registro de la Propiedad, etc., que muy frecuentemente causa la acción ejecutiva sobre el patrimonio de la entidad deudora) que se hayan ido incorporando a la deuda tributaria a lo largo del tiempo que dura el procedimiento de apremio contra la sociedad y el de derivación de responsabilidad contra el administrador. Se trata, en definitiva, de exigir al responsable subsidiario (administrador) la deuda en el mismo estadio recaudatorio en que le era exigible a la sociedad (obligado principal), esto es, exigirle la deuda como si estuviese en período voluntario de ingreso.

En otro orden de cosas, como hemos señalado páginas atrás, cuando el órgano de gobierno de una sociedad está integrado por una pluralidad de personas, los distintos miembros responden solidariamente entre sí. Por consiguiente, respondiendo solidariamente entre sí, puede la Administración dirigir la acción de cobro contra todos ellos o puede hacerlo contra alguno o algunos, a su elección, en todo caso por el importe total de la deuda, por más que, de acuerdo con una doctrina jurisprudencial consolidada (que disfruta de refrendo legal a través del art 169 LGT), la acción debe de estar presidida por el principio de proporcionalidad.

1.17.9. En caso de fallecimiento del administrador, ¿puede la administración dirigir la acción recaudatoria contra sus herederos?

Expresamente señala el art. 39 LGT que no se transmitirá a los sucesores (herederos, legatarios de parte alícuota y supuesto de división de toda la herencia en legados) la obligación del responsable –en nuestro caso, el administrador- salvo que se hubiera notificado el acuerdo de derivación de responsabilidad antes del fallecimiento.

1.17.10. ¿En qué supuestos incurren en responsabilidad los administradores societarios?

Como hemos visto, el nuevo art. 43.1º señala que serán responsables subsidiarios “*los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias:*

- a. no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios,*
- b. hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependen o*

c. *hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones.*

Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones”.

No basta, pues, que en la conducta del administrador se aprecien actuaciones situables en el amplio concepto de negligencia, sino que corresponde a la Administración explicitar y probar qué concretas circunstancias de la gestión societaria de un determinado administrador son reprochables desde los parámetros de diligencia ex art. 1104 Código civil y 225 LSC.

Y a este respecto la SNA 16/01/2012 hace una apreciación muy interesante. Señala que la negligencia cuya prueba corresponde en todo caso a la Administración *“debe predicarse no respecto del cumplimiento de las obligaciones en el momento en que éstas surgen sino respecto de la conducta posterior del administrador”.*

1.17.11. ¿Qué debemos de entender por “no haber realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios”?

La respuesta a la pregunta que nos hemos formulado exige plantearla por activa, esto es, tratar de concretar qué actos necesarios son de incumbencia de los administradores. En otras palabras, qué obligaciones y deberes corresponden a los administradores, de modo que su incumplimiento se traduzca en que incurren en responsabilidad tributaria.

- En primer lugar, el cuadro de obligaciones y deberes que son incumbencia de los administradores deriva de lo establecido en la normativa mercantil reguladora del tipo de sociedad de que se trate (anónimas o de responsabilidad limitada, generalmente) y del detalle de atribuciones y competencias establecido en los correspondientes estatutos sociales.
- La Administración frecuentemente vincula aquélla a la falta de la exigible diligencia en la formulación y aprobación de las cuentas anuales (balances, cuentas de resultados, memoria, ECPN y estado de flujos en efectivo). En efecto, como quiera que la eventual deuda tributaria que la Administración pueda liquidar (o sanción que pueda imponer) viene a suponer que las cuentas anuales formuladas y aprobadas no son correctas, fácilmente puede argumentarse que faltó la debida diligencia. El empleo de ésta en la formulación y aprobación de las cuentas se habría traducido en haber detectado las incidencias que a la postre ha regularizado la Administración.
- Nótese, más particularmente, que la obligación de los administradores no es solo la de aprobar las cuentas anuales, sino la de formularlas previamente. Por tanto, en rigor, la responsabilidad no debería de desaparecer cuando salva su voto o cuando vota en contra de las cuentas que se someten a aprobación, previa convocatoria del consejo, sino que su responsabilidad desaparecería cuando, habiendo formulado unas cuentas alternativas, en las mismas no hubiese tenido cabida la regularización propuesta o la infracción descubierta por la Administración.
- Dos son las circunstancias (“actos de su incumbencia”, como dice la LGT) que deben de ser objeto de una especial vigilancia por parte de los administradores a fin de no incurrir en responsabilidad. La primera estriba en informar a la Junta General de las pérdidas que sufra –o arrastre- la entidad, de modo que la pueda situar en

causa de disolución y liquidación, así como, en su caso, de la adoptar cualquiera de estos dos acuerdos.

- La segunda en prever una eventual insolvencia y, en su caso, promover soluciones al respecto, entre las cuales destaca la solicitud procesal de concurso voluntario de acreedores.

En efecto, tanto la legislación mercantil [el art. 363 de la Ley de Sociedades de Capital establece que *la sociedad deberá disolverse a) Por el cese en el ejercicio de la actividad o actividades que constituyan el objeto social, entendiéndose que se ha producido el cese tras un período de inactividad superior a un año; y e) Por pérdidas que dejen reducido el patrimonio neto a una cantidad inferior a la mitad del capital social, a no ser que éste se aumente o se reduzca en la medida suficiente, y siempre que no sea procedente solicitar la declaración de concurso*], como la Ley concursal 22/2003 (*“El deudor deberá solicitar la declaración de concurso, señala el art. 5, dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que hubiera conocido o debido conocer su estado de insolvencia”*), imponen a los administradores el deber de actuar, constituyendo la omisión, esto es, la inactividad, la primera evidencia de negligencia en el ejercicio de sus funciones.

- Tanto la doctrina administrativa del TEAC como la jurisprudencia de los Tribunales admiten como circunstancia excluyente de la responsabilidad de los administradores la conducta de aquél que hubiese intentado lograr los acuerdos sociales tendentes a poner fin a una situación de grave liquidez y financiera de una sociedad. En particular, admiten que la circunstancia de que el administrador hubiese hecho lo posible para conseguir -aunque finalmente hubiese fracasado en su intento- los acuerdos de disolución y liquidación de la sociedad es suficientemente ilustrativa de su diligencia en el ejercicio de sus funciones, razón por la cual debe de excluirse toda responsabilidad por las deudas tributarias impagadas por la sociedad.
- Las dificultades de liquidez y tesorería de una empresa no justifican, *per se*, que pueda promoverse la acción recaudatoria contra el administrador. Los problemas financieros de una empresa -problemas en virtud de los cuales ésta puede verse en la imposibilidad de hacer frente, entre otras, a determinadas deudas tributarias-, nunca pueden justificar, *per se*, un expediente de derivación de responsabilidad contra los administradores

1.17.12. ¿Cómo debemos de interpretar que los administradores “*hayan consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependen*”?

Naturalmente, estamos ante un caso de responsabilidad *in vigilando*, de modo que incurren en responsabilidad los administradores por los ilícitos con trascendencia tributaria cometidos por todos aquellos que integran el organigrama de la sociedad dependiente del consejo (al fin y al cabo, se trata de la estructura completa de funcionamiento de la entidad), ya sea personal propio o contratado, servicios internos o externalizados, incluida la actuación del consejero delegado mismo.

Como podrá comprenderse, no es fácil que los administradores puedan zafarse de este supuesto de responsabilidad. Uno de los supuestos controvertidos ha sido el de si ésta desaparece en el caso de que los informes de auditoría careciesen de salvedades, esto es, no hubiesen expresado reserva alguna a la gestión y administración de la empresa. Pues bien, ni siquiera en estos casos la jurisprudencia ha liberado a los administradores de su responsabilidad *in vigilando*.

Podría evitarse eventualmente este supuesto de responsabilidad con un buen *corporate compliance*. Un programa bien concebido y adaptado a las particularidades de cada actividad empresarial sería un blindaje, activaría el sistema interno adaptado a la prevención de delitos, tal como hemos señalado, y, en cualquier caso, sería un apoyo serio para evitar la responsabilidad tributaria *in vigilando* de los administradores en aquellos casos en que el *corporate compliance* hubiese impuesto al organigrama dependiente del consejo una especial diligencia y cuidado en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios.

1.17.13. ¿Qué significa que los administradores “hayan adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones”?

Este supuesto de responsabilidad está redactado de modo suficientemente explícito. Los administradores que hubiesen adoptado acuerdos constitutivos de infracción o que posibiliten la comisión de una infracción incurrir en responsabilidad, como hemos visto de naturaleza subsidiaria.

Tal como está configurado este supuesto, no parece admisible incurrir en el mismo a través de una mera omisión, sino que el tenor es suficientemente ilustrativo de que exige acción o decisión activa en la adopción de un acuerdo del cual derive la comisión de una infracción.

Y la naturaleza del acuerdo adoptado puede ser de cualquier orden (comercial, financiera, jurídica, urbanística, incluso medioambiental, etc.), siempre que cause o posibilite el ilícito fiscal.

1.17.14. ¿Cuál es el régimen de responsabilidad de los administradores sociales por las retenciones y cuotas de IVA no ingresadas por la sociedad?

Ley 7/2012 introdujo un nuevo apartado 2 en el artículo 43 LGT:

«2. Serán responsables subsidiarios de las deudas tributarias derivadas de tributos que deban repercutirse o de cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas obligadas a efectuar la declaración e ingreso de tales deudas cuando, existiendo continuidad en el ejercicio de la actividad, la presentación de autoliquidaciones sin ingreso por tales conceptos tributarios sea reiterativa y pueda acreditarse que dicha presentación no obedece a una intención real de cumplir la obligación tributaria objeto de autoliquidación.

Se entenderá que existe reiteración en la presentación de autoliquidaciones cuando en un mismo año natural, de forma sucesiva o discontinua, se hayan presentado sin ingreso la mitad o más de las que corresponderían, con independencia de que se hubiese presentado solicitud de aplazamiento o fraccionamiento y de que la presentación haya sido realizada en plazo o de forma extemporánea.

A estos efectos no se computarán aquellas autoliquidaciones en las que, habiendo existido solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, se hubiese dictado resolución de concesión, salvo incumplimiento posterior de los mismos y con independencia del momento de dicho incumplimiento, no computándose, en ningún caso, aquellos que

hubiesen sido concedidos con garantía debidamente formalizada.

Se considerará, a efectos de esta responsabilidad, que la presentación de las autoliquidaciones se ha realizado sin ingreso cuando, aun existiendo ingresos parciales en relación con todas o algunas de las autoliquidaciones presentadas, el importe total resultante de tales ingresos durante el año natural señalado en el segundo párrafo no supere el 25 por ciento del sumatorio de las cuotas a ingresar autoliquidadas.

Se presumirá que no existe intención real de cumplimiento de las obligaciones mencionadas en el párrafo primero, cuando se hubiesen satisfecho créditos de titularidad de terceros de vencimiento posterior a la fecha en que las obligaciones tributarias a las que se extiende la responsabilidad establecida en esta disposición se devengaron o resultaron exigibles y no preferentes a los créditos tributarios derivados de estas últimas.»

1.17.15. ¿Puede proceder la administración tributaria contra el administrador de una entidad que fue objeto de un proceso concursal?

Estamos ante una cuestión no sólo controvertida sino que genera muchos problemas tras el que aspira a ser cierre definitivo, jurídico y económico, de la vida de una sociedad. En efecto, proliferan los expedientes de derivación de responsabilidad contra quienes ostentaron la condición de administradores, por deudas de la entidad de fecha anterior al concurso, incluso en aquellos casos en que éste concluyó tras la fase de liquidación.

La Administración argumenta que, al menos en relación con el crédito tributario que tiene naturaleza privilegiada, puede proceder contra los administradores, sin que la liquidación de la sociedad acordada y ejecutada en el proceso concursal perjudique aquél ni, en consecuencia, libere de responsabilidad a quienes ejercieron la administración de la entidad en el momento en que ésta cometió las infracciones fiscales. Para la Administración, no obstante la propuesta de los administradores concursales, los acuerdos de la Junta y las decisiones adoptadas por los Juzgados de lo Mercantil, el importe de las retenciones y pagos a cuenta así como el 50 por 100 de las restantes cuotas tributarias adeudadas conservan su naturaleza privilegiada, de modo que cabría dictar acto de derivación de responsabilidad contra quienes fueron entonces administradores, sin que, por otra parte, tras la dicción del vigente art 43.1º LGT, exista forma alguna de invocar la prescripción de la acción recaudatoria.

A nuestro juicio, sin embargo, la cuestión puede verse de otro modo. De los arts. 900 del C. Comercio y 123 Ley de Reforma Concursal, se desprende que la intervención del Abogado del Estado en la Junta y, sobre todo, el voto del mismo en cuanto que representante de un acreedor privilegiado (en nuestro caso de la Hacienda Pública) a favor del Convenio permite, por una parte, computar su crédito en el quórum de aprobación, incrementando a estos efectos la base de cálculo del pasivo ordinario; y, por otra, supone que el crédito privilegiado pasa a ser considerado como ordinario, perdiendo, por lo tanto, el privilegio, de manera que se integra en la base de cálculo, aumentándola, pero también en la suma de los créditos con voto favorable.

Pero es que, por otra parte, téngase en cuenta que el Convenio constituye, desde el punto de vista de su naturaleza jurídica, un negocio jurídico, bien es cierto que necesitado de aprobación judicial, que vincula a todos los acreedores que lo han votado (y a los disidentes de los créditos no privilegiados), y que surte eficacia novatoria sobre

los créditos, hasta el punto de que el artículo 136 de la Ley Concursal dice expresamente que “*los créditos quedarán extinguidos en la parte que alcance a la quita y aplazada su exigibilidad por el tiempo de espera, y en general, afectados por el contenido del convenio*”. Quedando extinguidos los créditos fiscales, no hay deuda, como es obvio, susceptible de ser exigida a los administradores.

1.17.16. ¿Quid sobre la prescripción de la responsabilidad de los administradores?

- I. Artículo 67.2, último párrafo, LGT: se refiere al cómputo del plazo de prescripción para los responsables subsidiarios indicando que empieza a contarse desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o cualquiera de los deudores solidarios.
- II. La prescripción respecto del responsable subsidiario comienza cuando la acción puede ejercitarse contra él.
- III. El plazo de prescripción respecto de la obligación del responsable habrá de computarse desde que se pueda ejercitar la acción contra él en aplicación del principio de la *actio nata* y no desde la fecha en la que se hubiese devengado originariamente la liquidación que fija la obligación del sujeto pasivo».
- IV. En efecto, el Tribunal Supremo en sentencia 147/2022, de 7 de febrero de 2022, rec. núm. 8207/2019, ha señalado respecto de la pregunta de si el plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables subsidiarios puede entenderse interrumpido por la emisión de una providencia de apremio notificada al deudor principal con posterioridad a su declaración de fallido, concluyó que: «*En ese supuesto, acaecidos los presupuestos fácticos y jurídicos determinantes de la responsabilidad, en virtud de la doctrina de la actio nata, la declaración de fallido del deudor principal comporta el dies a quo del plazo de prescripción para exigir el pago al responsable subsidiario, por ser a partir de ese momento cuando puede derivarse contra él la responsabilidad tributaria. Efectuada la declaración de fallido del obligado tributario, las actuaciones recaudatorias posteriores contra ese obligado fallido, llevadas a cabo por la misma Administración pública que procedió a dicha declaración o por otra diferente, resultan innecesarias en tanto no se haya acreditado la revisión de la declaración de fallido y la rehabilitación de los créditos incobrables. En consecuencia, tales actuaciones recaudatorias posteriores contra ese obligado fallido (en el caso, unas providencias de apremio) carecen de virtualidad para interrumpir el plazo de prescripción para exigir el pago al responsable subsidiario*».
- V. Por otra parte, las actuaciones recaudatorias, dirigidas frente al deudor principal o frente al obligado respecto de cuyas deudas se deriva la responsabilidad, pueden interrumpir el plazo de prescripción para exigir la obligación de pago únicamente frente a quien previamente *ha sido declarado* responsable pues, hasta que se adopte el acto formal de derivación, no cabe hablar en sentido propio de obligado tributario ni de responsable o responsabilidad. Por tanto, no resulta posible admitir ningún efecto interruptivo de las actuaciones realizadas frente al obligado principal antes de que se dicte el acuerdo de declaración de responsabilidad.

1.18. RESPONDEN SUBSIDIARIAMENTE LOS ADMINISTRADORES DE ENTIDADES QUE HAYAN CESADO EN SUS ACTIVIDADES.

El art. 43, 1º, b) LGT señala al respecto que responderán subsidiariamente los *“administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas de éstas que se encuentren pendientes en el momento del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieren adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago”*.

El presupuesto de hecho para que surja esta responsabilidad exige, por tanto, la concurrencia de tres requisitos:

- el cese en la actividad de una persona jurídica con obligaciones tributarias devengadas y pendientes,
- la condición de administrador de hecho o de derecho de dicha persona jurídica en el momento del cese en su actividad, y
- la conducta ilícita del administrador.

El ilícito aquí reside en la actitud pasiva del administrador, consintiendo el cese de las actividades sin adoptar las medidas y decisiones en el ámbito tributario que diligentemente debía de haber adoptado, particularmente proponer la disolución y liquidación de la entidad o, en el supuesto de dificultades serias de tesorería que no le permitan atender los gastos corrientes, solicitar el correspondiente concurso de acreedores.

Por la razón indicada, habrá responsabilidad de los administradores de la sociedad salvo prueba de que por fuerza mayor no pudieron promover los acuerdos sociales necesarios para la ordenada disolución y liquidación de la sociedad, o, siendo colegiado el órgano de administración, de que hubieren hecho todo lo posible legalmente para lograr un pronunciamiento del mismo dirigido a ello.

En todo caso, si bien es cierto que el grado de diligencia en la conducta del administrador habrá de determinarse en función de las circunstancias concurrentes caso por caso, tras la reforma introducida por la Ley 10/1985, que suprimió los requisitos de mala fe o negligencia grave, *“la conducta del administrador debe encuadrarse en la falta de diligencia debida, o mejor dicho, de dejación de funciones”*.

1.18.1. ¿Cómo debe de ser interpretada la expresión “cese en la actividad” de la sociedad?

El TS se ha pronunciado al respecto en diversas ocasiones, subrayando que el cese de actividades supone una situación fáctica, no jurídica, consistente en una situación de hecho caracterizada por una paralización material de la actividad mercantil societaria en el tráfico sin que se produzca conforme a Derecho la extinción o desaparición de la entidad, la cual conserva intacta su personalidad jurídica.

Esta desaparición ha de ser, además, completa, irreversible y definitiva, no bastando una cesación meramente parcial ni la suspensión temporal de las actividades, aunque dicha exigencia ha de matizarse en cada caso al objeto de evitar posibles conductas fraudulentas, por lo que el cese no puede identificarse siempre con la desaparición

integra de todo tipo de actuación, sino que podría ser apreciado en aquellos supuestos en que, a fin de eludir las responsabilidades que pudieran resultar exigibles en el pago de las deudas tributarias, se simule la existencia de cierta actividad o se mantenga un nivel mínimo de actuaciones derivado de la simple inercia del tráfico comercial (SSTS de 30 de enero de 2007 y 10 de febrero de 2011).

La citada doctrina del TS ha sido objeto de matices —más bien de simplificación— como los siguientes:

- a. Procede derivar responsabilidad a los administradores una vez acreditada la baja en el IAE de la empresa y la ausencia de presentación de declaraciones fiscales a partir de esa fecha.
- b. También procede cuando se presentaron bajas fiscales y dejaron de presentarse las declaraciones periódicas, aunque la simple inercia del tráfico mercantil permita que incluso después de su cese teórico de actividades se hubiesen realizado operaciones puntuales derivadas de otras anteriores.
- c. Caso de que del balance de la empresa se desprenda que no existe actividad comercial con presencia real de tráfico mercantil, limitándose a mantener formalmente la subsistencia de la entidad con el fin de eludir la exigencia de responsabilidades.

1.18.2. ¿Cuál es el alcance de la responsabilidad de los administradores por “cese en la actividad”?

La responsabilidad de los administradores por “cese en la actividad” se extiende a la cuota (junto con los intereses de la liquidación) que dejó impagada la sociedad, pero no se extiende a las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas por ésta, a diferencia de lo que sucede en el supuesto de responsabilidad de los administradores cuando causen o colaboren en la comisión de la infracción por la persona jurídica.

1.19. RESPONDEN SUBSIDIARIAMENTE LOS ADMINISTRADORES CONCURSALES Y LOS LIQUIDADORES DE LAS PERSONAS JURÍDICAS.

El art. 43, 1º c) LGT establece al respecto que responderán subsidiariamente “*Los integrantes de la administración concursal y los liquidadores de sociedades y entidades en general que no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones e imputables a los respectivos obligados tributarios. De las obligaciones tributarias y sanciones posteriores a dichas situaciones responderán como administradores cuando tengan atribuidas funciones de administración*”.

En el supuesto que nos ocupa se sanciona con responsabilidad económica la falta de una vigilancia especial de los derechos de prelación del crédito tributario en el concurso de acreedores y de los intereses del crédito tributario en la fase de liquidación del patrimonio social, responsabilidad que recae en los integrantes de la administración concursal que asumen, en su caso, la función liquidadora del patrimonio del deudor.

Nos encontramos ante los administradores concursales y liquidadores respecto de las deudas de la sociedad devengadas con anterioridad a su nombramiento

como administradores concursales y liquidadores. Esta conducta generadora de la responsabilidad se refiere al incumplimiento de la gestión necesaria para satisfacer las obligaciones tributarias a la vista del activo de la empresa, en caso contrario han de promover la declaración de concurso de acreedores.

Sin embargo, respecto de las deudas tributarias y sanciones posteriores a dichas situaciones responderán como administradores, de conformidad con el artículo 43.1.a) de la LGT (bien, artículo 42.1.a) LGT).

A diferencia de lo que ocurre con los administradores de sociedades, que pueden ser culpables del incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de la sociedad, las personas que gestionan (y, en su caso, liquidan) el patrimonio social en situación de concurso, no han podido intervenir en tales incumplimientos. El bien jurídico protegido con la responsabilidad económica de los administradores concursales es otro, en concreto, el respeto a los derechos de prelación de los créditos tributarios, que se ven perjudicados por la negligencia de las gestiones fiscales de determinadas personas (liquidador, síndico, etc.). El umbral de diligencia es más claro si el liquidador lo es como consecuencia de un convenio concursal pues su misión consiste en satisfacer los créditos de los acreedores según el orden establecido. En todo caso, por imperativo legal (art. 35 Ley 22/2003), la diligencia exigida a los administradores concursales es la de un ordenado administrador y de un representante leal.

Asimismo, debe considerarse que el perjuicio al crédito tributario no sólo es posible por la falta de respeto al derecho de prelación de los créditos tributarios (LGT art.77), sino que algunos créditos tributarios ostentan un derecho de separación de la masa activa -es el caso de los créditos garantizados (LGT art.78 y 82), que permite la ejecución separada sobre bienes determinados, con lo que no es impensable que algún grado de negligencia pueda encontrar la Administración para derivar su acción de cobro a los integrantes de la administración concursal y liquidadores, si no se consigue el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad.

1.19.1. ¿Cuál es el alcance de la responsabilidad por deudas tributarias de los liquidadores y administradores concursales?

La responsabilidad aparece referida a las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a las situaciones concursales. Por ello, la responsabilidad alcanza a la deuda inicialmente liquidada al deudor principal. No obstante, el empleo de la expresión obligaciones devengadas en lugar de deudas liquidadas, ha de interpretarse en el sentido de admitir que la responsabilidad alcanza también a aquellas deudas nacidas antes de la situación concursal aunque liquidadas con posterioridad.

No se extiende la responsabilidad a las sanciones por aplicación del principio de personalidad, pero sí podrían responder tanto liquidadores societarios como administradores concursales de las obligaciones tributarias y de las sanciones posteriores a las situaciones concursales en el caso de que tengan atribuidas funciones de administración. La lógica del precepto obedece a la necesidad de exigir responsabilidad por la condición de administrador, siendo aplicables en este supuesto, a nuestro modo de ver, las reglas generales previstas para los administradores.

1.19.2. Quid sobre la prescripción de la responsabilidad de los administradores concursales:

En el supuesto que se dicte el acuerdo de declaración de fallido estando la entidad en situación de concurso de acreedores, el plazo de prescripción contará desde la declaración de falencia, con independencia del procedimiento concursal. Acuerdo de declaración de fallido que ha de dictarse cuando la Administración acredite la situación de insolvencia del deudor, que resulta del propio acto declarativo del concurso.

Es importante destacar que la declaración del concurso paraliza la acción liquidatoria de la Administración contra el obligado principal, o sea, contra la empresa en concurso, pero no paraliza la acción recaudatoria contra los responsables tributarios, solidarios y subsidiarios. En consecuencia, la Administración, una vez declarado el concurso, debe de actuar contra los responsables tributarios que hubiese, arriesgándose a que prescriba la acción recaudatoria (y, por tanto, a que la deuda fiscal se perjudique, por incobrable) si no lo hace.