

gestión o en el económico administrativo, el domicilio de dicho interesado, ya que, en tal circunstancia, la notificación en éste, practicada o intentada en forma legal, deberá preceder a la publicación edictal.²⁹⁹

Un solo intento de notificación no puede conducir, sin más alternativa, a la notificación edictal en el caso de que conste expresamente o se pueda averiguar sin dificultad alguna, el domicilio social de la entidad interesada, por lo que se debe intentar nuevamente la notificación dentro de los tres días siguientes y en una hora distinta.³⁰⁰

Por ello, la notificación edictal no se condiciona solamente al resultado infructuoso del intento de notificación, sino que, del mismo modo, se exige que, cuando no fuera posible la notificación en el lugar señalado por el interesado, se haga ésta en cualquier lugar adecuado a tal fin y por cualquier medio que permita tener constancia de la recepción por el interesado o su representante.

En definitiva, tanto desde la perspectiva de que la notificación es un deber impuesto por la Ley a la Administración, en cuanto constituye un requisito a cuyo cumplimiento se condiciona la eficacia de los actos administrativos, como desde la perspectiva de la garantía para el administrado,³⁰¹ en cuanto que le permite conocer el contenido de un acto administrativo para que, caso de no estar de acuerdo, pueda impugnarlo, ante el órgano correspondiente a través de los recursos pertinentes.

299 En la sentencia de la Audiencia Nacional se hace expresión de la actividad administrativa: "En el supuesto que nos ocupa, de la prueba documental practicada a instancia de la parte actora, resulta acreditado que se practicó la notificación de la resolución del TEAC de 27 de abril de 2001, recaída en expediente 5271/97 de recurso de alzada interpuesto por la deudora principal "Edificio Tarragona 105, S.A." contra resolución del TEAR de Cataluña de 2 de abril de 1997, relativa al Impuesto de Sociedades, ejercicio 1990, por correo certificado con acuse de recibo en el domicilio designado por la sociedad interesada para recibir notificaciones, Plaza Eusebio Güell, 11-13 de Barcelona, el día 14 de mayo de 2001, resultando fallido dicho intento de notificación, toda vez que, según figura en el sello de correos, el certificado fue "devuelto", marcándose por el empleado de correos con una cruz en la casilla correspondiente a "desconocido."

Tras dicho intento de notificación acudió la Administración a la notificación edictal, publicándose el correspondiente edicto en el Boletín Oficial del Estado del día 18 de junio de 2001."

300 Tal y como previene el artículo 59.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre.

301 Carácter este que ya estaba expresamente reconocido en el artículo 36 de la Ley 1/1998.

Cuando se vulneran dichas normas la notificación edictal ha de considerarse defectuosa, máxime si tomamos en consideración las exigencias del derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24.1 de la Constitución y del principio "pro actione" favorable a la efectividad del derecho fundamental.³⁰²

La doctrina jurisprudencial anuda a la notificación edictal defectuosa la consecuencia de impedir la producción de los efectos jurídicos que le son propios y sobre todo, no interrumpir la prescripción del derecho de la Administración a exigir el pago de la deuda tributaria.

6.3 Motivos de oposición

Cuando la Administración Tributaria dicta el acto de derivación de responsabilidad, debe cumplir una serie de requisitos legales a efectos de que el administrador se convierta, efectivamente, en deudor principal. Será a partir de este momento cuando podrá reaccionar y oponer las causas de nulidad o anulabilidad que estime por conveniente, incluso las que pueden hacer referencia a la actuación fiscal, en su aspecto material y formal, de la sociedad mercantil.

Entender lo contrario³⁰³ supondría que los vicios de nulidad que el administrador no ha podido impugnar, porque todavía no era deudor principal y al no haberlo hecho la sociedad mercantil, por cualquier motivo, se subsanarían por el simple paso del tiempo, aun cuando ni siquiera hubiesen devenido firmes.

No obstante, el artículo 174.6 de la Ley General Tributaria dispone:

En el recurso o reclamación contra el acuerdo de declaración de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza sino únicamente el importe de la obligación del responsable.

302 Sentencia del Tribunal Constitucional 55/1995, de 6 de marzo.

303 Resolución del TEAC de 11 de julio de 2007, donde se afirma que los únicos actos anteriores al procedimiento de declaración de responsabilidad subsidiaria que puede impugnar el administrador son las liquidaciones cuyo ingreso se le exige, sin que pueda impugnar las actuaciones seguidas por la inspección contra la sociedad mercantil. Y se añade que ni siquiera la previa declaración de fallido se puede ver afectada por el hecho de que con posterioridad a la misma algunos clientes hayan efectuado el ingreso de créditos pendientes.

El ámbito del recurso o reclamación que pueda interponer el administrador, aparece tan limitado sin sentido alguno, que bien puede provocar una situación de indefensión al administrador.³⁰⁴ La obligación que se le exige, por el acto de derivación de responsabilidad, no es propia suya, sino que ha sido la sociedad mercantil quien ha realizado el hecho imponible y en la relación jurídico tributaria, la sociedad aparece en la condición subjetiva de sujeto pasivo. Es evidente que el administrador debe tener la posibilidad legal de impugnar la deuda tributaria que se le exige, haciendo expresa mención de los defectos materiales o formales de que adolezca la obligación tributaria. No hay motivo alguno para producir esa limitación.

6.3.1 Representación al firmar el acta de conformidad

Como principio general, las actuaciones tributarias realizadas con el representante del obligado tributario se entenderán efectuadas directamente con este último. Por ello, para prestar su conformidad en las actas de liquidaciones, como supone la renuncia a derechos, se exige un poder especial y amplio para tal fin, y que haya constancia fehaciente de su existencia, evitándose llegar a presunciones sobre su existencia y contenido.³⁰⁵

Para la validez de las actas levantadas por la Inspección de los Tributos, dado que no son actos de mero trámite,³⁰⁶ es necesario que se entiendan directamente con el contribuyente interesado o con su representante, constando el mandato de manera indubitada. Diligencia en dicha constatación que incumbe a la Administración y sin que quepa aplicar presunciones que no estén expresamente establecidas por la Ley.

Cuando en un procedimiento tributario se actúe mediante representante se hará constar expresamente esta circunstancia en cuantas diligencias y actas se extiendan y se unirá al expediente el documento acreditativo de la representación. Si la representación se hubiese otorgado mediante documento público bastará la referencia al mismo y se unirá al expediente copia simple o fotocopia con diligencia de cotejo.

304 Prohibida en todo caso por el artículo 24 de la Constitución, y numerosa jurisprudencia tanto del Tribunal Constitucional como del Tribunal Supremo.

305 Ver Sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de julio de 2007.

306 Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de julio de 2002.

La acreditación de la representación del contribuyente debe hacerse siempre de forma expresa,³⁰⁷ constituyendo su acreditación, una garantía tributaria cuya inobservancia ocasionaría la inexorable nulidad de lo actuado, sin que puedan admitirse otras presunciones diferentes que las establecidas en el artículo 108 de la Ley General Tributaria, pues, se quebrarían la seguridad jurídica, al permitir, contra lo dispuesto en la Ley, que los actos de renuncia de derechos o de adquisición de cargas y obligaciones, fueran realizados por personas que no sean: el propio interesado o quien inequívocamente lo represente por la expresa voluntad de aquél.³⁰⁸

No obstante se entiende otorgada la representación:³⁰⁹

- a) Cuando su existencia conste inscrita y vigente en un registro público.
- b) Cuando conste en documento público o documento privado con firma legitimada notarialmente.
- c) Cuando se otorgue mediante comparecencia personal ante el órgano administrativo competente, lo que se documentará en diligencia.
- d) Cuando conste en el documento normalizado de representación aprobado por la Administración tributaria que se hubiera puesto a disposición, en su caso, de quien deba otorgar la representación. En estos supuestos, el representante responderá con su firma de la autenticidad de la de su representado.

307 Artículo 111.3 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, Reglamento General de Actuaciones: En todos los supuestos de representación deberán constar, al menos, las siguientes menciones:

- a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal y domicilio fiscal del representado y del representante, así como la firma de ambos. Cuando la representación se otorgue en documento público no será necesaria la firma del representante.
- b) Contenido de la representación, así como la amplitud y suficiencia de la misma.
- c) Lugar y fecha de su otorgamiento.
- d) En el caso de representación voluntaria otorgada por el representante legal del obligado tributario, deberá acreditarse la representación legal.

308 Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de octubre de 1995. Asimismo las de 7 y 21 de mayo de 1994, la Sentencia de 23 de noviembre de 2000 y la Sentencia de 12 de febrero de 1996.

309 Artículo 111 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, Reglamento General de Actuaciones y de los procedimientos de gestión e inspección.

e) Cuando la representación conste en documento emitido por medios electrónicos, informáticos o telemáticos con las garantías y requisitos que se establezcan por la Administración tributaria.

Sólo en los actos que sean de mero trámite, se autoriza por el artículo 45.3 de la Ley General Tributaria, la presunción de representatividad.

Pero tampoco se puede olvidar que el artículo 111.4 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, Reglamento General de Actuaciones, dispone que se entenderá acreditada la representación:

- a) Cuando la representación se haya hecho figurar expresamente en la declaración, autoliquidación, comunicación de datos o solicitud que sea objeto del procedimiento.
- b) Cuando la representación conferida resulte de los propios actos o de la conducta observada por el obligado tributario en relación con las actuaciones desarrolladas.

Así mismo, no sólo caben las presunciones en materia de representación, sino que también se pueden entender ratificadas las actuaciones del representante en caso de falta o insuficiencia del poder de representación en los siguientes supuestos:³¹⁰

- a) Cuando el obligado tributario impugne los actos dictados en el procedimiento en que aquel hubiera intervenido sin alegar esta circunstancia.
- b) Cuando el obligado tributario efectúe el ingreso o solicite el aplazamiento, fraccionamiento o compensación de la deuda tributaria o de la sanción que se derive del procedimiento. No obstante, en estos casos no se entenderá subsanada la falta o insuficiencia del poder de representación cuando se haya presentado recurso o reclamación económico-administrativa en el que se alegue dicha falta o insuficiencia.

6.3.1.1 Necesidad de poder especial

La cuestión controvertida consiste en determinar si para firmar actas de conformidad es necesario, atendida su pretendida naturaleza transaccional o de renuncia de derechos que estas implican, en los términos del artículo

310 Artículo 112.2 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, Reglamento de Actuaciones.

46.2 de la Ley General Tributaria, acreditar la representación con poder bastante mediante documento público o privado con firma legitimada notarialmente o comparecencia ante el órgano administrativo competente.

El artículo 46.2 de la Ley General Tributaria, dispone:

1. Los obligados tributarios con capacidad de obrar podrán actuar por medio de representante, que podrá ser un asesor fiscal, con el que se entenderán las sucesivas actuaciones administrativas.
2. Para interponer recursos o reclamaciones, desistir de ellos, renunciar a derechos, asumir o reconocer obligaciones en nombre del obligado tributario, solicitar devoluciones de ingresos indebidos o reembolsos y en los restantes supuestos en que sea necesaria la firma del obligado tributario en los procedimientos regulados en los títulos III, IV y V de esta ley, la representación deberá acreditarse por cualquier medio válido en Derecho que deje constancia fidedigna o mediante declaración en comparecencia del interesado ante el órgano administrativo competente.

Por lo tanto, la legislación vigente permite al sujeto pasivo actuar mediante representante, al tiempo que le exige que se acredite de forma fehaciente dicha representación para «interponer recursos o reclamaciones, desistir de ellos, renunciar a derechos, asumir o reconocer obligaciones en nombre del obligado tributario, solicitar devoluciones de ingresos indebidos o reembolsos», así como en todos los supuestos en los que sea necesaria la firma del obligado tributario en los procedimientos de gestión de los tributos, inspección, recaudación, sancionador y de revisión administrativa.

La moderna doctrina y la jurisprudencia viene considerando que las actas de conformidad implican un acto de renuncia de derechos o expectativas que tiene una cierta naturaleza transaccional por lo que, en defensa de una más eficaz tutela judicial efectiva sin indefensión, resulta lógico que se exija un poder de representación explícito para dicho acto, en los términos expuestos, que contemple esta circunstancia. Acorde también con lo establecido en el artículo 1.713 del Código Civil, en donde se exige, para transigir, mandato expreso.

La especial trascendencia, en cuanto a los hechos consignados en las mismas, de las actas de conformidad viene reconocida en el artículo 156 de la Ley General Tributaria y en los artículos 187 y 188 del citado Reglamento General de la Inspección. En el primero de dichos preceptos reglamentarios se precisa en su apartado cuarto, que “El obligado tribu-

tario no podrá revocar la conformidad manifestada en el acta, sin perjuicio de su derecho a recurrir contra la liquidación resultante de esta y a presentar alegaciones de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3.b) de este artículo.

En este sentido, la sentencia del Tribunal Supremo, de 10 de junio de 2005, recaída en recurso de casación para unificación de doctrina, declara en su Fundamento Tercero:

Asimismo, no puede olvidarse la doctrina establecida por el Tribunal Supremo (sentencias de 7 y 21 de mayo de 1994, 18 de octubre de 1995 y la ya citada de 12 de febrero de 1996, conforme a la cual la suscripción de un acta extendida por la Inspección de los Tributos no es un acto de mero trámite y, por tanto, “no es admisible la actuación de un representante que no acredite el apoderamiento”. Ahora bien, tal apoderamiento no se acredita únicamente a través de un documento obrante en el expediente administrativo en que conste tal representación, sino que puede ser acreditada por cualquiera de los medios admisibles en Derecho.

En este sentido, el artículo 185.2 del Reglamento General de Inspección de los Tributos, si bien señala que: Las actas serán firmadas por el funcionario y por el obligado tributario. Si el obligado tributario no supiera o no pudiera firmarlas, si no compareciera en el lugar y fecha señalados para su firma o si se negara a suscribirlas, serán firmadas sólo por el funcionario y se hará constar la circunstancia de que se trate.

Pero para los actos de mero trámite se presumirá concedida la representación.

Pues bien, lo que aquí ha de resolverse es si para firmar actas de conformidad es necesario, dada la naturaleza de renuncia de derechos que éstas implican, en los términos del artículo 46.2 de la Ley General Tributaria, acreditar la representación con poder expreso bastante al efecto mediante documento público o privado con firma legitimada notarialmente o comparecencia ante el órgano administrativo competente.

La especial trascendencia, en cuanto a los hechos consignados en las mismas, de las actas de conformidad viene reconocida en el artículo 156 de la Ley General Tributaria y en el artículo 187 del Reglamento General de la Inspección. En este último precepto se precisa que “En ningún caso podrán impugnarse por el obligado tributario los hechos y los elementos determinantes de las bases tributarias respecto de las que dio su conformidad, salvo que pruebe haber incurrido en error de hecho”.

Esta especial relevancia de las actas de conformidad, en cuanto determinantes de los hechos, supone, según la moderna doctrina, un acto de renuncia de derechos o expectativas, por lo que, en defensa de una más eficaz tutela judicial efectiva sin indefensión, parece lógico que se exija un poder de representación explícito para dicho acto, que garantice el conocimiento de la situación por el interesado y las posibilidades de defensa del mismo. Esta naturaleza del Acta de conformidad es la más acorde también con lo establecido en el art. 1.713 del Código Civil, en donde se exige, para transigir, mandato expreso.

La necesidad de una autorización expresa de la sociedad en favor de quien actuó como representante es la tesis que sostienen las sentencias aportadas como contradictorias por la entidad recurrente. En ellas se reitera la idea que la firma de un acta de conformidad no es un acto de trámite, carente de efectos jurídicos distintos de los propiamente procedimentales y no impugnabile por sí mismo, sino que es un acto de renuncia de derechos que, en consecuencia, requiere de poder o autorización especial o suficiente al efecto, según resulta del artículo 46.2 de la Ley General Tributaria, habida cuenta de que, una vez firmada de conformidad el Acta, el sujeto pasivo ya no puede impugnar los hechos a que dio su conformidad, salvo prueba de haber incurrido en error de hecho.

Resulta evidente así la contradicción con la sentencia impugnada en el presente recurso, que sostiene que las actas de inspección, las de conformidad y las de disconformidad, no pueden considerarse como una renuncia de derechos ni como un desistimiento, por lo que entiende que no puede considerarse, como pretende la entidad recurrente, que sea necesario poder especial.

6.4 Falta de datos en las actas de la inspección

Según el artículo 153 de la Ley General Tributaria, las actas que documenten el resultado de las actuaciones inspectoras deberán contener, al menos, las siguientes menciones:

- a) El lugar y fecha de su formalización.
- b) El nombre y apellidos o razón social completa, el número de identificación fiscal y el domicilio fiscal del obligado tributario, así como el nombre, apellidos y número de identificación fiscal de la persona con la que se entienden las actuaciones y el carácter o representación con que interviene en las mismas.

- c) Los elementos esenciales del hecho imponible o presupuesto de hecho de la obligación tributaria y de su atribución al obligado tributario, así como los fundamentos de derecho en que se base la regularización.
- d) En su caso, la regularización de la situación tributaria del obligado y la propuesta de liquidación que proceda.
- e) La conformidad o disconformidad del obligado tributario con la regularización y con la propuesta de liquidación.
- f) Los trámites del procedimiento posteriores al acta y, cuando ésta sea con acuerdo o de conformidad, los recursos que procedan contra el acto de liquidación derivado del acta, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos.
- g) La existencia o inexistencia, en opinión del actuario, de indicios de la comisión de infracciones tributarias.
- h) Las demás que se establezcan reglamentariamente.³¹¹

311 En el artículo 176 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, Reglamento de Actuaciones y de los procedimientos de gestión e inspección, se mencionan las siguientes:

- a) Nombre y apellidos de los funcionarios que las suscriban.
 - b) La fecha de inicio de las actuaciones, las ampliaciones de plazo que, en su caso, se hubieran producido y el cómputo de las interrupciones justificadas y de las dilaciones no imputables a la Administración acaecidas durante las actuaciones.
 - c) La presentación o no de alegaciones por el obligado tributario durante el procedimiento o en el trámite de audiencia y, en el caso de que las hubiera efectuado, la valoración jurídica de las mismas por el funcionario que suscribe el acta. No obstante, cuando se suscriba un acta de disconformidad, la valoración de las alegaciones presentadas podrá incluirse en el informe a que se refieren los arts. 157.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y 188.2 de este reglamento.
 - d) El carácter provisional o definitivo de la liquidación que derive del acta. En el caso de liquidación provisional se harán constar las circunstancias que determinan dicho carácter y los elementos de la obligación tributaria a que se haya extendido la comprobación.
 - e) En el caso de actas con acuerdo deberá hacerse constar, además de lo señalado en el art. 155.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la fecha en que el órgano competente ha otorgado la preceptiva autorización y los datos identificativos del depósito o de la garantía constituidos por el obligado tributario.
2. Cuando el obligado tributario esté sujeto a obligaciones contables y registrales en relación con la obligación tributaria y periodo comprobado, deberá hacerse constar en el acta la situación de los libros o registros obligatorios, con expresión, en su caso, de los defectos o anomalías que tengan trascendencia para la resolución del procedimiento o para determinar la existencia o calificación de infracciones tributarias.

Es evidente que la falta de datos en las actas impiden fiscalizar su contenido, así como justificar la causa o razón de que se aplique un determinado método de estimación de la base imponible, por ejemplo, cuando existan datos contables que permitan la aplicación del sistema de estimación directa.

La exigencia legal en relación con las actas se extiende a la determinación de los elementos esenciales del hecho imponible y de su atribución al sujeto pasivo o retenedor,³¹² y tales elementos esenciales del hecho imponible son, a la vista del concepto recogido en el artículo 20 de la Ley General Tributaria “presupuesto de fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal”) así como de la figura tributaria de que se trate. La determinación de la base imponible, su cuantía, el sujeto pasivo u obligado tributario, la determinación del período impositivo y, en relación con los elementos de obtención y origen de las rentas, por último, la expresión de los hechos y circunstancias con trascendencia tributaria que hayan resultado de las actuaciones inspectoras, o referencia a las diligencias donde se hayan hecho constar, son los elementos que deben hacerse constar en las actas.

Elementos esenciales, que deben constar en las diversas diligencias del expediente administrativo, y que den contribuir a despejar cualquier duda sobre ausencia de motivación suficiente, al tiempo que también deben contribuir a alejar, por otra parte, cualquier tipo de indefensión para el interesado, que no haya conseguido probar la existencia de error al prestar la conformidad al acta y a su contenido, o bien que no haya conseguido desvirtuar el respaldo jurídico de la misma y de la liquidación correspondiente.

No debe olvidarse que es siempre el obligado tributario, en la relación jurídico-tributaria, quien de conformidad con el artículo 105.1 de la Ley General Tributaria le correspondía articular y desarrollar la prueba necesaria, ya que tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo.

Las actas y las diligencias extendidas por la Inspección de Tributos gozan de la naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motivan su formalización, salvo que se demuestre lo contrario.³¹³ Y, puesto que las actas y diligencias se extienden de conformidad con el contribuyente

312 Artículo 153, c) de la Ley General Tributaria.

313 Conforme a lo dispuesto en los artículos 145.3 de la Ley General Tributaria.

se presumen ciertos los hechos que se hacen constar por el actuario y solo podrán modificarse por prueba que incurrieron en error de hecho.³¹⁴

6.4.1 Referencia a la contabilidad

Desde un punto de vista general, la contabilidad de los comerciantes tiene un valor estrictamente probatorio, que irradia en todo el ámbito tributario y no solamente en el ámbito de los impuestos estatales.

La contabilidad, en nuestro ordenamiento, por otra parte, tiene valor relativo y no absoluto, valor probatorio y no constitutivo. Todos los datos contables pueden ser bien confirmados o bien destruidos por otros medios de prueba.

Lo demuestra así el artículo 171.1 del Real Decreto 1965/2007, de 27 de julio, Procedimiento de Inspección, el cual, en su número 1, apartado b) sin perjuicio de destacar la obligación de poner a disposición de la Inspección la contabilidad principal y auxiliar, conservada como ordena el artículo 45 del Código de Comercio, hace referencia a la contabilidad de los obligados tributarios, que comprenderá tanto los registros y soportes contables como las hojas previas o accesorias que amparen o justifiquen las anotaciones contables.

Esos otros instrumentos contables, tales como los soportes magnéticos y cuantos documentos o antecedentes sean precisos para conocer los hechos y circunstancias consignados en sus declaraciones tributarias, por lo que resulta obligado concluir que a dicha facultad de la Inspección corresponde recíproco derecho de los contribuyentes, en orden a aportar prueba distinta de los estrictos medios contables.

Es por ello también que el artículo 50 de la Ley General Tributaria permite que la Ley propia de cada tributo pueda establecer los medios o métodos para determinar las bases imponibles, escogiéndolos dentro de los siguientes regímenes: estimación directa, estimación objetiva y estima-

314 En la sentencia de la Audiencia Nacional de 19 de julio de 2007 se dice: "Poniendo en relación la presunción de certeza de la que gozan las actas y diligencias, como queda dicho, la aceptación de los mismos por la persona con la que se entendieron las actuaciones inspectoras, y las obligaciones legales que incumben a los administradores, no se necesita una imputación más concreta, puesto que se deduce de las actas, que, por los administradores, no se aportaron los datos reales en las declaraciones liquidaciones, que tuvieron que ser sacados a la luz por la labor inspectora, gozando de presunción de certeza y existencia, y que esa omisión de datos, es imputable legalmente a los administradores, por lo que, llegado el caso serán responsables subsidiarios del importe de la deuda tributaria social."

ción indirecta, dentro de los cuales el papel y función de la contabilidad es modulado junto al de los otros instrumentos a que ya hemos aludido.

En definitiva, la contabilidad es un elemento más de los que utiliza la Administración tributaria para fijar las bases imponibles.

7. Sanciones

7.1 Fundamento legal

La responsabilidad subsidiaria no alcanzará a las sanciones pecuniarias impuestas al deudor principal, salvo cuando aquella resulte de la participación del responsable en una infracción tributaria.

El mismo artículo 41.4 de la Ley General Tributaria reconoce la anterior declaración, cuando dice que:

“La responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra ley se establezcan.”

Ello tiene su plena justificación en el principio de culpabilidad y de personalidad de las penas, en virtud del cual, no puede existir derivación alguna en materia sancionadora, a otras personas de las que realmente cometieron la infracción a título de autores, a menos que el administrador o responsable subsidiario hubiese participado en la comisión de la infracción tributaria.

La derivación de responsabilidad de sanciones en materia tributaria se debe considerar como un acto de naturaleza sancionadora³¹⁵ y nadie puede ser condenado sin ser oído, lo que no queda subsanado por el hecho de que posteriormente se pueda recurrir contra el acto sancionador. Todo ello debería llevar a considerar nulo todo el procedimiento de apremio seguido contra el contribuyente dado que el acto de derivación de responsabilidad es nulo de pleno derecho.

El artículo 182 de la Ley General Tributaria, dispone lo siguiente:

1. Responderán solidariamente del pago de las sanciones tributarias, derivadas o no de una deuda tributaria, las personas o entidades que se encuentren en los supuestos de los párrafos a) y c) del apartado 1 del art. 42 de esta ley, en los términos establecidos en dicho artículo.

El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad solidaria será el previsto en el art. 175 de esta ley.

2. Responderán subsidiariamente del pago de las sanciones tributarias las personas o entidades que se encuentren en el supuesto del párrafo a) del apartado 1 del art. 43 de esta ley, en los términos establecidos en dicho artículo.

El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad subsidiaria será el previsto en el art. 176 de esta ley.

3. Las sanciones tributarias no se transmitirán a los herederos y legatarios de las personas físicas infractoras.

Las sanciones tributarias por infracciones cometidas por las sociedades y entidades disueltas se transmitirán a los sucesores de las mismas en los términos previstos en el art. 40 de esta ley.

Cuando el artículo 43.1 de la vigente Ley General Tributaria regula la responsabilidad subsidiaria de los administradores de las personas jurídicas lo hace en los siguientes términos y por dos causas principales:

Primero: no realizar los administradores los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, consentir el incumplimiento de quienes de ellos dependan o adoptar acuerdos que hicieran posibles tales infracciones.

En este supuesto (existencia de una infracción tributaria simple o grave), por tanto la Ley exige los siguientes requisitos para que pueda declararse la responsabilidad subsidiaria de los administradores:

a) La comisión de una infracción tributaria por la sociedad administrada;
b) La condición de administrador al tiempo de cometerse la infracción;
c) La existencia de una conducta ilícita por parte del administrador como tal, en cualquiera de los términos señalados en el artículo 43.1.a) del texto legal, extendiéndose la responsabilidad al importe de la sanción, en el caso de infracción simple y a la totalidad de la deuda tributaria, en el caso de infracción grave.

Segundo: haber cesado la sociedad en la actividad, supuesto en el que la Ley no exige la existencia de infracción tributaria ni, por tanto, mala fe o negligencia grave en los administradores, para que la derivación sea posible³¹⁶.

Tal y como veremos más adelante uno de los principales requisitos exigidos en estos supuestos es la declaración administrativa de la infracción

316 Artículo 43.1.b) de la Ley General Tributaria.

tributaria imputada a la persona jurídica a través del correspondiente expediente sancionador dado que, como sujeto pasivo, es el responsable principal del incumplimiento tributario de forma que, declarada tal responsabilidad, queda expedita la vía de derivación de responsabilidad de los administradores que hubiesen actuado con pasividad, con dejación, con negligencia en definitiva en el cumplimiento de sus obligaciones, una vez declarado fallido el deudor principal.

Ello obliga al responsable subsidiario acreditar que actuó con la debida diligencia, como le exige el art. 127 de la Ley de Sociedades Anónimas, en los siguientes términos: "los administradores desempeñarán su cargo con la diligencia de un ordenado empresario y de un representante leal"³¹⁷.

Esto significa, que por la inversión del principio del "onus probandi", es al demandante a quien corresponde acreditar el hecho impositivo o extintivo de dicha responsabilidad, puesto que, en caso de quedar probado por la Administración el hecho básico constitutivo de la responsabilidad derivada, correspondería al recurrente acreditar que actuó con total diligencia y de conformidad a la ley.

7.2 Antecedentes legislativos

Con anterioridad a la Ley 10/1985, de 26 de abril, el artículo 40.1, párrafo 1º, de la Ley General Tributaria, según la redacción que le había otorgado la Ley 60/1969, de 30 de junio establecía que:

317 En la sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de junio de 2007 se dice: "En este caso, queda probado que desde la constitución de la sociedad el 9 de noviembre de 1987 el recurrente fue apoderado de la misma, junto con otras dos personas, con carácter solidario. En Junta Universal, de 15 de febrero de 1991, fue nombrado Presidente del Consejo de Administración y Consejero delegado. En Junta Universal celebrada el 24 de junio de 1992, se acordó la transformación de la sociedad en de Anónima en sociedad de Responsabilidad Limitada y se nombró administrador único al recurrente. Asimismo, queda acreditado que durante los ejercicios 1990 a 1993, a los que se contraen las actuaciones inspectoras, la sociedad incurrió en irregularidades tributarias en relación con el Impuesto sobre Sociedades, consistentes en contabilizar y deducir gastos no acreditados y en la improcedente compensación de pérdidas inexistentes, dando lugar a las correspondientes regularizaciones y a la calificación de los hechos como infracciones tributarias graves del art. 79 LGT, prestando conformidad el representante de la sociedad a las actas de la inspección. En el periodo al que se refieren las actas el recurrente era administrador de la sociedad, y como tal tenía un especial deber de cumplir o velar por el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la sociedad, por tanto, los hechos consignados en las actas de la inspección revelan un incumplimiento de sus obligaciones en el ámbito fiscal.

Serán responsables subsidiariamente de las infracciones tributarias simples de omisión y de defraudación cometidas por las personas jurídicas los administradores de las mismas que por mala fe o negligencia grave no realizasen los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones infringidas, consintiesen el incumplimiento por quienes de ellos dependan o adoptaren acuerdos que hicieran posibles tales infracciones.

Los requisitos exigidos por el precepto transcrito para que pudiera declararse la responsabilidad subsidiaria de los administradores eran³¹⁸:

- a) Comisión de una infracción tributaria por la sociedad administrada.
- b) Tener la condición de administrador al tiempo de cometerse la infracción y
- c) Existencia de una conducta ilícita por parte del administrador como tal en cualquiera de los términos señalados en el art. 40.1, párrafo 1º, extendiéndose la responsabilidad al importe de la sanción.

Se requería por tanto un presupuesto subjetivo: la existencia de mala fe o de negligencia grave, y un presupuesto objetivo: la declaración administrativa de haberse realizado por la persona jurídica una infracción simple de omisión o de defraudación.

Produciéndose ambos presupuesto, la ley atribuía a los administradores, con carácter subsidiario, la responsabilidad de las consecuencias patrimoniales ligadas a las infracciones, pero limitándola a las sanciones aplicables a las mismas.

La responsabilidad contemplada en el precepto en cuestión quedó limitada, en exclusiva, al importe de las sanciones impuestas a las personas jurídicas como consecuencia de la comisión de las infracciones simples de omisión y de defraudación.³¹⁹

318 Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 2007.

319 En la sentencia del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 2007 se dice: "Aplicando el precepto citado y los requisitos que lo condicionan al caso que nos ocupa, forzoso es concluir que se dan los presupuestos exigidos para derivar la responsabilidad a D. Ernesto, en su condición de administrador único de la entidad El Valle S.A., por las sanciones impuestas a la misma. La propia sentencia recurrida expresa que el periodo durante el que el Sr. Ernesto fue Administrador único de la sociedad (desde el 15 de noviembre de 1977 al 29 de junio de 1990) es un "lapso de tiempo de suficiente entidad, evidenciador de que no hubo la diligencia necesaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, sin haber hecho las previsiones necesarias y más cuando se veía el estado de la sociedad y las dificultades económicas que atravesaba". Llegaba así el Tribunal de instancia a la

7.3 Prohibición absoluta o relativa en sanciones

Lo que resta por determinar es el alcance o extensión de la responsabilidad subsidiaria que contempla el artículo 43.1.a) de la vigente Ley General Tributaria y que en relación a las sanciones no deja de ser problemático pues el artículo 41.4, también del mismo texto legal,³²⁰ excluye de la responsabilidad de la deuda tributaria, con carácter general, a las sanciones.

En efecto, la redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, que en el artículo 37.3 de 1963, excluía con claridad la responsabilidad por la imposición de las sanciones al referirse a los responsables de las deudas tributarias, ya lo sean solidaria o subsidiariamente, con los sujetos pasivos o deudores principales.

Efectivamente, el art. 37.3 de la LGT de 1963 disponía: "La responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria, con excepción de las sanciones".

Sin embargo, frente a este precepto general, el art. 40.1 establecía con carácter específico para la derivación de responsabilidad subsidiaria a los administradores de las personas jurídicas, que "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, consintieren el incumplimiento por quienes de ellos dependan o adoptaren acuerdos que hicieran posibles tales infracciones..."

Esta cuestión se planteó ante los distintos órganos jurisdiccionales con referencia exclusiva a la regulación de la Ley General Tributaria de 1963, que en sus artículos 37.3 y 40, parecía esconder una contradicción en la exigencia de responsabilidad a los administradores por la comisión de infracciones tributarias e imposición de sanciones que ellos no habían cometido.

conclusión de que resultaba ajustada a Derecho la derivación de responsabilidad que con carácter subsidiario se realizó por la Administración Tributaria."

320 Corresponde a los artículos 40.1, párrafo primero y artículo 37.3º de la anterior Ley General Tributaria de 1963.

De este modo, ante la aparente antinomia existente entre el art. 37.3 y el 40.1, párrafo 1º, de la Ley General Tributaria de 1963, una primera interpretación de ambos preceptos conducía a la conclusión de que la regla general prevista en el apartado tercero del artículo 37 impedía que la responsabilidad subsidiaria atribuida a los Administradores, cuando concurriesen los presupuestos contemplados en el art. 40, apartado primero, inciso primero, alcance a las sanciones impuestas por la comisión de las infracciones en dicho precepto referidas.

Sin embargo, tal interpretación vaciaría de contenido real el primero de los supuestos de responsabilidad subsidiaria de los Administradores de personas jurídicas que establecía el artículo 40.1 de la Ley General Tributaria, pues, extendiéndose tan sólo a la responsabilidad por las infracciones tributarias simples, debe entenderse que éste sólo podía alcanzar las sanciones pecuniarias a imponer por la comisión de tales infracciones.

La discusión acerca de la posible exigibilidad a los administradores de las personas jurídicas de las sanciones impuestas a éstas por la comisión de infracciones tributarias no pasó inadvertida ni para la doctrina ni para las instancias jurisdiccionales inferiores, existiendo incluso algún pronunciamiento judicial del Tribunal Supremo,³²¹ que procedió a examinar la compatibilidad existente a este respecto entre los artículos 37.3 y 38.1 de la Ley General Tributaria de 1963, habiendo entendido entonces que tras la reforma llevada a cabo en este Texto Legal por la referida Ley 25/1995 el alcance de la responsabilidad solidaria contemplada en el último precepto citado no podía extenderse a las sanciones, por prohibirlo así el referido art. 37.3.

La solución proporcionada por el Tribunal supremo repercutía de inmediato en la cuestión que estamos examinando y ello por una doble razón:

En primer lugar, por el hecho de que el artículo 38.1 de la LGT describía una serie de "conductas activas" dirigidas a la comisión de la infracción, mientras que el párrafo primero del art. 40.1 de la misma se limitaba a contemplar determinada "conductas pasivas" imputables al administrador, por lo que carecía de lógica que en éste último supuesto se exigieran al citado órgano directivo las correspondientes sanciones cuando en los casos previstos en el artículo 38.1 no sucedía así.

321 Sentencia de 30 de enero de 1999.

En segundo lugar, por la relación de especialidad que existía entre los artículos 38.1 y 40.1, párrafo primero de la Ley General Tributaria, lo que, en principio debía implicar que tampoco en el supuesto de responsabilidad contemplado en este último precepto se exigiera el importe de las citadas sanciones a los responsables, es decir, a los administradores.

De ahí que no fuera extraño que, con posterioridad a la sentencia antes referida y en idéntica línea, un sector de nuestros órganos jurisdiccionales³²² viniese a estimar que, tras la modificación operada por obra de la Ley 25/1995, la responsabilidad subsidiaria recogida en el último precepto citado en relación a los administradores de las personas jurídicas no abarcaba la cuantía de las sanciones impuestas a estas últimas, al impedirlo la previsión recogida en el artículo 37.3 de la Ley General Tributaria de 1963.³²³

Ahora bien, no cabe duda de que la validez de los dos argumentos expuestos en orden a excluir la exigibilidad de las sanciones a los referidos administradores requería que la conclusión a la que se llegó fuera acertada y, por tanto, que el citado artículo 37.3 tuviera, en efecto, la fuerza derogatoria que el Tribunal Supremo le atribuyó incluso respecto de aquellos casos de responsabilidad cuyo presupuesto de hecho estaba constituido, tal y como ocurría con el artículo 40.1, párrafo primero, de la misma Ley, por la participación en infracciones tributarias, conclusión ésta que vino a ser puesta en entredicho desde diversas instancias.

En definitiva, se señalaron un conjunto de razones que venían a negar la mencionada eficacia derogatoria al artículo 37.3 entre las que se encontraban:

Primero, que la Ley 25/1995 mantuvo inalterado el contenido del artículo 40.1 de la LGT hasta entonces vigente.

Segundo, que este precepto era específico y singular respecto del artículo 37 de la misma Ley.

Tercero que de estimarse que tenía lugar la referida derogación, la primera frase del artículo 40.1 era innecesaria, puesto que en ella se proclamaba que en las infracciones simples tan sólo se respondía de las sanciones.

322 Sentencias de la Audiencia Nacional de 8 y 19 de febrero de 2001.

323 En esta línea se pronunciaron las sentencias de la Audiencia Nacional de 8 de febrero de 2001, 6 de febrero de 2001 y 25 de enero de 2001 y de los Tribunales Superiores de Justicia de la Comunidad Valenciana de 29 de junio de 2001, La Rioja de 13 de febrero de 2001 y Murcia de 23 de enero de 2002, 24 de enero de 2001 y 13 de julio de 1998.

Por todo ello, podemos llegar a la conclusión de que la responsabilidad no se extiende a las sanciones con carácter general.³²⁴ El art. 37.3 en la redacción que le dio la Ley 25/1995, constituye una norma de general aplicación a los responsables subsidiarios frente al carácter específico que tiene la responsabilidad subsidiaria recogida en el art. 40.1, párrafo 1º, justificada por la intervención activa u omisiva de los administradores en la comisión de las infracciones tributarias por las personas jurídicas que administran.

Si se hubiera querido modificar el régimen establecido en el artículo 40.1, éste habría sido modificado cuando la Ley 25/1995 modificó el artículo 37.3. Es claro que la Ley 25/95 quiso mantener el artículo 40.1 como estaba. Y es que en aquellos casos en que la responsabilidad se basa en la participación directa del responsable en la comisión de las infracciones tributarias, no parece lógico no exigirle el importe correspondiente a las sanciones. Si el art. 40.1, párrafo 1º, supone una cierta participación del administrado en la infracción, es lógico que su responsabilidad abarque a las sanciones, so pena de quedar sin contenido.

Ello venía confirmado en la legislación anterior, por el contenido del artículo 14.3 del Reglamento General de Recaudación de 1990 al señalar que:

La responsabilidad subsidiaria no alcanza a las sanciones pecuniarias impuestas al deudor principal, salvo cuando aquella resulte de la participación del responsable en una infracción tributaria.

Con ello quedaba a salvo el principio de personalidad de la pena o de la sanción que deriva del art. 25 de la Constitución.

De este modo, y pese a utilizarse para ello un texto normativo de rango reglamentario, venía a reconocerse, por vez primera en nuestro ordenamiento tributario, la posibilidad de exigir, de modo general, el importe de las sanciones a todos los responsables subsidiarios que lo fueran como consecuencia de su participación en la comisión de una infracción.

Entender el problema planteado de otro modo supondría desnaturalizar el sentido del artículo 40.1, párrafo 1º de la Ley General Tributaria de 1963, que presuponía la negligencia o, al menos, la falta de diligencia en la actuación o conducta de los administradores y haría inoperante el primer supuesto previsto en el artículo 40.1 de la Ley General Tributaria,

324 Doctrina mantenida por la Audiencia Nacional en sentencias de 18 de abril y 1 y 14 de julio de 2005.

en el que el administrador, en caso de infracción simple, de omisión o de defraudación, responde de las sanciones.³²⁵

Entendido de ese modo es fácil llegar a la conclusión, de que es factible llevar a cabo una interpretación de los artículos 37.3 y 40.1, párrafo primero, de la Ley de 1963 que demuestra la ausencia de un conflicto entre ambos.

Por lo tanto y con base en dicha interpretación, debe entenderse que el artículo 37.3 no prohibía de modo absoluto la exigencia de sanciones al responsable, sino que su único objetivo fue impedir que quien ostentara tal condición viniese a garantizar el pago de las sanciones impuestas como consecuencia de la realización de una infracción tributaria cuando no hubiera participado materialmente en la misma.

Ello permitía admitir la plena vigencia y eficacia de ciertos preceptos, como el referido artículo 40.1, párrafo primero, que extendían los efectos de la infracción (las sanciones) a aquellas personas que, distintas del sujeto infractor, hubiese intervenido en su comisión, posibilidad por otra parte, plenamente respetuosa con el principio de personalidad de la pena.

En consecuencia, es evidente que tampoco desde esta perspectiva cabía otorgar al artículo 37.3 de la Ley General Tributaria de 1963 eficacia derogatoria respecto de su art. 40.1, párrafo primero, en lo referente a la exclusión de las sanciones, pues se trataba de institutos jurídicos distintos, uno de los cuales, la responsabilidad por infracciones regulada en el último precepto citado, suponía que los administradores de las personas jurídicas respondían, junto a éstas, de las sanciones correspondientes, sin que fuera operativa en estos supuestos la excepción proclamada en este punto por el referido artículo 37.3 de dicho texto legal.

En definitiva, la precisión del artículo 40.1, párrafo 1º, constituía una norma especial frente a la regla general del artículo 37.3, por lo que lo previsto en este precepto no altera lo dispuesto en el art. 40.1, párrafo 1º, del que se desprende que los responsables subsidiarios indicados en él responden también por las sanciones.

Por lo tanto, la responsabilidad subsidiaria derivada al administrador alcanza a las sanciones pecuniarias que formaban parte de la deuda tributaria de la sociedad administrada por aquél. La especialidad del

325 Tal responsabilidad derivaba no de actos de otro, sino de un comportamiento que aunque no aparece entre las infracciones tributarias reguladas en los artículos 77 y siguientes de la Ley General Tributaria de 1963, estaba previsto como un supuesto de responsabilidad tributaria ex artículo 40 del mismo texto legal y que sólo al administrador le resultaba atribuible.

artículo 40.1, párrafo 1º, frente a la regla general del artículo 37.3 de la Ley de 1963, justifica la inaplicabilidad de aquella regla general a los casos de responsabilidad subsidiaria de los Administradores por las infracciones simples cometidas por las personas jurídicas que aquéllos administran.

Pero, en la nueva Ley General Tributaria aprobada por Ley 58/2003, de 17 de diciembre, volvemos a encontrarnos exactamente con el mismo proceso de contradicción que justifica la interpretación expuesta anteriormente. El artículo 41.4 excluye, con carácter general, la posibilidad de que se reclame al responsable el pago de las sanciones impuestas al deudor principal, mientras que el artículo 43.1.a) impone la responsabilidad subsidiaria a los administradores por las infracciones tributarias.

En principio, la cuestión resulta clara en aquellos supuestos en que la responsabilidad no deriva de la comisión de una infracción tributaria: en ningún caso podrán exigirse al responsable las sanciones, no sólo por ser ello contrario a lo dispuesto en el art. 41.4 de la Ley, sino por suponer una vulneración del principio de personalidad de la pena.

Sin embargo, puede pensarse que el establecimiento de una responsabilidad subsidiaria respecto de las sanciones no lesiona aquel principio en los casos en que el presupuesto de hecho de la responsabilidad está constituido por la participación en un acto ilícito. Si ello es así, cabe que un precepto de rango legal contradiga lo dispuesto en el artículo 41.4 de la Ley General Tributaria de 2003, estableciendo la exigencia de sanciones al responsable.

Pues bien, la Ley General Tributaria vigente ha optado por acoger esta posición de manera muy explícita. Así su art. 182 señala que se exigirán las sanciones, entre otros supuestos, cuando la responsabilidad derive de la colaboración activa en un ilícito, artículo 42.1.a) y en el caso de los administradores de personas jurídicas que participen en la infracción cometida por la entidad.³²⁶

En los casos de colaboración en alguna infracción, la Ley General Tributaria vigente, entiende que en estos casos pueden exigirse las sanciones porque no se produce ningún tipo de vulneración del principio de personalidad de la pena, toda vez que el responsable ha colaborado en el ilícito.³²⁷

326 Artículo 43.1.a) de la Ley General Tributaria.

327 Dicha doctrina se confirma en la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de noviembre de 2007, al resolver un recurso de casación para la unificación de doctrina, al referirse a la anterior contradicción, en cuanto a la posibilidad de que la derivación de responsabilidad se extienda a las sanciones impuestas a la sociedad, la misma

Esta posición parece haber sido refrendada por el Tribunal Constitucional, que en su sentencia 76/1990, de 26 de abril, afirma (refiriéndose a la constitucionalidad de la redacción dada al artículo 38.1 de la Ley General Tributaria de 1963, por la Ley 10/85) que “no es trasladable al ámbito de las infracciones administrativas la interdicción constitucional de responsabilidad solidaria en el ámbito del Derecho Penal, puesto que no es lo mismo responder solidariamente cuando lo que está en juego es la libertad personal, -en la medida en que la pena consista en la privación de dicha libertad, que hacerlo a través del pago de una cierta suma de dinero en la que se concreta la sanción tributaria, siempre prorrateable “a posteriori” entre los distintos responsables individuales.³²⁸

no es tal, pues el primero de los preceptos citados establece un criterio general que, no obstante, cede ante supuestos concretos, siendo uno de ellos el previsto en el precepto últimamente indicado.

Asimismo debe tenerse en cuenta la sentencia de la Audiencia Nacional de 8 de febrero de 2001, que sobre la misma cuestión, dijo lo siguiente: “La aplicación de lo dispuesto en el artículo 37.3 de la Ley General Tributaria, con su declaración de que “la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria, con excepción de las sanciones” vaciaría de contenido el artículo 40.1 de la misma, que regula la responsabilidad inherente a la comisión de infracciones tributarias simples y que solo llevan aparejada una sanción pecuniaria; a continuación, sostiene la doctrina de que el artículo 37.3 es una norma general y el artículo 40.1. una norma específica, que deriva de la Ley 10/1985, de 20 de julio, que fue alterada en la reforma de la Ley General Tributaria operada por Ley 25/1995, de 20 de julio y que aparece justificada por la intervención, activa u omisiva, de los administradores responsables en la comisión, por las personas jurídicas que administran, de las infracciones tributarias que determinan la responsabilidad subsidiaria de aquellas o, lo que es lo mismo, por su participación en la comisión de tales infracciones tributarias. Por último, se justifica igualmente la interpretación que se sostiene, dando relevancia a la utilización de los términos “deuda tributaria” y “obligaciones tributarias” empleadas en el apartado 1 del artículo 40 de la Ley General Tributaria, para delimitar, diferenciándolo, el ámbito material de la responsabilidad subsidiaria atribuida a los Administradores, pues ambas excluirían las sanciones, cuando de por sí, la segunda expresión no comprende las sanciones, añadiendo el criterio de no imputar al legislador una utilización inadecuada y carente de vigor técnico, de los conceptos tributarios, dado que el artículo 58.2 de la Ley General Tributaria definió lo que por “deuda tributaria” debe entenderse.”

328 Asimismo, se debe tener en cuenta que el Tribunal Constitucional ha admitido la constitucionalidad del artículo 38.1 de la LGT/1963, aún en el caso de que el responsable haya de hacer frente a las sanciones del deudor principal. Por ello mismo, también debe reputarse constitucional la regulación contenida en la

De ahí que la doctrina del Tribunal Supremo³²⁹ distingue entre la prohibición absoluta y relativa que se especifica en normas especiales. Por ello no es posible excluir las infracciones tributarias de la responsabilidad subsidiaria del administrador, que realiza la conducta descrita en el artículo 43.1.a) de la Ley General Tributaria, en relación con lo dispuesto en la prohibición general del artículo 41.4.³³⁰

Por otra parte, el artículo 43 de la LGT del 2003 llega a igual conclusión:

“1. Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:

- a) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 1 del art. 42 de esta ley, 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.
- b) 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 hubieran adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago.”

En conclusión respecto a la inclusión de las sanciones en el acto de derivación de responsabilidad, como también se ha dicho en otros muchos pronunciamientos de los demás órganos jurisdiccionales, debe significarse que no deja de ser un tanto problemática dicha cuestión, habida cuenta que el anterior artículo 37.3 de la Ley General Tributaria tras la modificación realizada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, excluía,

LGT/2003, que opta por extender la responsabilidad a las sanciones en todos los supuestos en que ésta deriva de la colaboración del responsable en un ilícito.

329 Sentencia de 21 de diciembre de 2007.

330 Cuando se aprecie que el administrador de una sociedad ha incumplido las obligaciones a que se refiere el art. 40.1, párrafo primero, de la Ley General Tributaria, tanto en la redacción de la Ley 30 de junio de 1969 como en la de la Ley 10/85, será responsable subsidiario de la totalidad de la deuda tributaria, incluidas sanciones, en los casos de infracciones cometidas por la persona jurídica.

con carácter general, a las sanciones, pero también lo es que el artículo 40.1 de la Ley General Tributaria ha permanecido, tras dicha modificación, sin variación alguna.

La forma de conciliar ambos preceptos, pasa por entender que la responsabilidad no se extiende a las sanciones con carácter general,³³¹ pero sí en supuestos concretos como el que ahora nos ocupa, que es un supuesto de responsabilidad por infracción y consecuentemente por la sanción, que en la actualidad las sanciones no forman parte de la deuda tributaria,³³² a diferencia de lo que ocurría con la legislación de 1963 en que el importe de la sanción sí que era integrante de la deuda tributaria.³³³ en el que el administrador en caso de infracción simple sólo responde de las sanciones.

7.4 Otros supuestos de responsabilidad

Cuando se trata de la sucesión empresarial,³³⁴ no cabría la inclusión del importe de las sanciones, al quedar comprendido este supuesto en el general del artículo 41.4 de la General Tributaria, que como principio prohíbe la extensión a las sanciones, salvo disposición legal en contrario.

Conviene insistir en la idea de que en el concepto de deuda tributaria de la vigente Ley General Tributaria no se incluyen las sanciones,³³⁵ a efectos de entender la compleja relación que guarda la legislación vigente con la derogada de la Ley de 1963.

331 Doctrina que se manifiesta en las sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de enero de 2008, doctrina que se recoge también en la sentencia de 14 de enero de 2008 y 14 de enero de 2007, 21 de febrero de 2007, 30 de abril de 2007.

332 Artículo 58.3 de la Ley General Tributaria.

333 Esta afirmación podía tener más sentido en aplicación de la legislación de la Ley General Tributaria de 1963. A tenor del artículo 58 de la Ley General Tributaria de aquel entonces, la deuda tributaria, de cuya totalidad respondían los administradores en el caso de infracciones tributarias graves, incluía también el importe de las sanciones tributarias. Entenderlo de manera contraria supondría desnaturalizar el sentido del artículo 40 de la LGT de 1963, que presuponía la negligencia o, al menos, la falta de diligencia en la actuación o conducta de los administradores y haría inoperante el primer supuesto previsto en el artículo 40.1 párrafo 1º de la Ley de 1963.

334 Artículo 40.1 de la vigente Ley General Tributaria.

335 Artículo 58.3 de la Ley General Tributaria.

En todo caso, debe diferenciarse cuando la derivación de responsabilidad se dirige contra otra sociedad por sucesión en la actividad de empresa, que cuando se dirige contra los administradores, puesto que el artículo 43.1.a) sí que hace responsables a estos del importe de las sanciones.

En el supuesto en que hubiese cesado en su actividad, cabría plantearse la posibilidad de si es procedente mantener esa responsabilidad subsidiaria en las obligaciones tributarias pendientes, como establece en el inciso final del citado artículo 43.1.a) en relación con lo dispuesto en el apartado c) del mismo artículo.

Para la exigencia de esta segunda causa de imputación, por tanto deben concurrir los siguientes requisitos:

a) La cesación de hecho de la actividad de la persona jurídica teniendo las mismas obligaciones tributarias pendientes.

b) La condición de administrador al tiempo del cese, extendiéndose la responsabilidad a las obligaciones tributarias pendientes de las personas jurídicas, exceptuadas las sanciones.

No obstante, el único supuesto, donde no se produce la extensión de la responsabilidad a las sanciones es el de los administraciones de las personas jurídicas que cesan en sus actividades dejando deudas tributarias pendientes (artículo 43.1.b). La exclusión de las sanciones en este último supuesto es ineludible, toda vez que la conducta del administrador, aunque negligente, no alcanza la gravedad necesaria para ser constitutiva de integrar una infracción tributaria.

8. Procedimiento sancionador

La norma en cuya virtud han de separarse los expedientes de investigación y de liquidación correspondientes a cuotas tributarias de los de las sanciones que pudiera corresponder a los sujetos pasivos, es una innovación establecida en el artículo 34 de la Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes 1/1998, de 26 de febrero.

El art. 34.1 de la Ley 1/1998 disponía:

“La imposición de sanciones tributarias se realizará mediante un expediente distinto o independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor, en el que se dará en todo caso audiencia al interesado.”

El artículo 28 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el Régimen Sancionador Tributario y se introducen las adecuaciones necesarias en el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se prueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, dispuso:

La imposición de sanciones tributarias se realizará mediante un expediente distinto o independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor, en el que se dará, en todo caso, audiencia al interesado.

Hasta la entrada en vigor de la Ley 1/1998 unas y otras actuaciones, es decir, las de investigación y comprobación de los hechos imposables, o de sus bases, y por consiguiente las conexas relativas a las infracciones que el sujeto pasivo pudiera haber cometido en relación con el hecho imponible investigado, se tramitaban conjuntamente en un mismo expediente.³³⁶

Como se podían investigar y comprobar en un mismo expediente se producía la consecuencia lógica de que la prescripción, tanto de las acciones para determinar las cuotas tributarias y sus recargos como de las sanciones que pudieran derivarse, se interrumpían por aquellas actuaciones investigadoras o comprobadoras que se dirigieran a depurar el hecho imponible, en cualquiera de sus circunstancias.³³⁷

Por ello, con la Ley 1/1998 cambia el sistema y establece la necesidad de practicar expedientes sancionadores separados, si bien en su Disposición Transitoria Única señala lo siguiente:

Los procedimientos tributarios ya iniciados antes de la entrada en vigor de la presente Ley se regirán por la normativa anterior.

También se añadió un apartado segundo en virtud del cual la imposición de sanciones, a partir de la entrada en vigor de esta Ley.

Se realizará mediante un expediente separado distinto e independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situa-

336 Ver sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de marzo de 2007.

337 El procedimiento de regularización es un procedimiento que no tiene carácter sancionador. A través del mismo la Administración tributaria no puede imponer al contribuyente sanción alguna. Por eso, a partir de la entrada en vigor de la Ley 1/98, no resultaba admisible que unas actuaciones ajenas al expediente sancionador pudiesen interrumpir la prescripción de unas ulteriores sanciones.

ción tributaria del sujeto infractor en todos aquellos procedimientos de comprobación en los que, a la entrada en vigor de la presente Ley, aún no se haya documentado el resultado de las actuaciones en las actas correspondientes.

Ello quiere decir que la Ley 1/1998 tenía unas normas transitorias singulares para la aplicación del nuevo régimen de procedimiento sancionador. Pero esa peculiaridad de Derecho transitorio es única y exclusivamente la que la Disposición Transitoria establece y no puede llevarse más allá, sin que con ello se altere el sentido de las normas.

Por lo tanto, conviene recordar la doctrina legal fijada en recurso de casación en interés de ley,³³⁸ la cual se fundamenta en la exigencia de que para la imposición de sanciones tributarias se tramite un expediente distinto e independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria, únicamente es aplicable para actas de la Inspección de los Tributos que se extiendan a partir de la entrada en vigor de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

9. Prescripción

De los múltiples aspectos que distinguen esta complicada relación jurídica, que permite a la Hacienda Pública dirigirse y exigir el pago a una persona física que no ha realizado el hecho imponible, destaca la prescripción, en sus distintos aspectos.

¿Desde cuando debe iniciarse el cómputo del tiempo para poder apreciar la prescripción? ¿Desde el momento en que se realizó el hecho imponible? ¿Desde el día en que se notifica al administrador el acto de derivación de responsabilidad?

Sobre este aspecto, el artículo 41.5 de la Ley General Tributaria, dispone lo siguiente:

Salvo que una norma con rango de ley disponga otra cosa, 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

338 Sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de febrero de 2004.

los artículos 174 a 176 de esta ley. Con anterioridad a esta declaración, la Administración competente podrá adoptar medidas cautelares del artículo 81 de esta ley y realizar actuaciones de investigación con las facultades previstas en los artículos 142 y 162 de esta ley.

En buenos principios tributarios, solamente a partir de ese momento, es decir, de la notificación del acto de derivación de la acción administrativa de cobro, esto es, de la responsabilidad tributaria, es cuando el administrador que hasta ese momento ha permanecido totalmente al margen de la relación jurídica tributaria mantenida por la sociedad mercantil, en la que ejerce su función en los órganos sociales de dirección, administración y gestión de la empresa, adquiere plena condición tributaria.

Así lo dispone el artículo 174.4 de la Ley General Tributaria, cuando dice lo siguiente:

El acto de declaración de responsabilidad será notificado a los responsables. El acto de notificación tendrá el siguiente contenido:

- a) Texto íntegro del acuerdo de declaración de responsabilidad, con indicación del presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto.
- b) Medios de impugnación que pueden ser ejercitados contra dicho acto, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos.
- c) Lugar, plazo y forma en que deba ser satisfecho el importe exigido al responsable.

En vía jurisdiccional se han visto razonamientos jurídicos, que argumentan que el cómputo prescriptivo, ahora de cuatro años, debe iniciarse, a tenor del artículo 67 de la Ley General Tributaria, desde el día en que finaliza el plazo declaratorio reglamentario.

Para determinar si se ha producido la prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas, es decir, si ha transcurrido el plazo de cuatro años previsto en el artículo 66 de la Ley General Tributaria, deberá señalarse la fecha en que se inicia el cómputo de tal plazo, una vez sentado que la actora tuvo conocimiento de la acción administrativa para el cobro de la deuda tributaria, habiendo realizado alegaciones al respecto con anterioridad.

Si el administrador ha devenido en responsabilidad subsidiaria de una deuda tributaria liquidada a la sociedad mercantil donde desempeña sus funciones de organización, ello ha ocurrido porque el crédito contra la

misma ha sido declarado fallido y, seguidamente, se ha procedido a dictar acto de derivación de responsabilidad, resultando obligado subsidiario el actor por resolución de la Agencia Tributaria.

Es desde la notificación de esta resolución cuando nace por mandato legal la obligación de pago en período voluntario para la recurrente y, consiguientemente, nace el derecho de la Administración tributaria para exigirle el abono de la deuda tributaria derivada.

El responsable subsidiario es un tercero ajeno al hecho imponible de los respectivos tributos, que por mandato legal responde a partir de un momento determinado de la deuda tributaria.

Así pues, si el demandante no era obligado tributario ni sujeto pasivo del impuesto litigioso, si no tenía el deber de ser llamado o intervenir en el procedimiento tributario, si le eran ajenos los hechos imponibles, las liquidaciones que fueron exigidas y resultaron impagadas, con el subsiguiente procedimiento ejecutivo, si no existía relación jurídico-tributaria entre la Agencia Tributaria y el administrador hasta la derivación de responsabilidad, si el fallido y la derivación de responsabilidad eran requisitos de procedibilidad previos y necesarios que no se cumplieron, faltarán los presupuestos tanto materiales como formales para configurar legalmente la responsabilidad del administrador.

Por lo tanto, no cabrá duda que el nacimiento "ex lege" de la figura del responsable subsidiario marca el momento del inicio del cómputo prescriptivo, en los términos expuestos anteriormente.

Ni antes el actor tenía obligación tributaria alguna ni la Administración podía ejercitar contra él ninguna acción de cobro. Como dispone el art. 1969 del Código Civil:

El tiempo para la prescripción de toda clase de acciones, cuando no haya disposición especial que otra cosa determine, se contará desde el día en que pudieron ejercitarse.

No se habrá producido en ningún caso la prescripción del derecho de la Administración a liquidar o a exigir la deuda tributaria liquidada, si en el procedimiento recaudatorio nunca transcurrió el plazo necesario para ello, siendo esta una condición de inexcusable cumplimiento por parte de la Administración Tributaria y que permitiría apreciar aún mejor la diferente consideración jurídica del sujeto pasivo y del responsable subsidiario, así como el distinto momento en que nacen los cómputos prescriptivos, máxime teniendo en cuenta el tratamiento restrictivo de la interpretación de la prescripción, entendida como una limitación al ejer-

cicio tardío de los derechos en beneficio de la seguridad jurídica, por tratarse de una institución que no se halla fundada en la justicia material.

Por ello, el inicio del cómputo del plazo de cuatro años deberá realizarse, conforme establece el artículo 67.1 de la Ley General Tributaria “desde la fecha en que finalice el plazo de pago voluntario”, es decir, a partir del momento en que finalice para el responsable subsidiario el período de pago voluntario iniciado en el día de la notificación reglamentaria del acto de derivación de responsabilidad.

La anterior apreciación viene a coincidir con numerosos pronunciamiento jurisdiccionales.³³⁹

Por la especial peculiaridad del acto de derivación de responsabilidad sólo a partir de la declaración de fallido del sujeto pasivo, se puede dirigir la acción contra el responsable.³⁴⁰

Como la posición deudora del responsable no deriva de la realización del hecho imponible del tributo sino del específico presupuesto

339 Entre los que debe destacarse las Sentencias del Tribunal Supremo de 5 de julio de 1985, 19 de septiembre de 1.989 y 15 de julio de 2.000, debiendo resaltar la sentencia de la Audiencia Nacional de 5 de junio de 2.000, en cuyo F.J. Cuarto afirma lo siguiente: “Sentado lo anterior, y en cuanto a la prescripción de las deudas, cuyo cómputo ha de iniciarse para el recurrente, no desde el momento en que inició su actividad como Liquidador, ni desde el momento en que fue nombrado como tal, sino desde que se le notificó la Resolución de derivación de responsabilidad subsidiaria hacia él”.

En el mismo sentido, la sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de 3 de 2000, dice: “Por último, no puede hablarse de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria, que ya quedó determinada y exigida al responsable de los Impuestos liquidados, sino, en cualquier caso, de la acción para exigir la “deuda tributaria”, pero de las actuaciones practicadas, se aprecia que, desde la fecha del acuerdo de “derivación de responsabilidad”, en 7 de abril de 1992, hasta el requerimiento de pago a la actora, no han transcurrido los cinco años de prescripción. Así las cosas, procede desestimar el recurso”.

340 Sentencia del TSJ de Andalucía (Sevilla) de 14 de mayo de 2005: “Cuando se notificó al recurrente la posibilidad de declaración de responsabilidad subsidiaria, en fecha 22-3-93, no habían transcurrido desde la declaración del crédito incobrable, en fecha 24-5-90, el plazo de cinco años de prescripción de la acción de cobro. Por su parte el art. 62 del Reglamento General de Recaudación, en lo referente a la prescripción del propio crédito tributario, expresa que interrumpido el plazo de prescripción para un obligado al pago, se entiende interrumpido para todos los obligados, por tanto si la prescripción se interrumpió con la notificación de la providencia de apremio de 8 de noviembre de 1988 y con la notificación del embargo de saldo bancario en fecha 12 de mayo de 1989, para el sujeto pasivo, también se interrumpía, la prescripción para el responsable subsidiario, por lo que debe desestimarse la alegación.”

de hecho de la responsabilidad fijado por la ley, que se constituye así en el hecho que origina la relación, y en la causa de ella, y le atribuye la condición de obligado secundario respecto de quienes han realizado el hecho imponible.

Es decir, la obligación tributaria nace para el responsable cuando se ha producido el hecho imponible y, además, el presupuesto de hecho determinante de la responsabilidad. El vínculo legal que se origina al cumplirse el presupuesto de hecho de ser administrador de una persona jurídica y concurrir, además, alguna de las otras circunstancias que describe el artículo 41 de la Ley General Tributaria, lo que permite condicionar la prescripción por la especial relación jurídica que mantiene el administrador con la sociedad mercantil.

El cómputo de la prescripción para las declaraciones de responsabilidad solidaria o subsidiaria, conforme a los artículos 41, 43 y 174 de la Ley General Tributaria, únicamente comienza con el acto de derivación de responsabilidad, salvo que, al dictarse ésta hubiese prescrito la obligación del deudor principal.³⁴¹

Por lo tanto, el acto de derivación de la acción administrativa tiene un doble efecto: meramente declarativo en cuanto a la existencia de la obligación, y constitutivo respecto de su exigibilidad.

La declaración de fallido del deudor principal y, como se ha indicado anteriormente, en su caso, de los responsables solidarios, y la derivación de la acción administrativa se configuran como una "conditio iuri" para la exigibilidad de la deuda, pero la obligación "ex lege" del responsable surge con la realización del presupuesto de hecho establecido por la Ley.

De este modo adquiere sentido la posibilidad de que se adopten por la Hacienda Pública las medidas cautelares a que se refiere el artículo 41.5 de la Ley General Tributaria antes de que se produzcan los presupuestos para la exigibilidad de la deuda.³⁴²

341 El primero de los artículos que la Ley General Tributaria dedica a los responsables es el 41, y comienza por establecer que "la Ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria, junto a los sujetos pasivos o deudores principales, a otras personas, solidaria o subsidiariamente", de cuya afirmación se desprende que la existencia de los responsables tributarios exige siempre la de los sujetos pasivos, y que los responsables no tienen el carácter de obligados principales.

342 Artículo 41.5 de la Ley General Tributaria: "Con anterioridad a esta declaración, la administración competente podrá adoptar medidas cautelares del artículo 81 de esta Ley y realizar actuaciones de investigación con las facultades previstas en los artículos 142 y 162 de esta ley."

Por lo tanto, conviene insistir en que de conformidad con lo expuesto se desprende que el plazo de prescripción respecto de la obligación del responsable ha de empezarse a contar 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 devenga originariamente la liquidación en la que se fija la obligación del sujeto pasivo.

En resumen, existen dos períodos diferentes; el que se refiere a la prescripción de las acciones frente al deudor principal, que abarca todo el tiempo que transcurra hasta la notificación de la derivación de responsabilidad, y el que se abre con tal acto, siempre que la prescripción no se hubiese producido con anterioridad, que afecta a las acciones a ejercitar contra el responsable, teniendo incidencia en el cómputo de los plazos prescriptorios, dentro de los indicados períodos, las actuaciones interruptivas a que se refiere el artículo 66 de la Ley General Tributaria.

La prescripción del derecho de la Administración a exigir el pago de la deuda tributaria comienza a correr desde el día en que finaliza el plazo reglamentario establecido para el pago voluntario, tal como establecen los artículos 66 y 67 de la Ley General Tributaria, pero ha de entenderse referida al obligado principal, porque es el sujeto pasivo el primer obligado al pago. Y si no estuviera prescrita la acción para él, debido a los actos interruptivos a los que se refiere el artículo 67 de dicho texto legal, resultaría absurdo entender que el plazo de prescripción seguía corriendo, al margen de dichas circunstancias, para los obligados secundarios.³⁴³

Por lo tanto, la posición deudora del responsable no deriva de la realización del hecho imponible del tributo sino del específico presupuesto de hecho de la responsabilidad fijado por la ley, que se constituye así en el hecho que origina la relación y en la causa de ella, y le atribuye la condición de obligado secundario respecto de quienes han realizado el hecho imponible; es decir, la obligación tributaria nace para el responsable

343 Sentencias de la Audiencia Nacional de 18 de junio de 2007, 14 de enero de 2007 y 16 de abril de 2007.

En el mismo sentido, en la sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de julio de 2007 se dice: "En el presente caso, como hemos dicho, la deudora principal fue declarada fallida el 22 de diciembre de 1998, y en fecha 15 de noviembre de 1999 se notificó al recurrente el inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad y la puesta de manifiesto del expediente, concluyendo el procedimiento con la resolución de 4 de mayo de 2000, en la que se acuerda la derivación de responsabilidad por las deudas de Edificio Tarragona 105, S.A., por lo que no cabe apreciar a invocada prescripción."

cuando se ha producido el hecho imponible³⁴⁴ y, además, el presupuesto de hecho determinante de la responsabilidad.³⁴⁵

9.1 Cómputo de la prescripción

El único problema a solucionar en el cómputo de la prescripción es la determinación del *dies ad quo*, esto es, del día a partir del cual comienza el correr el plazo de prescripción, que impedirá a la Administración tributaria llevar a cabo la determinación de la responsabilidad del administrador.³⁴⁶

344 En la sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de junio de 2007 se dice: “En el presente caso, tras el inicio y desarrollo de las actuaciones inspectoras respecto de la sociedad deudora se formalizaron las Actas de la Inspección en fecha 22 de septiembre de 1995, y tras la tramitación del correspondiente procedimiento ejecutivo contra la empresa deudora, en el que se practicaron numerosas diligencias, recayó declaración de fallida el 3/7/98; por lo que es evidente que cuando se inició el procedimiento de derivación, en julio de 1998, y se dictó el acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria, el 16 de octubre de 1998 (notificado el 9/11/98), no habían prescrito las deudas para la deudora principal. Comenzando a correr en esa fecha el plazo de prescripción para el responsable subsidiario.

El hecho de que la sociedad estuviese en suspensión de pagos y fuese disuelta y liquidada en julio de 1998 no es óbice para la exigencia de responsabilidad al administrador, pues no se extinguen las responsabilidades con la Hacienda Pública como consecuencia de las vicisitudes por las que pase la deudora y, desde luego no existe, como pretende el recurrente, una imposibilidad sobrevinida de continuar el procedimiento tendente al cobro frente al responsable subsidiario.”

345 Ver sentencias de la Audiencia Nacional de 18 de junio de 2007, 21 de febrero de 2007, 30 de abril de 2007 y 30 de marzo de 2007.

346 Sentencia de la Audiencia Nacional de 19 de noviembre de 2007 “En el presente caso, la deuda exigida procede de los ejercicios 1.993, 1.994 y 1.997, comenzando el *dies a quo* para la prescripción el día en que se cometieron las respectivas infracciones, y al margen de los numerosos actos interruptivos en el procedimiento ejecutivo seguido contra la deudora principal, siendo declarada fallida la Sociedad el día 17 de noviembre de 1.997, las deudas ahora objeto de derivación tienen su origen en la resolución del TEAR de Andalucía de la reclamación 41/5817/96, en el año 2.000, que dejó sin efecto las liquidaciones originarias ordenando practicar otras que, a su vez, dieron lugar a nuevas reclamaciones que fueron desestimadas por dicho Tribunal en resoluciones dictadas en fechas 9 de mayo y 28 de abril de 2.003, respectivamente, según consta todo ello en la resolución del TEAR de Andalucía de 28 de octubre de 2.003, -a la que se atribuye en el escrito de demanda confusión y contradicción- sin que la parte actora haya practicado ni solicitado

Es importante tener en cuenta lo dispuesto en la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de febrero de 2008, cuando dice lo siguiente:

“En lo referente a la prescripción es evidente que la del responsable subsidiario sólo empieza a correr desde que se produce la declaración de derivación, y la prescripción de la deuda principal debe ser probada por quien la alega, en este caso el recurrente, pues si la Administración ha afirmado, en el expediente del deudor principal que se han producido actos interruptivos de la prescripción, el deudor subsidiario debe acreditar que esos actos interruptivos no han tenido lugar, solicitando la unión a los autos del expediente seguido al deudor principal, lo que no ha hecho. Finalmente, no hay violación de los preceptos constitucionales que consagran la seguridad jurídica, ni de los reguladores de la prescripción tributaria, siempre respecto del responsable subsidiario, si se tiene presente que la responsabilidad de éste no existe hasta que se declara fallido el deudor principal, circunstancia que, en ningún caso puede hacerse coincidir, como pretende el recurrente, con el vencimiento del periodo voluntario de pago del obligado principal, que es lo que el recurrente sostiene.”

El artículo 34 de la Ley 1/998 proclamó la absoluta separación de los expedientes sancionadores de los de comprobación e investigación, de modo que resultaría insólito que unas actuaciones ajenas al expediente sancionador, (que no tiene por que iniciarse necesariamente), vinieran a interrumpir la prescripción de unas ulteriores sanciones.

Ello supondría la quiebra del principio de separación de tramitación de los expedientes sancionadores que acabamos de “estrenar” por razón de la Ley 1/1998, así como neutralizar el principio de presunción de inocencia.

Además, de no ser así (que las actuaciones de comprobación no interrumpen la prescripción de las sanciones), carecería de sentido la reforma traída al artículo 66.1.a) de la Ley General Tributaria por el art. 20.2 de la Ley 14/2000, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales,

prueba alguna que desvirtúe tales extremos, por lo que es evidente que cuando se dictó el acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria (22-5- 2002), no habían prescrito las deudas para dicha deudora principal, ni por tanto para los posibles responsables subsidiarios. Comenzando a correr en esa fecha el plazo de prescripción para éstos, que obviamente tampoco ha transcurrido completo sin interrupciones.

Administrativas y de Orden Social, cuando establece expresamente que los plazos de prescripción de las sanciones se interrumpen por la comunicación de inicio del expediente sancionador³⁴⁷ y además por las actuaciones señaladas en el párrafo anterior (cualquier acción administrativa realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo). Apostilla ésta que de no ser necesaria no se hubiese introducido.

La sentencia del Tribunal Supremo de 15 de junio de 2005, estableció la siguiente doctrina:

“Así las cosas, si el inicio o comunicación de expediente sancionador tuvo lugar en tal fecha (3 de marzo de 1999), (en nuestro caso el día 15 de enero de 1999), es evidente que la facultad de sancionar de la Administración ha prescrito respecto de los ejercicios de 1992, 1993 y 1994.

En efecto, el plazo de prescripción del derecho de la Administración de imponer sanciones, previsto en el art. 64. c) de la L.G.T. prescribe a los 4 años, a partir de 1 de enero de 1999, conforme a lo establecido en la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

Pues bien, si conforme al art. 65 de la L.G.T. el plazo de prescripción de las acciones previstas en el 64.c) de la L.G.T. (facultad sancionadora) se cuenta desde que se cometieron las infracciones, éstas, a lo sumo, se cometerían en 20 de junio de 1993 y 1994, (en nuestro caso, las más tardías el día 20 de enero de 1994 para el IVA y para el I. S. el día 25 de julio de 1994, y el 20 de junio de 1995 para la sanción por el I.S. transparencia fiscal año 1994) respectivamente; por consiguiente, el derecho a imponer sanciones que se reserva la inspección había prescrito, a su vez, respectivamente, el 20 de junio de 1998 y el 1 de enero de 1999; (en nuestro caso el 20 de enero de 1998 para el ejercicio del IVA de 1994, y el 25 de julio de 1998 para el I. S. ejercicio 1992, y el 20 de junio de 1998).”

9.2 Interrupción de la prescripción

Según la doctrina jurisprudencia del Tribunal Supremo³⁴⁸ la interrupción de la prescripción se produce por el ejercicio de la acción de la Administración Tributaria realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación,

347 Como no podría ser de otra forma.

348 Sentencia de 26 de enero de 2001.

inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria.³⁴⁹

Pero, una vez ejercitada, el plazo vuelve a renacer, de modo que, si el procedimiento se paralizase por causa imputable a dicho órgano decisorio durante el plazo legalmente previsto para la prescripción, se produciría ésta.

Señalando la sentencia de fecha 8 de febrero de 2002, que dice lo siguiente:

“Hemos mantenido en numerosas sentencias, entre ellas, la muy reciente de fecha 12 de diciembre de 2001 que la interrupción de la prescripción, según dispone claramente el artículo 66, apartado 1, letra a) de la Ley General Tributaria, exige que las actuaciones administrativas, conducentes al reconocimiento, regularización, inspección, etc. de la deuda tributaria, se realicen con conocimiento formal del sujeto pasivo, requisito que es obvio, pues la prescripción se produce por el silencio del acreedor, silencio que debe ser roto mediante una actuación comunicada formalmente al deudor, como se desprende del artículo 1973 del Código civil. Es claro que las actuaciones internas de la Administración, en este caso del Tribunal Económico Administrativo Regional no notificadas al recurrente, no interrumpen la prescripción”.

Cuando en la reclamación económico administrativa la misma se interpone por un escrito en el que se limita a interponer la misma, el acto que interrumpe la prescripción es el escrito de alegaciones, puede interrumpir el plazo de cuatro años, por cuanto los escritos presentados por el sujeto pasivo tienen la virtud de interrumpir el plazo de prescripción, pues dichos escritos van dirigidos a impugnar la liquidación girada y el derecho de la Administración ha girarla.

9.3 Interrupción por presentación de reclamaciones y recursos

9.3.1 Antecedentes legislativos

Además, y por lo que se refiere al plazo de prescripción, la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria³⁵⁰ consideró a la regulación que de

349 Artículo 68.1.a) de la Ley General Tributaria.

350 Artículo 66 de la Ley General Tributaria de 1963.

la misma se hacía de la prescripción, como “medida que facilita o reduce las obligaciones a cargo de los sujetos pasivos respecto de la actual situación legal”, medida en la que el legislador destacaba, sobre todo, “la unificación de los vigentes plazos de prescripción de las acciones administrativas para liquidar y recaudar las deudas tributarias con arreglo al mas reducido de los que actualmente rigen: “cinco años”.

En concreto, los derechos y acciones que prescribirían a los cinco años eran los siguientes:

- a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, salvo en el Impuesto de Sucesiones en que el plazo será de diez años.
- b) La acción para exigir el pago de las deudas tributarias.
- c) La acción para imponer sanciones tributarias, con la salvedad establecida en la letra a);
- d) El derecho a la devolución de ingresos indebidos”.

Sobre la anterior situación normativa incidió la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. Entre otros aspectos, con la nueva Ley se pretendía por el Legislador, tal y como se desprende de su Exposición de Motivos, “reforzar los derechos del contribuyente y su participación en los procedimientos tributarios”, así como “reforzar las obligaciones de la Administración tributaria, tanto en pos de conseguir una mayor celeridad en sus resoluciones, como de completar las garantías existentes en los diferentes procedimientos”. Para ello el legislador de 1998, entre otras medidas, apostó por “la reducción y con carácter general de los plazos de prescripción del derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, de la acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y de la acción para imponer sanciones tributarias”.

Y en tal sentido, el artículo 24 de la Ley 1/1998, así como la Disposición Final Primera. 1 de la misma, modificaron el artículo 64 de la Ley General Tributaria de 1963, en el sentido de reducir a cuatro años los plazos de prescripción de los derechos y acciones que en el mismo se mencionan, y que son los mismos que en su redacción original.

De conformidad con lo dispuesto en su Disposición Final Séptima, la Ley 1/1998, de 26 de febrero entró en vigor a los veinte días de su publicación en el Boletín Oficial del Estado, esto es, el día 19 de marzo de 1998. Sin embargo, el apartado 2º de la citada Disposición pospuso, entre otros extremos, la entrada en vigor de “lo dispuesto en el artículo 24 de la

presente Ley, y la nueva redacción dada al artículo 64 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, LGT”, hasta la fecha de 1º de enero de 1999 . La apuesta por tal transitoriedad viene justificada por la idea de no causar perjuicios ni a la Administración tributaria (al acortarse su plazo para determinar la deuda tributaria, exigir su pago o imponer sanciones) ni al contribuyente (al acortarse, también, su plazo para reclamar la devolución de los ingresos indebidamente realizados).

Las dudas que se suscitaron acerca del alcance retroactivo del nuevo, y más reducido, plazo de prescripción fueron resueltas por la Disposición Final Cuarta del Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, por el que se desarrolló parcialmente la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, en lo relativo al reembolso del coste de las garantías prestadas para suspender la ejecución de las deudas tributarias y al régimen de actuaciones de la inspección de los tributos y se adaptó a las previsiones de dicha Ley el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria; en el apartado 3 de la citada Disposición Final 4ª se señaló expresamente que “en lo relativo al plazo de prescripción de las deudas, acciones y derechos mencionados” en el artículo 24 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente, y en la nueva redacción dada por dicha Ley al artículo 64 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria , el citado plazo de prescripción (ahora de cuatro años) “se aplicará a partir de 1 de enero de 1999, con independencia de la fecha en que se hubiera realizado los correspondientes hechos imponible, cometido las infracciones o efectuado los ingresos indebidos, sin perjuicio de que la interrupción de la prescripción producida, en su caso, con anterioridad a aquella fecha produzca los efectos previstos en la normativa vigente”. Como señala el Preámbulo del Real Decreto tal concreción o aclaración en relación con “los nuevos plazos de prescripción” se lleva a cabo “para evitar las posibles divergencias que pudieran surgir en su interpretación”, que la doctrina ya había puesto de manifiesto.

Tal formulación parecía ratificar los precedentes y reiterados pronunciamientos del Tribunal Supremo sobre la materia. Efectivamente, por todas puede citarse la sentencia del Tribunal Supremo de 6 de febrero de 1999, según la cual “la prescripción tributaria ha de regirse por la legalidad vigente al tiempo en que deba ser apreciada, salvo disposición expresa de la Ley, por la en vigor en el momento de producirse el hecho imponible o devengo. Por ello, fue a partir del 1 de enero de 1999, y con independencia de la fecha en que se hubieran realizado los correspondientes hechos imponible, el plazo de prescripción para, entre otros

extremos, exigir la deuda tributaria y cobrar lo liquidado ha quedado instaurado en cuatro años.

Sin embargo, en la sentencia de 25 de septiembre de 2001, por la que se resuelve el recurso de casación en interés de la Ley formulado por el Abogado del Estado contra la sentencia de ésta Sala de 8 de junio de 2000, el Tribunal Supremo llega a la conclusión de que la expresada frase del Real Decreto 136/2000, "con independencia de la fecha en que se hubieran realizado los correspondientes hechos imponibles", "no encierra ni pretende encerrar una retroactividad radical", introduciendo en la interpretación temporal del precepto de referencia "el matiz que permite entender y considerar que la declaración al respecto efectuada por la sentencia de instancia es perfectamente correcta y en modo alguno tiene el radical alcance retroactivo y erradicador *in radice* de situaciones jurídicas ya alcanzadas que inadecuadamente le imputa el Abogado del Estado".

La matización del Tribunal Supremo es la siguiente:

"Si el momento en que se cierra el período temporal durante el que ha estado inactiva la Administración tributaria es posterior al 1 de enero de 1999, el plazo prescriptivo aplicable es el de cuatro años (aunque el dies a quo del citado período sea anterior a la indicada fecha) y el instituto de la prescripción se rige por lo determinado en los nuevos artículos 24 de la Ley 1/1998 y 64 de la LGT.

Y, a sensu contrario, si el mencionado período temporal de inactividad administrativa ha concluido antes del 1 de enero de 1999, el plazo prescriptivo aplicable es el anteriormente vigente de 5 años y el régimen imperante es el existente antes de la citada Ley 1/1998.

9.3.2 Regulación vigente

Según el artículo 68.1. b) de la Ley General Tributaria el plazo de prescripción se interrumpe:

1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del art. 66 de esta ley se interrumpe:
 - a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria.

- b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.
- c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria.

En cuanto a esta causa de interrupción de la prescripción, la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, es necesario destacar, como tiene declarado el Tribunal Supremo,³⁵¹ que así como los plazos de prescripción se interrumpen, de conformidad con lo establecido en el artículo 68.1, b) de la Ley General Tributaria, por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, el nuevo plazo de prescripción que tras dicha interrupción queda abierto, puede completarse en sede del órgano o Tribunal administrativo o jurisdiccional que esté conociendo de la reclamación o del recurso, siempre que, desde la presentación de una u otro hasta la notificación de la resolución que definitivamente les ponga término, haya transcurrido el plazo a que hace méritos el precitado artículo 66 de aquella norma.

Pero, una vez abierta la tramitación de dichas reclamaciones o recursos, la posibilidad de interrupción del nuevo plazo prescriptivo que con las mismas se inicia está supeditada al normal desenvolvimiento del procedimiento correspondiente.

Es decir, dentro de un procedimiento económico-administrativo o jurisdiccional, las posibilidades de acciones administrativas, realizadas con conocimiento formal del sujeto pasivo y conducentes al reconocimiento, regulación, aseguramiento y recaudación del impuesto devengado por cada hecho imponible, habrán de ser reconducidas a los diversos y tasados momentos procedimentales en que es factible formular alegaciones o proponer o practicar pruebas y en los términos y condiciones arbitradas por el órgano ante el que se tramite el procedimiento.

Del mismo modo, la actividad de cualquier sujeto pasivo, normalmente en la posición de reclamante o recurrente, difícilmente podrá ser

351 Entre otras, en Sentencias de 22 de Abril, 17 de junio de 1995, 23 de octubre de 1997, 29 de enero de 1998, 21 de mayo de 1998, 25 de junio de 1998, 10 de noviembre de 1998 y 16 de marzo de 1999.

encuadrada entre actuaciones conducentes al reconocimiento, pago o liquidación de una deuda tributaria.

Por eso, las condiciones de la interrupción de ese plazo prescriptivo en vía económico-administrativa o jurisdiccional tienen su propia sustantividad respecto de las que recogen los apartados a) y c) del art. 68.1 de la tan repetida Ley General Tributaria y van ligadas a las ideas de inactividad de los órganos económico-administrativos o jurisdiccionales correspondientes, por causas no imputables al reclamante o actor, o a la falta de realización por estos, sujetos pasivos u obligados tributarios, normalmente, o por cualquier parte interesada en el cobro de la deuda tributaria, de alegaciones o actuaciones que permitan concluir que la cuestión sometida a decisión en esos procedimientos permanece viva desde cualquiera de las posiciones que en los mismos figuran como enfrentadas.

Es por ello que el TS ha considerado como causa de interrupción de la prescripción la existencia de una serie de diligencias de ordenación y un conjunto de actuaciones alegatorias de las partes de suyo contrarias a la idea de inactividad, y, por la misma razón, que la realización de alegaciones por el reclamante o demandante, pese a no poder significar reconocimiento alguno de la deuda, interrumpe la prescripción, del propio modo que lo hace el mismo acto alegatorio de la parte interesada en su cobro, es decir, la Administración acreedora.

El Tribunal Supremo,³⁵² ya señaló que:

La resolución administrativa que se dicte tras la paralización no interrumpida del recurso o reclamación durante más de cinco años por causa imputable a la Administración será ineficaz, porque, frente a ella, podrá oponerse la prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria.

La situación concreta prescriptiva durante la tramitación del recurso de alzada ante un órgano económico-administrativo ha sido examinada en diversos pronunciamientos del Tribunal Supremo y de la Audiencia Nacional.

En tal sentido debe citarse, en primer término, la sentencia del Tribunal Supremo de 20 de febrero de 1996 que señaló que:

Es cierto que en el desarrollo del procedimiento ante el TEAP, cuya paralización durante largos años es patente, pudiera haberse produ-

352 Sentencia de 25 junio 1998.

cido alguna "acción administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo", que antes del vencimiento total interrumpiera de nuevo el plazo de prescripción, conforme a lo prevenido en el art. 66.a) de la Ley General Tributaria, pero no consta ni el trámite ni su fecha (seguramente al no figurar entre los expedientes el seguido ante el TEAP, a causa de la alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central), ni tampoco sobre dicho punto se ha formulado por la Corporación demandada y aquí apelada, alegación ni prueba alguna y siendo la prescripción una institución protectora de la seguridad jurídica y penalizadora de la falta de diligencia del acreedor, la prueba de la interrupción del plazo corresponde a éste, conforme a las reglas generales que no pueden ignorarse en el campo del Derecho Administrativo, en que dicha extinción del derecho al cobro es aplicable de oficio.

En la importante sentencia del Tribunal Supremo de 20 de marzo de 1996 se parte de los siguientes hechos probados:

Que el 5 de junio de 1982 el Ayuntamiento de León había deducido ante el TEAC recurso de alzada contra la resolución del TEAP de León de 24 de marzo de 1982 y que desde ese 5 de junio de 1982 al 21 de diciembre de 1987 se produjo y persistió una inactividad total de la citada Corporación, sin que el TEAC resolviera ni dictara acto de trámite alguno.

Ante tal situación el Tribunal Supremo indicó que el criterio a aplicar

Fue corregido y modulado, por el Tribunal Supremo, en reiteradas resoluciones, a partir de la sentencia de 25 de junio de 1.987, en el sentido básico de que "cualquier resolución administrativa confirmatoria del acto impugnado, dictada tras la paralización del recurso durante más de cinco años por causa imputable a la Administración, sería ineficaz porque frente a ella podría oponerse la prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria liquidada.

Es decir, la interposición de una reclamación o recurso interrumpe la prescripción, pero dicho efecto interruptivo no se prolonga hasta que tales reclamaciones o recursos se resuelvan definitivamente - ya que se desecha la duración ilimitada del efecto interruptivo.

Y es que, puesto que los plazos de prescripción se interrumpen con arreglo al artículo 68.1.b) de la vigente Ley General Tributaria, por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, resulta evidente que toda prescripción queda interrumpida desde la fecha de la reclama-

ción económico administrativa, en primera instancia o, en su caso, en alzada.

Pero, cuando por causas ajenas al reclamante, transcurren más de cuatro años sin que el Tribunal haya resuelto, ni el interesado haya realizado acto alguno interruptivo del plazo, se consuma la prescripción, lo cual, con arreglo al artículo 69.2 de la Ley General Tributaria,³⁵³ ha de aplicarse de oficio, incluso por el mismo Tribunal Económico, y, si no lo hiciera así, cualquier resolución administrativa confirmatoria del acto impugnado, dictada tras la paralización del recurso durante más de cuatro años por causa imputable a la Administración, sería ineficaz, porque, frente a ella, podría oponerse la prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria liquidada.

Postular lo contrario implicaría violentar el principio de seguridad jurídica, cuya aplicación ha de entenderse referida no sólo a cuestiones de fondo sino también a las de forma (como en este caso acontece: en que, no habiéndose producido ninguna actuación administrativa con conocimiento del deudor en el plazo de los cinco años, prescribe la acción para reclamar la deuda tributaria).

Carece asimismo de predicamento otra tesis consistente en sostener que una resolución tardía (fuera del plazo de los cuatro años) no produce perjuicios al interesado, dentro del ámbito de la doctrina del silencio administrativo, porque en todo momento ha tenido a su alcance la oportunidad de impugnar esa posible resolución presunta por silencio.

Pero, frente a lo anterior, es evidente que no es ningún obstáculo el hecho de que la cuestión se hallara sometida a un órgano administrativo de resolución (el TEAR o el TEAC) o, incluso, a un Tribunal jurisdiccional, en que el reclamante haya tenido expedita la vía que abre el silencio administrativo.

En el primer aspecto, la interrupción de la prescripción se produce por el ejercicio de la acción ante el órgano correspondiente. Pero una vez ejercitada, el plazo vuelve a nacer y correr de forma que, si el procedimiento se paraliza por causa del actor, se llega a la declaración de caducidad, y, si se paraliza por causa únicamente imputable al órgano decisor, puede abocar en la prescripción del derecho que se esté ejercitando, sin que la circunstancia de haber permanecido bajo la competencia de un

353 Artículo 69.2 de la Ley General Tributaria: "La prescripción se aplicará de oficio, incluso en los casos en que se haya pagado la deuda tributaria, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario."

Tribunal (tanto propio o administrativo como impropio o jurisdiccional) obste a que el instituto de la prescripción entre en juego.³⁵⁴

9.3.3 Diligencias practicadas por la Administración Tributaria

Queda, por último, por examinar si las diligencias practicadas por la Administración paralelamente a la sustanciación de la vía económico-administrativa en ambas instancias, tendentes a garantizar el cobro de la deuda tributaria, interrumpen el plazo prescriptivo para determinar la liquidación definitiva de la deuda.

Se debe destacar que, por una parte, la norma alude de forma expresa a la inactividad de la Administración tributaria a efectos de la prescripción y dentro de dicho concepto general, debe entenderse toda la actividad administrativa,³⁵⁵ que englobaría tanto la vía de gestión como la de reclamación económico administrativa.

Efectivamente, aunque el artículo 68 regula conjuntamente todos los supuestos interruptivos tanto en las actuaciones de la Administración como del sujeto pasivo, en uno y otro caso, sin embargo, se refiere a la liquidación y a la recaudación o pago, siendo claro que la interposición de reclamaciones puede tener lugar tanto en relación con la determinación de la deuda tributaria como en relación con la exigencia de pago de la misma.

354 En último término, debe citarse la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de septiembre de 2001, que, desestimando recurso en interés de Ley formulado contra sentencia de la Audiencia Nacional, procedió a señalar en el Fundamento Jurídico cuarto que "...en cualquier caso, la prescripción aquí cuestionada -desde el punto de vista fáctico jurídico- se había consumado, ya, sin lugar a dudas (y sin necesidad de tener que acudir, por tanto, a lo dispuesto en la nueva regulación temporal prescriptiva introducida por la Ley 1/1998), por el hecho de que, entre el día 14 de abril de 1992, en que la demandante interpuso el recurso de alzada comentado, y el 22 de octubre de 1997, en que el TEAC dictó resolución ... (o el 4 de noviembre de dicho año 1997, en que tal resolución fue notificada a la interesada), habían transcurrido, ya, mas de cinco años, y, como durante dicho lapso temporal estuvo totalmente paralizado el procedimiento económico administrativo de alzada, sin actuación administrativa alguna intercedente (por causa no imputable a la recurrente), debe considerarse prescrito el derecho de la Hacienda Pública al cobro de las deudas tributarias liquidadas."

355 Artículo 83.1 de la Ley General Tributaria: "La aplicación de los tributos comprende todas las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación, así como las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias."

Siendo ello así el principio de independencia de ambas modalidades de prescripción ha de tener plena virtualidad y, por lo tanto, no puede admitirse que una actuación, sea de la Administración o del obligado tributario, tendente a interrumpir el plazo de prescripción de la deuda tributaria tenga igual virtualidad interruptiva del derecho a cobrar la deuda tributaria o a la inversa.³⁵⁶

9.3.4 Conclusión

La interposición de una reclamación o recurso interrumpe la prescripción, pero dicho efecto interruptivo no se prolonga hasta que tales reclamaciones o recursos se resuelvan definitivamente, ya que se desecha la duración ilimitada del efecto interruptivo.

Resulta evidente que toda prescripción queda interrumpida desde la fecha de la reclamación económico administrativa.

También es de reconocer la posibilidad de apreciar la prescripción cuando el transcurso del aplicable plazo de cuatro años se hubiese consumado en la vía económico-administrativa sin existencia de actos de interrupción y no obstante, incluso, de que se tratara de casos en que se hubiera suspendido cautelarmente la ejecutividad del acto tributario inicialmente impugnado.

Pero ya se trate de una verdadera prescripción, ya de un supuesto de caducidad o ya se esté en presencia de una figura con perfiles propios, la prescripción que contemplan los artículos 66 y siguientes de la Ley General Tributaria supone que el transcurso del plazo de cuatro años,

356 Sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de julio de 2007: "En este caso resulta que la reclamación económico-administrativa interpuesta por la deudora principal se dirigió contra la liquidación por IS, sin embargo las diligencias practicadas desde 1994 en adelante, como la emisión de providencias de apremio, notificadas a la entidad deudora, diligencias de embargo, valoración de bienes embargados, estimación de tercería de dominio, cancelación de embargo, nuevas providencias de apremio de 8/9/98, declaración de fallida de la deudora principal de fecha 22/12/98, entre otras actuaciones, se enmarca propiamente en el ámbito del derecho al cobro de la deuda tributaria previamente liquidada, por lo que tales actuaciones, de indudable eficacia interruptiva del plazo de prescripción del derecho al cobro de la deuda previamente liquidada, no han de tener en cambio tal virtualidad de interrumpir el plazo referido a liquidar la deuda tributaria, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, de ahí que debemos concluir que en este caso ha prescrito esta última acción al haber transcurrido el plazo legal sin actuación administrativa alguna."

priva a la Administración de su derecho, si se considera que estamos ante una prescripción, o de su potestad, si de una caducidad, para fijar la deuda tributaria, de suerte que el transcurso del tiempo indicado, con la inactividad del órgano de la Administración competente, conduce a la extinción de dicha deuda de forma automática, apreciable de oficio, no pudiendo enervarse tal automatismo con ninguna consideración distinta a la de la interrupción o suspensión, en la forma prevista en la Ley, del plazo correspondiente.

Pero, una vez abierta la tramitación de dichas reclamaciones o recursos, la posibilidad de interrupción del nuevo plazo prescriptivo de cuatro años que con las mismas se inicia está supeditada al normal desenvolvimiento del procedimiento correspondiente.

Es decir, dentro de un procedimiento económico-administrativo o jurisdiccional, las posibilidades de acciones administrativas, realizadas con conocimiento formal del sujeto pasivo y conducentes al reconocimiento, regulación, aseguramiento y recaudación del impuesto devengado por cada hecho imponible, habrán de ser reconducidas a los diversos y tasados momentos procedimentales en que es factible formular alegaciones o proponer o practicar pruebas y en los términos y condiciones arbitradas por el órgano ante el que se tramite el procedimiento.

Del mismo modo, la actividad de cualquier sujeto pasivo, normalmente en la posición de reclamante o recurrente, difícilmente podrá ser encuadrada entre actuaciones conducentes al reconocimiento, pago o liquidación de una deuda tributaria.

Por eso, las condiciones de la interrupción de ese plazo prescriptivo en vía económico-administrativa o jurisdiccional tienen su propia sustantividad respecto de las que recogen los apartados a) y c) del art. 68.1 de la tan repetida Ley General Tributaria y van ligadas a las ideas de inactividad de los órganos económico-administrativos o jurisdiccionales correspondientes, por causas no imputables al reclamante o actor, o a la falta de realización por estos, sujetos pasivos u obligados tributarios, normalmente, o por cualquier parte interesada en el cobro de la deuda tributaria, de alegaciones o actuaciones que permitan concluir que la cuestión sometida a decisión en esos procedimientos permanece viva desde cualquiera de las posiciones que en los mismos figuran como enfrentadas.

Es por ello que el Tribunal Supremo ha considerado como causa de interrupción de la prescripción la existencia de una serie de diligencias de ordenación y un conjunto de actuaciones alegatorias de las partes de

suyo contrarias a la idea de inactividad, y, por la misma razón, que la realización de alegaciones por el reclamante o demandante, pese a no poder significar reconocimiento alguno de la deuda, interrumpe la prescripción, del propio modo que lo hace el mismo acto alegatorio de la parte interesada en su cobro, es decir, la Administración acreedora.

En definitiva, el escrito de alegaciones que presente en la reclamaciones económico-administrativas interrumpe siempre la prescripción.³⁵⁷

10. La deuda Tributaria

Dispone el artículo 58 de la Ley General Tributaria:

1. La deuda tributaria estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta.
2. Además, la deuda tributaria estará integrada, en su caso, por:
 - a) El interés de demora.
 - b) Los recargos por declaración extemporánea.
 - c) Los recargos del período ejecutivo.
 - d) Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos.
3. Las sanciones tributarias que puedan imponerse de acuerdo con lo dispuesto en el título IV de esta ley no formarán parte de la deuda tributaria, pero en su recaudación se aplicarán las normas incluidas en el capítulo V del título III de esta ley.

No cabe duda que el importe de la deuda tributaria no sólo está formado por la cuota, en los términos especificados anteriormente, sino también por otros conceptos con trascendencia tributaria.

El problema radica en determinar hasta qué punto el administrador debe abonar el importe del interés de demora e incluso de los recargos, cuando dichos conceptos derivan de un comportamiento particular de la sociedad mercantil, que con el retraso en el cumplimiento o incumplimiento de la obligación tributaria, traslada la carta fiscal a una persona ajena a la relación jurídico tributaria.

³⁵⁷ Lo recoge expresamente, entre otras, las Sentencias del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª de fecha 21 julio 2000 (recurso de casación 2782/1994) y 30 julio 1999 (recurso de casación 7033/1994).

No obstante, cabe recordar que sobre este tema, la doctrina jurisprudencial ha señalado, que en lo que respecta a los intereses de demora,³⁵⁸ que el artículo 36 de la Ley General Presupuestaria establece que producirán intereses de demora la cantidades adeudadas a la Hacienda Pública por razón, entre otros conceptos, de los diversos tributos, con indicación de su cómputo y del tipo aplicable.

Ahora bien, su raíz profunda se encuentra en el Derecho común y así el artículo 1108 del Código Civil establece con carácter general que en el caso de que una obligación consistiera en el pago de una cantidad de dinero (la cuota, en la deuda tributaria) y el deudor (aquí, el contribuyente) incurriera en mora, la indemnización de daños y perjuicios, no habiendo pacto en contrario, consistirá en el pago de los intereses convenidos y, a falta de convenio, en el interés legal, módulo configurado posteriormente en este ámbito o sector mediante el tipo básico del Banco de España con ciertas matizaciones a lo largo del tiempo, que no son del caso en este momento.

Los plazos establecidos para el ingreso de los tributos en período voluntario constituyen una intimación al pago por obra de la Ley,³⁵⁹ por lo que transcurridos dichos plazos, con prórroga o sin ella, surge la situación jurídica de mora en el deudor, que tiene como consecuencia, la obligación de pagar intereses legales.³⁶⁰

En consecuencia, queda claro que el interés de demora tiene una función compensadora del incumplimiento de una obligación de dar y, por tanto, su naturaleza intrínseca consiste en ser una modalidad indemnizatoria, según pone de manifiesto con toda nitidez la norma en que el Código civil recoge y refleja el principio matriz de la institución.

Esta conclusión es más ostensible y convincente si se recuerda que precisamente por su diverso talante son compatibles en todo caso los intereses y las sanciones, que a su vez funcionan con total independencia.³⁶¹

Por ello, la responsabilidad subsidiaria, salvo que una norma específica disponga otra cosa, se extiende a la deuda tributaria inicialmente liquidada y notificada al deudor principal en periodo voluntario, precepto que viene a excluir de la responsabilidad subsidiaria el recargo

358 Ver sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de junio de 2007.

359 De acuerdo con el artículo 1100, números 1 y 2, del Código Civil.

360 A tenor de los artículos 1101 y 1108 del Código Civil.

361 Sentencia del Tribunal supremo de 19 de octubre de 1990 y otras más.

de apremio, pero no la liquidación de intereses que forma parte de la liquidación del débito exigido al deudor principal en periodo voluntario.

11. El caso especial de los no residentes

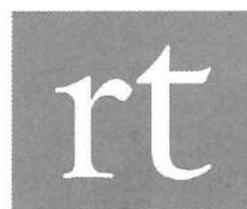
La Ley 36/2006, 29 de noviembre ha modificado el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, en lo que ahora nos interesa, ha introducido las siguientes modificaciones:

Se modifica el apartado 3 del art. 9 con el fin de resaltar la verdadera naturaleza del acto administrativo de derivación de responsabilidad, en lo que se refiere a un sujeto pasivo no residente por su especial relación jurídico-tributaria que mantiene transitoriamente con la Hacienda Pública.

En el caso del pagador de rendimientos devengados sin mediación de establecimiento permanente por los contribuyentes de este Impuesto, así como cuando se trate del depositario o gestor de bienes o derechos no afectos a un establecimiento permanente y pertenecientes a personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, las actuaciones de la Administración tributaria podrán entenderse directamente con el responsable, al que será exigible la deuda tributaria, sin que sea necesario el acto administrativo previo de derivación de responsabilidad, previsto en el art. 41.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

En los restantes supuestos, la responsabilidad solidaria se exigirá en los términos previstos en el art. 41.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

COLECCIÓN
DOCTRINA TRIBUTARIA Y
ADUANERA



CAPÍTULO XII

Capítulo XII

LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA

SUMARIO

1. Regulación legal

2. Concepto

- 2.1 La responsabilidad por obligación ex lege versus obligación por aval

3. Procedimiento

4. Responsabilidad objetiva: culpa o negligencia

5. Sanciones

1. Regulación legal

Dispone el artículo 42 de la Ley General Tributaria³⁶²:

1. Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:

a) Las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción.

b) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) anterior, los partícipes o cotitulares de las entidades a que se refiere el apartado 4 del art. 35 de esta ley, en proporción a sus respectivas participaciones respecto a las obligaciones tributarias materiales de dichas entidades.

.../...

2. También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades:

a) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.

b) Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo.

c) Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levanta-

362 Nueva redacción del artículo 42.2 por el por artículo 5 .4 de Ley 36/2006 de 29 noviembre 2006.

miento de los bienes o derechos embargados, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía.

d) Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquéllos.

3. Las leyes podrán establecer otros supuestos de responsabilidad solidaria distintos de los previstos en los apartados anteriores.

4. El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad solidaria será el previsto en el art. 175 de esta ley.

CAP XII

2. Concepto

La responsabilidad solidaria no se presume, a diferencia de la responsabilidad subsidiaria, y por ello, debe estar prevista en la Ley³⁶³ para cada supuesto.

Así, se declara expresamente la responsabilidad solidaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias en todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria.³⁶⁴ No hay otros supuestos de responsabilidad solidaria, por lo que ahora nos interesa, y si solamente derivada de la responsabilidad subsidiaria, por cuanto la concurrencia de dos o más titulares en el hecho imponible determinará que queden solidariamente obligados frente a la Hacienda Pública.³⁶⁵

El principio general que permite la configuración de la responsabilidad solidaria, es la falta de pago de la deuda por el deudor principal, que permite a la Hacienda Pública dirigirse contra cualquiera de los responsables solidarios con el fin de que paguen la deuda tributaria.³⁶⁶

363 Artículo 41.2 de la Ley General Tributaria.

364 Artículo 42.1b) de la Ley General Tributaria.

365 Artículo 35.6 de la Ley General Tributaria que dispone: "La concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que por ley se disponga expresamente otra cosa."

366 Se entiende 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.

La responsabilidad solidaria siempre alcanzará al importe total de la deuda exigible al deudor principal por todos los componentes de la misma.

Dicha responsabilidad solidaria se exigirá siempre por todas las obligaciones tributarias pendientes y no prescritas en la fecha de efectuarse la derivación de responsabilidad, con independencia del momento en que se hubiera cometido la infracción tributaria.³⁶⁷

Pero bien entendido que la responsabilidad subsidiaria de los administradores de sociedades, cuando existen varios, tiene carácter solidario para ellos, en cuyo caso, cuando sean dos o más los responsables solidarios de una misma deuda, ésta podrá exigirse íntegramente a cualquiera de ellos.³⁶⁸

Tal como se ha expuesto anteriormente, el fundamento legal de la responsabilidad solidaria se encuentra en el artículo 42 de la Ley General Tributaria. En este caso, la responsabilidad de los administradores tampoco puede considerarse como objetiva, cuando al fundamentar esta clase de responsabilidad en la autoría o colaboración necesaria para la realización de una infracción tributaria, forzosamente deberemos acudir a los principios que inspiran el Derecho Administrativo Sancionador.

367 En una sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 25 de septiembre de 2005 se declaró que era procedente la exigencia de responsabilidad solidaria en la deuda tributaria, incluidas las sanciones, a los administradores de una sociedad limitada que no llegó a ser inscrita en el Registro Mercantil, sin que a ello obste que para otros pagos y gestiones Hacienda se hubiese dirigido a la sociedad reconociéndole personalidad jurídica y se añade que "los recurrentes crearon una ficción o apariencia que fue respetada en general ya que suele acontecer de ordinario que transcurra el plazo hasta la adecuada formación de la sociedad; pero cuando ello no acontece quedan vacíos todos los preceptos en que se funda esa apariencia y se hace responder directamente a las personas físicas que crearon esa apariencia sin causa justificada o para los fines que está configurada (la formación de la sociedad)."

368 Artículo 35.6 de la Ley General Tributaria.

En la sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de abril de 2007, se dice: "En el presente caso, consta en el expediente administrativo que la sociedad Alquileres SI se constituyó mediante escritura pública de 6 octubre 1989 siendo uno de los socios fundadores el hoy recurrente y el segundo socio D. Benedicto En consecuencia, la administración societaria era llevada por los dos único socios fundadores con carácter solidario. Las deudas objeto derivación surgen del Impuesto de Sociedades 1990 a 1992 y en las actas de disconformidad levantadas a la entidad deudora se calificaban las siguientes conductas como susceptibles de infracción tributaria."

Efectivamente, la nueva redacción del artículo 42 de la Ley General Tributaria no establece la responsabilidad objetiva y directa a que se aludía con anterioridad, pues dicha responsabilidad se mueve en el marco establecido con carácter general para las conductas consideradas como ilícitos tributarios por el artículo 183 de la Ley General Tributaria, que gira en torno al principio de culpabilidad tal como ya estableció la sentencia del Tribunal Constitucional de 27 de abril de 1.990.

Lo anteriormente expuesto significa, que la Administración deberá acreditar siempre el elemento intencional de los administradores en la comisión de las infracciones tributarias por parte de la sociedad.³⁶⁹

Y al mismo tiempo, en el expediente administrativo deberán constar los hechos o circunstancias que puedan justificar la imputación de responsabilidad a los administradores, tanto a título de autor como de colaborador necesario.

369 En la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de septiembre de 2007 se dice: "Se invoca "incorrecta aplicación del artículo (sic) 38, 40.1. apdo. segundo 37.6 de la Ley General Tributaria, en relación con el 1137 del Código Civil"; señalándose que el último de los preceptos citados, establece el principio general de mancomunidad en concurrencia de acreedores o deudores y si bien es cierto que el artículo 37.6 de la Ley General Tributaria, establece la posibilidad de que en el supuesto de varios responsables, solidarios o subsidiarios, la deuda se pueda exigir a cada uno de ellos íntegramente, sin embargo, este principio no tiene su traslado al artículo 40.1, de la misma Ley, concluyendo el argumento con la afirmación de que "parece lógico pensar que ante infracciones tributarias (artículo 38 y artículo 40.1. primer párrafo), se imponga a los administradores una responsabilidad solidaria, sancionando, de esta forma la conducta dolosa, culposa o negligente del administrador"; pero "para el segundo de los apartados del artículo 40, no se exige infracción tributaria alguna, por lo que el legislador no ha querido incidir en cuanto al gravamen que debe suponer el pago de la deuda. No habiéndose establecido que la responsabilidad sea solidaria, cada administrador, responderá de forma mancomunada". Pero es que además, a mayor abundamiento, en la época en que tuvieron lugar los hechos en los que se basó la derivación de responsabilidad, regía ya el principio de solidaridad, ya que tras establecer el Reglamento General de Recaudación dicho principio (artículo 12 núm. 7), bajo sospecha de ilegalidad por contravenir la regla general de la mancomunidad establecida en el artículo 1137 del Código Civil, el artículo 85 de la Ley 31/1991, de 30 diciembre, con vigencia desde el 1 de enero de 1992, incorporó al artículo 37 de la Ley General Tributaria el apartado 5 con la siguiente redacción:

"Cuando sean dos o más los responsables solidarios o subsidiarios de una misma deuda, ésta podrá exigirse íntegramente a cualquiera de ellos"; posteriormente, el artículo único de la Ley 25/1995 insertó el texto en el apartado 6 del mismo precepto."

No es admisible, pues, la imputación de responsabilidad solidaria en la comisión de una infracción tributaria por la sociedad, a los administradores por el simple hecho de ostentar tal cargo.

Esta regulación específica estableciendo la solidaridad excluye el principio general de mancomunidad entre acreedores y deudores, que establece el artículo 1137 del Código Civil, de forma que tiene lugar una de las excepciones previstas en el inciso final del precepto últimamente citado.

2.1 La responsabilidad por obligación ex lege versus obligación por aval

CAP. XII

Esta diferencia entre la responsabilidad "ex lege" prevista en el artículo 41 de la Ley General Tributaria y la derivada de un aval,³⁷⁰ fue puesta de relieve en la Sentencia esta Sala, de 2 de abril de 2002, al declarar que:

Ninguna posibilidad de equiparación a una situación de solidaridad derivada de un convenio particular, como el de que aquí se trata, que estará regido, en cuanto a su efectividad y al alcance de la responsabilidad, por los términos reflejados en el acto de la que aquélla derive.

Su régimen, por tanto, será, en este punto, el derivado de la constitución de la obligación con el carácter de solidaria,³⁷¹ con las particularidades, en punto a su efectividad en el ámbito tributario, resultantes de lo establecido en el artículo 175 de la Ley General Tributaria.

3. Procedimiento

Se regula en el artículo 175 de la Ley General Tributaria que dispone lo siguiente:

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

- a) Cuando la responsabilidad haya sido declarada y notificada al responsable en cualquier momento anterior al vencimiento del

³⁷⁰ Ver sentencia del Tribunal Supremo de 24 de octubre de 2007.

³⁷¹ Artículos 1137 último inciso del Código Civil - y del contenido de la fianza según los artículos 1822, párrafo 2º y siguientes del mismo cuerpo legal.

período voluntario de pago de la deuda que se deriva, bastará con requerirle el pago una vez transcurrido dicho período.

b) En los demás casos, una vez transcurrido el período voluntario de pago de la deuda que se deriva, el órgano competente dictará acto de declaración de responsabilidad que se notificará al responsable.

Mientras no se acredite el pago de la deuda tributaria, las acciones dirigidas contra un deudor principal o un responsable solidario no serán obstáculo para las que posteriormente se puedan dirigir contra los demás.³⁷²

CAP. XII

4. Responsabilidad objetiva: culpa o negligencia

Pero de la regulación que se contiene en el texto legal anteriormente mencionado, (artículo 43.1.b)) se llega a la conclusión de que la existencia de los responsables tributarios exige siempre la de los sujetos pasivos, y que los responsables no tienen el carácter de obligados principales.

La responsabilidad que se exige en este párrafo de la Ley, tiene como fundamento la concurrencia de un presupuesto de hecho, que se divide en dos: la existencia de obligaciones tributarias pendientes y que la sociedad mercantil haya cesado en sus actividades comerciales o industriales, en el supuesto que ahora nos interesa y será objeto de comentario.

Ello significa, entre otras cosas, la proclamación de una responsabilidad objetiva, pues parece ser, que pase lo que pase, siempre responderá el administrador, con lo que se llegaría al absurdo y la violencia jurídica del Derecho, de confundir el patrimonio privado del administrador, persona física, con el patrimonio de la sociedad mercantil, persona jurídica.

De acuerdo con el principio de personalidad de la pena o sanción, que deriva del artículo que deriva del artículo 25 de la Constitución, principio propio del ordenamiento penal, aunque exigible también en el ámbito sancionador administrativo, el responsable sólo responderá de las infrac-

372 Artículo 69 Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación:

1. La recaudación en periodo ejecutivo se inicia de acuerdo con lo dispuesto en el art. 161.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con los importes no satisfechos en periodo voluntario.

ciones en la medida en que pueda imputársele, y reprochársele jurídicamente, la autoría o participación en una infracción.³⁷³

La responsabilidad, en cuanto tal, no puede extenderse, en principio, al ámbito de las sanciones derivadas de una infracción en que ninguna participación ha tenido el responsable.

De ello se concluye que el principio de personalidad de la pena debe desplegar en este terreno toda su eficacia, con consecuencia de la penetración de los principios del ordenamiento penal en éste ámbito.³⁷⁴

El artículo 43 de la Ley General Tributaria sí que afianza jurídicamente los derechos de la Hacienda Pública mediante la imputación de la autoría y de la responsabilidad subsidiaria de los administradores de la sociedad, declarando su responsabilidad subsidiaria cuando éstos hubieren tenido alguna participación en las irregularidades societarias.

De otro modo, si sólo se atendiera a su condición de administrador o representante, pero sin apreciar su participación o no en las irregularidades, se estaría sancionando una mera responsabilidad objetiva.

A diferencia del supuesto previsto en el artículo 42.1c) de la propia Ley General Tributaria, la responsabilidad es subsidiaria y se extiende a la sanción en el caso de infracciones y a la sanción y a la totalidad de la deuda tributaria.

En cualquier caso, y partiendo de que el artículo 42.1.a) de la Ley general Tributaria alberga una participación del administrador en la infracción, lo que permite que se le pueda exigir la sanción, habrá de observarse al reclamarle, los principios y las garantías propias del derecho sancionador.

Y de modo destacado la prueba de su negligencia como requisito integrante del propio presupuesto de hecho de la responsabilidad, y a su vez, conformador de la culpabilidad que ha de concurrir para hacer posible la exigencia de la sanción.³⁷⁵

Hay un presupuesto de hecho que debe acreditarse en su realización efectiva, en todo caso, por la Administración Tributaria, en función del principio de inocencia del artículo 24 de la Constitución que beneficia a

373 Sentencia del Tribunal Constitucional 146/94, de 12 mayo y 36/2000, de 14 de febrero.

374 Sentencia del Tribunal Constitucional 18/81, 77/83, 76/90, 246/91, 50/95, entre otras.

375 Pero también la audiencia previa al acto derivativo de la responsabilidad, como exige con carácter general para todo responsable el artículo 37 tras su modificación en 1995, reforzada en este caso por el derecho sancionador.

todas las personas, incluidos también los administradores. Es decir, la exigencia de la prueba de tales actos u omisiones es previa a cualquier actuación administrativa tendente a exigir esa responsabilidad.

Pero así como en el primer párrafo del artículo 43.1 de la Ley General Tributaria, el Legislador ha exigido unos requisitos para la exigencia de la responsabilidad subsidiaria a los administradores, no ocurre lo mismo con el segundo párrafo, con lo que parece que se ha creado un tipo en blanco y es la Administración Tributaria, quien decidirá, sin exigencia de requisito alguno, la procedencia o no de la responsabilidad subsidiaria a los administradores.

El párrafo segundo dispone lo siguiente:

“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.”

Basta, pues, que se haya producido el cese en la actividad comercial o industrial de una sociedad mercantil, para que automáticamente la responsabilidad sea de los administradores. Esta conclusión es verdaderamente inadmisibile.

No puede haber, porque así ha sido negada por el Tribunal Constitucional y Tribunal Supremo, ninguna modalidad de responsabilidad objetiva, ni tampoco automatismo alguno en la exigencia de responsabilidad subsidiaria, si no se acredita por la Administración tributaria, hechos que permitan fundamentar esa exigencia.

Con anterioridad se ha hecho expresa mención de uno de los aspectos básicos que configuran la posición jurídica del administrador, en el momento en que se le pueda exigir responsabilidad, en los términos ya expresados, cuando una sociedad mercantil en la que forma parte del órgano de dirección, ha cesado en sus actividades.

Ese aspecto básico es la diferente personalidad jurídica del administrador respecto de la sociedad. Cada uno es titular de derechos y obligaciones y por lo tanto, solamente en contados supuestos y con sometimiento pleno a las garantías procedimentales, se podrá exigir esa responsabilidad, por deudas tributarias que son totalmente ajenas y que, en principio, no podrían cumplirse en un patrimonio que tampoco corresponde a la sociedad mercantil que ha cesado en el ejercicio de sus

actividades. La redacción del artículo 43.1.b) de la Ley General Tributaria, más parece una patente de corso que el fundamento legal que pueda justificar la actividad administrativa, en este caso de naturaleza tributaria, cuando se dirige contra un patrimonio ajeno, con el fin de ejecutar una deuda tributaria que ha generado una persona jurídica distinta.

El único cordón umbilical que une al administrador y a la empresa que ha cesado en sus actividades, es que aquel forma parte del órgano de dirección, y que su voluntad estatutariamente emitida, conforma también la voluntad de la empresa. Solamente en estos casos, cuando se llevan a cabo funciones de dirección, gestión y representación, en sentido amplio, dentro de los términos de los poderes conferidos, es cuando se confunde la personalidad de uno y otro, es decir, del administrador y de la sociedad.

La técnica de garantía que ha utilizado el Legislador con el fin de tratar por todos los medios, que las deudas tributarias se puedan cumplir, aun cuando, en el caso que se analiza, la empresa haya cesado en sus actividades, es la siguiente:

a) Utilización de sujetos pasivos peculiares, que no existen en el Derecho privado, como son los sujetos sustitutos, con retención o sin ella, y los sujetos retenedores, sin sustitución, además del sujeto contribuyente que es el que ha realizado el hecho imponible.³⁷⁶ La justificación de la existencia jurídica de los sujetos sustitutos y retenedores es puramente funcional y pragmática.

b) Declaración legal de sujetos responsables solidarios o subsidiarios, que a pesar de no realizar el hecho imponible, y no ser, por tanto, sujetos pasivos, se les obliga junto a estos a pagar solidaria o subsidiariamente las deudas tributarias. La justificación se halla en la participación dolosa o en la colaboración en la comisión, junto con el sujeto pasivo, de infracciones tributarias o por la negligencia en las gestiones fiscales, de determinadas personas (liquidaciones, síndicos, etc.), y, por último en la cotitularidad existente en la realización del hecho imponible.

No basta con que se haya producido el cese de actividades, sino que es preciso llevar a cabo un análisis a efectos de determinar si existe reproche alguno, responsabilidad en el administrador, a efectos de que se pueda proceder contra él, por medio del acto de derivación de responsabilidad. No hay que olvidar que el responsable, en este caso, el administrador, no es deudor principal.

376 Artículo 35 de la Ley General Tributaria.

Cierto que el principio básico que configura todo el sistema de responsabilidad tributaria (artículo 41 de la Ley General Tributaria), es que la deuda tributaria debe pagarse. Si no la paga el sujeto pasivo, esto es, el contribuyente, el deudor principal, entonces no queda más remedio que acudir a la responsabilidad tributaria y exigir el cumplimiento de la deuda tributaria, al administrador.

Debería haberse aprovechado la nueva redacción de la Ley General Tributaria con el fin de redactar de nuevo el artículo 41, con el fin de especificar los requisitos en virtud de los cuales se podrá exigir responsabilidad tributaria al administrador.³⁷⁷

CAP. XII

5. Sanciones

Según se dispone en el artículo 182.1 de la Ley General Tributaria:

Responderán solidariamente del pago de las sanciones tributarias, derivadas o no de una deuda tributaria, las personas o entidades que se encuentren en los supuestos de los párrafos a) y c) del apartado 1 y en los del apartado 2 del art. 42 de esta Ley, en los términos establecidos en dicho artículo. El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad solidaria será el previsto en el art. 175 de esta Ley.

Con respecto al responsable solidario, el artículo 42.1.a) de la Ley General Tributaria se limita a exigir extender dicha responsabilidad a los que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción.

Se utiliza un concepto jurídicamente indeterminado, de peligrosa efectividad, como es la exigencia de que la autoría o la colaboración sean "activas". Habrá que estar a las circunstancias y hechos de cada caso

377 El artículo 41.5 de la vigente Ley General Tributaria tiene su antecedente inmediato en el artículo 37.4 de la Ley de 1963, que comenzaba con la expresión: "en todo caso". Dicha expresión "en todo caso" eliminaba cualquier subjetividad casuística que pudiera presentarse en cada caso e impedía cualquier reproche en la conducta que hubiese podido llevar el administrador, equiparando en este caso, al administrador diligente con aquel otro cuya conducta hubiese podido provocar no solo el impago de la deuda tributaria, sino también el cese de las actividades de la empresa y desencadenar todo el proceso de exigencia de responsabilidad.

para determinar si esa participación del responsable solidario ha sido verdaderamente activa o no.

En todo caso, el ámbito de la responsabilidad comprenderá la totalidad de la deuda tributaria como el importe de la sanción impuesta.

La carga de la prueba de la autoría o cooperación del administrador en la infracción, corresponderá a la Administración Tributaria. No debe olvidarse que la responsabilidad objetiva está prohibida, tal como se ha expuesto anteriormente. Por ello la prueba debe acreditar el elemento subjetivo de la culpabilidad, en su aspecto doloso o culposo, una vez se inicie el procedimiento sancionador contra el administrador.

COLECCIÓN
DOCTRINA TRIBUTARIA Y
ADUANERA



CAPÍTULO XIII

LA RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA

SUMARIO

1.	Antecedentes legislativos	
2.	Regulación legal	
3.	Concepto	
4.	Evolución legislativa	
5.	Requisitos	
5.1	En infracciones tributarias	
6.	Posición de la Hacienda Pública en la liquidación del patrimonio	
7.	Sanciones	
7.1	Exigencia de responsabilidad	
7.1.1	Regulación legal	
7.1.2	Principios de Derecho Sancionador	
7.1.2.1	Principio de culpabilidad	
8.	La prescripción	
9.	Motivos de oposición	
9.1	Impugnación de las actas de conformidad	
9.2	Firma del representante	
9.3	Falta de motivación en las actas	

1. Antecedentes legislativos

Decía el artículo 40 de la Ley General Tributaria de 1963,³⁷⁸ antecedente inmediato del artículo 43 de la vigente Ley:

“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 realicen los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, consintieren 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.”

De la lectura del citado precepto, se desprende que la derivación de responsabilidad se fundamenta en dos causas distintas: una, por el incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de la persona jurídica, originador de infracciones tributarias simples o graves. Dos, por

378 Redacción que respecto de la anterior introducida por la Ley 60/69, de 30 de junio de Reforma Tributaria, contiene dos variaciones:

- a) La de crear ex novo como causa de responsabilidad el cese de la actividad de la sociedad administrada.
- b) La supresión del requisito de la existencia de mala fe o negligencia grave en la conducta de los administradores, que de este modo resultan responsables por la violación de un deber, cual es el de no realizar las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones y que sean imputables a los sujetos pasivos.

la existencia de obligaciones tributarias “pendientes”, en el supuesto de que la persona jurídica haya cesado en su actividad.

En el primer supuesto³⁷⁹ se exigía la declaración administrativa de la existencia de la infracción tributaria imputada a la persona jurídica a través del correspondiente expediente sancionador, dado que como sujeto pasivo era la responsable principal del incumplimiento tributario. De forma que, declarada tal responsabilidad, quedaba expedita la vía de derivación de responsabilidad a los administradores, que hubieren obrado, en principio, con pasividad o consentido el incumplimiento, declarado como infracción simple o grave.

En el segundo supuesto, la norma se limitaba a derivar dicha responsabilidad cuando se daba la circunstancia del “cese de la actividad” de la persona jurídica, lo que suponía su desaparición activa del tráfico mercantil y la imposibilidad del cobro de la deuda tributaria del sujeto pasivo, y se trataba de “deudas pendientes”.

En este caso, los efectos de la responsabilidad tenía connotaciones de la responsabilidad civil, mientras que en el primer supuesto, se debía distinguir la responsabilidad atendiendo a si lo exigido era el importe de la sanción tributaria, o, también, el importe de la deuda tributaria pura. Si lo exigido se extendía a las sanciones por las infracciones cometidas por la persona jurídica, las garantías procedimentales debían ser observadas por la Administración, al estar obligada a acreditar la concurrencia de las circunstancias que, en relación con la conducta de los administradores, acreditaban pasividad ante el incumplimiento, o consentimiento en el mismo.³⁸⁰

379 Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de septiembre de 2007.

380 En la sentencia de la Audiencia Nacional de 19 de julio de 2007 “Por lo que se refiere al carácter mancomunado de la responsabilidad subsidiaria de los administradores, debe señalarse que en el momento de producirse los hechos generadores de la responsabilidad, la ley tributaria no regulaba de qué manera debían responder los responsables subsidiarios si son varios. Esta cuestión se abordó por el RGR en su artículo 12 núm. 7, que estableció la regla de la solidaridad, pero que podía reputarse ilegal por contravenir la regla general de la mancomunidad fijada por el Código Civil para la pluralidad de deudores (artículo 1137). Es a partir de 1992, con la introducción del apartado núm. 6 del artículo 37 de la LGT, cuando la ley permite exigir íntegramente la deuda a cualquiera de los responsables, sin perjuicio de las acciones de regreso que éstos puedan emprender.

Por lo tanto, habiendo varios responsables, en tanto la responsabilidad es mancomunada, cada uno debe responder de una parte de la deuda tributaria. No habiendo procedido la Administración tributaria de tal manera debemos

Respecto al carácter mancomunado de la responsabilidad subsidiaria de los administradores, resultaba ineludible señalar que en el momento de producirse los hechos generadores de la responsabilidad, la Ley tributaria no regulaba de qué manera debían responder los responsables subsidiarios si son varios. Esta cuestión se abordó por el RGR en su artículo 12 núm. 7, que estableció la regla de la solidaridad, pero que podía reputarse ilegal por contravenir la regla general de la mancomunidad fijada por el Código Civil para la pluralidad de deudores (artículo 1137). Es a partir de 1992, con la introducción del apartado núm. 6 del artículo 37 de la LGT, cuando la ley permite exigir íntegramente la deuda a cualquiera de los responsables, sin perjuicio de las acciones de regreso que éstos puedan emprender.

Efectivamente, el precepto legal que estableció la solidaridad entre los responsables solidarios o subsidiarios (actual artículo 35.6) fue introducida por Ley 31/91, al añadir un párrafo 5 al citado artículo, no existiendo anteriormente cobertura legal para la exigencia de la responsabilidad con carácter solidario entre los declarados responsables subsidiarios respecto de la sociedad.³⁸¹

El régimen jurídico por el que se regía la responsabilidad de los administradores era siempre el vigente en el momento de producirse los hechos generadores de la misma, ya que si bien no se prohibía la retroactividad de las leyes tributarlas, sólo lo serán aquellas que lo establezcan expresamente, y siempre que no colisionen con los principios constitucionales de seguridad jurídica y capacidad económica,³⁸² pudiendo afirmarse que una retroactividad máxima (aplicación de ley que pretende regular efectos de situaciones de hecho nacidas y

estimar en este punto la demanda, fijándose la responsabilidad de la actora en 355.535,44 € resultado de dividir el total derivado de 1.066.606,34 € divididos entre 3 administradores a los que se ha derivado la responsabilidad, puesto que el cuarto administrador es nombrado en la junta universal de 7 de febrero de 1989 formalizándose en escritura pública de 10 de febrero de 1989 y todos los ejercicios a los que se refiere la deuda tributaria no sobrepasan el año 1988."

381 Por otra parte, respecto de la aplicación del art. 16.4 del Reglamento General de Recaudación, se ha de tener presente que, además de ser de aplicación dicho artículo a obligaciones de derecho público no tributarias, fue declarado nulo su número 4 por Sentencia del Tribunal Supremo de 18/10/94, por carecer de cobertura legal.

382 Sentencias del Tribunal Constitucional 126/1987, de 16 de julio 150/1990, de 4 de octubre, 197/1992, de 19 de noviembre y 205/1992, de 26 de noviembre.

concluidas con anterioridad), salvo que exigencias excepcionales del bien común lo justifiquen, es contraria al principio de seguridad jurídica.

Como se ha dicho anteriormente, el artículo 40.1 de la Ley General Tributaria, en su redacción dada por la Ley 10/85, de 26 de abril regulaba la responsabilidad subsidiaria de los administradores de las personas jurídicas. Por consiguiente a partir de la fecha en que entró en vigor dicha reforma cabía derivar la responsabilidad contra los administradores por dos causas:

Primera, no realizar los administradores los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, consentir el incumplimiento de quienes de ellos dependan o adoptar acuerdos que hicieran posibles tales infracciones.

En este supuesto (existencia de una infracción tributaria simple o grave), por tanto la Ley exige los siguientes requisitos para que pueda declararse la responsabilidad subsidiaria de los administradores:

a) La comisión de una infracción tributaria por la sociedad administrada.

b) La condición de administrador al tiempo de cometerse la infracción.

c) La existencia de una conducta ilícita por parte del administrador como tal, en cualquiera de los términos señalados en el art. 40.1, extendiéndose la responsabilidad al importe de la sanción, en el caso de infracción simple y a la totalidad de la deuda tributaria, en el caso de infracción grave.

Segunda, haber cesado la sociedad en la actividad, supuesto en el que la Ley no exigía la existencia de infracción tributaria, ni por tanto mala fe o negligencia grave en los administradores, para que la derivación sea posible³⁸³.

Para la exigencia de esta segunda causa de imputación, por tanto debían concurrir los siguientes requisitos:

a) La cesación de hecho de la actividad de la persona jurídica teniendo las mismas obligaciones tributarias pendientes;

b) La condición de administrador al tiempo del cese, extendiéndose la responsabilidad a las obligaciones tributarias pendientes de las personas jurídicas.

383 Artículo 43.1.b) de la Ley General Tributaria.

2. Regulación legal

El artículo 43 de la Ley General Tributaria, dice lo siguiente:

1. Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:
 - a) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 1 del art. 42 de esta ley, 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.
 - b) 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.
2. Las leyes podrán establecer otros supuestos de responsabilidad subsidiaria distintos de los previstos en el apartado anterior.

La Ley introduce como novedad una mejor regulación que la del año 1963, en cuanto a la exigencia de responsabilidad, tanto a los administradores de hecho como de derecho de las personas jurídicas, que hubiesen cometido infracciones tributarias, especificando la participación o conducta que hubiesen tenido en las mismas.

Lo mismo ocurre respecto de los administradores de hecho o de derecho de sociedades mercantiles que hubiesen cesado en sus actividades. En este caso de nuevo el Legislador exige un comportamiento activo o pasivo en el comportamiento del administrador, al haber podido intervenir para impedir que quedasen obligaciones tributarias pendientes de cumplimiento.

No es el hecho en sí mismo considerado del cese de la actividad de las sociedades mercantiles lo que provoca el hecho desencadenante de la responsabilidad del administrador, sino que una vez ocurrido dicho cese queden obligaciones tributarias sin cumplir de lo que supone ha provocado un perjuicio a la Hacienda Pública.

Aun cuando la exigencia de la responsabilidad, ab initio, pudiera interpretarse que es objetiva, lo es, efectivamente, pero sólo en cuanto al producirse el cese de la actividad, quien responde es el administrador. Una vez notificado el acto de derivación de responsabilidad y cuando ya tiene la consideración de deudor principal es cuando se determinará la responsabilidad sancionadora en que haya podido incurrir, en este caso, por no haber hecho lo necesario para el pago de la deuda tributaria, no haber adoptado acuerdos pertinentes en dicho sentido o hubiese tomado medidas causantes del impago.

3. Concepto

La Ley General Tributaria de 1963 dispuso en su artículo 37.5 declara que “la derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los demás responsables solidarios, sin perjuicio de las medidas cautelares que antes de esta declaración puedan adoptarse dentro del marco legalmente previsto.”

Lo mismo ocurre en la Ley vigente, conforme hemos visto con anterioridad. Incluso el vigente artículo 174 dispone:

“Una vez declarado fallidos el deudor principal y, en su caso, los responsables solidarios, la Administración tributaria dictará acto de declaración de responsabilidad, que se notificará al responsable subsidiario.”

Ello significa, tal como se ha indicado anteriormente, que el responsable subsidiario se encuentra jurídicamente junto al sujeto pasivo, esto es, junto al deudor principal, que en este caso, es la sociedad mercantil donde el responsable subsidiario o administrador desempeña sus funciones.

El administrador en responsabilidad subsidiaria está obligado al pago de la deuda tributaria³⁸⁴ y a los conceptos que componen la misma en

384 Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de febrero de 2008: “A la vista de ambas regulaciones, cabe derivar la responsabilidad contra los administradores por no realizar los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, consentir el incumplimiento de quienes de ellos dependan, o adoptar acuerdos que hicieran posibles tales infracciones, tanto antes como después de la citada reforma.”

función de lo dispuesto en el artículo 58.2 de la Ley General Tributaria, esto es, los intereses de demora, recargos a que hubieren lugar.³⁸⁵

La responsabilidad subsidiaria no se mueve en el ámbito del procedimiento sancionador sino de la responsabilidad tributaria, razón por la que en este campo de la responsabilidad (que es el de los actos impugnados) no es aplicable ni la presunción de inocencia ni las consecuencias jurídicas que de la vigencia de ese principio se derivan.³⁸⁶

4. Evolución legislativa

Los supuestos en virtud de los cuales se puede exigir legalmente la responsabilidad subsidiaria, han tenido una modificación importante hasta llegar a la redacción actual del artículo 40.1 de la Ley General Tributaria de 1963, que sería interesante conocer.

Efectivamente, con anterioridad a la Ley 10/1995, de 26 de abril, el artículo 40.1 de la Ley General Tributaria (según la redacción que le había dado la Ley 60/1969, de 30 de junio) solamente contemplaba la responsabilidad subsidiaria de los administradores de las personas jurídicas por las infracciones en que éstas hubiesen incurrido y siempre que por mala fe o negligencia no hubiesen realizado los actos necesarios que fueran de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias

CAP XIII

Por lo que, concurriendo el requisito de la conducta omisiva, suficiente para aquellas infracciones cometidas con posterioridad al 26 de abril de 1985, y constando que la actora fue nombrada administradora, junto con otros miembros del Consejo de Administración de la Sociedad en virtud de la escritura de constitución de la misma, de fecha 29 de marzo de 1988, inscrita en el Registro Mercantil el día 20 de abril siguiente, (siendo mayor de edad y sin que conste le afectase incapacidad alguna, por lo que no pueden considerarse los vicios en el consentimiento que alega, ostentando por tanto el cargo de administradora durante los periodos a los que se refiere el Acuerdo de Derivación de Responsabilidad, sin que conste cese o renuncia posterior, es obvio que debe responder de la totalidad de la deuda tributaria que se le imputa, por importe de 319.851,31 euros, sin necesidad de ninguna otra prueba sobre la culpabilidad o no en su actuación, comprensiva a tenor de lo dispuesto en el artículo 58 de la LGT de las cuotas, intereses de demora y sanciones que procedan."

385 La responsabilidad subsidiaria, salvo que una norma especial disponga otra cosa, se exige a la deuda tributaria inicialmente liquidada y notificada al deudor principal en una infracción tributaria.

386 Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de octubre de 2007 y también la sentencia de 21 de diciembre de 2007.

infringidas, consintiesen el incumplimiento por quienes de ellos dependían, o adoptasen acuerdos que hicieran posibles tales infracciones.

Por ello, no se podía exigir esa responsabilidad a los administradores que no hubiesen asistido a la reunión en la que se adoptó el acuerdo o que hubiesen salvado expresamente su voto.

Se requería, por lo tanto, un presupuesto subjetivo: la existencia de mala fe o de negligencia grave y un presupuesto objetivo: la declaración administrativa de haberse realizado por la persona jurídica una infracción simple, de omisión, o de defraudación. Una vez realizados ambos presupuestos, la ley atribuía a los administradores, con carácter subsidiario, la responsabilidad de las consecuencias patrimoniales ligadas a las infracciones, pero limitándola a las sanciones aplicables a las mismas.

Con la modificación producida por la Ley 10/1985, de 26 de abril, el artículo 40.1 de la Ley General Tributaria quedó con la redacción actual, suprimiéndose la exigencia expresa en los administradores de mala fe o de negligencia grave, modificando las consecuencias para los mismos de las infracciones cometidas por la persona jurídica, según sean éstas simples o graves, y estableciendo un supuesto nuevo de responsabilidad subsidiaria para los administradores por las obligaciones tributarias pendientes de las personas jurídicas que cesen en su actividad.

A efectos del presupuesto subjetivo exigido en la anterior redacción ofrecida por la Ley 60/1969, es de destacar como la doctrina administrativa y jurisprudencia estimaron que la mala fe existía en quien debiendo conocer por razón de sus obligaciones como administrador, las consecuencias de sus actos, no obstante, los ponía en ejecución. Y la negligencia, cuando se omitía la conducta debida a la naturaleza e importancia de las obligaciones de la persona jurídica.

En consecuencia, la necesaria relación que tiene presente la Ley General Tributaria, siguiendo la orientación marcada por el artículo 1104 del Código Civil,³⁸⁷ entre la conducta de los administradores y el contenido lógico de

387 Dice la mencionada disposición que "La culpa o negligencia del deudor consiste en la omisión de aquella diligencia que exija la naturaleza de la obligación y corresponda a las circunstancias de las personas, del tiempo y del lugar.

Cuando la obligación no exprese la diligencia que ha de prestarse en su cumplimiento se exigirá la que correspondería a un buen padre de familia."

Según este artículo, la culpa, en derecho Civil, es la infracción de la ley cometida libremente y sin malicia por alguna causa que se puede y debe evitar. Debe destacarse también, como el concepto de culpa es preciso enmarcarlo dentro de una dimensión subjetiva, como fundamento de toda declaración jurídica de responsabilidad.

su función, hace que disminuya la importancia del elemento intencional y se fije en lo que debe entenderse por "dejación de funciones".³⁸⁸

5. Requisitos

Es por ello que, la derivación de responsabilidad a los administradores obliga a distinguir entre el sujeto infractor, al que la ley penaliza por razón de su conducta, y aquellas personas a quienes la norma legal declara responsables de la infracción cometida y que, como tales, han de satisfacer a la Hacienda Pública el importe de lo que correspondería pagar a aquél. En términos generales la separación descansa en el tipo de conducta propio de cada figura.³⁸⁹

Así es, pues en el infractor normalmente se exige una conducta activa, mientras que en el responsable basta, por regla general, una conducta pasiva. El primero realiza un acto contrario a la ley, que por eso mismo se sanciona, mientras que el segundo incumple una obligación de vigilancia que, de haber sido ejercida, hubiera evitado la infracción, y por eso se le obliga a compensar el daño derivado de su negligencia. No se trata en este último caso, de un elemento originador de una responsabilidad sancionadora en estricto sentido técnico, ya que es una noción perfectamente integrada en el ámbito del ilícito civil, dando lugar a un gravamen de esta índole, como es el de tener que soportar con carácter subsidiario el pago de la deuda.

CAP. XIII

388 Sentencia de la Audiencia Nacional de 19 de noviembre de 2007: "Debe destacarse que la deuda que se deriva al actor en su condición de administrador, proviene de Actas de Inspección de disconformidad de fechas 31 de marzo de 1999, por los conceptos IVA, e Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, ejercicios 1993 y 1994, liquidación por el concepto de IVA, ejercicio 1997, y sanciones derivadas de dichos conceptos, resultando que la conducta de la Sociedad Explotación Andaluza 2000, S.L., en relación con los tributos y ejercicios regularizados, fue tipificada como infracción grave de conformidad con los arts. 77 y 79 de la Ley General Tributaria, por dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados la totalidad o parte de la deuda tributaria, con relación al IVA, y por aplicar una exención en el consumo de gasóleo para el que no se establece en la Ley beneficio fiscal alguno, respecto del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, en la forma que se describe en las Actas, según se hace constar en el propio acuerdo de derivación de responsabilidad. Siendo obvio por tanto que los administradores incumplieron las obligaciones que se derivan de la LSA (Artículos 127 a 129 y 141 del Texto Refundido de la LSA de 22 de diciembre de 1989, antiguos artículos 76 a 79), no actuando con la diligencia exigible a un ordenado comerciante."

389 Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de septiembre de 1993.

Lo que ocurre es que en ambos casos se precisa que los hechos acaecidos sean imputables, atribuibles a alguien. La imputabilidad es el fundamento de la responsabilidad, y aparece como el último y necesario reducto de la personalidad o la voluntariedad. Ello explica que el Tribunal Constitucional haya declarado la improcedencia de toda forma de responsabilidad objetiva en materia tributaria.³⁹⁰

Estos principios son los que se reconocen en el artículo 41 y 43 de la Ley General Tributaria, cuando establece la responsabilidad subsidiaria de los administradores respecto de la totalidad de la deuda tributaria, en los casos de infracciones graves cometidos por las personas jurídicas, porque exige en ellos que no realizaren los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, o que consintieren el incumplimiento por quienes de ellos dependan, o adopten acuerdos que hagan posibles tales infracciones.

Los tres supuestos, anteriormente expuestos, obedecen a unos deberes normales de un gestor, o en los términos de la legislación mercantil,³⁹¹ propios de la diligencia con la que un administrador debe desempeñar su cargo, es decir, con la diligencia de un buen empresario.

El primero exige la omisión de actos relacionados directamente con la obligación infringida que el administrador sabe que tiene el deber de realizar por razón de su cargo. El segundo supone una clara permisividad respecto de la actividad ilícita de los subordinados. El tercero exige, a su vez, una conciencia de las consecuencias normales del acuerdo que se adopta.

La exigencia de la responsabilidad subsidiaria siempre deberá fundamentarse en la legislación vigente aplicable al tiempo de comisión de las infracciones, lo que obliga a un examen particularizado de cada una de las conductas, constitutivas de infracción tributaria que sean objeto de imputación a los administradores.³⁹²

390 Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990.

391 Artículo 133.1 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

392 En una resolución del TEAC de fecha 21 de febrero de 1996, acerca de la calificación de las conductas de los administradores en función de la legislación aplicable, se dice: "No es preciso discutir si concurrió o no mala fe o negligencia grave en la conducta de los administradores, pues la Ley, en la nueva redacción no exige ya este presupuesto, bastando la omisión de la actuación administradora necesaria para que la obligación tributaria de la entidad administrada quede cumplida, lo cual ocurre en el presente caso, en que la obligación de presentar autoliquidaciones y efectuar los correspondientes ingresos requería una actividad exigible a los reclamantes, conforme al Código de Comercio, Ley

En definitiva, pues, la imputación de responsabilidad subsidiaria puede llevarse a cabo respecto de todas las obligaciones tributarias pendientes no prescritas en la fecha de efectuarse la derivación de responsabilidad de la persona jurídica al administrador, con independencia del momento en que se hubiera cometido la infracción tributaria.

Pero es evidente que si no concurre la condición legal de administrador, en modo alguno será procedente la derivación por responsabilidad subsidiaria, tal como ocurre cuando la persona interesada, por ejemplo, no pertenece al Consejo de Administración en el momento de producirse la infracción tributaria, y aunque no se hubiese inscrito el correspondiente acuerdo de cese en el Registro Mercantil.³⁹³

La presunción registral, pues, no es suficiente para poder fundamentar la imputación de responsabilidad subsidiaria, cuando se acredita documentalmente lo contrario.

El ejemplo anteriormente expuesto debe matizarse en el sentido de que, no siempre el cese de los administradores, aun incluso con inscripción en el Registro Mercantil, puede producir la exoneración de responsabilidad, pues si ello fuese así, sería relativamente fácil burlar las previsiones legales,³⁹⁴ variando temporalmente a los administradores.

CAP. XIII

de Sociedades Anónimas y lógicamente, conforme a los Estatutos Sociales, por lo que en principio, deben responder éstos en relación con tales conceptos y períodos de la totalidad de la deuda tributaria, la cual comprende, en principio, a tenor del artículo 58 de la Ley General Tributaria, las cuotas, intereses de demora y sanciones impuestas.”

393 Este es un supuesto resuelto en resolución del TEAC de fecha 24 de octubre de 1996, pues el administrador cesó de hecho en virtud de acuerdos válidos y eficaces a nivel estatutario, aunque no inscritos, y por ello no pueden afectarle la comisión de infracciones tributarias después de haberse producido dicho cese, y se dice en dicha resolución que “La Hacienda Pública cuenta con instrumentos legales más que suficientes para determinar en cada momento quiénes fueron las personas que se encontraban realmente al frente de la administración de la sociedad, como miembros del Consejo rector y, consecuentemente, eran susceptibles de ser declarados responsables subsidiarios de las deudas tributarias de aquella.”

394 La resolución del TEAC de fecha 10 de octubre de 1996, dice sobre este aspecto, que incluso “la intervención de un tercero para suscribir las actas en nombre de la persona jurídica en cuestión, siempre que esté debidamente acreditada (y así ocurre en el presente caso, en que la persona compareciente estaba expresamente designada por la representante legal de la empresa) no puede influir en la posterior derivación de responsabilidad subsidiaria hacia quien era efectivamente responsable por Ley del cumplimiento de las obligaciones tributarias en el momento de producirse éstas, aun si ya no tenía vinculación profesional con la entidad al levantarse las actas correspondientes.”

5.1 En infracciones tributarias

Como antecedente inmediato de la redacción del artículo 43.1 a) de la Ley General Tributaria, en lo que se refiere a la exigencia de responsabilidad al administrador por la imposición de sanciones tributarias a las sociedades mercantiles, debemos recordar que en el 40.1 de la Ley General Tributaria de 1963, en virtud de la nueva redacción que le otorgó la Ley 10/1985, de 6 de junio, de la exigencia de mala fe o negligencia grave en los administradores no supone la desaparición de los principios de voluntariedad o de personalidad en su conducta.

La imputación de responsabilidad sigue siendo consecuencia de los deberes normales en un gestor, aun cuando sea suficiente la concurrencia de la mera negligencia.

La existencia de mala fe o negligencia grave en la conducta de los administradores era un requisito que debía analizarse detenidamente, dada su trascendencia e influencia decisiva en la determinación de la exigencia de responsabilidad, incluso si la infracción era calificada de omisión, pues nada impedía, en este caso, que pudiera o no pueda apreciarse la existencia de mala fe o negligencia grave, porque estas circunstancias se imputan a la conducta observada por los administradores con independencia de cuál fuese la calificación del resultado de dicha conducta, que se atribuye a la sociedad, que es una persona distinta, por ser ésta el sujeto pasivo obligado, sin que pudiera confundirse el ilícito del administrador, consistente en el incumplimiento de sus obligaciones como tal y sus circunstancias, con el cometido por la entidad, consistente en el incumplimiento de las obligaciones fiscales de a misma y las circunstancias de este último ilícito.

En consecuencia, y en atención a lo expuesto anteriormente, cuando no exista un nexo causal entre los hechos que constituyen infracción tributaria y la conducta de los administradores, no se deberá exigir responsabilidad a los administradores por vía subsidiaria. Tampoco se deberá exigir esta responsabilidad subsidiaria, amparada en el artículo 40.1 de la Ley General Tributaria, cuando se pretenda fundamentar en una diligencia superior a la normal.

La exigencia de responsabilidad, en los términos regulados en el artículo 43.1 c) de la Ley General Tributaria exige:

- a) La comisión de una infracción tributaria por la sociedad administrada.
- b) La condición de administrador al tiempo de cometerse la infracción y
- c) Una conducta en el administrador que se relacione con el propio presupuesto de la infracción en los términos señalados en dicho

artículo 43.1 a) reveladora de no haber puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de la obligación tributaria.

Por tanto, uno de los principales requisitos exigidos en estos supuestos es la declaración administrativa de la infracción tributaria imputada a la persona jurídica a través del correspondiente expediente sancionador dado que, como sujeto pasivo, es el responsable principal del incumplimiento tributario.

Declarada tal responsabilidad, queda expedita la vía de derivación de responsabilidad de los administradores que hubiesen actuado con pasividad, con dejación, con negligencia en definitiva en el cumplimiento de sus obligaciones, una vez declarado fallido el deudor principal, por lo que al responsable subsidiario le corresponde acreditar que actuó con la debida diligencia, como le exige el artículo 127 de la Ley de Sociedades Anónimas en los siguientes términos: "los administradores desempeñarán su cargo con la diligencia de un ordenado empresario y de un representante leal".

Esto significa, por la inversión del principio del "onus probandi", que es al demandante a quien corresponde acreditar el hecho impeditivo o extintivo de dicha responsabilidad, puesto que probado por la Administración el hecho básico constitutivo de la responsabilidad derivada, corresponde al recurrente acreditar que actuó con total diligencia, y de conformidad a la ley.³⁹⁵

CAP. XIII

395 Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de febrero de 2008 "Aunque el acto de derivación de responsabilidad es único no puede ser desgajado de las deudas tributarias de las que trae causa. Una cosa es que las condiciones, requisitos o presupuestos de la derivación sean únicas, y, otra, bien distinta, que cada una de las deudas tributarias no tenga un tratamiento individualizado y separado en cada derivación de responsabilidad.

Es evidente que los defectos formales invocados por el recurrente operan sobre cada una de las actas y lo hacen de modo diferente y en función del contenido de cada una de ellas, lo que hace imprescindible su examen y tratamiento individualizado, y ello con independencia de que concurran o no las condiciones de la derivación de la responsabilidad que, normalmente, serán iguales para todas las deudas tributarias. Ni siquiera este dato, requisitos de derivación de la responsabilidad, es seguro que sea siempre el mismo, pues la condición de administrador del declarado responsable subsidiario podría operar respecto de unas deudas y no de otras."

En el mismo sentido sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de febrero de 2007.

6. Posición de la Hacienda Pública en la liquidación del patrimonio

La responsabilidad puede ser tanto solidaria como subsidiaria, sin embargo, el principio general es que salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria.³⁹⁶

La responsabilidad que se exige en este párrafo de la Ley, tiene como fundamento la concurrencia de un presupuesto de hecho, que se divide en dos: la existencia de obligaciones tributarias pendientes y que la sociedad mercantil haya cesado en sus actividades comerciales o industriales.

Ello significa, entre otras cosas, la proclamación de una responsabilidad objetiva, pues parece ser, que pase lo que pase, siempre responderá el administrador, con lo que se llegaría al absurdo y la violencia jurídica del Derecho, de confundir el patrimonio privado del administrador, persona física, con el patrimonio de la sociedad mercantil, persona jurídica.

¿Pero qué ocurre cuando por circunstancias extrañas a la voluntad o gestión empresarial de los administradores, una empresa se ve obligada a cesar en sus actividades? El cese de la actividad empresarial, aunque parezca lo contrario, no es tan sencillo, pues está intervenido directamente por la Administración Pública. Debe aplicarse legislación mercantil, laboral, seguridad social, desempleo y también tributaria, pues es posible que hayan quedado deudas de esta naturaleza jurídica sin abonar.

En estos casos, cuando la actividad de los administradores ha sido diligente y es conocida por la misma Administración Pública, que interviene a través de sus distintos organismos y ejecutan sus propios actos en el patrimonio de la empresa, no debe proclamarse la responsabilidad subsidiaria de los administradores, en el caso de que alguna Administración haya llegado tarde a la ejecución del patrimonio empresarial, por abandono o falta de diligencia.

Suele ocurrir que, por falta de comunicación o coordinación entre las distintas Administraciones Públicas, cuando se inicia el proceso de liquidación de una sociedad mercantil, no se comuniquen información entre ellas. Por lo tanto, puede haber deudas de naturaleza jurídica laboral, o de otra índole, y los organismos dependientes de esta Administración Pública, ser más diligentes que otros en la fase de ejecución del patrimonio de la sociedad mercantil.

En lugar de repartir dicho patrimonio entre todos los acreedores, si la Administración Tributaria no ha comparecido oportunamente en el procedimiento de suspensión de pagos, o quiebra, es obvio que nadie la llamara en la fase de ejecución del patrimonio empresarial. Luego si se ha actuado con falta de diligencia o de oportunidad, no puede ser declarados responsables subsidiarios los administradores que han cumplido con sus obligaciones sociales y mercantiles, de liquidar la empresa por medio de los procedimientos legales pertinentes.

No hay Administración Pública con más potestades que la tributaria, y así se recoge expresamente en el artículo 31 del Real Decreto legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General Presupuestaria, que dice así:

Para la cobranza de los tributos y de las cantidades que como ingresos de derecho público deba percibir, la Hacienda Pública ostentará las prerrogativas establecidas legalmente y actuará, en su caso, conforme a los procedimientos administrativos correspondiente.

De forma más clara todavía, en la sección quinta, del capítulo IV, del título II de la Ley General Tributaria, regula las garantías de la deuda tributaria:

Primero, la Hacienda Pública tendrá prelación para el cobro de los créditos tributarios vencidos y no satisfechos en cuanto concurra con otros acreedores, excepto que se trate de acreedores de dominio, prenda, hipoteca u otro derecho real debidamente inscrito en el registro correspondiente con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el mismo el derecho de la Hacienda Pública.³⁹⁷

Segundo, en los tributos que graven periódicamente los bienes o derechos inscribibles en un registro público o sus productos directos, ciertos o presuntos, el Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales tendrán preferencia sobre cualquier otro acreedor o adquirente, aunque éstos hayan inscrito sus derechos, para el cobro de las deudas devengadas y no satisfechas correspondientes al año natural en que se exija el pago y al inmediato anterior.³⁹⁸

397 Artículo 77 de la Ley General Tributaria, en relación con los artículos 64 a 67 Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.

398 Artículo 78 de la Ley General Tributaria.

Tercero, se reconoce también un derecho de afección de bienes respecto de los adquirentes de bienes afectos por ley al pago de la deuda tributaria responderán subsidiariamente con ellos, por derivación de la acción tributaria, si la deuda no se paga.³⁹⁹

Los bienes y derechos transmitidos quedarán afectos a la responsabilidad del pago de las cantidades, liquidadas o no, correspondientes a los tributos que graven tales transmisiones, adquisiciones o importaciones, cualquiera que sea su poseedor, salvo que éste resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral o se justifique la adquisición de los bienes con buena fe y justo título, en establecimiento mercantil o industrial, en el caso de bienes muebles no inscribibles.

Por último, la Administración tributaria tendrá derecho de retención frente a todos sobre las mercancías declaradas en las aduanas para el pago de la pertinente deuda aduanera y fiscal, por el importe de los respectivos derechos e impuestos liquidados, de no garantizarse de forma suficiente el pago de la misma.⁴⁰⁰

Quiere decirse con ello, que la Administración tributaria cuenta con poder más que suficiente, para actuar incluso con anterioridad a otras Administraciones Públicas, que también tengan legitimidad en el momento de que se inicie el proceso de liquidación del patrimonio empresarial. Incluso para tener conocimiento de ese proceso de liquidación, aun en el caso de que no haya sido puesto en su conocimiento de forma expresa, pero sí que hayan comparecido otros organismos administrativos.

Pero, tal como se ha indicado anteriormente, si una Administración Pública, no concurre debidamente, exclusivamente por culpa de ella, a ese proceso de liquidación del patrimonio empresarial, en modo alguno se podrá activar el contenido del artículo 40.1 y declarar la responsabilidad subsidiaria.

Dicha responsabilidad subsidiaria no descansa en una necesidad de comodidad en la actuación administrativa, sino exclusivamente cuando se den los supuestos que ha exigido el Legislador.

Por ello, si los administradores han actuado diligentemente y en unión de la Administración Pública competente, que a través de sus organismos ha comparecido desde el principio en la fase de liquidación del patrimonio empresarial, porque la sociedad mercantil ha cesado en

399 Artículo 79 de la Ley General Tributaria.

400 Artículo 80 de la Ley General Tributaria.

sus actividades, sin que exista culpabilidad alguna por parte de los administradores en tal cese, por el hecho de que otros organismos no han podido comparecer, y no se hayan satisfecho determinadas deudas, es improcedente la responsabilidad subsidiaria.

7. Sanciones

En la Ley General Tributaria, la responsabilidad no podía hacerse extensiva, como principio general, a las sanciones por aplicación del artículo 37.3 de la Ley General Tributaria, redactado por Ley 25/1995, que dispone que "la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria, con excepción de las sanciones".

Sobre tal cuestión se dictaron numerosas sentencias, cuyo criterio se expone a continuación: la discrepancia entre los artículos 37.3 y 40.1 de la LGT es sólo aparente por referirse a supuestos distintos, pues mientras el primero de los preceptos regulaba el caso general aplicando el principio de personalidad de la sanción, el artículo 40.1 contemplaba el supuesto específico de responsabilidad por las infracciones, y por tanto de las sanciones, de modo que no cabía excluir éstas de una responsabilidad que, como expresamente dispone la norma, alcanza a la totalidad de la deuda tributaria, sin excepción alguna.

En otras palabras, el artículo 40.1, párrafo primero de la LGT regulaba una responsabilidad procedente de la intervención en la infracción, por lo que nada se oponía a que la responsabilidad por las sanciones se extendiese a los propios administradores que realizaron las conductas descritas en el precepto legal.

Es oportuno destacar, en este punto, que el criterio interpretativo que se acaba de exponer es seguido por la reciente Ley 58/2003, General Tributaria, al disponer en el artículo 41.4 que «la responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra ley se establezcan», mientras que el artículo 43.1 a), relativo a la responsabilidad subsidiaria de los administradores de las personas jurídicas por comisión de infracciones tributarias, establece que "su responsabilidad también se extenderá a las sanciones".

La doctrina dominante en este aspecto queda bien reflejada en la sentencia del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 2007, que en la parte que nos interesa, dijo lo siguiente:

A pesar de ello, entiende la sentencia recurrida que la responsabilidad subsidiaria no alcanza a las sanciones, indicando que "el texto hoy vigente del art. 37.3 de la LGT expresamente señala que "la

responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria, con excepción de las sanciones". El referido precepto, en la redacción aplicable al caso de autos, no preveía dicho supuesto, pero al regularlo la legislación posterior y resultar dicha normativa más favorable al deudor tributario, procede aplicarla con carácter retroactivo, atendida la naturaleza del ámbito sancionador al que se aplica".

Para el Abogado del Estado no es posible excluir, en el presente caso, de la responsabilidad subsidiaria del administrador que realiza la conducta descrita en el art. 40.1, primer párrafo, de la LGT, tanto en la redacción anterior como posterior a la Ley 10/85, las sanciones en aplicación del art. 37.3 citado.

A pesar de la aparente contradicción entre el art. 37.3 y el art. 40.1, párrafo primero, de la LGT en cuanto a la posibilidad de que la deuda objeto de derivación se extienda a las sanciones impuestas a la sociedad, la misma no es tal. El art. 37.3 establece un criterio general, que, no obstante, cede ante supuestos concretos, siendo uno de ellos el previsto en el párrafo primero del art. 40.1 de la LGT. La no exigencia con carácter general de las sanciones⁴⁰¹ en los supuestos de responsabilidad es plenamente compatible con la inclusión de las mismas en los casos del art. 40.1, párrafo primero, de la LGT, supuesto este último en el que se prevé expresamente la participación de los administradores de las personas jurídicas en la conducta infractora desarrollada por éstas.

Así lo ha entendido la Sección Séptima de la Audiencia Nacional en las sentencias de 8 de febrero y 19 de febrero de 2001 (recursos 7/98/00 y 7/823/00, respectivamente), que se aportan de contraste.

Para el Abogado del Estado la buena doctrina es la derivada de las sentencias de la Sección Séptima. Cuando se aprecie que el administrador de una sociedad ha incumplido las obligaciones a que se refiere el art. 40.1, párrafo primero, de la LGT, tanto en la redacción de la Ley 30 de junio de 1969 como en la de la Ley 10/85, será responsable subsidiario de la totalidad de la deuda tributaria, incluidas sanciones, en los casos de infracciones cometidas por la persona jurídica.

401 Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de octubre de 2007: "Si que en cambio deben estimarse las pretensiones de los recurrentes, por lo que se refiere a las sanciones, ya que el art. 37.3 de la L.G.T. establece que "la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria, con excepción de las sanciones", lo que determina que los recurrentes no asumen la responsabilidad por las sanciones impuestas, debiendo estimarse en cuanto tal extremo el recurso formulado."

En la nueva Ley General Tributaria aprobada por Ley 58/2003, de 17 de diciembre, el artículo 41.4 excluye, con carácter general, la posibilidad de que se reclame al responsable el pago de las sanciones impuestas al deudor principal. La cuestión resulta clara en aquellos supuestos en que la responsabilidad no deriva de la comisión de una infracción tributaria: en ningún caso podrán exigirse al responsable las sanciones, no sólo por ser ello contrario a lo dispuesto en el artículo 41.4 de la Ley, sino por suponer una vulneración del principio de personalidad de la pena.

Sin embargo, puede pensarse que el establecimiento de una responsabilidad subsidiaria respecto de las sanciones no lesiona aquel principio en los casos en que el presupuesto de hecho de la responsabilidad está constituido por la participación en un acto ilícito. Si ello es así, cabe que un precepto de rango legal contradiga lo dispuesto en el artículo 41.4 de la LGT/2003, estableciendo la exigencia de sanciones al responsable

Pues bien, la Ley 58/2003, General Tributaria ha optado por acoger esta posición de manera muy explícita. Así su artículo 182 señala que se exigirán las sanciones, entre otros supuestos, cuando la responsabilidad derive de la colaboración activa en un ilícito, artículo 42.1.a), y en el caso de los administradores de personas jurídicas que participen en la infracción cometida por la entidad⁴⁰² (artículo 43.1.a).

El único supuesto, pues, donde no se produce la extensión de la responsabilidad a las sanciones es el de los administraciones de las personas jurídicas que cesan en sus actividades dejando deudas tributarias pendientes, art. 43.1b). La exclusión de las sanciones en este último supuesto es ineludible, toda vez que la conducta del administrador, aunque negligente, no alcanza la gravedad necesaria para ser constitutiva de integrar una infracción tributaria.

En los casos de colaboración en alguna infracción, la Ley General Tributaria entiende que en estos casos pueden exigirse las sanciones porque no se produce ningún tipo de vulneración del principio de personalidad de la pena, toda vez que el responsable ha colaborado en el ilícito.⁴⁰³

402 Artículo 43.1.a) de la Ley General Tributaria.

403 Esta posición parece haber sido refrendada por el Tribunal Constitucional, que en su sentencia 76/1990, de 26 de abril, afirma --refiriéndose a la constitucionalidad de la redacción dada al art. 38.1 de la LHT/1963 por la Ley 10/85 -- que "no es trasladable al ámbito de las infracciones administrativas la interdicción constitucional de responsabilidad solidaria en el ámbito del Derecho Penal, puesto que no es lo mismo responder solidariamente cuando lo que está en juego es la libertad personal --en la medida en que la pena consista en la privación de dicha libertad-- que hacerlo a través del pago

En resumen, toda sanción se encuentra basada en el principio de responsabilidad integrado por el elemento objeto, la conducta típica, y el elemento subjetivo, integrado por los elementos de dolo o culpa, no puede ser derivada la responsabilidad en cuanto ésta es de carácter personalísimo y solo puede ser exigida la responsabilidad a título propio y por la propia actuación del responsable.⁴⁰⁴

La doctrina sobre la responsabilidad por sanciones impuestas a los administradores, queda bien reflejada en la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 29 de enero de 2008, se dice lo siguiente:

Este motivo de recurso debe ser rechazado en su integridad, pues aunque el art. 37.3 LGT en su redacción dada conforme a la Ley 25/1995, excluya la transmisión de las sanciones, no afecta a la modalidad de responsabilidad subsidiaria derivada del art. 40.1 LGT. Este es precisamente un supuesto específico de responsabilidad por las infracciones --y consecuentemente de las sanciones--, de forma que no cabe excluirlas de una responsabilidad que además, como el precepto legal aplicado dispone con claridad, alcanza a la totalidad de la deuda tributaria.

El Tribunal Supremo se ha pronunciado a este respecto y ha manifestado: «Aparentemente distinta es la situación con respecto a las cuantías derivadas hacia el recurrente que responden al concepto de sanciones, con arreglo a lo dispuesto en la propia Ley General Tributaria y que son consecuencia exclusiva de las infracciones de omisión y defraudación imputables a la persona jurídica, no a su deber general de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, deber que queda limitado a lo que en las actas de derivación de la responsabilidad se acoge bajo los epígrafes de cuota e intereses.

Pues bien, aquellas sanciones, consistentes en multas, tienen un indudable carácter punitivo, porque realmente suponen un plus

de una cierta suma de dinero en la que se concreta la sanción tributaria, siempre prorrateable "a posteriori" entre los distintos responsables individuales".

El Tribunal Constitucional ha admitido la constitucionalidad del art. 38.1 de la LGT/1963, aún en el caso de que el responsable haya de hacer frente a las sanciones del deudor principal. Por ello mismo, también debe reputarse constitucional la regulación contenida en la LGT/2003, que opta por extender la responsabilidad a las sanciones en todos los supuestos en que ésta deriva de la colaboración del responsable en un ilícito.

sobre lo que constituye el contenido propio de la obligación tributaria, por lo que parece que con relación a esta faceta puramente sancionadora no podrán negársele al responsable subsidiario las mínimas garantías constitucionales establecidas en favor de los sujetos a un procedimiento administrativo sancionador, entre ellos el derecho a la presunción de inocencia, que en estos casos requeriría la existencia de una mínima actividad probatoria, suficiente para que la Administración pueda establecer como razonablemente acreditado que el administrador debe asumir la sanción impuesta a la persona jurídica.

Pero este inicial criterio tiene en su contra que también con respecto al contenido económico de la sanción que el administrador haga efectivo como consecuencia de la derivación, tendrá el derecho de reembolsarse con cargo al patrimonio de la persona jurídica, por lo que en definitiva su situación jurídica no es la propia del sancionado ni, consecuentemente, pueden hacérsele extensibles las garantías inicialmente fijadas para los procesos penales.

Esto no quiere decir, por supuesto, que su situación sea la del indefenso, porque frente al acto de derivación puede hacer valer, tanto en la vía administrativa como en la jurisdiccional, los mismos medios de defensa que cualquier otro administrado respecto del que la Administración adopte una decisión que grave sus intereses. Por otra parte, tampoco pueden desconocerse las especiales características del supuesto legal, en el que al ser el responsable subsidiario el administrador, las actuaciones anteriores dirigidas contra la sociedad para establecer su responsabilidad tributaria, en el doble concepto de deudora e infractora de las normas tributarias, normalmente habrán de ser conocidas por aquél, de modo que independientemente que de acuerdo con el art. 37.4 de la Ley General, a partir de la derivación asuma los derechos del sujeto pasivo del tributo, sin embargo esto no obsta a que en su calidad de administrador debe haber conocido con anterioridad el procedimiento administrativo dirigido contra la persona jurídica que administra.

En resumen, que sin perjuicio de que la Administración tenga que aportar las pruebas de los presupuestos de hecho en que la Ley funda la derivación de responsabilidad, sin embargo la posición jurídica del administrador responsable subsidiario no es estrictamente la de un sancionado, por lo que la protección de sus derechos no puede enmarcarse dentro del sistema del art. 24.2 de la Constitución, sino en

el régimen de tutela judicial efectiva regulada en el párrafo primero del propio artículo.»

En definitiva y como ya se ha expuesto, la responsabilidad subsidiaria del art. 40. 1 LGT presupone la negligencia de los administradores de las personas jurídicas derivándoles no solo las deudas tributarias sino también las sanciones por las infracciones en que hayan incurrido, sin perjuicio de que ostenten el derecho a reembolsarse las mismas con cargo a la sociedad”.

7.1 Exigencia de responsabilidad

7.1.1 Regulación legal

El artículo 181.3 de la Ley General Tributaria dispone lo siguiente:

La concurrencia de varios sujetos infractores en la realización de una infracción tributaria determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración al pago de la sanción.

CAP. XIII

Lo que debe entenderse completado con lo dispuesto en el artículo 182 del mismo texto legal.⁴⁰⁵

1. Responderán solidariamente del pago de las sanciones tributarias, derivadas o no de una deuda tributaria, las personas o entidades que se encuentren en los supuestos de los párrafos a) y c) del apartado 1 y en los del apartado 2 del art. 42 de esta Ley, en los términos establecidos en dicho artículo. El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad solidaria será el previsto en el art. 175 de esta Ley.

2. Responderán subsidiariamente del pago de las sanciones tributarias las personas o entidades que se encuentren en los supuestos de los párrafos a), g) y h) del apartado 1 del art. 43 de esta Ley, en los términos establecidos en dicho artículo.

El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad subsidiaria será el previsto en el art. 176 de esta Ley.

3. Las sanciones tributarias no se transmitirán a los herederos y legatarios de las personas físicas infractoras.

405 Dada nueva redacción por el por artículo 5 .11 de Ley 36/2006 de 29 noviembre 2006.

Las sanciones tributarias por infracciones cometidas por las sociedades y entidades disueltas se transmitirán a los sucesores de las mismas en los términos previstos en el art. 40 de esta ley.

7.1.2 Principios de Derecho Sancionador

La Sala Especial de Revisión del Tribunal Supremo (del artículo 61 de la Ley Orgánica del Poder Judicial) en STS 17 octubre 1989 unificando contradictorias posiciones mantenidas por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, tras recordar la doctrina del Tribunal Constitucional emanada de su sentencia 18/1981, de 8 de junio, en el sentido de que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación al Derecho Administrativo sancionador, señala que “uno de los principales componentes de la infracción administrativa es el elemento de culpabilidad junto a los de tipicidad y antijuridicidad, que presupone que la acción u omisión enjuiciadas han de ser en todo caso imputables a su autor, por dolo, imprudencia, negligencia o ignorancia inexcusable”.

7.1.2.1 Principio de culpabilidad

CAP. XIII

La apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales de la seguridad jurídica y de legalidad en cuanto al ejercicio de potestades sancionadoras de cualquier naturaleza.

El principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionables, es decir, es un elemento esencial en todo ilícito administrativo, y es un principio que opera no sólo a la hora de analizar la conducta determinante de la infracción, sino también sobre las circunstancias agravantes.

Es doctrina mantenida por el Tribunal Supremo⁴⁰⁶ que “el ejercicio de la potestad punitiva, en cualquiera de sus manifestaciones, debe acomodarse a los principios y preceptos constitucionales que presiden el ordenamiento jurídico penal en su conjunto, y, sea cual sea, el ámbito en el que se mueva la potestad punitiva del Estado, la Jurisdicción, o el campo en que se produzca, viene sujeta a unos mismos principios cuyo respeto legitima la imposición de las penas y sanciones, por lo que, las infracciones administrativas, para ser susceptibles de sanción o pena,

406 Ver sentencia de 10 de febrero de 1986.

deben ser típicas, es decir, previstas como tales por norma jurídica anterior, antijurídicas, esto es, lesivas de un bien jurídico previsto por el Ordenamiento, y culpable, atribuible a un autor a título de dolo o culpa, para asegurar en su valoración el equilibrio entre el interés público y la garantía de las personas, que es lo que constituye la clave del Estado de Derecho”.

La misma sentencia expone que “esta progresiva andadura jurisdiccional encontró eco en otros ámbitos supranacionales y así el Tribunal Europeo de Derechos Humanos del Consejo de Europa, con sede en Estrasburgo, se pronunció en el mismo sentido cuatro años después.⁴⁰⁷

Por su parte el Tribunal Constitucional también ha afirmando que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal como refleja la propia Constitución⁴⁰⁸.

En el ámbito del Derecho tributario sancionador el Tribunal Supremo ha venido construyendo en los últimos años una sólida doctrina en el sentido de vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables.

Especialmente, cuando la Ley haya establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria, la culpabilidad del sujeto infractor exige que tales operaciones no estén respondiendo a una interpretación razonable de la norma tributaria, pues si bien esta interpretación puede ser negada por la Administración su apoyo razonable, sobre todo si va acompañada de una declaración correcta, aleja la posibilidad de considerar la conducta como infracción tributaria.

Por ello cuando el contribuyente no sustrae el conocimiento de los elementos determinantes de la base impositiva, sino que la rectificación obedece a una laguna interpretativa o a una interpretación razonable y discrepante de la norma, que la Administración entiende vulnerada por el sujeto pasivo y obligado tributario, no procede la imposición de

407 Ver las sentencias del Tribunal Europeo de Derecho Humanos de 8 junio 1976 (Engel), 21 febrero 1984 (Otzürk), 2 junio 1984 (Campbell y Fell) y 22 mayo 1990 (Weber).”

408 Sentencia 76/1990, de 26 de abril.

sanciones puesto que para ellos se exige el carácter doloso o culposo de aquella conducta y no una simple discrepancia de criterios.⁴⁰⁹

En consecuencia, la culpabilidad debe ser apreciada, en principio, en las infracciones administrativas en función de la voluntariedad del sujeto infractor en la acción u omisión antijurídica.

Y, en tal sentido el Tribunal Supremo ha establecido el criterio⁴¹⁰ de estimar que la voluntariedad de la infracción concurre cuando el contribuyente conoce la existencia del hecho imponible y lo oculta a la Administración tributaria, a diferencia de los supuestos en que lo declara, aunque sea incorrectamente, en razón a algunas deficiencias u oscuridades de la norma tributaria que justifican una divergencia de criterio jurídico razonable y razonada, en cuyo caso nos encontraríamos ante el mero error, que no puede ser sancionable.

De lo expuesto anteriormente se deduce que cuando se exige el importe económico de la sanción tributaria impuesta a la sociedad mercantil y por derivación administrativa recae su ejecución en el administrador, que es quien no ha realizado los actos que eran de su incumbencia para evitar el incumplimiento de las obligaciones tributarias, en los términos especificados en el artículo 43.1.a) de la Ley General Tributaria, los elementos de la culpabilidad deben aparecer en el acto administrativo de derivación de responsabilidad, a efectos de que el administrador los conozca y pueda alegar lo que considere oportuno en defensa de sus derechos.

8. La prescripción

Otro aspecto interesante en la responsabilidad subsidiaria de los administradores lo constituye la determinación de la prescripción, a efectos de la posible imputación por parte de la Administración tributaria y, en especial, el cómputo del tiempo para apreciar la existencia de la prescripción.

Una reiterada doctrina administrativa ha venido ha establecido que el término a partir del cual ha de computarse la eventual prescripción de la responsabilidad del interesado no es el momento en que se produjeron las infracciones tributarias, sino el de su detección por la Inspección de

409 Sentencias del Tribunal Supremo de 5 de septiembre de 1991 y 8 de mayo de 1997, entre otras muchas.

410 Sentencias, entre otras, de 28 de febrero de 1996 y 6 de julio de 1995.

los Tributos en el acta correspondiente, con la consecuente responsabilidad del deudor principal, de la que se derivarán, si éste no cumple su obligación de pago, las responsabilidades solidarias o subsidiarias previstas en la Ley.

Por otra parte, y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 41.5 de la Ley General Tributaria, claramente se deduce que la "declaración de fallido" del deudor principal, es decir, la sociedad mercantil en su condición de sujeto pasivo, es una *conditio sine qua non* para proceder al cobro de la deuda al responsable subsidiario, en este caso, el administrador, desde el día siguiente a dicha declaración es cuando se inicia el plazo de prescripción para efectuar la mencionada acción y no desde el devengo.⁴¹¹

Efectivamente, en la determinación del transcurso del tiempo a efectos de apreciar la posible existencia de prescripción, debemos partir del contenido del artículo 174.6 de la Ley General Tributaria, cuando ya "in fine" dice:

El plazo concedido al responsable para efectuar el pago en período voluntario será el establecido en el apartado 2 del artículo 62 de esta Ley.

CAP. XIII

Ello evidencia que existió otro plazo con anterioridad para el pago en otro período voluntario, el de la deuda original exigible al sujeto pasivo sociedad mercantil o deudores solidarios, y por ello ese plazo no puede ser tomado en consideración a efectos de determinar el inicio del cómputo para la prescripción de la exigibilidad de un pago a quien, según se ha expuesto anteriormente, no tenía aún el carácter de obligado al mismo.⁴¹²

411 Resoluciones del TEAC de fecha 22 de noviembre de 1996 y 9 de febrero de 1995, entre otras.

412 Sobre este aspecto la resolución del TEAC de 13 de mayo de 1997, dice: "únicamente podrá alegarse aquel período si el acto de derivación de responsabilidad se hubiera dictado transcurridos cinco años desde su vencimiento sin que la Administración (o el interesado) hubiesen interrumpido el plazo de prescripción en cualquiera de las formas previstas en el artículo 66 de la Ley General Tributaria o hubiesen transcurrido cinco años desde la última interrupción, ya que en este caso la exigibilidad del pago al deudor principal y a los solidarios había prescrito y no podría derivarse una acción de exigibilidad por una deuda prescrita, al amparo del artículo 62.1 ("la prescripción ganada aprovecha por igual a todos los obligados al pago"), pues según ha quedado señalado, el responsable subsidiario no ha adquirido esa condición de obligado al pago sino mucho más tarde."

La interrupción del plazo de prescripción para uno de los obligados tributarios lo interrumpe para todos los obligados al pago, incluidos los responsables subsidiarios.⁴¹³

Por lo tanto, la exigibilidad de la deuda, objeto de derivación en responsabilidad subsidiaria, debe quedar sujeta, en cuanto a la determinación de la prescripción de la misma, a los plazos configurados en los artículos 66, 67 y 68 de la Ley General Tributaria, a contar siempre desde el vencimiento del plazo de su pago voluntario.⁴¹⁴

Además, puede afirmarse que aunque la realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad constituye al responsable en obligado al pago, esa obligación no puede hacerse efectiva en ese momento. El acto de derivación de la acción administrativa tiene un doble efecto: meramente declarativo en cuanto a la existencia de la obligación, y constitutivo respecto de su exigibilidad.⁴¹⁵

De lo expuesto anteriormente se deduce que el plazo de prescripción respecto de la obligación del responsable ha de empezar a contar 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 devenga originariamente la liquidación en la que se fija la obligación del sujeto pasivo.

La prescripción del derecho de la Administración a exigir el pago de la deuda tributaria comienza a correr desde el día en que finaliza el plazo reglamentario establecido para el pago voluntario, tal como establecen los artículos 66 y 67 de la Ley General Tributaria, pero ha de entenderse referida al obligado principal, porque es el sujeto pasivo el primer

413 Sentencia del TSJ Cataluña de 15 de enero de 1997.

414 Ver sentencia de la Audiencia Nacional de 19 de noviembre de 2007: "Sobre la prescripción de la acción para reclamar el pago de la deuda, debe resaltarse necesariamente que, como también reiteradamente ha declarado esta Sala, la posición deudora del responsable no deriva de la realización del hecho imponible del tributo, sino del específico presupuesto de hecho de la responsabilidad fijado por la ley, que se constituye así en el hecho que origina la relación, y en la causa de ella, y le atribuye la condición de obligado secundario respecto de quienes han realizado el hecho imponible; es decir, la obligación tributaria nace para el responsable cuando se ha producido el hecho imponible y, además, el presupuesto de hecho determinante de la responsabilidad. En el caso presente, y tal como se expresa en la Sentencia "el vínculo legal que se origina al cumplirse el presupuesto de hecho de ser administrador de una persona jurídica y concurrir, además, alguna de del Tribunal Supremo de 30 de septiembre de 1993 las otras circunstancias que describe el artículo 40 de la Ley General Tributaria".

415 Sentencia de la Audiencia Nacional de 19 de noviembre de 2007.

obligado al pago; y si no estuviera prescrita la acción para él, debido a los actos interruptivos a los que se refiere el artículo 66 de la citada LGT, resultaría absurdo entender que el plazo de prescripción seguía corriendo, al margen de dichas circunstancias, para los obligados secundarios.⁴¹⁶

Respecto al administrador, deudor subsidiario, la fecha de declaración de fallido y el inicio del procedimiento para la declaración de responsabilidad subsidiaria con la puesta de manifiesto determina el inicio del dies a quo para este responsable secundario. Hasta ese momento se han llevado a cabo actuaciones de recaudación contra el deudor principal que constan en el expediente administrativo y que, ante la imposibilidad de cobro total de la deuda, determinaron esa declaración de fallido; por lo que es evidente que cuando se dictó el acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria no habían prescrito las deudas.⁴¹⁷

En el régimen sancionador se aplicará la retroactividad de la legislación más favorable.⁴¹⁸

9. Motivos de oposición

CAP. XIII

9.1 Impugnación de las actas de conformidad

Existe un consolidado criterio jurisprudencial,⁴¹⁹ que mantiene que la declaración de conocimiento del Inspector que contienen las actas goza de la presunción de veracidad configurada en el artículo 1218 del Código Civil, presunción iuris tantum y no iuris et de iure, por tratarse de un documento emanado de un "empleado público competente" en el ejercicio de su función y con las solemnidades requeridas legalmente⁴²⁰ y que en el

416 La Anterior sentencia de la Audiencia Nacional añade: "Existen pues, dos periodos diferentes: el que se refiere a la prescripción de las acciones frente al deudor principal, que abarca todo el tiempo que transcurra hasta la notificación de la derivación de responsabilidad, y el que se abre con tal acto, siempre que la prescripción no se hubiese producido con anterioridad, que afecta a las acciones a ejercitar contra el responsable, teniendo incidencia en el cómputo de los plazos prescriptorios, dentro de los indicados períodos, las actuaciones interruptivas a que se refiere el artículo 66 de la Ley General Tributaria."

417 Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de febrero de 2007.

418 Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de febrero de 2007.

419 Recogido, entre otras, en las sentencias del Tribunal Supremo de 22/1/93, 27/4/98 y 27/11/99.

420 Artículo 1216 del Código Civil.

caso de que procediese entender o no cumplida en las actas la exigencia del artículo 153 de la Ley General Tributaria, es decir, “los elementos esenciales del hecho imponible y de su atribución al sujeto pasivo”, es una cuestión puramente de derecho y, por lo mismo y en virtud de lo antes dicho, susceptible de ser revisada, aun en aquellos casos en que el acta sea de conformidad.⁴²¹

9.2 Firma del representante

En numerosas ocasiones se ha considerado suficiente el poder de representación que no reunía las formalidades exigidas, al venir acreditada su existencia por otros medios probatorios o por la propia actuación del recurrente posterior a la firma del acta de conformidad, como puede ser la constancia en el expediente de otras actuaciones del representante ante la Agencia Tributaria, o que en la reclamación presentada por el obligado tributario en vía económico-administrativa no se hiciese valer la falta de legitimación del representante, de manera que se pueda apreciar que se ha producido una confirmación o ratificación tácita de la actuación del representante.⁴²²

CAP. XIII

421 Sentencia de la Audiencia Nacional: Por lo anterior no puede derivarse la nulidad de las actas ni de las liquidaciones; en todas ellas se refleja de 1991 a 1994 las infracciones graves cometidas por la deudora principal incardinadas en el art. 79 LGT por dejar de ingresar en todo o en parte la deuda tributaria. Y el acuerdo de derivación de responsabilidad además está suficientemente motivado, haciendo un pormenorizado análisis de los datos fácticos concurrentes y de las normas jurídicas aplicables, sin que de él pueda derivarse indefensión para la recurrente.

422 Ver sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de junio de 2007. En esta sentencia se destacaron los siguientes hechos: “Consta en el expediente que el Sr. Benedicto compareció en las actuaciones de que hay constancia con la Administración tributaria, él firmó la diligencia de constancia de hechos, de la misma fecha que las actas de conformidad. Si bien en la reclamación ante el TEAR la entidad no alegó la falta de legitimación del representante, ni lo hizo de manera expresa en el recurso de alzada ante el TEAC. Por otra parte, consta en el expediente que ya en fase de recaudación, D. Benedicto compareció ante la Dependencia Regional de Recaudación en Alicante, con autorización de D. José, de fecha 23 de octubre de 1996, para que “pueda comparecer ante los Servicios de Recaudación de la AEAT y en nombre de la mercantil TOPS S.L., pueda firmar la recepción de requerimientos y realizar diligencias. De manera que se puede apreciar que se ha producido por parte de la entidad deudora principal una confirmación o ratificación tácita de la actuación del representante. Procede, en consecuencia, desestimar este motivo de impugnación, así como el referido a que las actas de Inspección se levantaron sin la preceptiva presencia del sujeto pasivo.”

9.3 Falta de motivación en las actas

Por lo que respecta a la falta de motivación de las actas y de las liquidaciones, errores de cálculo de cuota, sanciones e intereses, realizadas en las actas de inspección firmadas de conformidad, se ha de tener presente que es doctrina pacífica que las actas de conformidad son recurribles, si bien se establecen ciertas limitaciones respecto de los hechos en aplicación del principio de que nadie puede ir contra los actos propios.⁴²³

De ello ha de extraerse dos conclusiones: primera, que en lo concerniente a los "hechos" recogidos en un acta de conformidad, el contribuyente no puede rechazarlos (porque hacerlo sería atentar contra el principio de que nadie puede ir contra los actos propios) a no ser que pruebe que incurrió en notorio error al aceptar tales hechos. Segunda, por el contrario el acta de conformidad es atacable por el contribuyente en todo lo relativo a la interpretación y aplicación de normas jurídicas, porque para nada se extienden a ello las presunciones antes dichas y es esta una materia que en virtud del Derecho Constitucional a la tutela judicial efectiva (art. 24 . de la Constitución corresponde en última instancia decidir a los Tribunales de Justicia".

Al tratarse de actas de conformidad, únicamente se permite la impugnación de las liquidaciones tributarias, definitivas o provisionales derivadas de ellas, en el caso de error de hecho o sobre interpretación y aplicación de normas jurídicas, pero no procede la impugnación respecto a los hechos en ellas recogidos, salvo que el contribuyente pruebe que incurrió en manifiesto error al aceptarlos. El problema deriva de una cierta confusión entre lo que son "hechos" y lo que es "motivación jurídica".

Hechos son todos aquellos acaecimientos de la vida real que tienen sustantividad propia e independiente de la norma, motivación

423 Como ya dijo la sentencia del Tribunal Supremo de 1 de abril de 1996, la conformidad se extiende no sólo a los hechos recogidos en el acta sino también a todos los elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria.

Y se añade más adelante: "Particularmente la sentencia del Tribunal Supremo de 15 de diciembre de 1995 recordaba que "la declaración de conocimiento del Inspector que contienen las actas goza de la presunción de veracidad configurada en el art. 1218 del Código Civil y hace prueba del hecho al cual se refieren y a su fecha, por tratarse de un documento emanado de "un empleado público competente" en el ejercicio de sus funciones y con las solemnidades requeridas legalmente (artículo 1216)."

jurídica es el juicio lógico resultante de la aplicación de la norma a los hechos.⁴²⁴

Sin embargo, la presunción de certeza, según el artículo 144 de la Ley General Tributaria, de las declaraciones contenidas, respecto de los hechos, en un acta de conformidad, exige que éstos sean completos y den explicación clara, aunque concisa, de las razones y criterios utilizados por la Administración.⁴²⁵

Pero la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha venido calificando las actas como soporte de las liquidaciones impugnadas⁴²⁶ y como tales actas, en sí mismas, no son más que actos de mero trámite. En consecuencia el acta no es un acto administrativo definitivo sino un acto de trámite por lo que son documentos directamente preparatorios de las liquidaciones tributarias derivadas de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, incorporando una propuesta de tales liquidaciones.⁴²⁷

424 Naturalmente ese juicio lógico tiene una conclusión, pero a ésta no puede atribuírsele la categoría de hecho.

425 Así, la sentencia del Tribunal Supremo de 14 de marzo de 1995, advierte que la falta de explicación objetiva que permita formular, en su caso, oposición con cabal conocimiento de sus posibilidades impugnatorias, constituye una práctica indefensión susceptible de acarrear la nulidad del acta.

426 Sentencia del 27 de noviembre de 1999.

427 Sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de junio de 2007: "Así pues, se especifican los resultados de las actuaciones practicadas, las operaciones tenidas en cuenta, los preceptos aplicados en cuanto a la sanción, así como todos los elementos de la regulación que se propone, y, en lo que respecta a la liquidación se intereses, se consignan los días y tipo de interés aplicado en cada liquidación. En consecuencia, las actas contienen todos los elementos esenciales de los que se debe componer, elementos a los que el representante de la sociedad prestó su conformidad. Por lo que no cabe apreciar la falta de motivación que se invoca de manera genérica por el recurrente, ni tampoco se aprecia la concurrencia de error al aceptar los hechos consignados."

**La Responsabilidad Tributaria
de los Administradores
de Sociedades Mercantiles**

se terminó de imprimir
en octubre de 2013 en los talleres de
Gráfica Delvi S.R.L.

Av. Petit Thouars 2009-2017, Lince

Teléfonos: 471-7741 / 265-5430

e-mail: graficadelvi@gmail.com

www.grficadelvi.com

Lima - Perú



gráfica
delvi