

guir entre administrador de derecho y administrador de hecho, siendo esta última una figura claramente admitida por nuestro ordenamiento jurídico y reconocida por la jurisprudencia.

Por su parte, la nueva Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, también gradúa la responsabilidad de los administradores en función de su participación, con expresa mención a los administradores de hecho, en el art. 43.1, b), al señalar que serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria: "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.

Y añade lo siguiente la sentencia anterior:

De otro lado, el art. 37.6 de la primera de las meritadas normas dispone: "Cuando sean dos o más los responsables solidarios o subsidiarios de una misma deuda, ésta podrá exigirse íntegramente a cualquiera de ellos". Siendo similar la redacción contenida en el art. 35.6 de la segunda.

La regulación que antecede pone de manifiesto que, aun cuando se admitiera la derivación de responsabilidad tributaria también por lo que respecta a los administradores de hecho con arreglo a la regulación anterior, por entenderlos implícitamente comprendidos en la norma, ello no obsta para que en el supuesto de concurrir con otros administradores, como en este caso, la ley permita exigir íntegramente la deuda a cualquiera de los responsables, sin perjuicio de las acciones de regreso que éstos puedan emprender.

A tales efectos resulta irrelevante que D. José Antonio contara efectivamente con poderes que le facultaran para actuar en nombre de la sociedad en virtud de escritura de 2 de julio de 1992 otorgada por D. Alfredo, o que el mismo hubiera sido nombrado Consejero Delegado mediante acuerdo de 16 de enero de 1994, siendo su actuación la propia de un administrador de hecho, habida cuenta que, como sostiene la sentencia del TSJ de Aragón de 10 de mayo de 2005, "el Consejero Delegado es un apoderado de un Consejo previamente constituido - cuando ese apoderamiento se otorga a un Consejero y no a otra persona, surge la figura del Consejero Delegado- y por ello en cuanto que el órgano delegado es subordinado y dado que no

puede existir si no es en presencia de un Consejo de Administración, ni puede ostentar todas las facultades propias de éste, ni las que se le deleguen son exclusivas sino compartidas con el delegante, resulta evidente el deber de vigilancia y control que el administrador tiene de su, en este aspecto, subordinado, por lo que no puede so pretexto de la existencia de dicho Consejero delegado, excusar su propia responsabilidad, al incumplir en el ámbito fiscal sus obligaciones como gestor o administrador de la sociedad”.

Todo ello, en concordancia con la facultad que el art. 37.6 de la LGT aplicable atribuye a la Administración de exigir íntegramente la deuda a cualquiera de los responsables, conlleva la necesaria desestimación del presente recurso.

### 3.3 Omisión de sus obligaciones como administrador

En la sentencia de Audiencia Nacional de 28 de enero de 2008 se resolvió un recurso en que la administradora de hecho alegaba la falta de la condición de administradora de la Sociedad deudora, por no haber ejercido las funciones de consejera ni de ningún tipo, ni intervenir en la gestión de la misma durante el tiempo que desarrolló su actividad, haber caducado el cargo, en todo caso, por el transcurso de cinco años desde su nombramiento; falta de culpa o negligencia, y de intervención alguna en la comisión de las infracciones tributarias de la Sociedad; inexistencia de actuaciones frente al Consejero Delegado, que es quien debería aparecer como responsable solidario al ser el verdadero causante de las infracciones; no concurrencia de los requisitos exigidos legalmente para derivar subsidiariamente la responsabilidad.

La sentencia dijo lo siguiente:

No es posible, al margen de lo anterior, acoger en forma alguna favorable las circunstancias que se alegan a través del escrito de demanda, en el sentido de que la recurrente jamás actuó en calidad de administradora, ya que no ejercía ninguna función referente al tráfico mercantil en dicha Sociedad, encargándose de la administración de la misma exclusivamente D. Juan, Consejero Delegado, quien asumió todas las funciones y que por tanto fue el único responsable de la gestión social, pues ello no puede eximirle de responsabilidad por los actos sociales, en tanto en cuanto se mantenga vigente el cargo de Administradora para el que fue nombrada en su día, sin que a ello obste que fuesen delegadas en un Consejero Delegado todas y

cada una de las facultades que por Ley y estatutariamente corresponden al Consejo de Administración, salvo las indelegables por Ley, pues ello es conforme a lo que la legislación reguladora de las Sociedades Anónimas dispone en cuanto a la regulación del Consejo de Administración, ya que el art. 141 L.S.A. le faculta, al regular su régimen interno y delegación de facultades, a designar de su seno uno o más Consejeros Delegados, sin perjuicio de los apoderamientos que pueda conferir a cualquier persona. Pero la existencia de Consejero Delegado o Apoderado no implica un desplazamiento del Consejo de Administración en el ejercicio de su cargo, sino sólo que se designa una o varias personas que pueden actuar en su nombre, con la consecuencia de que los actos de estas personas le vinculan como si fueran propios, siendo responsables de los mismos con igual alcance que el comitente lo es respecto de la actuación del comisionista.

### 3.4 Inactividad absoluta del administrador

En la sentencia de la Audiencia Nacional de 14 enero de 2008 se resuelve el caso de quien alegaba ser administrador de hecho, y que pese a ser miembro del Consejo de Administración de la mercantil deudora con carácter de Vocal, jamás participó ni tomó decisión alguna en relación con la gestión de la empresa, la cual estaba encomendada al Consejero Delegado D. Pedro, que era quien actuaba en el tráfico mercantil en nombre de la misma, ejerciendo efectivamente la gestión y dirección económica de la Sociedad y siendo, por tanto, su único administrador.

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.

En los dos supuestos, 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; y b) la condición de administrador al tiempo de cometerse la infracción; exigiendo además en el primero la concurrencia de mala fe o negligencia grave por parte del administrador, y en el segundo (existencia de una infracción tributaria

simple o grave) la existencia de una conducta ilícita por parte del mismo 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.

Concurriendo el requisito de la conducta omisiva, suficiente para aquellas infracciones cometidas con posterioridad al 26 de abril de 1.985, y constando que la actora fue nombrada Vocal del Consejo de Administración de la Sociedad en virtud de acuerdo de la Junta Universal de Accionistas de 12-11-90, elevado a público mediante escritura del día 19 siguiente, en el que se designaba Consejera Delegada de la Sociedad a D<sup>a</sup> María junto con D. Pedro, sin que conste cese o renuncia posterior, siendo por tanto administradora durante los periodos a los que se refiere el Acuerdo de Derivación de Responsabilidad, es obvio que debe responder de la totalidad de la deuda tributaria que se le imputa, por importe de 453.521,56 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.

CUARTO.- No es posible, al margen de lo anterior, acoger en forma alguna favorable las circunstancias que se alegan a través del escrito de demanda, en el sentido de que la recurrente jamás actuó en calidad de administradora de LAR S.A., ya que no ejercía ninguna función referente al tráfico mercantil en dicha Sociedad, encargándose de la administración de la misma exclusivamente D. Pedro, quien asumió todas las funciones y que por tanto fue el único responsable de la gestión social, pues ello no puede eximirle de responsabilidad por los actos sociales, en tanto en cuanto se mantenga vigente el cargo de Administradora para el que fue nombrada en su día, sin que a ello obste que fuesen delegadas en un Consejero Delegado todas y cada una de las facultades que por Ley y estatutariamente corresponden al Consejo de Administración, salvo las indelegables por Ley, pues ello es conforme a lo que la legislación reguladora de las Sociedades Anónimas dispone en cuanto a la regulación del Consejo de Administración, ya que el art. 141 L.S.A. le faculta, al regular su régimen interno y delegación de facultades, a designar de su seno uno o más Consejeros Delegados, sin perjuicio de los apoderamientos que pueda conferir a cualquier persona. Pero la existencia de Consejero Delegado o Apoderado no implica un desplazamiento del Consejo de Administración en el ejercicio de su cargo, sino sólo que se designa

una o varias personas que pueden actuar en su nombre, con la consecuencia de que los actos de estas personas le vinculan como si fueran propios, siendo responsables de los mismos con igual alcance que el comitente lo es respecto de la actuación del comisionista.

Y el art. 40.1 de la Ley General Tributaria hace responsables a los administradores no sólo por sus actos propios como tales, sino también cuando "consintieren el incumplimiento por quienes de ellos dependan". En este sentido, de conformidad con lo preceptuado en los arts. 108 y 109 del Reglamento de Registro Mercantil de 1956 (ahora, arts. 138 a 148, del Reglamento de 1996 ), la inscripción del acuerdo de nombramiento de los Administradores de las sociedades, tiene eficacia frente a terceros a partir de la aceptación del cargo por parte del designado, de forma que desde la perspectiva de las normas mercantiles, dicha persona ostenta el cargo con los derechos y obligaciones inherentes al mismo en todo caso, y aunque no ejerza en la práctica como Administrador. Igual sucede con la dimisión o renuncia del cargo, para cuya eficacia se requiere su inscripción en el Registro Mercantil. Por lo que el presente motivo ha de ser desestimado forzosamente.

CAP. VII

En el mismo sentido, otra sentencia también de la Audiencia Nacional de fecha 19 de noviembre de 2007, donde se afirma:

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. En los dos supuestos, 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; y b) la condición de administrador al tiempo de cometerse la infracción; exigiendo además en el primero la concurrencia de mala fe o negligencia grave por parte del administrador, y en el segundo (existencia de una infracción tributaria simple o grave) la existencia de una conducta ilícita por parte del mismo 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.

155

Concurriendo el requisito de la conducta omisiva, suficiente para aquellas infracciones cometidas con posterioridad al 26 de abril de 1.985, y constando que el hoy actor fue nombrado administrador solidario de la entidad deudora, junto con otra persona, en escritura pública de fecha 9 de marzo de 1.993, sin que conste cese o renuncia posterior, ostentando por tanto la condición de administrador durante los periodos a que se refiere el Acuerdo de Derivación de Responsabilidad, es obvio que debe responder de la totalidad de la deuda tributaria que se le imputa, por importe de 326.635,86 euros, sin necesidad de ninguna otra prueba sobre la culpabilidad o no de 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.

### 3.5 Falta de designación

En la sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de febrero de 2008 se alegaba que la administradora no había sido realmente designada.

Invoca la parte actora a través de su escrito de demanda, como fundamentos de su pretensión anulatoria, en síntesis, la negación de la condición de administradora de FEI S.A., de D<sup>a</sup> Teresa, ya que no estaba presente en el momento de su designación como tal, por lo que no pudo en ningún momento aceptar dicho cargo, no habiendo nunca tenido presencia alguna en funciones de gerencia o representación de la sociedad; improcedencia de la liquidación practicada por el Impuesto de Sociedades 1991 de FEI SA., pues esta deuda trae causa al no considerar la Inspección como partida deducible fiscalmente los resultados extraordinarios negativos declarados por FEI SA.

### 3.6 No reelección y continuación en el cargo

En la sentencia de la Audiencia Nacional de 13 de marzo de 2006, se desestimó el recurso contencioso-administrativo, interpuesto en materia de derivación de responsabilidad subsidiaria, por cuanto la no presentación del acuerdo de reelección o cese del administrador implica que éste, de hecho, continuó en el ejercicio de sus funciones una vez transcurrido el plazo de cinco años desde su nombramiento. Ello es así porque sin perjuicio de la responsabilidad derivada de tal incumplimiento, una sociedad no puede carecer de representante y los terceros no pueden resultar perjudicados.

Además, el artículo 126 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, dispone que los administradores ejercerán su cargo durante el plazo que señalen los estatutos sociales, que no podrá exceder de cinco años, pudiendo ser reelegidos una o más veces por períodos de igual duración máxima.

### 3.7 Delegación de funciones

La sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de febrero de 2007, se resuelve un caso en que la administradora de hecho alega no haber participado en acuerdos sociales, por haber delegado sus funciones, lo que no es admitido. Se dice lo siguiente:

No es posible, al margen de lo anterior, acoger en forma alguna favorable las circunstancias que se alegan a través del escrito de demanda, en el sentido de que la recurrente jamás ha sido de administradora de FEI S.A., ni desde el punto de vista jurídico ni desde el punto de vista fáctico, ya que como viene a admitir en el propio escrito de recurso, su nombramiento inicial como administradora solidaria de dicha empresa deriva de la escritura otorgada, ante l Notario y si bien afirma que no comparece ante el Notario personalmente, lo hizo a través de su marido D. Juan en virtud de poder general que le había conferido, siendo éste el verdadero administrador de la Sociedad. Pero ello no puede eximirle en ningún caso de responsabilidad por los actos sociales, en tanto en cuanto se mantenga vigente el cargo de Administradora para el que fue nombrada en su día, sin que a ello obste incluso la delegación en un Consejero Delegado de todas y cada una de las facultades que por Ley y estatutariamente corresponden al Consejo de Administración, salvo las indelegables por Ley, pues ello es conforme a lo que la legislación reguladora de las Sociedades Anónimas dispone en cuanto a la regulación del Consejo de Administración, ya que el art. 141 L.S.A. le faculta, al regular su régimen interno y delegación de facultades, a designar de su seno uno o más Consejeros Delegados, sin perjuicio de los apoderamientos que pueda conferir a cualquier persona. Pero la existencia de Consejero Delegado o Apoderado no implica un desplazamiento del Consejo de Administración en el ejercicio de su cargo, sino sólo que se designa una o varias personas que pueden actuar en su nombre, con la consecuencia de que los

actos de estas personas le vinculan como si fueran propios, siendo responsables de los mismos con igual alcance que el comitente lo es respecto de la actuación del comisionista.

### 3.8 Pérdida de la condición de accionista

Se resuelve en la sentencia del Tribunal Supremo (Sala Primera) de 13 de abril de 2000 que dice así:

CAP. VII

“Desligadas por el artículo 123.2 de la Ley de Sociedades Anónimas las cualidades de accionista y de administrador de la sociedad, la pérdida de la primera no conlleva la de la segunda y la pérdida de esta última sólo puede producirse por expiración del plazo por el que se hizo el nombramiento o del máximo legalmente permitido, por separación según los artículos 126 y 131 de la ley, o por renuncia al cargo y en cualquiera de estos supuestos la circunstancia, tanto la de nombramiento y aceptación como la de cese, ha de consignarse en el Registro Mercantil, como disponen los artículos 138 y 147 de su Reglamento, en garantía de terceros que hayan de confiar en su contenido hasta los extremos que señala el art. 4.2 de dicho Reglamento, tanto para lo que aparezca inscrito como para la omisión de hacerlo o para rectificar el asiento cuando su contenido haya variado.

No habiéndose fijado tiempo al nombramiento que como administradores se hizo a los demandados, ni apareciendo que se les haya hecho nombramientos posteriores al tiempo máximo legalmente establecido, si bien con respecto a la legislación precedente a la actual la sentencia de 22 de octubre de 1974 entendió que los administradores nombrados en el momento constitutivo de la sociedad no quedaban sometidos al plazo legal de cinco años, que hoy establece el art. 126, con la posibilidad entonces y ahora, de ser reelegidos indefinidamente.

En todo caso y pese a las irregularidades que en el supuesto aquí contemplado pueden haberse cometido respecto a los órganos de la sociedad demandada, el nombramiento de los inicialmente designados como administradores de la misma, entre los que se cuentan los de los demandados, nada desdice que se mantenga ese nombramiento a diferencia de lo ocurrido con aquellos otros que quedan reseñados por lo que frente a terceros, cualidad que asiste a la entidad demandante, lo único válido ha de ser aquel contenido registral que

no puede ser desvirtuado desde una insinuada, que no aceptada, consecuencia de pérdida de la cualidad de accionista que hace la sentencia recurrida para reforzar el testimonio, único, del señor M. anteriormente reseñado como apoderado inscrito el 9 de marzo de 1988 y renunciante también inscrito, el 31 de mayo de 1993, y concluir que desde la venta de sus acciones en 1985 el demandado señor E. cesó en el cargo de administrador, equiparando por analogía la eficacia del nombramiento desde su aceptación sin inscripción y la renuncia que no consta aceptada ni registrada en la inscripción del nombramiento, por exceder de lo prevenido en el artículo 4 del Código Civil al no prevenir la norma la igualdad de efectos en ambos supuestos, por otro lado prohibido en el segundo, el de renuncia, que tampoco se da por acreditada definitivamente en la sentencia, por el artículo 4.2 del Reglamento. Menos aún cabe hacer equiparables situaciones, "mutatis mutandis", dice la sentencia, para una de las cuales ni se hizo invocación ni prueba de correlación con la que se dice para el administrador anteriormente reseñado, y el no comparecido en autos."



COLECCIÓN  
DOCTRINA TRIBUTARIA Y  
ADUANERA



CAPÍTULO VIII



## Capítulo VIII

# LA RESPONSABILIDAD DEL LIQUIDADADOR

### SUMARIO

1. Responsabilidad en la Ley de Sociedades Anónimas
2. Diferencias con la responsabilidad de los administradores
3. Prescripción
4. El administrador judicial



## 1. Responsabilidad en la Ley de Sociedades Anónimas

Cuando se produce la disolución de una sociedad mercantil se abre la liquidación, lo que supone necesariamente el nombramiento de liquidadores que asumen las funciones correspondientes y que quedan sujetos a las acciones de responsabilidad derivadas de los daños y perjuicios ocasionados a los accionistas y a los acreedores en los términos que resultan de las Leyes de Sociedades Anónimas y de Responsabilidad Limitada.

Respecto de la responsabilidad del liquidador, será necesario partir de lo dispuesto en el artículo 279 de la LSA, que expresa:

“Los liquidadores son responsables ante los accionistas y los acreedores de cualquier perjuicio que les hubiera causado con fraude o negligencia grave en el desempeño de su cargo”.

A diferencia de la responsabilidad exigida para los administradores sociales en el artículo 133, que no incluye esas referencias agravadas, en la que cualquier grado de negligencia puede desencadenar responsabilidad, tratándose de los liquidadores se impone una actuación fraudulenta o negligentemente grave.

Los liquidadores constituyen el órgano gestor y representativo de la sociedad disuelta y ocupan una posición jurídica semejante, a la de los administradores durante el periodo de vida social activa, de ahí la aplicación, como hemos visto, del mismo régimen de responsabilidad que, por lo que a las sociedades de responsabilidad limitada,<sup>214</sup> se remite a la Ley de Sociedades Anónimas.

---

214 Expresamente se determina en el artículo 114 de la LSRL, remitiéndose al artículo 69 de la misma Ley que a su vez lo hace a las normas del Texto Refundido de la LSA (art. 133 y ss. y 279).

Ello no quiere decir que no exista cierta diferencia en el régimen jurídico de la responsabilidad en la que puede incurrir el administrador y el liquidador, ya que el artículo 279 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas,<sup>215</sup> dispone que:

Los liquidadores son responsables ante los accionistas y los acreedores de cualquier perjuicio que les hubiera causado con fraude o negligencia grave, en el desempeño de su cargo.

Se recordará, por el contrario, que para los administradores, el régimen de su responsabilidad, que arranca de la Ley 19/1989, de 25 de julio, contempla un mayor rigor, al abandonarse el criterio de la culpa grave de la legislación que le precedía para extenderse a cualquier clase de culpa.

Si bien esta injustificada disparidad no existe en las regulaciones de otros países de la comunidad europea, contraria por tanto a los criterios de armonización que pretenden sus Directivas, que ha sido por ello criticada por cierto sector doctrinal, que defienden que debería haber sido suficiente con una mera norma de remisión a la responsabilidad de los administradores, constituye, no obstante lo expresado, nuestro Derecho positivo, y al mismo deberá estarse, exigiendo una conducta de fraude, o rayana en el engaño, o de una falta de diligencia muy superior a la que normalmente debería exigirse valorando pautas medias de conducta.

En otro caso no surgirá responsabilidad en los administradores, siendo cualidades estas de gravedad de la negligencia que se ponen de relieve, como no podía ser de otro modo.<sup>216</sup>

215 Por remisión de los artículos 114 y 69 de la Ley 2/95, de 23 de marzo de Sociedades de Responsabilidad Limitada.

216 En la sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de septiembre de 2000, se desestimó el recurso contencioso-administrativo porque "El liquidador se desentendió de una manera total y absoluta de las obligaciones que asumió." Y añadió lo siguiente: "La posible genérica infracción del artículo 83 del RRM respecto de la obligación de inscripción en el Registro en el plazo de un mes no constituye por sí solo quebranto grave de aquella obligación de diligencia. De los hechos que de forma genérica se especifican en el punto expositivo octavo de la demanda respecto de la actuación del liquidador no se puede inferir la existencia de su grave negligencia, pues bien dice la Sentencia del Juzgado sobre el particular que sólo se imputa al liquidador una actuación de mera pasividad pero que no se concreta en actuación determinada alguna. Ni tampoco puede afirmarse esa falta grave de diligencia por el hecho que se incrementara el pasivo de la sociedad, conforme a los informes de la administración concursal, al parecer como consecuencia de hechos anteriores al

Además, a efectos de exigir la responsabilidad por haber incurrido en negligencia, se debe recordar el contenido del artículo 165 de la Ley Concursal por cuanto que el dolo o culpa grave a que se refiere por no haber solicitado la declaración de concurso o no haber colaborado con el juez del concurso y la administración concursal o por falta de información o no haber llevado en forma la contabilidad en cualquiera de sus trámites deben quedar constreñidos a los consiguientes y únicos efectos de la calificación del concurso, y sus disposiciones no pueden trasponerse a materia distinta como es la responsabilidad genérica del liquidador.

Por último, ha de recordarse que el nacimiento de la responsabilidad a que se viene haciendo referencia, como extracontractual que es, exige la cumplida prueba de una acción u omisión culpable, el daño causado y la oportuna relación de causalidad entre ambos requisitos.<sup>217</sup>

## 2. Diferencias con la responsabilidad de los administradores

Dice el artículo 43.1.c) de la Ley General Tributaria sobre la responsabilidad subsidiaria de la deuda tributaria, que incluye a:

Los integrantes de la administración concursal y los liquidadores de sociedades y entidades en general que no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones e imputables a los respectivos obligados tributarios. De las obligaciones tributarias y sanciones posteriores a dichas situaciones responderán como administradores cuando tengan atribuidas funciones de administración.

No puede admitirse la responsabilidad subsidiaria de los liquidadores del convenio de la quiebra del tipo de responsabilidad exigida en el

---

momento de la disolución, ni ese aumento debe sin más asociarse con el incumplimiento que el artículo 272 b) de la Ley al imponer al liquidador la obligación de velar por la integridad del patrimonio.”

217 Es criterio jurisprudencial bien consolidado, como se puede comprobar por las Sentencias del Tribunal Supremo de 28 de junio de 2000, y 30 de enero y 31 de mayo y 11 de junio de 2001, entre otras muchas, la exigencia de la prueba de las alegaciones que constituyan una imputación sobre la que fundamentar una posterior demanda de responsabilidad.

artículo 43.1. c) de la Ley General Tributaria, puesto que está pensado este supuesto en los administradores de una sociedad que haya incumplido las obligaciones tributarias de la sociedad, aun cuando sea por mera negligencia.

Pero en el caso de darse una situación legal de quiebra, es obvio que no se trataría de administradores de la sociedad que no hayan cumplido con tales obligaciones, sino liquidadores de una quiebra sujetos a otros criterios de cumplimiento de obligaciones diferentes, como son todos los derivados de la graduación y prelación de créditos, vinculados por las pautas establecidas en el convenio debidamente aprobado por la Junta de Acreedores.

Por ello no puede aplicarse por analogía la derivación de responsabilidad subsidiaria prevista para los administradores de una sociedad, a los liquidadores de una quiebra, al no estar permitida la interpretación y aplicación analógica de las normas tributarias, artículo 14 de la Ley General Tributaria,<sup>218</sup> máxime cuando la responsabilidad de los liquidadores está prevista de forma específica en el artículo 43.1. c) de dicho texto legal estableciendo específico requisitos para exigirles la necesaria responsabilidad.

Por ello, en caso de entidades en fase de liquidación, cuando las actuaciones administrativas tengan lugar antes de la extinción de la personalidad jurídica de las mismas, dichas actuaciones se entenderán con los liquidadores.<sup>219</sup>

Disuelta y liquidada la entidad, incumbe a los liquidadores comparecer ante la Administración si son requeridos para ello en cuanto representantes anteriores de la entidad y custodios, en su caso, de los libros y la documentación de la misma. Si los libros y la documentación se hallasen depositados en un registro público, el órgano competente podrá examinarlos en dicho registro y podrá requerir la comparecencia de los liquidadores cuando fuese preciso para dichas actuaciones.

En los supuestos de concurso, las actuaciones administrativas se entenderán con el propio concursado cuando el juez no hubiera acordado

218 Dice dicho artículo: "No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales."

219 Artículo 108 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

la suspensión de sus facultades de administración y disposición y, en cualquier caso, con los administradores concursales como representantes del concursado o en su función de intervención, de acuerdo con lo establecido en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

Para que pueda darse el supuesto prevenido en este precepto, es necesario que en la actuación de los liquidadores de la quiebra de la sociedad,<sup>220</sup> no haya realizado las gestiones necesarias para el integro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a la declaración de quiebra interviniendo negligencia o mala fe.

La omisión voluntaria de la diligencia exigida para obtener un resultado ajustado a derecho, o para evitar la realización de un daño, o el incumplimiento de una obligación constituye negligencia.

La mala fe, implica la realización de una conducta en contra de lo normalmente esperado en la conducta observada generalmente por los miembros integrantes de una comunidad.

### 3. Prescripción

Analizaremos la prescripción de la acción para exigir el cumplimiento de las deudas tributarias, por responsabilidad del liquidador, en atención al tiempo transcurrido, debiéndose fijar en el día a partir del cual se debe iniciar el cómputo del plazo de la prescripción, esto es, desde el día de la declaración de quiebra, o de la suspensión de pagos.

Realmente se debe diferenciar, entre la fecha en que se produce la situación de insolvencia real de la deudora principal, de aquella fecha en que se declara fallida a la misma a los efectos prevenidos en el artículo 43.1. c) de la Ley General Tributaria. Es a partir de esta declaración formal el momento en el que se inicia el procedimiento para la declaración de responsables subsidiarios, sin que se conozca que pueda y deba tener efectos retroactivos al momento en que realmente se produjo la situación de insolvencia general.

220 Es decir, a la vista de la regulación de la quiebra contenida en el Código de Comercio, se llega a la conclusión que existe una serie de garantías para los acreedores del comerciante quebrado que casi hace imposible que un acreedor privilegiado quede desprotegido totalmente, tanto de su privilegio como de su crédito, dentro de la ejecución común en que consiste el procedimiento de quiebra, y solamente como consecuencia de su propia dejadez puede perjudicarse su situación de crédito privilegiado.

Ello es así porque en ningún caso, puede conocerse de antemano cual puede ser el saldo final de la deuda tributaria, hasta que no se ejecutan todos los bienes y créditos de la deudora principal, o, no se llegue a la liquidación de la situación de quiebra, debiendo tener en cuenta que en todo caso, la Hacienda Pública tiene una situación de privilegio en los procedimientos universales de ejecución, en el supuesto en que los ejercite en tiempo y forma.

Por tanto el inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción para poder exigir la responsabilidad subsidiaria será a partir del día siguiente a la declaración de falencia. Una vez producida ésta y la declaración de derivación de responsabilidad subsidiaria, se iniciará un nuevo plazo para exigir la deuda tributaria a los declarados responsables subsidiarios.

#### **4. El administrador judicial**

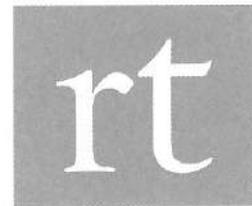
Los liquidadores constituyen el órgano gestor y representativo de la sociedad disuelta y ocupan una posición jurídica semejante, a la de los administradores durante el periodo de vida social activa. De ahí la aplicación, como hemos visto, del mismo régimen de responsabilidad que, por lo que a las sociedades de responsabilidad limitada, expresamente se determina en el artículo 114 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, remitiéndose al artículo 69 de la misma Ley que a su vez lo hace a las normas del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas,<sup>221</sup> lo que no quiere decir que no exista cierta diferencia en el régimen jurídico de la responsabilidad en la que puede incurrir el administrador y el liquidador, ya que el art. 279 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aplicable, según el mencionado escrito de alegaciones, por remisión de los artículos 114 y 69 de la Ley 2/95, de 23 de marzo de Sociedades de Responsabilidad Limitada, estableciéndose en aquel precepto que:

Los liquidadores son responsables ante los accionistas y los acreedores de cualquier perjuicio que les hubiera causado con fraude o negligencia grave, en el desempeño de su cargo.

Se recordará, por el contrario, que para los administradores, el régimen de su responsabilidad, que arranca de la Ley 19/1989, de 25 de julio, contempla mayor rigor, al abandonarse el criterio de la culpa grave de la legislación que le precedía para extenderse a cualquier clase de culpa.



COLECCIÓN  
DOCTRINA TRIBUTARIA Y  
ADUANERA



CAPÍTULO IX



## LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA

### SUMARIO

1. Obligados tributarios
2. Responsabilidad solidaria o subsidiaria
- 2.1 Antecedentes legislativos
3. Sucesión de empresa
- 3.1 Regulación legal
4. Cese de la empresa
- 4.1 Doctrina jurisprudencial
- 4.2 Cuestión prejudicial
- 4.3 Responsabilidad objetiva
- 4.4 Cese de la sociedad sin instar la previa disolución
5. Relevancia del régimen matrimonial del administrador
6. La responsabilidad en la prevención del fraude fiscal



## 1. Obligados tributarios

El artículo 35.5 de la Ley General Tributaria, dispone lo siguiente:

Tendrán asimismo el carácter de obligados tributarios los responsables a los que se refiere el art. 41 de esta ley.

Y en el apartado sexto del mismo artículo se añade:

La concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo supuesto 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.

Las leyes podrán establecer otros supuestos de solidaridad distintos del previsto en el párrafo anterior.

De este modo se amplía considerablemente el número de los obligados tributarios, en el momento del cumplimiento de la obligación tributaria. Si no paga quien haya realizado el hecho imponible, el contribuyente,<sup>222</sup> y concurren determinados requisitos, se producirá la exigencia de responsabilidad a otras personas que asumirán la condición de responsables.

Como principio general, la posición deudora del responsable no deriva de la realización del hecho imponible del tributo, sino del específico supuesto 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

---

222 Artículo 36.2 de la Ley General Tributaria.

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 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 43 de la Ley General Tributaria.

El artículo 41 de la Ley General Tributaria dispone lo siguiente:

1. La ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades. A estos efectos, se considerarán deudores principales los obligados tributarios del apartado 2 del art. 35 de esta ley.

2. Salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria.

3. Salvo lo dispuesto en el apartado 2 del art. 42 de esta Ley, la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario.

Cuando haya transcurrido el plazo voluntario de pago que se conceda al responsable sin realizar el ingreso, se iniciará el período ejecutivo y se exigirán los recargos e intereses que procedan.

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

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

La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios.

6. Los responsables tienen derecho de reembolso frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación civil.

De lo dispuesto en dicha norma jurídica claramente 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.

Por lo que se refiere a los responsables subsidiarios, el artículo citado dispone que para que la Administración pueda dirigirse contra ellos y derivar la acción para exigirles el pago de la deuda tributaria, es necesaria la previa declaración de fallido del deudor principal y de los demás responsables solidarios, así como un acto administrativo cuyo contenido necesario declare la responsabilidad y determine su alcance.

Por ello, 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; consecuentemente, 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.

## 2. Responsabilidad solidaria o subsidiaria

### 2.1 Antecedentes legislativos

El artículo 37.5 en la Ley General Tributaria de 1963, introducido por el artículo 85 de la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, estableció que:

“Cuando sean dos o más los responsables solidarios o subsidiarios de una misma deuda esta podrá exigirse íntegramente a cualquiera de ellos”.

Antes de la referida reforma, la responsabilidad entre los distintos deudores era mancomunada en aplicación del régimen vigente en el momento de generarse la responsabilidad. Dicha responsabilidad mancomunada, se deduce de lo dispuesto con carácter general en los artículos 1137 y 1138 del Código Civil,<sup>223</sup> para los supuestos de concurrencia de dos o más deudores en una sola obligación.

223 Artículo 1137 del Código Civil:

“La concurrencia de dos o más acreedores o de dos o más deudores en una sola obligación no implica que cada uno de aquéllos tenga derecho a pedir, ni cada uno de éstos deba prestar íntegramente, las cosas objeto de la misma. Sólo habrá lugar a esto cuando la obligación expresamente lo determine, constituyéndose con el carácter de solidaria.

Artículo 1138 del Código Civil:

En este sentido el Tribunal Supremo<sup>224</sup> anuló el artículo 16.4 del Reglamento General de Recaudación, que establecía la regla de la solidaridad entre los deudores por falta de cobertura legal, señalando al efecto que “la regla de la mancomunidad entre los deudores de una misma deuda es el principio establecido por el artículo 1.137 del Código y si bien es cierto que las instituciones civiles no pueden ser trasladadas en bloque al Derecho Público, no es menos cierto que éste era el principio que estableció la propia Ley General Tributaria en su artículo 37, incluso respecto de las deudas tributarias, precepto que estuvo vigente desde el año 1963, hasta que se modificó por la Ley de Presupuestos Generales del Estado de 30 de diciembre de 1991, que ha sido la que ha establecido la solidaridad respecto de las deudas de carácter tributario.”<sup>225</sup>

La posición deudora del responsable no deriva de la realización del hecho imponible del tributo, como se ha indicado, 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.

La obligación tributaria nace para el responsable cuando se ha producido el hecho imponible y, además, el presupuesto de hecho determinante de la responsabilidad.<sup>226</sup>

Por ello, 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. Consecuentemente, el acto de derivación de la acción administrativa, que luego analizaremos de forma más amplia, tiene un doble efecto: meramente declarativo en cuanto a la existencia de la obligación, y constitutivo respecto de su exigibilidad.

---

Si del texto de las obligaciones a que se refiere el artículo anterior no resulta otra cosa, el crédito o la deuda se presumirán divididos en tantas partes iguales como acreedores o deudores haya, reputándose créditos o deudas distintos unos de otros.

224 Sentencia del Tribunal Supremo de fecha sentencia de 18 de octubre de 1994.

225 Ver Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de enero de 2008.

226 Véase sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de julio de 2007.

### 3. Sucesión de empresa

#### 3.1 Regulación legal

Se regula en el artículo 40 de la Ley General Tributaria, que dispone lo siguiente:

1. Las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas en las que la ley limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares se transmitirán a éstos, que quedarán obligados solidariamente hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda. Las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas en las que la ley no limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares se transmitirán íntegramente a éstos, que quedarán obligados solidariamente a su cumplimiento.

Para que la responsabilidad sea procedente a los sucesores de sociedades mercantiles, se requiere la observancia de los siguientes requisitos:

- Se debe acreditar la existencia de obligaciones tributarias pendientes de pago, al haberse superado el período de ingreso voluntario de las mismas o incluso el ejercicio del crédito tributario haya sido infructuoso en el período ejecutivo.

- Deben ser sociedades mercantiles disueltas y liquidadas, lo que supone un proceso concursal previo con la declaración de disolución (inscripción en el Registro Mercantil) correspondiente y la liquidación de su patrimonio.

- Si se trata de sociedades mercantiles de responsabilidad limitada, los socios, partícipes o cotitulares serán responsables solidarios hasta el límite del valor de su participación en el patrimonio de la sociedad.

- Si se trata de sociedades mercantiles donde no existe límite de la responsabilidad patrimonial de los socios y partícipes, también quedarán obligados solidariamente en el cumplimiento de las obligaciones pendientes.

Además, el hecho de que la deuda tributaria no estuviera liquidada en el momento de producirse la extinción de la personalidad jurídica de la sociedad o entidad no impedirá la transmisión de las obligaciones tributarias devengadas a los sucesores, pudiéndose entender las actuaciones con cualquiera de ellos.

Y por último, en los supuestos de extinción o disolución sin liquidación de sociedades mercantiles, las obligaciones tributarias pendientes de las mismas se transmitirán a las personas o entidades que sucedan o que sean beneficiarias de la correspondiente operación. Esta norma también será aplicable a cualquier supuesto de cesión global del activo y pasivo de una sociedad mercantil.

#### **4. Cese de la empresa**

##### **4.1 Doctrina jurisprudencial**

La responsabilidad de los administradores de sociedades mercantiles, a efectos tributarios, está lejos de haber quedado definitivamente zanjada en el texto de la nueva Ley General Tributaria y asimismo en la jurisprudencia del Tribunal Supremo como de los demás órganos jurisdiccionales.

Son tantos los supuestos de hecho que pueden presentarse en la vida práctica, que aun cuando el Legislador deba configurar los supuestos de responsabilidad en términos generales, es luego cuando se producen esos distintos casos, donde se aprecia la diferencia interpretativa que puede dar lugar a resultados diferentes, quizá no queridos en la mens legislatoris.

Uno de esos supuestos es la responsabilidad que se exige a los administradores de hecho o derecho, cuando se produce el cese de las sociedades mercantiles, en su actividad comercial o industrial, teniendo pendientes el pago de deudas tributarias derivadas de obligaciones devengadas con anterioridad.

¿Cuándo es procedente la exigencia de responsabilidad subsidiaria, desde la fecha de la liquidación correspondiente o desde que se produce el cese de la actividad de la sociedad mercantil?

Las consecuencias jurídicas que se pueden producir en función de la respuesta, son muy diferentes. En el primer caso, los administradores se verían beneficiados de una generosa prescripción de la acción de la Hacienda Pública para exigirles el pago de la deuda tributaria. En el segundo, es seguro que el cómputo de la prescripción no les afectaría.

Debe tenerse en cuenta que el requisito legalmente exigido de haber cesado la sociedad en la actividad, supuesto en el que la Ley no demanda la existencia de infracción tributaria, ni por tanto mala fe o negligencia grave en los administradores.

Para que la derivación de responsabilidad sea posible (artículo 40.1, de la Ley General Tributaria, segundo párrafo, incluido en la redacción dada al precepto por la Ley 10/85, en relación con lo que se dispone en el artículo 43.1.b) de nueva Ley General Tributaria de 2003), es preciso que concurra y se acredite:

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.

Una sentencia del Tribunal Supremo, de fecha 7 de mayo de 2005, dictada en interés de ley, determina con claridad la doctrina existente en este aspecto, al resolver dos cuestiones básicas sobre la incidencia que las distintas Administraciones Públicas tienen en la exigencia de responsabilidad a los administradores.

La sentencia que se había dictado en primera instancia, basaba su argumentación en la doctrina expresada anteriormente por el propio Tribunal Supremo, en sentencias de 18 de junio de 2002 y 31 de marzo de 2003.

Dicha doctrina hacía referencia a que el cese de una entidad mercantil no sólo es un hecho sino también una cuestión legal que deben resolver los Tribunales y, de acuerdo con las precitadas sentencias, es una cuestión mercantil, a dilucidar y decidir por la jurisdicción civil siendo incompetente una Corporación municipal, per se, para declarar la responsabilidad subsidiaria del administrador de una entidad mercantil.

Lo que se discutía en el proceso contencioso-administrativo en primera instancia era la competencia de los Ayuntamientos para proceder a la derivación de responsabilidad de los administradores de una sociedad, que ha cesado en su actividad, por las obligaciones tributarias pendientes de esa sociedad y sobre la competencia de la Jurisdicción contencioso-administrativa para decidir si se cumplen los requisitos previstos en el antiguo artículo 40.1, supuesto segundo, de la Ley General Tributaria para derivar la responsabilidad.

La responsabilidad subsidiaria de los administradores se funda en el derogado artículo 40.1 párrafo primero, supuesto segundo, de la Ley General Tributaria<sup>227</sup> (aplicable por razón del tiempo), que establecía:

227 En la actualidad corresponde al artículo 43.1.b) de la vigente Ley General Tributaria.

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.

Se trataba, pues, de interpretar el precepto transcrito, cuya redacción traía causa de la Ley 10/1985, de 26 de abril, para determinar si el significado de la expresión "que hayan cesado en sus actividades" que utiliza la norma transcrita comprende o no las situaciones de hecho en las que se produce la inactividad total o prácticamente absoluta de la sociedad con perjuicio para la Hacienda por incumplimiento de las obligaciones tributarias pendientes a cargo de la misma.

La doctrina ha interpretado el precepto que nos ocupa en el sentido de entender que comprende el cese de hecho caracterizado por la falta completa o prácticamente completa de actividad social y que el supuesto de responsabilidad que recoge el precepto se vincula a la falta de diligencia del administrador que omite el cumplimiento que le es debido para el abono de las deudas tributarias pendientes haciéndose partícipe con la sociedad del incumplimiento de la obligación tributaria.

La Administración tributaria es competente para derivar la deuda tributaria desde la sociedad al administrador responsable subsidiario con la sola exigencia de que la primera se encuentre total o prácticamente inactiva de hecho (haya cesado en su actividad) y que el administrador sea quien material y/o formalmente tenga esta condición al tiempo del devengo de las deudas tributarias.

Además, la prueba de estos hechos debe estar en el expediente administrativo para la derivación de responsabilidad. La decisión de derivación debe quedar, en todo caso, sujeta al control de la jurisdicción contencioso-administrativa.

En diversos casos, los Tribunales Superiores de Justicia al resolver recursos en los que se aplicaba el anterior artículo 40.1, supuesto segundo, de la Ley General Tributaria, han entendido que, a partir de la fecha en que entró en vigor la reforma de la Ley 10/1985, cabía derivar la responsabilidad contra los administradores de una sociedad por haber cesado la sociedad en su 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 posible.

Para la exigencia de esta causa de imputación debían concurrir los siguientes requisitos:

a) El hecho determinante de la derivación de responsabilidad es el cese de la actividad de la persona jurídica, cuando tiene obligaciones

tributarias pendientes. Tal cese tiene un contenido fáctico, no jurídico, careciendo por tanto de contenido formalista, siendo necesario únicamente que la cesación en la actividad sea completa y presumiblemente irreversible, lo que debe quedar probado en el expediente por los órganos administrativos.

b) La condición de administrador al tiempo del cese, extendiéndose la responsabilidad a las obligaciones tributarias pendientes y no prescritas de las empresas a la fecha de efectuarse la derivación.

c) Declaración de fallida en el cumplimiento de sus obligaciones de la sociedad sujeto pasivo. Cumplidos los requisitos expuestos, existe título suficiente para derivar la responsabilidad de la empresa contra su administrador o administradores.

Para el Tribunal Supremo, no ofrece duda que si las deudas tributarias de la empresa lo son por cualquiera de los tributos locales, la Administración Municipal podrá acordar la derivación de responsabilidad subsidiaria a los administradores de la sociedad que haya cesado en sus actividades y se le declare fallida, independientemente de que siga existiendo con personalidad jurídica propia. No es necesario que la sociedad esté disuelta o liquidada o sometida a proceso de suspensión de pagos o quiebra.

No obstante, se exige que con el acuerdo de derivación de responsabilidad deberá notificarse al responsable subsidiario los elementos esenciales de la liquidación así como los medios de impugnación contra la misma, pudiendo aquél recurrirla de nuevo sin límite de causas, con independencia de que la liquidación hubiera adquirido firmeza para la sociedad.

El Tribunal Supremo concluye, por lo que ahora nos interesa, que la fecha a considerar para determinar la aplicación de tal supuesto de responsabilidad es la del hecho determinante de la derivación de la responsabilidad, es decir, el cese en la actividad de la persona jurídica, no la de la liquidación causante de la deuda tributaria exigida.

Por otra parte, el Ayuntamiento recurrente proponía que el Tribunal Supremo declarase la competencia de la jurisdicción contencioso-administrativa para decidir, en el ámbito de un recurso contencioso-administrativo, cuando se cumplan los requisitos previstos en el artículo 40.1 párrafo primero, supuesto segundo, de la Ley General Tributaria para derivar la responsabilidad, por las obligaciones tributarias pendientes de una persona jurídica, hacia sus administradores por cese de la actividad.

## 4.2 Cuestión prejudicial

Sobre este aspecto han recaído muchos pronunciamientos judiciales. No parece necesario formular la doctrina legal ya conocida sobre esta cuestión, pero sí al menos conviene destacar que el artículo 4.1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, permite que los Juzgados y Tribunales del orden contencioso-administrativo extiendan excepcionalmente su competencia al conocimiento y decisión de cuestiones prejudiciales e incidentales no pertenecientes al orden administrativo cuando estén directamente relacionadas con el recurso contencioso-administrativo, aunque en éstos casos, dice el artículo 4.2 la decisión que se pronuncie no producirá efectos fuera del proceso en que se dicte.

Para poder enjuiciar una cuestión civil planteada como cuestión previa en un proceso contencioso-administrativo es necesario que entre la cuestión prejudicial y la que se plantee como principal en la pretensión deducida exista una relación directa. La cuestión prejudicial ha de constituir un presupuesto insoslayable e íntimamente unido a la cuestión de fondo.

La cuestión prejudicial puede pertenecer a cualquier orden no administrativo, salvo el penal y el constitucional, así como las cuestiones relativas al Derecho comunitario europeo; cualquiera que sea el Derecho no administrativo aplicable para su decisión podrá ser aplicado por el Juez de lo contencioso-administrativo.

Por consiguiente, en supuestos como el anteriormente indicado, puede la Jurisdicción contencioso-administrativa, de acuerdo con el artículo 4 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativo, examinar y decidir, como cuestión prejudicial, cuando puede considerarse que una sociedad ha cesado, como cuestión de hecho, en su actividad, en cuanto resulta indispensable para declarar la derivación de responsabilidad contra los administradores de una sociedad, en los casos de cese efectivo o de hecho de la actividad de la sociedad, por las cantidades dejadas de ingresar por pagos correspondientes a impuestos, tasas y contribuciones especiales municipales.

No se requiere, pues, la existencia de un previo pronunciamiento en el orden jurisdiccional civil que determine si concurre o no el requisito de cese en la actividad de la persona jurídica.

### 4.3 Responsabilidad objetiva

Volviendo a la exigencia de responsabilidad, debe quedar acreditado incluso en el expediente administrativo que se unirá al proceso contencioso-administrativo, la condición de administrador de quien lo fue al tiempo tanto del impago como del cese, así como el cese de la sociedad en su actividad.

Ahora bien, ¿es suficiente el cese de la actividad de la sociedad mercantil para que automáticamente se produzca el presupuesto de hecho de la responsabilidad subsidiaria al administrador?

Siempre se ha negado y reconocido por el Tribunal Supremo en numerosas sentencias, que no existe un régimen de responsabilidad objetiva.<sup>228</sup>

Sin embargo, en la redacción ya derogada del artículo 40.1.2ª de, le permitía afirmar a la Administración tributaria, que la expresión “*en todo caso*”, impedía hacer distinciones o exigir requisitos no queridos por el Legislador, pues “*en todo caso*” quiere decir, sencillamente, en todos los supuestos de cese de actividad.

De este modo resultaría clara la responsabilidad, solamente por producirse el cese de la actividad, sin más y por no realizar los actos necesarios para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Pero también conviene recordar que la propia Administración viene reconociendo que el precepto antes referido 40.1, párrafo segundo, por el que se establece la responsabilidad subsidiaria de los administradores, no instituye una responsabilidad objetiva. Ilustrativa es la resolución del TEAC de 24 de septiembre de 1999 en la que, tras referirse a la normativa general en materia de responsabilidad contractual y extracontractual, se establece lo siguiente:

“En el mundo de las sociedades mercantiles la situación es análoga; así, el artículo 127 de la Ley de Sociedades Anónimas, de 22 de diciembre de 1989, expresa que “los administradores desempeñarán su cargo con la diligencia de un ordenado empresario y de un representante leal” (paradigma que es el correlato del “buen padre de familia” del artículo. 1.104, párrafo. 2º, CC). Por su parte, el artículo 61 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, de 23 de marzo de 1995, contiene un texto idéntico al anterior.”

228 Con cita de la sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990 y la resolución del TEAC de 23 de febrero de 1994.

Consecuencia de uno y otro precepto son el artículo 133.1 de la Ley de Sociedades Anónimas: “Los administradores responderán frente a la sociedad, frente a los accionistas y frente a los acreedores sociales del daño que causen por actos contrarios a la Ley o a los estatutos o por los realizados sin la diligencia con la que deben desempeñar el cargo.” También el artículo 69 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, que remite el régimen de responsabilidad de los administradores a lo establecido para los de la sociedad anónima.

En desarrollo y en cumplimiento de sus amplísimas facultades y obligaciones de gestión y representación, los administradores sociales vienen obligados a promover la disolución de la sociedad cuando se dé alguna de las causas legales o estatutarias de disolución que así lo exijan (por ejemplo, artículos 260 y 262 de la Ley de Sociedades Anónimas, y artículos 104 y 105 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada); hasta el extremo de que el artículo 262.5 de la Ley de Sociedades Anónimas dispone que:

“Responderán solidariamente de las obligaciones sociales los administradores que incumplan la obligación de convocaren el plazo de dos meses la junta general, para que adopte, en su caso, el acuerdo de disolución o que no soliciten la disolución judicial de la sociedad en el plazo de dos meses a contar desde la fecha prevista para la celebración de la junta, cuando ésta no se haya constituido, o desde el día de la junta, cuando el acuerdo hubiera sido contrario a la disolución”. En tanto que el artículo 105.5 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, más rápidamente, dice así: “El incumplimiento de la obligación de convocar Junta general o de solicitar la disolución judicial determinará la responsabilidad solidaria de los administradores por todas las deudas sociales”.

CAP. IX

Situada en esta perspectiva la responsabilidad de los administradores sociales, tendría sentido propio la norma del artículo 40.1, párrafo 2.2, la Ley General Tributaria de 1963:

“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”.

En definitiva, no es sino la concreción en el ámbito tributario de la responsabilidad que las leyes mercantiles disponen para los administra-

dores, sin duda porque de su actuación dependen los intereses de la propia sociedad, de los socios y de los terceros que se relacionen con aquélla.

Quizá por ello no deba pensarse, la vista de lo que antecede, que estemos ante un supuesto de responsabilidad objetiva pura y simple, aunque la Ley haya empleado la expresión "en todo caso".

Es cierto, en el caso de cese de la actividad social la responsabilidad tiene connotaciones de la responsabilidad civil.<sup>229</sup> Pero, por lo que se refiere a la responsabilidad del administrador, según la doctrina anterior a la reforma introducida por la vigente Ley 58/2003, General Tributaria, a pesar de lo que pudiera deducirse de la expresión "en todo caso" contenida en el art. 40 de la Ley General Tributaria de 1963, no se establece de forma objetiva, pues ello vulneraría las garantías que a favor de los ciudadanos establece la Constitución, que son de aplicación al Derecho Tributario, sino que la imputación de responsabilidad tiene su fundamento en la conducta al menos negligente del administrador que, en perjuicio de sus acreedores; y entre éstos la Hacienda Pública, omite la diligencia que le es exigible en cumplimiento de las obligaciones que le impone la legislación mercantil, siendo un hecho no controvertida que la sociedad cesó en su actividad sin haberse disuelto ni liquidado".

Lo que ocurre es que con la expresión "en todo caso", la Ley General Tributaria, quería distinguir la hipótesis del párrafo 2º del art. 40.1, de la del párrafo 1º precedente; así como en ésta es preciso que se hayan cometido infracciones, simples o graves, por la persona jurídica y haya concurrido una conducta culpable, activa u omisiva, de los administradores. En la del párrafo segundo basta con que haya obligaciones tributarias pendientes, tuviesen relación o no con conductas infractoras de la persona jurídica, pues aquí la negligencia culpable se sitúa en el comportamiento del administrador y no es necesaria su apreciación en la conducta de la sociedad.

En el ámbito tributario es particularmente grave para los intereses de la Hacienda Pública la falta de apertura de un procedimiento de disolución y liquidación, porque impide que entren en juego otras responsabilidades que actúan a modo de garantía del crédito tributario, como la subsidiaria de los liquidadores, ex artículo 40.2 de la Ley General Tributaria (actual artículo 43 de la vigente Ley General Tributaria) o la que establece artículo 177.2 de la misma LGT, que dispone lo siguiente:

---

229 Como se dice en la sentencia de la Audiencia Nacional de 4 febrero 1999.

Disuelta y liquidada una sociedad o entidad, el procedimiento de recaudación continuará con sus socios, partícipes o cotitulares, una vez constatada la extinción de la personalidad jurídica.

Disuelta y liquidada una fundación, el procedimiento de recaudación continuará con los destinatarios de sus bienes y derechos.

La Administración tributaria podrá dirigirse contra cualquiera de los socios, partícipes, cotitulares o destinatarios, o contra todos ellos simultánea o sucesivamente, para requerirles el pago de la deuda tributaria y costas pendientes.

Así, pues, y en resumen, la falta de promoción por los administradores de los acuerdos sociales necesarios para una ordenada disolución y liquidación de la sociedad que ha cesado de hecho en sus operaciones, los constituye en responsables tributarios, salvo prueba de que por fuerza mayor u otra causa bastante no pudieran promover tales acuerdos, o salvo el caso de que siendo colegiado el órgano de administración hubieren hecho, todo lo posible legalmente para lograr un pronunciamiento del mismo dirigido a ello.

En conclusión, a pesar de que se niega la existencia de responsabilidad objetiva tanto por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, sentencias de los distintos órganos jurisdiccionales y doctrina administrativa, el caso es que el cese de las actividades, aun cuando en la nueva redacción que aparece en el artículo 43.1. b) no se expresa "en todo caso", no supone de por sí, sólo por ese hecho objetivo, la exigencia de responsabilidad a los administradores de una sociedad mercantil que haya cesado en sus actividades.

No es suficiente el cese en la actual redacción del mencionado artículo 43.1. b), pues el hecho objetivo y acreditado del cese depende irremediabilmente, como presupuesto fáctico en la aplicación de la responsabilidad subsidiaria, de que los administradores "no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieran adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago".

Conceptos jurídicos indeterminados que corresponde alegar y probar suficientemente a la Administración tributaria, a efectos del preceptivo y posterior control jurisdiccional en el proceso contencioso-administrativo.

#### **4.4 Cese de la sociedad sin instar la previa disolución**

Analizaremos el cese de la actividad de la persona jurídica con obligaciones tributarias pendientes, habiéndose omitido el deber de instar la

disolución de la persona jurídica por parte de los administradores de esta última, regulado en el artículo 43.1. b) de la Ley General Tributaria, que dice 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.

La doctrina interpreta el contenido del artículo anterior en el sentido de entender que comprende el cese de hecho caracterizado por la falta completa o prácticamente completa de actividad social,<sup>230</sup> y que el supuesto de responsabilidad que recoge el precepto se vincula a la falta de diligencia del administrador que omite el cumplimiento que le es debido para el abono de las deudas tributarias pendientes haciéndose partícipe con la sociedad del incumplimiento de la obligación tributaria.

### 5. Relevancia del régimen matrimonial del administrador

Puede ocurrir que en aplicación de lo que se dispone en el artículo 43.1.a), la responsabilidad subsidiaria para los administradores, el régimen económico matrimonial tenga influencia en el momento de exigirse la responsabilidad contra el administrador. ¿Se puede modificar el régimen de gananciales, por medio de capitulaciones matrimoniales, pasar al régimen de separación de bienes para que evitar la declaración responsabilidad recaiga en bienes del cónyuge no deudor?

230 En la sentencia del TSJ de Cataluña de fecha 6 de febrero de 2008, se resuelve un caso en que “en el supuesto enjuiciado, en fecha 18 de febrero de 1997 se dio de baja a la sociedad Gerundenses Reunidas, S.A. en el IAE por fin de actividad, con efectos de 1 de enero de 1997, además de haberse comprobado por el Agente de Recaudación la falta de actividad mediante visita efectuada al domicilio social el 8 de abril de 1997; sin que los demandantes hubieran instado la liquidación y disolución de la misma en garantía de sus deudores, lo que se traduce en el incumplimiento de una de las obligaciones inherentes al desempeño del cargo de administrador, con el consiguiente deber de soportar las responsabilidades legalmente establecidas en caso de incumplimiento, en particular por lo que se refiere a las obligaciones tributarias pendientes, a tenor de la normativa y jurisprudencia que han quedado expuestas.”

En definitiva, lo que aquí es objeto de comentario es la posibilidad de ser trabados los bienes por la Administración, así como la afectación de los mismos a las deudas generadas por el otro cónyuge vigente el régimen de gananciales.

Es conveniente partir de lo que se dispone en el artículo 1317 del Código Civil, cuando dice lo siguiente:

La modificación del régimen económico matrimonial realizada durante el matrimonio no perjudicará en ningún caso los derechos ya adquiridos por terceros.

No cabe duda que la respuesta al debate guarda una directa relación con la responsabilidad por deudas mantenidas con la Administración tributaria, por el esposo mientras desempeñaba una actividad mercantil, y mientras estuvo vigente el régimen de sociedad de gananciales, con independencia de que con posterioridad se modificase el mismo, por virtud de capitulaciones matrimoniales a régimen de separación absoluta de bienes, exige tener en cuenta el artículo 1362.4 del Código Civil, según el cual:

Serán de cargo de la sociedad de gananciales los gastos que se originen, por la explotación regular de los negocios o el desempeño de profesión, arte u oficio de cada cónyuge.

Es claro que en este caso las deudas con la Hacienda Pública generadas por el esposo de la interesada en su actividad comercial son, por ministerio de la ley, gananciales hasta el momento en que se firmaron las capitulaciones matrimoniales.

Se debe indicar asimismo que en el presente caso han de entrar en aplicación los artículos 1401 y 1402 del Código Civil,<sup>231</sup> que establece el primero:

Mientras no se hayan pagado por entero las deudas de la sociedad, los acreedores conservarán sus créditos contra el cónyuge deudor. El cónyuge no deudor responderá con los bienes que le hayan sido adjudicados, si se hubiere formulado debidamente inventario judicial o extrajudicial.

231 El artículo 1402 del Código Civil dispone: "Los acreedores de la sociedad de gananciales tendrán en su liquidación los mismos derechos que le reconocen las leyes en la partición y liquidación de las herencias."

Vemos cómo dicho precepto viene a fijar dos reglas de responsabilidad, además de una regla de reembolso, ajena al debate que ahora nos ocupa. En relación con las primeras se establece una primera regla de responsabilidad para el supuesto de que se realizara inventario, dado que en tal supuesto el cónyuge no deudor concreta y limita su responsabilidad a los bienes gananciales que le habían sido adjudicados.

Por el contrario, el cónyuge deudor, quien efectivamente contrajo la obligación, responde conforme a las reglas generales, así artículo 1911 del Código Civil, esto es, con todos sus bienes, todo su patrimonio incluido el privativo e ilimitadamente.

La segunda regla de responsabilidad se deduce a sensu contrario de la anterior y se anuncia del modo siguiente: si no se realiza inventario, el cónyuge no deudor responde también de acuerdo con la regla general del artículo 1911 Código Civil, esto es, la denominada responsabilidad ultra vires, con los bienes que se le adjudicaron y además con los suyos propios, van a responder en ausencia de inventario ambos cónyuges ilimitadamente.

Estamos por tanto ante una norma coherente y lógica en garantía de los acreedores. Sin que podamos olvidar que las capitulaciones matrimoniales de era claramente buscada de propósito por lo que se deduce del expediente administrativo.

En relación con ello podemos traer a colación la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala 1ª de 28 de abril de 1988 en la que se viene a decir que "el artículo 1401 del Código Civil contiene, como se ha puesto de manifiesto por la doctrina, un precepto explícito y otro implícito, pues en primer lugar se sujetan expresamente responsabilidad los bienes adjudicados al cónyuge no deudor, con independencia de la responsabilidad del cónyuge deudor con todos sus bienes."

Pero esta responsabilidad limitada descansa sobre los presupuestos de que se trate de una deuda consorcial contraída por el otro cónyuge y que se haya formalizado debidamente el inventario, que ha de incluir explícitamente las deudas pendientes a cargo de la sociedad.

Dicha sentencia va a señalar asimismo que de no ser así, y este es el precepto implícito, es decir, si los cónyuges han dividido el activo sin pagar alguna deuda consorcial, el cónyuge no deudor responde ultra vires, por cuanto, según el artículo 1402 también del Código Civil, los acreedores de la sociedad de gananciales, tendrán en su liquidación

los mismos derechos que les reconocen las leyes en la partición y liquidación de las herencias.<sup>232</sup>

Con independencia de lo que alcanza al esposo deudor, existe una responsabilidad real de la masa de los bienes gananciales que no desaparece por el hecho de que hayan sido adjudicados, todo lo cual determina que aún después de la disolución de la comunidad de gananciales permanece viva la acción del acreedor contra los bienes consorciales.<sup>233</sup>

## 6. La responsabilidad en la prevención del fraude fiscal

El fraude de Ley, en cuanto institución jurídica que asegura la eficacia de las normas frente a los actos que persiguen fines prohibidos por el ordenamiento o contrarios al mismo, es una categoría jurídica que despliega idénticos efectos invalidantes en todos los sectores del ordenamiento jurídico, y no exclusivamente en el ámbito civil. El concepto de fraude de Ley es, pues, siempre el mismo, variando únicamente, en función de cuál sea la rama jurídica en la que se produce, las llamadas, respectivamente, "norma de cobertura" y "norma defraudada" o eludida, así como la naturaleza de la actuación por la que se provoca artificialmente la aplicación de la primera de dichas normas no obstante ser aplicable la segunda.

Las técnicas defraudadoras utilizadas por el sujeto pasivo de una determinada relación jurídica, son inimaginables. Es imposible prever con anticipación necesaria en qué consistirá la defraudación, cómo se manifestará, qué normas serán utilizadas de cobertura, cuál la norma jurídica defraudada. En todos estos el Legislador siempre actúa a posteriori, cuando se ha consumado el fraude fiscal con el consiguiente daño o perjuicio a la Hacienda Pública.

Por ello, se deben utilizar todos los medios preventivos de que se dispongan, basados en la experiencia y prevención, para llevar a cabo las reformas legislativas que disuadan a los posibles defraudadores. Pero en ocasiones no es fácil mantener el equilibrio entre conceder más prerrogativas a la Administración Tributaria y respetar los derechos y garantías de los contribuyentes.

232 Ese planteamiento de la sentencia del Tribunal Supremo de 28 de abril de 1988, se reproduce con posterioridad, así entre otras en la de 20 de marzo de 1989. Situación que podía haberse remediado fácilmente con sólo un correcto inventario.

233 Ver sentencia del Tribunal Supremo (Sala Primera) de 13 de junio de 1986 y especialmente la sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de febrero de 2008.

No hace mucho tiempo se aprobó por el Pleno del Senado, en su sesión del día 4 de octubre de 2006, el Dictamen de la Comisión de Economía y Hacienda sobre el Proyecto de Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal.<sup>234</sup> En dicho Dictamen se introdujeron unas modificaciones sustanciales que afectan a la responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades mercantiles, que unidas a las existentes, amplía considerablemente los supuestos de responsabilidad en el pago de la deuda tributaria.

La Exposición de Motivos de la Ley 26/2006 del Fraude Fiscal, justifica las modificaciones legislativas introducidas en distintos textos normativos, que también afecta a la Ley General Tributaria y es lo que ahora nos interesa, diciendo lo siguiente:

El fraude fiscal es un fenómeno del que se derivan graves consecuencias para la sociedad en su conjunto. Supone una merma para los ingresos públicos, lo que afecta a la presión fiscal que soportan los contribuyentes cumplidores; condiciona el nivel de calidad de los servicios públicos y las prestaciones sociales; distorsiona la actividad de los distintos agentes económicos, de tal modo que las empresas fiscalmente cumplidoras deben enfrentarse a la competencia desleal de las incumplidoras; en definitiva, el fraude fiscal constituye el principal elemento de inequidad de todo sistema tributario.

Si bien es cierto que la responsabilidad del administrador social no es objetiva, al tener que estar fundamentada en una causa legítima imputable de responsabilidad, en función del presupuesto que el Legislador ha establecido en los artículos 42 y 43 de la Ley General Tributaria, debemos comenzar por distinguir la distinta personalidad jurídica y consideración fiscal que tiene el administrador respecto de la sociedad mercantil.

La sociedad mercantil es sujeto pasivo de la deuda tributaria impagada, mientras que el administrador se sitúa "junto a los deudores principales".<sup>235</sup>

234 Las enmiendas aprobadas por el Senado y el correspondiente mensaje motivado fueron remitidos al Congreso de los Diputados a los efectos previstos en el artículo 90.2 de la Constitución, lo que se convirtió el texto que dio lugar a la Ley 26/2006, del Fraude Fiscal.

235 Artículo 41 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria:  
"1. La ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades. A estos efectos, se considerarán deudores principales los obligados tributarios del apartado 2 del art. 35 de esta ley."

Para poder determinar la existencia de una imputación a título de responsabilidad tributaria, al administrador de una sociedad mercantil, debe tenerse en cuenta que expresamente la Ley de Sociedades Anónimas<sup>236</sup>, impone a los administradores de la sociedad, desempeñar su cargo con la diligencia de un ordenado empresario y un representante leal. Además, y a efectos del cumplimiento de sus funciones, en orden a una correcta gestión, el artículo 129 les reconoce una representación que se extiende a todos los actos comprendido en el objeto social.

En el mismo sentido, las normas de aplicación determinan un sistema por el cual los administradores pueden controlar la actuación de la sociedad, consistente en la formulación de las cuentas anuales, el informe de gestión y la propuesta de aplicación del resultado, y, en su caso, las cuentas y el informe de gestión consolidados; tales documentos habrán de ser firmados por los administradores, expresando la causa, si alguno no lo hiciera.<sup>237</sup>

Además, el artículo 172, dispone que las cuentas anuales deberán redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y los resultados de la sociedad. Asimismo, por lo que ahora nos interesa, el artículo 189 impone recoger en las cuentas de pérdidas y ganancias una partida de "otros impuestos", lo que hace posible conocer el estado de la sociedad en cuanto a sus obligaciones tributarias.<sup>238</sup>

Ello demuestra que aun cuando dispongan de personalidad jurídica diferente, el administrador de la sociedad mercantil no puede desentenderse del resultado tanto económico, como del cumplimiento de las obligaciones tributarias de la empresa, pues, en definitiva, el administrador por pertenecer al Consejo de Administración, es quien decide y toma parte en la formación de la voluntad social.

Por ello, cuando se trata del incumplimiento del pago de una deuda tributaria, o bien, de la comisión de una infracción tributaria, el Legislador

---

236 Artículo 127.

237 Artículo 171 de la Ley de Sociedades Anónimas.

238 De todo ello se deduce que los administradores han de hacer todo aquello que una actuación diligente exija, para conocer la situación de la sociedad, teniendo los instrumentos jurídicos al efecto, y adoptar las medidas encaminadas al buen funcionamiento de la misma, ya sea mediante actuaciones relativas al objeto social, ya solicitando las debidas explicaciones de las actuaciones de otros administradores.

ha previsto dos clases de responsabilidades, la solidaria y la subsidiaria, ambas reguladas en la Ley General Tributaria.<sup>239</sup>

Con la reforma introducida por la nueva Ley de Medidas de Prevención para el Fraude Fiscal, se busca acentuar la responsabilidad del administrador social, para impedir que el incumplimiento de pago de la deuda tributaria quede sin la debida exigencia.

El artículo 5 apartado cinco de la Ley, modifica el apartado 2 del artículo 42, que queda redactado en los siguientes términos:

«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 levantamiento 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.»

La modificación consiste en añadir “y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan”. El resto del apartado 2 del artículo 42, como del apartado 1 mantiene la misma redacción.

Se incluyen tres conceptos integrantes de la deuda tributaria, menos la sanción,<sup>240</sup> que merecen comentario.

<sup>239</sup> Artículos 42 y 43 de la Ley General Tributaria.

<sup>240</sup> Artículo 58 de la Ley General Tributaria.

El interés de demora es consustancial al importe de la deuda tributaria, como compensación por el retraso en el pago. Es un concepto compensador procedente del Derecho Civil, que debe entenderse incluido siempre que la deuda tributaria se pague superada la fase de pago voluntario.

Sin embargo la inclusión del importe de la sanción, constituye una excepción<sup>241</sup> al principio general de personalidad de las penas<sup>242</sup>. Ciertamente es que en la responsabilidad solidaria la sanción tributaria,<sup>243</sup> debe exigirse al administrador social, previo expediente administrativo sancionador, lo mismo que a cualquier otro obligado tributario,<sup>244</sup> con respecto al principio de presunción de inocencia.<sup>245</sup>

241 Artículo 41. 4 de la Ley General Tributaria: "La responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra ley se establezcan.

242 El principio de personalidad de las penas, aplicable también a las sanciones tributarias, exige la responsabilidad personal por hechos propios y no ajenos.

243 Artículo 42.1 de la Ley General Tributaria: "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."

244 Artículo 21 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario " Procedimiento para la imposición de sanciones tributarias:

1. Como regla general, la imposición de sanciones tributarias se realizará mediante un procedimiento separado del procedimiento de aplicación de los tributos, de acuerdo con lo dispuesto en la sección 2ª de este capítulo.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en los supuestos en que el interesado renuncie a la tramitación separada del procedimiento sancionador y en los supuestos de actas con acuerdo, las cuestiones relativas a las infracciones se analizarán en el correspondiente procedimiento de aplicación de los tributos de acuerdo con su normativa reguladora y con lo dispuesto en la sección 3ª de este capítulo."

245 La presunción de inocencia comporta en el orden estricto sensu determinadas exigencias. Una primordial consiste en la carga de probar los hechos constitutivos de cada infracción que corresponde ineludiblemente a la Administración Pública actuante, sin que sea exigible al inculpado "una probatio diabólica de los hechos negativos". En suma, pues, para que la presunción constitucional quede desvirtuada es necesario la concurrencia de una prueba suficiente y razonablemente concluyente de la culpabilidad del administrador social, aun cuando la prueba de presunciones puede considerarse suficiente para desvirtuar la exigencia constitucional siempre que los hechos de que se extraiga la conclusión que la presunción comporta queden plenamente acreditados y la conclusión resulte

No hay que olvidar que *“del pago de la deuda tributaria pendiente”* se refiere a la deuda de la sociedad mercantil, de forma única y exclusiva. Però en el incumplimiento de la obligación de pagar la deuda tributaria o en la comisión de una infracción tributaria, ha tenido participación decisiva la voluntad del administrador, sin cuyo concurso sería imposible.

De todas formas, llama la atención que en la reforma legislativa producida, se haga una referencia expresa a conceptos jurídicos que, por su significado sancionador, como la sanción tributaria y el recargo,<sup>246</sup> se hagan incidir directamente en la responsabilidad del administrador social. Aun cuando necesariamente se deban separar la personalidad jurídica de la sociedad mercantil y del administrador, el incumplimiento de la obligación tributaria o la comisión de la infracción, es atribuible sólo a la sociedad mercantil, pero por el principio de responsabilidad tributaria, en caso de impago, se produce el fenómeno anteriormente indicado, esto es, el responsable se coloca “junto a los deudores principales.”

Ello es así, porque los administradores, quienes tienen la obligación de adoptar las medidas necesarias para asegurar una ordenada gestión societaria, incluyendo los aspectos tributarios, y los medios jurídicos para realizar su función, son responsables por el resultado de tal gestión, salvo que resulte acreditado que emplearon todos los instrumentos jurídicos a su alcance para conocer y corregir la situación prohibida por la Ley.<sup>247</sup>

En el mismo sentido y finalidad de reforzar la garantía de cobro de la deuda tributaria, se añaden dos nuevos apartados al artículo 43, que configura la responsabilidad subsidiaria, en los siguientes términos:

---

razonable. Por ello resulta obligado destacar que la misma supone el ejercicio, en su inicio, de la potestad sancionadora de la Administración por lo que ha de afirmarse con rotundidad, que no cabe sin más partir del orden probatorio que marca dicha doctrina, sino que a él debe anteponerse como clave previa, el derecho Fundamental de presunción de inocencia consagrado en el artículo 24 de la Constitución conforme al cual incumbe a la autoridad que ejerce esa potestad, la carga probatoria y está absolutamente exonerado de ella, el que la sufre, que no viene obligado a probar su inocencia

246 El Tribunal Constitucional en sentencia de 21 de diciembre de 1995 y otras más posteriores, estableció la doctrina de que el importe del recargo cuando coincidía con el importe mínimo de la sanción tributaria, tenía naturaleza sancionadora.

247 No quiere ello decir que nos encontremos ante una responsabilidad objetiva, sino que la imputación que se realiza a los administradores lo es, al menos, a título de culpa, ya que al no desplegar la diligencia necesaria y exigible en el ejercicio de sus funciones, causaron, ya sea en concurrencia con actuaciones positivas de otros, la comisión de la irregularidad con efectos tributarios

«g) Las personas o entidades que tengan el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, de las personas jurídicas o en las que concurra una voluntad rectora común con estas, cuando resulte acreditado que las personas jurídicas han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda pública y exista unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial. La responsabilidad se extenderá a las obligaciones tributarias y a las sanciones de dichas personas jurídicas.

h) Las personas o entidades de las que los obligados tributarios tengan el control efectivo, total o parcial, o en las que concurra una voluntad rectora común con dichos obligados tributarios, por las obligaciones tributarias de éstos, cuando resulte acreditado que tales personas o entidades han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, siempre que concurren, ya sea una unicidad de personas o esferas económicas, ya una confusión o desviación patrimonial. En estos casos la responsabilidad se extenderá también a las sanciones.»

En ambos supuestos aparecen un conjunto de requisitos de ineludible cumplimiento, que son los siguientes:

Primero, que el responsable tenga el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, de las personas jurídicas o en las que concurra una voluntad rectora común con estas.

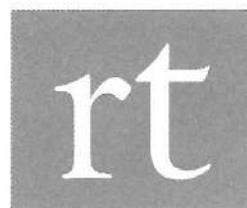
Segundo, que resulte acreditado que las personas jurídicas han sido creadas o utilizadas.

Tercero, que esa utilización tenga por finalidad una forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda pública.

Cuarto, que exista unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial.

No resultará fácil acreditar debidamente y sin lugar a dudas, los requisitos exigidos anteriormente. Habrá que atenerse a los hechos, circunstancias y elementos de cada una de las relaciones jurídicas tributarias a efectos de determinar la concurrencia de todos los requisitos, con la finalidad única y exclusiva de eludir la responsabilidad patrimonial frente a la Hacienda Pública.

COLECCIÓN  
DOCTRINA TRIBUTARIA Y  
ADUANERA



CAPÍTULO X



# Capítulo X

## EL RESPONSABLE

### SUMARIO

1. Antecedentes legislativos
2. Regulación legal



## 1. Antecedentes legislativos

El artículo 37 de la Ley General Tributaria, antes de la nueva redacción de la Ley 25/1995, de 20 de julio, tenía la siguiente redacción:

- “1. La Ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria, junto a los sujetos pasivos, a otras personas, solidaria o subsidiariamente.
2. Salvo precepto expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria.
3. En los casos de responsabilidad subsidiaria, será inexcusable la previa declaración de fallido del sujeto pasivo, sin perjuicio de las medidas cautelares que antes de esta declaración puedan reglamentariamente adoptarse.
4. La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá previamente un acto administrativo, que será notificado reglamentariamente, confiriéndoles desde dicho instante todos los derechos del sujeto pasivo.
5. Cuando sean dos o más los responsables solidarios o subsidiarios de una misma deuda, ésta podrá exigirse íntegramente a cualquiera de ellos”.

Frente al régimen general de responsabilidad “ex lege”, solidaria o subsidiaria, recogido en el precepto transcrito, integrado en la Sección 2ª, del Capítulo III, el artículo 131.4 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, inserto en el Capítulo V, en la redacción de la Ley 37/1988, dispuso:

“Las personas o entidades depositarias de bienes embargables que, con conocimiento del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de los mismos, serán responsables solidarios de la deuda hasta el límite del importe levantado”.

De esta forma, frente al régimen general de responsabilidad tributaria en el ámbito de la configuración de la deuda tributaria, contenido en el artículo 37 de la Ley, el artículo 131.4 contiene una norma específica de protección de la acción recaudadora, que puede afectar a deudas tributarias, pero también a otros ingresos de Derecho público, basada en la presunción de legalidad del procedimiento de apremio y en la ejecutividad de los actos que lo integran, tratando de evitar conductas que obstaculicen o impidan aquella, mediante disposición de los bienes embargados, en beneficio propio o de un tercero.

Y ello lo hizo imponiendo también una responsabilidad específica, a la que se establece el límite máximo del "importe levantado" (tras la redacción operada por la Ley 25/1995, dicha expresión fue sustituida por la de "hasta el importe del valor de los bienes y derechos que se hubieren podido embargar").

En esta situación, el artículo 12 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, desarrolló el procedimiento de declaración de responsabilidad general, (apartado 3), distinguiendo los supuestos de que la responsabilidad se hubiera notificado en período voluntario o no, para después referirse a la responsabilidad de avalistas y fiadores solidarios, apartado 4, y señalar en el apartado 5:

En los supuestos de depositarios de bienes embargables que, con conocimiento previo de la orden de embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de los mismos, la responsabilidad alcanzará al importe de la deuda hasta el límite del importe levantado. El procedimiento para su declaración y exigencia será el regulado en el artículo 118 de este Reglamento.

Y éste último, sí que contempló el trámite de alegaciones, que, en este caso, quedó cumplido por la Administración, sin que la entidad recurrente hiciera uso del mismo, razón por la que no puede alegar indefensión en el procedimiento, tal como antes quedó señalado.

Esta especificidad del régimen de responsabilidad, previsto en el artículo 131.4 (posteriormente, artículo 131.5) de la Ley General Tributaria, ha de entenderse subsistente incluso después de la nueva redacción del artículo 37 de la Ley General Tributaria, operada por Ley 25/1995, de 20 de julio.

Es cierto que en la citada nueva redacción del apartado 3, del artículo 37, se estableció expresamente la exclusión de las sanciones, haciendo manifestación expresa del principio de personalidad que rige las mismas, y no exigibilidad del recargo de apremio, salvo que transcurriese el período

voluntario que se concede al responsable, sin efectuar el ingreso. Pero no lo es menos, que la responsabilidad que se establece en el artículo 131.5 e la Ley General Tributaria, es consecuencia de la conducta obstaculizadora al procedimiento ejecutivo, a la que responde la ley con una declaración de responsabilidad solidaria a la que solo establece el límite del “importe del valor de los bienes o derechos que se hubieren podido embargar”.

No tendría, por ello, sentido, que en un procedimiento de apremio en el que se persiguiera la efectividad del importe de unas sanciones, tras incurrir en alguna de las conductas tipificadas en el artículo 131.5 de la Ley General Tributaria de 1963, se pretendiese la notificación de la liquidación, para luego impugnar la misma, mediante alegación del principio de “personalidad”, cuando la declaración de responsabilidad se produce por la obstaculización a la acción recaudadora de la Administración.

Por esta razón, es por la que el artículo 42.2 de la Ley 58 /2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en la redacción dada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la represión del fraude fiscal, establece:

“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 levantamiento 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.

Y a su vez, el artículo 175.5 de la misma Ley, según también la nueva redacción dada en Ley 36/2006, de 29 de noviembre, establece:

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 ganado firmeza, sino únicamente el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o reclamación.

No obstante, en los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley, no podrán impugnarse las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sino el alcance global de la responsabilidad.

De esta forma, y en lo que aquí interesa, es claro que los declarados responsables por razón de las conductas tipificadas en el artículo 42.2 de la Ley General Tributaria, solo pueden impugnar el denominado "presupuesto habilitante" y "el alcance global de la responsabilidad".

## 2. Regulación legal

Siguiendo la declaración general de responsabilidad del artículo 37 de la Ley General Tributaria de 1963, en la vigente se contiene en el artículo 41<sup>248</sup> también la declaración de responsabilidad tributaria, más explicativa que la anterior derogada y que dice así.

1. La ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades. A estos efectos, se considerarán deudores principales los obligados tributarios del apartado 2 del art. 35 de esta ley.
2. Salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria.
3. Salvo lo dispuesto en el apartado 2 del art. 42 de esta Ley, la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario.  
Cuando haya transcurrido el plazo voluntario de pago que se conceda al responsable sin realizar el ingreso, se iniciará el período ejecutivo y se exigirán los recargos e intereses que procedan.
4. La responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra ley se establezcan.

248 Dada nueva redacción del artículo 41 apartado 3 por artículo.5 .3 de Ley 36/2006 de 29 noviembre 2006.

El estudio de la responsabilidad tributaria de los administradores y socios de sociedades mercantiles, debe comenzar partiendo de una consideración sobre la naturaleza jurídica de la obligación tributaria, que a diferencia de las obligaciones del Derecho privado y como se ha indicado anteriormente, es una obligación “ex lege” regulada por el Derecho público<sup>249</sup> y en cuya virtud, en la relación jurídica que se deriva de la misma, quedan plenamente delimitados los elementos esenciales de dicha obligación, en especial, por lo que se refiere a la posición que ocupan en dicha relación jurídica los sujetos pasivos.

El sujeto pasivo de la obligación tributaria es siempre el deudor, es decir, la persona que pagará a la Hacienda Pública el importe de la deuda tributaria. Al igual que ocurre con el resto de los elementos típicos de la obligación tributaria, la posición del sujeto pasivo debe respetar, en todo caso, el principio de legalidad.

La afirmación anterior aparece fundamentada en la especial estructura de la relación tributaria, que contiene el presupuesto de hecho del tributo, es decir, el hecho imponible que se formula siempre en abstracto.<sup>250</sup> Ello significa, entre otras cosas, que cada vez que se realice el hecho imponible, necesariamente supondrá la existencia de un sujeto pasivo<sup>251</sup> y, en consecuencia, el nacimiento de una nueva obligación tributaria con un nuevo deudor.

La realización del hecho imponible supone que un deudor asume la carga tributaria que se deriva de dicha realización.<sup>252</sup> Por eso, e insistiendo una vez más en la idea anteriormente expuesta, la Ley determina la cualidad de deudor a quien, en definitiva, realiza el presupuesto de

249 El artículo 10 de la Ley General Tributaria en su apartado a) dispone que se regularán, en todo caso, por Ley:

“La determinación del hecho imponible, del sujeto pasivo, de la base, del tipo de gravamen, del devengo y a todos los demás elementos directamente determinantes en la cuantía de la deuda tributaria, salvo lo establecido en el artículo 58.”

250 Según dispone el artículo 20 de la Ley General Tributaria, “El hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal.”

251 Es sujeto pasivo, dice el artículo 360 de la Ley General Tributaria, “el obligado tributario que, según la ley, debe cumplir la obligación tributaria principal así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo.”

252 No obstante esta afirmación general, también aparecen ciertas excepciones a la misma, en supuestos de exenciones subjetivas, responsables, sustitutos, etc.

hecho que el legislador ha configurado como determinante del nacimiento de la obligación tributaria.

Pero por la especial naturaleza jurídica de la obligación tributaria, el sujeto pasivo siempre estará obligado a pagar la deuda tributaria,<sup>253</sup> por ello, entre otras causas, aparece la institución jurídica del responsable que aparece reconocida en el artículo 41 de la Ley General Tributaria, cuando dice:

La ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades.

Aquí se encuentra el fundamento legal de la responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades mercantiles,<sup>254</sup> que a pesar de no realizar el hecho imponible pues el presupuesto de hecho del mismo es realizado por la sociedad mercantil, sin embargo, en determinados supuestos, la Ley les sitúa junto al sujeto pasivo (la sociedad mercantil) y deberán abonar la deuda tributaria a la Hacienda Pública.

Pero también en el supuesto del responsable, su posición junto al sujeto pasivo que realiza el hecho imponible, aparece determinada por la Ley.<sup>255</sup> La configuración de la posición jurídica del responsable en relación con el sujeto pasivo, ha sido resuelta por la doctrina y no es este momento de su análisis y exposición, pues simplemente, debe analizarse un supuesto concreto de dicha responsabilidad.

Parecerá conveniente iniciar el examen de la cuestión mediante la aproximación jurídica a la figura del responsable y, más concretamente, a la del responsable subsidiario.

---

253 Según se dispone en el artículo 19 de la Ley General Tributaria, "la obligación tributaria principal tiene por objeto el pago de la cuota tributaria."

254 El sujeto pasivo tanto puede ser una persona física como jurídica (artículo 36 de la Ley General Tributaria).

255 Según dice MATIAS CORTES en "Ordenamiento Tributario Español", "para que se dé un caso de responsabilidad es necesaria la realización de un presupuesto de hecho (el hecho imponible) en virtud de la cual queda obligado el sujeto pasivo y, además, es necesario que se produzca el presupuesto de hecho, en virtud del cual queda obligado el responsable. En este sentido puede decirse que, lógica y jurídicamente, el presupuesto de hecho que origina la obligación del responsable, es dependiente de la realización del presupuesto de hecho que origina la obligación tributaria. O lo es que lo mismo, que para que se dé un supuesto de responsabilidad tienen que darse dos presupuestos de hecho."

La primera nota que caracteriza al instituto del responsable es que se trata de un tercero que se coloca, como así lo dice la Ley, junto al sujeto pasivo o deudor principal del tributo, pero, a diferencia del sustituto, no lo desplaza de la relación tributaria ni ocupa su lugar, sino que se añade a él como deudor, detentando una especie de obligación accesoria de garantía, de manera que habrá dos deudores del tributo, aunque por motivos distintos y con régimen jurídico diferenciado.

La segunda característica del responsable, debido a esa coexistencia de deudores, es que no es, en ningún caso, sujeto pasivo del tributo, que continuará siéndolo el que la ley haya designado como contribuyente o como sustituto.<sup>256</sup> El responsable sólo vendrá obligado a las prestaciones materiales del tributo, a su pago, pero sin quedar vinculado, como lo están los sujetos pasivos, al resto de prestaciones formales que integran el instituto tributario.<sup>257</sup>

La tercera nota del responsable será que su existencia se establece por mandato de la Ley, reafirmando así el necesario carácter legal de las diferentes figuras subjetivas tributarias, de conformidad al artículo 31.3 de la Constitución Española y al artículo 8 c) de la Ley General Tributaria.

En consecuencia, el mecanismo jurídico empleado para designar al responsable es el común a toda situación jurídica de origen legal, esto es, la previsión de un presupuesto de hecho que una vez cumplido hará surgir las consecuencias jurídicas que le asocia el ordenamiento.

En cuarto lugar, como señala el apartado 1º del artículo 41 de la Ley General Tributaria, el responsable podrá ser solidario o subsidiario, siendo subsidiario si la ley no dispone expresamente lo contrario. Lo característico del responsable es colocarse junto al sujeto pasivo para responder del pago del tributo, sea en su defecto (si es subsidiario) o en su mismo plano (si es solidario), liberándolo de la obligación tributaria que como sujeto pasivo le correspondía.

El artículo 41.5, párrafo segundo de la Ley General Tributaria dispone que para exigir la responsabilidad subsidiaria resultará preceptiva la previa declaración de fallido del deudor principal.

El acto administrativo de derivación de responsabilidad constituye, pues, un requisito de procedibilidad, a partir del cual el responsable subsidiario adquiere los derechos del sujeto pasivo y puede impugnar,

256 Tal como establece el artículo 36.3 de la Ley General Tributaria.

257 Tanto esta nota como la anterior vienen perfectamente definidas en la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 1991.

por tanto, la liquidación o la propia declaración de responsabilidad, siendo pacífica la jurisprudencia en tal sentido.<sup>258</sup>

El responsable no está obligado a atender a la Inspección ni a intervenir en el procedimiento inspector, no pasando al mismo plano que el sujeto pasivo, sino a partir de la declaración de fallido y derivación de la responsabilidad, en cuyo momento nace la obligación de pagar la deuda tributaria y el posible ejercicio de las acciones impugnatorias contra el débito tributario que hubiera podido ejercitar el sujeto pasivo

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.<sup>259</sup>

Antes de seguir adentrándonos en el análisis de la responsabilidad solidaria y subsidiaria, procederemos a exponer brevemente la trascendencia tributaria de los administradores.

Por otra parte, ya se ha expuesto con anterioridad que, si bien el administrador no llega a realizar el presupuesto de hecho que configura el hecho imponible y da lugar al nacimiento de la obligación tributaria y, en definitiva, la deuda tributaria que deberá abonar la sociedad en su condición de sujeto pasivo, sin embargo, tan pronto como se produzca la falta de pago de dicha deuda tributaria por el deudor principal, procederá la exigencia de responsabilidad a quienes ostenten la condición legal de responsables tributarios.

Pero bien entendido que la responsabilidad de los administradores de una sociedad deudora, se produce exclusivamente en razón de estar desempeñando el mencionado cargo en los siguientes supuestos:<sup>260</sup>

a) Responsabilidad subsidiaria de infracciones y de la totalidad de la deuda tributaria, así como en infracciones graves cometidas por las sociedades mercantiles y las sanciones.

b) Responsabilidad subsidiaria de las obligaciones pendientes de las sociedades que hayan cesado en sus actividades.

En el primer caso, se exige que los administradores no hayan realizado 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 adopten acuerdos que hicieran posibles tales

258 Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 1991 y 22 de diciembre de 1993, entre otras.

259 Artículo 41.2 de la Ley General Tributaria.

260 Artículo 43 de la Ley General Tributaria.

infracciones. Ello quiere decir que debe acreditarse por medio de la inspección tributaria, en el procedimiento correspondiente, la culpabilidad del administrador, tanto a título de dolo como de culpa, correspondiendo la carga de la prueba a la Administración tributaria, pues, en todo caso, al administrador le asiste la presunción de inocencia amparada en el artículo 24 de la Constitución. En este supuesto, no basta con el mero desempeño del cargo de administrador, si no que deben acreditarse los hechos que configuran la culpabilidad, a efectos de poder exigir posteriormente su responsabilidad tributaria, no hay pues una responsabilidad objetiva.

En el segundo caso, la responsabilidad derivada a los administradores se lleva a cabo exclusivamente en razón de estar desempeñando este cargo en el momento del cese de las actividades de la sociedad, sin que sea necesario que concurra conducta alguna que pueda justificar la apreciación del dolo o negligencia, tal como ocurría en el supuesto anterior. Pero bien entendido que la responsabilidad que se contempla en este segundo apartado es la derivada de las obligaciones tributarias pendientes y no al resto de los conceptos integrantes de la deuda tributaria.

No se exige prueba alguna sobre la culpabilidad de los administradores, sino simplemente su condición de tal en el momento del cese de actividad de la sociedad, lo cual significa que la responsabilidad en este supuesto es claramente objetiva. Es necesario que se haya cometido infracción tributaria por parte de la sociedad mercantil. Posteriormente se deberá determinar, una vez notificado el acto de derivación de responsabilidad, la autoría o complicidad del administrador en el incumplimiento de las obligaciones tributarias, a efectos de aplicar el principio de culpabilidad.

El cese de la sociedad es una situación de hecho que supone y exige siempre la extinción total de la actividad de la misma y naturalmente que, al mismo tiempo, existan obligaciones tributarias pendientes, lo cual no necesariamente supone que se haya determinado el importe de la deuda tributaria de las mismas, que por la condición jurídica de sujeto pasivo del responsable, el administrador deberá pagar.

La responsabilidad subsidiaria del administrador aparece, pues, por su participación en el cese de la actividad societaria, cuando todavía existen pendientes obligaciones tributarias que cumplir con la Hacienda Pública.

A la vista de lo expuesto anteriormente, claramente se deduce que la acción administrativa de cobro que se dirige contra el responsable, solidario o subsidiario, supone siempre la observancia del principio de legalidad material que se manifiesta tanto en los supuestos en virtud de los cuales se fundamenta su procedencia, la determinación del responsable,

como también en el principio de legalidad formal, que hace referencia a la necesaria observancia del procedimiento establecido reglamentariamente.

Por ello, se expone a continuación una relación de supuestos fundamentados en la ley, la jurisprudencia y sentencias dictadas por los órganos jurisdiccionales<sup>261</sup>, que resumen las consideraciones jurídicas anteriores, especialmente en cuando a los requisitos necesarios para la procedencia del acto de derivación de responsabilidad.

Se requiere:

1. Pertener al Consejo de Administración, por su condición de administrador en función de las normas estatutarias, aun cuando el nombramiento no se hubiese inscrito en el Registro Mercantil (Artículo 43.a) 1 LGT).
2. La comisión de una infracción grave por parte de la sociedad mercantil (Artículo 43.1 a) LGT).
3. El cese efectivo de la actividad de la sociedad mercantil (Artículo 43.1.b) LGT).
4. Prueba de la culpabilidad del administrador en caso de que la imputación se fundamente en la comisión de una infracción tributaria y que se deberá acreditar en el acto de derivación de responsabilidad.
5. Finalización del procedimiento de apremio contra la sociedad mercantil (Artículo 41.5 5 LGT y artículo 174 LGT).
6. Declaración de fallido de la sociedad (Artículo 41.4 y artículo 176 LGT).
7. Audiencia del interesado (Artículo 40.5 y 174.3 LGT).
8. Declarar el acto de derivación de responsabilidad (Artículo 41.5 y 174 LGT).

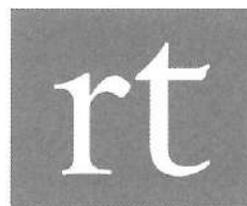
---

261 Sentencia de la Audiencia Nacional de 16 de abril de 2007: "Conviene ahora recordar que, como viene diciendo la Sala reiteradamente, 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 del Tribunal Supremo de 30 de septiembre de 1993 "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 40 de la Ley General Tributaria."

9. Dicho acto debe dictarse por el órgano de recaudación competente (Artículo 174.2 LGT).
10. Notificación del acto de derivación de responsabilidad al interesado con estricta observancia de los requisitos legales (Artículo y 174.4 LGT).
11. Expresar los supuestos del artículo 41 de la Ley General Tributaria, en que se fundamenta el acto de derivación de responsabilidad (artículo 174 LGT).
12. Inexistencia de cese del administrador, según normas estatutarias.
14. Concesión al interesado del plazo de pago en período voluntario (Artículo 41.3 y 174.1 LGT).
15. Adopción de medidas cautelares por parte de la Administración Tributaria (artículo 41.5 LGT).



COLECCIÓN  
DOCTRINA TRIBUTARIA Y  
ADUANERA



CAPÍTULO XI



## Capítulo XI

# EL ACTO DE DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD

### SUMARIO

1.	Concepto
2.	Regulación legal
3.	Naturaleza jurídica
4.	Efectos jurídicos
5.	Medidas cautelares
6.	Procedimiento
6.1	Declaración de fallido
6.2	Notificación
6.2.1	La notificación edictal
6.3	Motivos de oposición
6.3.1	Representación al firmar el acta de conformidad
6.3.1.1	Necesidad de poder especial
6.4	Falta de datos en las actas de la inspección
6.4.1	Referencia a la contabilidad
7.	Sanciones
7.1	Fundamento legal
7.2	Antecedentes legislativos
7.3	Prohibición absoluta o relativa en sanciones
7.4	Otros supuestos de responsabilidad
8.	Procedimiento sancionador
9.	Prescripción
9.1	Cómputo de la prescripción
9.2	Interrupción de la prescripción
9.3	Interrupción por presentación de reclamaciones y recursos
9.3.1	Antecedentes legislativos
9.3.2	Regulación vigente
9.3.3	Diligencias practicadas por la Administración Tributaria
9.3.4	Conclusión
10.	La deuda Tributaria
11.	El caso especial de los no residentes



## **1. Concepto**

Con anterioridad a fijar el concepto del acto de derivación de responsabilidad tributaria, debe tenerse en cuenta, que en la exigencia de tal responsabilidad a los administradores procede de una relación jurídica determinada donde la sociedad mercantil en la que desempeñan su cargo, ocupaba la posición jurídica de sujeto pasivo y, en esta condición, es cuando se cometen ciertas irregularidades que siendo imputables originariamente a la misma sociedad mercantil, por la concurrencia de los requisitos exigidos en el artículo 41 de la Ley General Tributaria, se responsabiliza a los administradores.

En consecuencia se puede entender por tal, el acto en virtud del cual la Administración tributaria declara la responsabilidad de los administradores por la comisión de infracciones tributarias cometidas por la propia sociedad o cuando se produzca el cese de la misma, cuando ésta no paga la deuda tributaria.

Ello significa que las infracciones tributarias son imputables a la propia sociedad, por su condición de sujeto pasivo, lo que supone que, tal como se ha indicado anteriormente la responsabilidad inicial es de la misma sociedad, pues es dicha persona jurídica la autora en Derecho de la comisión de las infracciones tributarias.

Lo que ocurre es que la deuda debe pagarse y la Administración tributaria tiene la obligación legal de intentar el cobro de la deuda tributaria agotando todos los medios legales que se le reconocen. Para ello existe, entre otros motivos, la institución jurídica del responsable tributario. Existe, pues, una sola y única acción administrativa de cobro que se dirige, en primer lugar, contra la sociedad por su condición de sujeto pasivo en la relación jurídica tributaria, y posteriormente, contra los administradores en su condición de responsables de la deuda tributaria.

No es suficiente con que la sociedad haya dejado transcurrir el período voluntario de pago, a efectos de que pueda considerarse como impagada una deuda tributaria, sino que deberá acudir y agotar el procedimiento de apremio contra la misma sociedad y acreditarse el impago de dicha deuda, por parte de la Administración tributaria.

El acto de derivación de responsabilidad se configura como el presupuesto jurídico necesario a efectos de exigir responsabilidad a los administradores de la sociedad. Sin dicho acto es improcedente la posterior exigencia de responsabilidad subsidiaria.

En definitiva, pues, el acto de derivación de responsabilidad viene a transformar una situación abstracta de responsabilidad que inicialmente estaba condicionada, en una deuda tributaria líquida y exigible.

La responsabilidad subsidiaria, declarada a través del acto de derivación de responsabilidad, se extenderá a la deuda tributaria inicialmente liquidada y notificada al deudor principal en período voluntario.

## 2. Regulación legal

La Ley General Tributaria regula los principios básicos de la derivación de responsabilidad en el artículo 41.5 que 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 los arts. 174 a 176 de esta ley. Con anterioridad a esta declaración, la Administración competente podrá adoptar medidas cautelares del art. 81 de esta ley y realizar actuaciones de investigación con las facultades previstas en los arts. 142 y 162 de esta ley.

La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios.

Dicha disposición legal se completa con lo que se dispone en el artículo 174 de la misma Ley:

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

2. En el supuesto de liquidaciones administrativas, si la declaración de responsabilidad se efectúa con anterioridad al vencimiento del período voluntario de pago, la competencia para dictar el acto administrativo de declaración de responsabilidad corresponde al órgano competente para dictar la liquidación. En los demás casos, dicha competencia corresponderá al órgano de recaudación.

3. El trámite de audiencia previo a los responsables no excluirá el derecho que también les asiste a formular con anterioridad a dicho trámite las alegaciones que estimen pertinentes y a aportar la documentación que consideren necesaria.

Asimismo, el artículo 124 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, añade lo siguiente:

1. El procedimiento de declaración de responsabilidad se iniciará mediante acuerdo dictado por el órgano competente que deberá ser notificado al interesado.

El trámite de audiencia será de 15 días contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo.

El plazo máximo para la notificación de la resolución del procedimiento será de seis meses.

2. Las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de deudas o las solicitudes de suspensión del procedimiento de recaudación efectuadas por un responsable no afectarán al procedimiento de recaudación iniciado frente a los demás responsables de las deudas a las que se refieran dichas solicitudes.

3. Cuando el procedimiento para declarar la responsabilidad se inicie por los órganos competentes para dictar la liquidación y dicha declaración no se haya notificado con anterioridad al vencimiento del período voluntario de pago de la deuda resultante de la liquidación, el procedimiento para declarar la responsabilidad se dará por concluido sin más trámite, sin perjuicio de que con posterioridad pueda iniciarse un nuevo procedimiento por los órganos de recaudación; a tal efecto, las actuaciones realizadas en el curso del procedimiento inicial, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en relación con el mismo u otro responsable.

4. A efectos de lo dispuesto en el artículo 174.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la resolución de un recurso o reclama-

ción interpuesto contra un acuerdo de declaración de responsabilidad, en lo que dicha resolución se refiera a las liquidaciones a las que alcance el presupuesto de hecho, no afectará a aquellos obligados tributarios para los que las liquidaciones hubieran adquirido firmeza.

En aquellos casos en los que como consecuencia del desarrollo del procedimiento recaudatorio seguido frente al deudor principal o, en su caso, frente al responsable solidario, se haya determinado su insolvencia parcial en los términos del art. 76.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se podrá proceder a la declaración de fallido de aquellos, a los efectos previstos en su art. 41.

Si el deudor principal o los responsables solidarios fueran declarados insolventes por la parte no derivada a los responsables subsidiarios, podrá procederse, en su caso y tras la correspondiente declaración de fallido por insolvencia total, a la derivación a dichos responsables subsidiarios del resto de deuda pendiente de cobro.

### 3. Naturaleza jurídica

Como principio general, el acto de derivación de responsabilidad es único no puede ser desgajado de las deudas tributarias de las que trae causa. De todas formas, este principio puede ser objeto de contradicción cuando es el propio recurrente quien, formula alegaciones frente a cada una de las deudas objeto de derivación.<sup>262</sup>

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.

Por ello, 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. Consecuentemente, 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.<sup>263</sup>

Es evidente que los defectos formales que pueden ser invocados, en el correspondiente proceso contencioso-administrativo, por el recurrente

---

262 Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de febrero de 2008

263 Sentencia de la Audiencia Nacional de 14 de enero de 2007.

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 concurren o no las condiciones de la derivación de la responsabilidad que, normalmente, serán iguales para todas las deudas tributarias.

No obstante, 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.<sup>264</sup>

Incluso se puede afirmar que, como se ha expuesto con anterioridad en el administrador de hecho, aun cuando se afirme por el recurrente que carecía escasos conocimientos prácticos y teóricos en la gestión societaria, por cuanto esta era llevada por un profesional en quien delegó todas estas funciones, ello no impide, por tanto, esa derivación de responsabilidad,<sup>265</sup> evidenciándose la existencia de una delegación de facultades que no excluyen la responsabilidad del recurrente en las relaciones de la sociedad con terceros, con la Hacienda Pública en este caso.

#### 4. Efectos jurídicos

El principal efecto jurídico que produce el acto de derivación de responsabilidad a los administradores, es que les convierte en deudores principales, aun cuando la relación jurídica inicial les haya sido ajena y no hayan intervenido en la misma como sujeto pasivo.

A partir del momento de la notificación ya son sujeto pasivo y tal como se ha indicado con anterioridad, tendrán la condición de deudores principales, debiendo pagar la deuda tributaria con los conceptos que la

---

264 La referida doctrina jurisprudencial aparece reflejada en el Auto del Tribunal Supremo de fecha 19 de Marzo de 2003 y los que en él se citan.

265 Ver sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de abril de 2007, donde se dice: "Así las cosas y teniendo en cuenta que por una parte el actor como administrador, incumplió en todos los casos 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 1.989, antiguos artículos 76 a 79 ), no actuando con la diligencia exigible a un ordenado comerciante, concurriendo de forma incuestionable el requisito de conducta omisiva, siendo responsable de esa conducta omisiva en las infracciones tributarias que se han mencionado. Por otra parte se produce un cese de actividad en el año 1.999, por lo que existe base suficiente para derivar al actor la responsabilidad tanto al amparo de lo dispuesto en el párrafo 1º como 2º del artículo 40.1 , al concurrir los requisitos que dichos preceptos establecen."

integran según aparecen regulados en el artículo 58 de la Ley General Tributaria, con la particularidad que a continuación veremos en materia de sanciones tributarias.

También a partir del momento de la notificación podrán impugnar la deuda y en este aspecto están legitimados todos los administradores, es decir, todos los miembros del Consejo de Administración, sin que a ello obste que uno de ellos posea la mayoría de las acciones y tuviese atribuida todas las facultades del Consejo.<sup>266</sup> La obligación de los responsables subsidiarios, en este caso, de los administradores, no surge hasta el momento en que se notifica el acto de derivación de responsabilidad, confiriéndoles desde dicho instante todos los derechos del sujeto pasivo.

Lo expuesto anteriormente tiene su fundamento en que el responsable subsidiario se ha mantenido totalmente al margen de toda actividad de gestión o inspectora hasta el momento de derivación de la responsabilidad y por ello, a partir de ahí, no se puede limitar su derecho a la impugnación de la deuda tributaria que se le notifica, pues en caso contrario ello supondría una clara situación de indefensión.

Es por ello que en el acto de notificación de la derivación de responsabilidad se exige poner en conocimiento del responsable subsidiario los medios de impugnación que puedan ser ejercidos por el interesado tanto contra la liquidación practicada como contra la extensión y fundamento de su responsabilidad.<sup>267</sup>

En consecuencia, y en atención a lo anteriormente expuesto, el régimen legal de los administradores de personas jurídicas viene configurado, además de por lo que se regule en la legislación civil y mercantil que les sea aplicable, por esta situación abstracta de obligación tributaria subsidiaria creada para ellos en la Ley General Tributaria y referente a una situación que siempre es anterior a la comisión de la infracción o al cese de la actividad, que son condiciones para su exigibilidad pero que no hacen nacer esa responsabilidad potencial establecida por la Ley, que por el contrario existe desde el momento mismo en que se adquiere la condición de administrador.

---

266 Así lo dice el artículo 174.4 de la Ley General Tributaria, cuando refiriéndose al acto de derivación de la acción administrativa de cobro. "Dicho acto les será notificado a los responsables, con expresión de los elementos esenciales de la liquidación, en la forma que reglamentariamente se determine, confiriéndoles desde dicho instante todos los derechos del deudor principal.

267 Artículo 174.4 de la Ley General Tributaria.

Esta responsabilidad es implícita a la función de administrador que, no obstante, se encuentra en situación de suspenso mientras no se realicen las condiciones previstas legalmente para su exigibilidad, puesto que ésta depende, según dispone el artículo 1.113 del Código Civil de un suceso a la vez futuro e incierto, lo que no impide que la Administración pueda adoptar, en el caso de que esa exigibilidad pueda ir ganando sustantividad, las medidas cautelares que sean procedentes.<sup>268</sup>

La inexistencia de dicho acto administrativo que, sin embargo, resulta esencial para la adecuada consecución del procedimiento de derivación de responsabilidad,<sup>269</sup> conducirá a la estimación de la pretensión de la demandante y determinará la nulidad de actuaciones.<sup>270</sup>

## 5. Medidas cautelares

Con anterioridad a la declaración de fallido de los deudores principales, en este caso, la sociedad, el órgano de recaudación podrá adoptar las medidas cautelares que procedan cuando existan indicios racionales para presumir actuaciones que puedan impedir la satisfacción de la deuda,<sup>271</sup> por parte del futuro responsable subsidiario.

Las medidas cautelares que se pueden adoptar son de distinta índole en función de la naturaleza o circunstancias de cada caso<sup>272</sup> y deben siempre tener como fin la prevención necesaria para garantizar el posterior pago de la deuda tributaria.

268 Artículo 41.4 en relación con el artículo 81 de la Ley General Tributaria.

269 Sentencia del TSJ Comunidad Valenciana de 17 de septiembre de 2007 " El acogimiento de la imposibilidad de derivar la responsabilidad de las deudas tributarias a los demandantes -por la ausencia de la declaración de fallido- hace que no quepa examinar la impugnación de las Actas, pues en el momento en el que los demandantes quedan exonerados de responsabilidad por la anterior anulación, carecen de legitimación para la impugnación de las Actas que, desde ese punto, han dejado de afectarles

270 Por aplicación de la doctrina prevista la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de junio de 2003.

271 Ver artículo 41.5 en relación con el artículo 81 de la Ley General Tributaria que, en términos generales, dice así: "Para asegurar el cobro de la deuda tributaria, la Administración podrá adoptar medidas cautelares de carácter provisional cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado."

272 Como ocurre con el embargo preventivo.

La dificultad que aparece en el reconocimiento de esta potestad que se reconoce al órgano de recaudación, "ex ante", es precisamente, como poder justificar que con anterioridad a la declaración de fallido, se pueden adoptar medidas cautelares contra los administradores cuando éstos todavía no tienen la condición de sujetos pasivos, por cuanto no se les ha declarado aun en tal condición, ya que la declaración de fallido es "conditio sine qua non" para la procedencia del acto de derivación de responsabilidad.

La apreciación de hechos que puedan constituir el fundamento de la adopción de medidas cautelares en el sentido expuesto anteriormente, no deja de entrañar ciertos riesgos, pues hasta entonces el administrador habrá quedado completamente al margen de la actividad inspectora o recaudadora dirigida contra el deudor principal.

Pero, en todo caso, no basta con la mera sospecha para adoptar una medida cautelar contra el administrador (potencialmente sujeto a responsabilidad subsidiaria, pues hasta entonces todavía no habrá sido declarada dicha responsabilidad), sino que el órgano de recaudación deberá acreditar documentalmente la existencia de enajenaciones patrimoniales que evidencien de forma racional e indubitada, que efectivamente, el administrador pretende eludir la posible acción administrativa de cobro que se le puede dirigir contra él.

La adopción de medidas cautelares con anterioridad a la declaración de derivación de la acción de responsabilidad, es siempre excepcional por la limitación de garantías que supone para el interesado.

La medida cautelar que se adopte necesariamente debe ser provisional, nunca definitiva.

En todo caso se deberá observar el principio de proporcionalidad y de mínima incidencia en el ámbito patrimonial del administrador, quien al no haber sido todavía situado junto a los deudores principales, tendrá un conocimiento y participación limitada en esa fase previa donde se adoptan medidas cautelares contra él.

La medida cautelar que se adopte, como se decía anteriormente, debe estar plenamente justificada a la vista de los documentos y análisis de otras pruebas que consten en poder de la Administración Tributaria. Téngase en cuenta que entre dichas medidas cautelares destaca la investigación.<sup>273</sup>

---

273 La investigación es una potestad típica de la Inspección Tributaria. Se regula en el artículo 141 a) de la Ley General Tributaria, al regular las potestades de la Inspección, al atribuirle: "La investigación de los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración.

El ámbito de la investigación, como medida cautelar, supone el ejercicio de las potestades que ampliamente se regulan en el artículo 142 de la Ley General Tributaria. Ello supone someter al administrador a una inspección con el sometimiento al procedimiento correspondiente y observancia de las garantías tanto materiales como formales.

## 6. Procedimiento

El acto de derivación de responsabilidad debe observar un determinado procedimiento, con el fin de salvaguardar los derechos y garantías del responsable subsidiario y que, brevemente expuesto, hacen referencia a la determinación del órgano competente, el procedimiento de apremio contra el deudor principal, la declaración de fallido de la sociedad, la excusión de sus bienes, trámite de audiencia del interesado, y la notificación del acto al responsable subsidiario.

Según el artículo 124 del Reglamento General de Recaudación, el procedimiento de declaración de responsabilidad se iniciará mediante acuerdo dictado por el órgano competente que deberá ser notificado al interesado.

El trámite de audiencia será de 15 días contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo.

El plazo máximo para la notificación de la resolución del procedimiento será de seis meses.

Ello supone que el órgano competente a efectos de poder dictar el acto de derivación de responsabilidad, es el órgano de recaudación que tenga a su cargo la tramitación del expediente respectivo.<sup>274</sup>

### 6.1 Declaración de fallido

Es un requisito imprescindible el fallido como acto formal que habrá de declararse expresamente,<sup>275</sup> el cual procede dictarlo previa justificación

274 Artículo 41.4 de la Ley General Tributaria, en relación con lo dispuesto en el artículo 174.2 del mismo texto legal y artículo 124 del Reglamento General de Recaudación.

275 Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de septiembre de 2007 "En conclusión, la inexistencia de dicho acto administrativo que, sin embargo, resulta esencial para la adecuada consecución del procedimiento de derivación de responsabilidad, conduce a la estimación de la pretensión de la demandante y determina la nulidad de actuaciones, por aplicación de la doctrina prevista en nuestra sentencia 921/2003, de 16 de junio."

de la inexistencia de bienes embargables, lo cual se verifica a través de las actuaciones del procedimiento de apremio, siendo todo ello una conditio iuris para iniciar el procedimiento conducente a dictar el acto de derivación de responsabilidad y con él, la exigibilidad de la deuda al responsable subsidiario.

En este sentido la declaración de fallido es el acto administrativo dictado por la Administración, en funciones de recaudación, en el seno de un procedimiento de apremio, por el que se constata que una vez iniciada y concluida, en todo lo posible la vía de apremio, con las preceptivas notificaciones de las liquidaciones y de las notificaciones de apremio, la misma no puede concluir satisfactoriamente por falta de bienes suficientes para cubrir el importe íntegro de la deuda tributaria.

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

Se indagará a continuación la existencia o no de responsables subsidiarios. Si no existen, el crédito será declarado incobrable previa fiscalización del expediente.

En todo caso, basta la insolvencia parcial del deudor, es decir, que los bienes existentes en su patrimonio no sean suficientes para cubrir la totalidad de la deuda tributaria, para que proceda su declaración de fallido, una vez realizadas actuaciones suficientes por la Hacienda Pública para constatar la inexistencia de bienes susceptibles de embargo. Por lo que, si no se conoce la existencia de otros bienes susceptibles de embargo y ejecución positiva, no cabe sino declarar que la Administración, tras dar previa audiencia al interesado al inicio del expediente, ha cumplido estrictamente lo dispuesto en los artículos 41.5 de la Ley General Tributaria en orden a dictar el acto administrativo de derivación de responsabilidad.<sup>276</sup>

De forma previa a la declaración de fallido, es preceptiva la vía de apremio,<sup>277</sup> la cual debe de constar en el expediente de forma conjunta

---

276 Artículo 124.6 del vigente Reglamento General de Recaudación "Si el deudor principal o los responsables solidarios fueran declarados insolventes por la parte no derivada a los responsables subsidiarios, podrá procederse, en su caso y tras la correspondiente declaración de fallido por insolvencia total, a la derivación a dichos responsables subsidiarios del resto de deuda pendiente de cobro."

277 Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de septiembre de 2007 "Quinto.- Por lo que respecta a la denunciada improcedencia de la subsidiariedad de la responsabilidad, ha de rechazarse, por cuanto esa declaración de responsabilidad subsidiaria vino precedida de la declaración de fallida de la sociedad, declaración

con la declaración de fallido. Es necesario justificar la insolvencia del deudor principal y en su caso de los responsables solidarios para proceder a declararlos fallidos, lo que a su vez es requisito imprescindible para iniciar el procedimiento de derivación de responsabilidad a los responsable subsidiarios.<sup>278</sup>

Ello es así, por cuanto, la deuda tributaria se encuentra en fase de ejecución respecto del sujeto pasivo principal, e incluso se habrá agotado ya el procedimiento de apremio y ello justifica la intervención del órgano de recaudación. No sería admisible, por retraso tan considerable que ello

---

que constituye un requisito para la derivación de responsabilidad y que en forma alguna equivale a insolvencia total, siendo suficiente con la imposibilidad de satisfacer la totalidad de la deuda tributaria con los bienes y activos de la sociedad susceptibles de ser ejecutados. Sin que los actores hayan acreditado en forma alguna la existencia de bienes suficientes para cubrir dicha deuda, pues, pese a su insistencia en tal sentido, no resulta acreditada la existencia de un crédito a favor de la entidad deudora, por importe de 74.683.531 pesetas, a cargo del O.A. Trabajo y Prestaciones Penitenciarias. No siendo el libro contable de la empresa, aportado con la demanda, medio de prueba apto y suficiente para acreditar la existencia de dicho crédito, cuya existencia ha sido negada por el citado Organismo Autónomo en certificación de fecha 10/5/95, dirigida a la Administración de Carabanchel de la AEAT, y sin que la certificación aportada al ramo de prueba en el sentido de que en 1992 el repetido Organismo Autónomo no realizó pagos a "G., S.L." implique que existen débitos pendientes de pago.

La declaración de responsables subsidiarios de los actores vino precedida por la declaración de fallida de la deudora principal, por lo que se siguió el procedimiento establecido tanto en el LGT como en el RGR; sin que se aprecie causa debidamente acreditada que invalide dicha declaración de fallido."

- 278 Sentencia del TSJ Comunidad Valenciana de 10 de septiembre de 2007: "En este sentido, llevan razón los demandantes cuando aseveran que no consta en el expediente documento alguno que acredite la vía de apremio, esto es, las providencias de apremio debidamente notificadas, ni la persecución de bienes con resultado infructuoso. Así no consta en los autos ni las actuaciones realizadas por la Administración frente a la sociedad en periodo ejecutivo, ni las actuaciones que le llevaron a adoptar la declaración de fallido, declaración de fallido que si bien consta en el expediente y consiste en una propuesta, se haya confirmada la misma por la firma de la Administradora de la Administración de Moncada, pero sin datar, falta la fecha, por lo que mal puede considerarse que dicho defecto pueda ser convalidado por actuaciones posteriores cuando tampoco constan en el expediente ninguno de los documentos antes referenciados, por todo ello, no podemos decir que la actuación de la Administración ha sido conforme a derecho, al contrario habremos de convenir que lo procedente es que anulemos la resolución de fecha 27 de julio del 2001 mediante la que se acordó la derivación de responsabilidad, y por supuesto, todos los actos posteriores a la misma.

podría suponer, que volviese el expediente a la oficina gestora a efectos de determinar de nuevo la deuda tributaria, pues ésta ya está determinada y en fase de ejecución.

La doctrina del Tribunal Supremo sostiene que cuando no consta materialmente el acuerdo declarando fallido al deudor principal, pero si se recoge en la resolución derivando la responsabilidad al deudor subsidiario, se hace necesario que en período probatorio la parte actora solicite se oficie a la Administración para que aporte testimonio de dicha resolución, y únicamente en el supuesto en que así no se haga podrá estimarse la ausencia de este requisito necesario de acuerdo con lo establecido en los artículos 41.45 de la Ley General Tributaria y, por lo que si consta referencia expresa en la resolución que declara la responsabilidad subsidiaria de la actora, sin que se haya solicitado prueba para demostrar su inexistencia, procedería desestimar este motivo de impugnación.<sup>279</sup>

El artículo 176 de la Ley General Tributaria, dice lo siguiente:

Una vez declarados 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.

Este es el primer requisito.<sup>280</sup> Es necesario que se haya agotado el procedimiento recaudatorio en vía de apremio, seguido infructuosamente contra el deudor principal y los responsables solidarios, si los hubiere, pues la falta de pago después de agotado dicho procedimiento

279 Ver Sentencia de la Audiencia Nacional de 19 de julio de 2007.

280 Sentencia del TSJ de Madrid de 25 de octubre de 2007 "De acuerdo con lo dispuesto en el art. 37.5 de la Ley General Tributaria, la previa declaración de fallido del deudor principal es un requisito inexcusable para derivar la acción administrativa a los responsables subsidiarios, exigencia que es plenamente lógica puesto que los responsables subsidiarios sólo responden del pago de las deudas en defecto del deudor principal, es decir, cuando éste carece de toda clase de bienes y derechos para hacer frente a su débito, situación que se pone de manifiesto a través de la declaración de fallido, habiendo proclamado esta Sala en anteriores ocasiones que la declaración de fallido de un deudor exige que con carácter previo la Administración haya intentado el cobro del crédito tributario con la diligencia normal o habitual, utilizando los medios necesarios en la búsqueda e indagación de bienes y derechos, entre los que cabe destacar las consultas en sus bases de datos, comunicaciones a registros públicos, empresas y entidades bancarias, créditos del deudor frente a Hacienda por otros conceptos, etc."

motivará la declaración de fallido de los deudores principales, de los responsables solidarios y en su caso, la derivación de la acción administrativa contra los responsables subsidiarios.<sup>281</sup>

La declaración de fallido, en forma alguna, debe ser considerada como equivalente a "insolvencia total", siendo suficiente con la imposibilidad de satisfacer la deuda con los bienes y activos de la sociedad susceptibles de ser ejecutados,<sup>282</sup> por lo que "no cabe predicar que ante la posible existencia de bienes o derechos, pero de difícil o lenta realización (derechos de crédito en discusión, por ejemplo), se justifique la declaración de fallido por considerar de difícil realización los créditos existentes.<sup>283</sup>

La declaración de fallido del deudor principal, esto es, de la sociedad mercantil, tal como se ha dicho con anterioridad es el fundamento que justifica la derivación de responsabilidad a los responsables subsidiarios,<sup>284</sup>

281 Artículo 41.5, párrafo segundo de la Ley General Tributaria, y 124 del Reglamento General de Recaudación.

Sobre este aspecto, también el artículo 164.1 del Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, Reglamento General de Recaudación disponía lo siguiente:

"Una vez comprobado en el curso del procedimiento de apremio la insolvencia de los deudores principales y de los responsables solidarios, serán declarados fallidos por el órgano de recaudación"

282 Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de septiembre de 2007 "Tampoco resulta atendible esta alegación, pues como ya puso de relieve la Sentencia de esta Sala de 16 de mayo de 1991, la exigencia de responsabilidad subsidiaria está sujeta (artículos 37 de la Ley General Tributaria y 14 y 163 y 164 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre) a la "previa declaración del fallido del sujeto pasivo, es decir, la declaración de insolvencia del mismo conforme el artículo 163 del Reglamento de Recaudación, calificando de incobrables los créditos que no puedan hacerse efectivos tras el oportuno procedimiento de apremio, pues no basta, para cubrir el requisito de los artículos 37.5 y 14.1.a) y poder actuar contra el responsable subsidiario, con que el sujeto pasivo no haya ingresado el tributo en el período voluntario, sino que la Administración ha de dirigir contra él el correspondiente procedimiento de apremio y culminarlo sin poder cobrar el tributo".

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

284 Ver sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de marzo de 2007: "Se alega que el acuerdo de declaración de fallida de la entidad deudora principal, no es conforme a derecho, puesto existían bienes de dicha entidad que no fueron perseguidos y en todo caso, se procede a llevar a cabo el embargo de bienes de dicha sociedad después de la declaración de crédito incobrable sin haber procedido a la rehabilitación del mismo, como sucede cuando se ordena el embargo del saldo de las

y tanto es así, que en caso contrario, cuando no existe declaración de fallido, el acto posterior de derivación de responsabilidad deviene nulo.

Una vez declarados fallidos los deudores principales y los responsables solidarios, se indagará la existencia de responsables subsidiarios.<sup>285</sup>

Pero la declaración de fallido de los deudores principales requiere inexcusablemente una declaración formal en tal sentido,<sup>286</sup> con observación de los requisitos que se contienen en el Reglamento General de Recaudación, y cuando ello no se ha producido en la realidad, todas las actuaciones posteriores del órgano de recaudación, serán nulas de pleno derecho, por faltar el presupuesto formal que fundamenta la acción administrativa de cobro dirigida a los responsables subsidiarios a través del acto de derivación de responsabilidad tributaria.<sup>287</sup>

La previa declaración de fallido del sujeto pasivo principal constituye, pues, una calificación técnico jurídica que se refiere exclusivamente a una determinada persona y que tiene lugar, como ya se ha indicado, cuando se produce, respecto de la deuda tributaria cuya derivación se pretende, el estado de crédito incobrable, a los efectos prevenidos en el artículo 41.5º, párrafo segundo de la Ley General Tributaria.

Lo mismo cabe decir cuando el órgano de recaudación no intenta siquiera hacer excusión previamente de los bienes del deudor principal y no consta en el expediente correspondiente actuación alguna tendente al cobro de la deuda tributaria, o bien, quedan bienes en el patrimonio del deudor principal contra los cuales no se ha dirigido la acción de cobro por vía de apremio. O bien, el órgano de recaudación se dirige en apremio al responsable subsidiario sin que previamente se le haya reconocido el período voluntario de pago, a los efectos que previene el artículo 41.5 de la Ley General Tributaria.

Por último, se requiere que se dicte el acto de derivación de responsabilidad en los términos anteriormente dichos, como consecuencia de la declaración de fallido del sujeto principal.

Asimismo, se requiere la observancia del trámite de audiencia al interesado. Este requisito fue una consecuencia de la reforma llevada a cabo

---

cuentas corrientes de dicha Sociedad en la Caja de Ahorros de la Inmaculada embargo acordado en fecha 5 de abril de 2000.”

285 Artículo 174.1 de la Ley General Tributaria.

286 Como expresamente reconoce la sentencia del Tribunal Supremo de 8 de junio de 1.994, entre otras.

287 Sentencia del TSJ de Cataluña de 11 de febrero de 1.997.

por la Ley 25/1985, que dio nueva redacción al contenido del artículo 37.4 de la Ley General Tributaria de 1963, donde expresamente se ordena la previa audiencia del interesado antes de que se dicte el acto de derivación de responsabilidad.<sup>288</sup>

El preceptivo trámite de audiencia se encuentra regulado en el artículo 41.5º y artículo 174.3º de la Ley General Tributaria.

De lo que se ha expuesto con anterioridad, claramente se deduce que los requisitos necesarios para que se de ella la responsabilidad subsidiaria de los administradores de una entidad son básicamente dos, por un lado la declaración de fallido del deudor, en el caso, la entidad de la que el recurrente era administrador social, y por otro lado el acto de derivación de responsabilidad, debidamente notificado a al responsable.

En la actual ley tributaria el artículo 43 establece que en el supuesto de responsabilidad subsidiaria se aplicará el procedimiento previsto dentro de su artículo 176 en el que se exigen únicamente en estos dos requisitos como constitutivos del procedimiento en cuestión.

Respecto a la condición de fallido del deudor, debe constar probada plenamente en el expediente administrativo, así como la documentación acreditativa de las numerosas actuaciones de embargo, infructuosas,<sup>289</sup> y de investigación en las bases de datos con las que cuenta la agencia tributaria de registros fiscales, de tráfico y de la propiedad, así como la difícil situación económica de la mercantil deudora que hubiese sido declarada previamente en suspensión de pagos.

Todo lo anterior es lo que motiva la declaración de fallido del deudor principal, como consecuencia de lo infructuoso de la búsqueda de bienes de la mercantil de la que el recurrente que era administrador, determinando la declaración de fallido de ésta.

288 Hasta la aplicación de la reforma de la Ley 25/1985, la doctrina administrativa negaba sistemáticamente la necesidad de observar el trámite de audiencia al interesado, a pesar de exigencia por el artículo 91 de la antigua Ley de Procedimiento Administrativo, y el motivo no era, sino aludir a "la sustantividad y la autonomía propia de los procedimientos tributarios", con lo cual, el interesado estaba siempre en peor condición en cuanto al reconocimiento de sus garantías en un procedimiento de naturaleza tributaria que en otro procedimiento administrativo. Como ejemplo, resolución del TEAC de fecha 22 de noviembre de 1.996, y otra de la misma fecha.

289 También se deben acreditar, en el mismo sentido, las distintas actuaciones de embargo de cuentas bancarias y las demás medidas aplicadas para ejecutar el importe de la deuda en el patrimonio de la sociedad mercantil, la ejecución de créditos y otras diligencias de investigación de los demás bienes.

Cuando la Administración Tributaria acredita la situación de insolvencia de la sociedad, es cuando procede la declaración de fallido de la misma y con ello, se puede considerar cumplido el primer requisito relativo a la condición de fallido de la mercantil.

## 6.2 Notificación

La notificación puede conceptuarse como el acto administrativo que tiende a poner en conocimiento de las personas a que afecta un acto administrativo previo. No hay especialidad alguna respecto del régimen de notificaciones regulado en las normas administrativas generales, salvo alguna novedad por la naturaleza de la relación jurídico-tributaria.<sup>290</sup>

El acto de notificación presenta, en consecuencia, una naturaleza independiente del acto que se notifica, significando o determinando el comienzo de la eficacia de este último. El mismo presenta una doble finalidad según se considere desde la perspectiva de la Administración actuante o del administrado.

En lo que respecta al notificado, vertiente relevante en el supuesto que hoy nos ocupa, pretende que éste tenga conocimiento del concreto acto administrativo que le afecta para que, de este modo, pueda cumplirlo y, si a su derecho interesa, pueda ejercitar los derechos de que se crea asistido en vía de recurso. Desde la óptica de la Administración, la notificación o publicación supone que la misma tenga constancia de que el particular conoce el acto y que puede exigir su cumplimiento adoptando, al efecto, las medidas pertinentes.

Otro de los requisitos básicos en el procedimiento de declaración de responsabilidad, es la notificación del acto de derivación de responsabilidad al responsable o responsables subsidiarios.

La notificación deberá llevarse a cabo con expresión de:<sup>291</sup>

- a) Los elementos esenciales de la liquidación y el texto íntegro del acuerdo declarando la responsabilidad subsidiaria y la cantidad a que alcance la misma, así como indicación del presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto.
- b) Los medios de impugnación que puedan ser ejercidos por el responsable subsidiario tanto contra la liquidación practicada como contra

---

290 Artículo 109 de la Ley General Tributaria.

291 Artículo 174.4 de la Ley General Tributaria.

- la extensión y fundamento de su responsabilidad, con indicación del plazo y órganos ante los que habrán de ser interpuestos.
- c) Lugar, plazo y forma en que deba ser satisfecha la cantidad a que se extiende la responsabilidad subsidiaria.<sup>292</sup>

Los requisitos anteriores de la notificación se refieren a los derechos y garantías del responsable subsidiario, a efectos de impedir una posible situación de indefensión, prohibida en todo caso por el artículo 24 de la Constitución.

A partir del momento de la notificación al responsable subsidiario se le confieren todos los derechos del deudor principal,<sup>293</sup> a efectos de que pueda ejercitar las acciones pertinentes en defensa de sus derechos. De este modo, se transforma una situación de responsabilidad condicionada en otra efectiva y real, al pasar a ser el deudor que deberá responder del pago de la deuda tributaria con todos sus bienes.

En el caso de que la notificación no contuviese expresamente los supuestos en que haya podido incurrir el responsable subsidiario, supuestos regulados en el artículo 43.1 a) de la Ley General Tributaria, la notificación sería nula y la derivación de responsabilidad devendría contraria a Derecho.

Por ello, al hacer referencia a la obligación de notificar los elementos esenciales de la liquidación y el texto íntegro del acuerdo declarando la responsabilidad subsidiaria, se está haciendo referencia a la necesidad de razonar debidamente, esto es, motivar la resolución que se notifica a efectos de que el responsable subsidiario tenga pleno conocimiento de la acción administrativa que se le imputa, a los efectos prevenidos en el artículo 41.1 de la Ley General Tributaria.

El incumplimiento de este requisito supondrá a nulidad del procedimiento de declaración de responsabilidad subsidiaria, por falta de notificación de la liquidación al tiempo de la derivación de responsabilidad.<sup>294</sup>

292 De acuerdo, en particular con lo dispuesto en las letras a) b) y c) del apartado 4 del artículo 174 de la Ley General Tributaria.

293 Artículo 41.1 en relación con el artículo 36 de la Ley General Tributaria.

294 Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de octubre de 2007 que dijo lo siguiente: "El procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria, según los casos, será el siguiente:

1) Cuando la responsabilidad solidaria haya sido declarada y notificada al responsable en cualquier momento anterior al vencimiento del período voluntario, bastará con requerir el pago a aquél una vez transcurrido dicho período y expedido

El lugar donde deben practicarse las notificaciones reviste especial importancia por los efectos perjudiciales para el destinatario e irregularidades administrativas que suelen producirse en este aspecto.

El artículo 110 de la Ley General Tributaria, dice:

1. En los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, la notificación se practicará en el lugar señalado a tal efecto por el obligado tributario o su representante o, en su defecto, en el domicilio fiscal de uno u otro.
2. En los procedimientos iniciados de oficio, la notificación podrá practicarse en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin.

Ello significa, entre otras cosas, que una vez indicado el domicilio a la Administración Tributaria, no podrá practicarse notificación alguna en otro cualquiera. Esto tiene su importancia, por cuanto si el domicilio señalado

---

el correspondiente título ejecutivo. Los plazos de ingreso para el responsable solidario serán los establecidos en este Reglamento para los ingresos en período ejecutivo.

2) Si no ha sido declarada y notificada anteriormente, una vez transcurrido el período voluntario, el órgano de recaudación dictará acto administrativo de declaración de responsabilidad solidaria y requerimiento al responsable o a cualquiera de ellos, si son varios, para que efectúe el pago.

Este acto se notificará a los responsables solidarios con expresión de:

- a) Los elementos esenciales de la liquidación y del título ejecutivo.
- b) El texto íntegro del acuerdo declarando la responsabilidad solidaria y la extensión de la misma.
- c) Los medios de impugnación que puedan ser ejercidos por los responsables solidarios, tanto contra la liquidación practicada como contra la extensión y fundamento de su responsabilidad, con indicación de plazos y órganos ante los que habrán de ser interpuestos.
- d) Lugar, plazo y forma en que deba ser satisfecha la deuda, que serán los establecidos en este Reglamento para los ingresos en período ejecutivo”.

Pues bien, en el presente caso, según resulta del acuerdo de derivación de responsabilidad obrante en el expediente administrativo, tras la relación detallada de los antecedentes que dan lugar a dicha derivación de responsabilidad y la expresión de los preceptos legales aplicables, se hace constar el texto íntegro del acuerdo y su extensión, así como la forma de efectuar el ingreso y los recursos pertinentes, evidenciando que no existe la indefensión que se denuncia, pues la recurrente conoce bien tanto la deuda que se le exige, como los medios legales para impugnarla, que por otro lado ha utilizado.”

es el del asesor fiscal o abogado del administrador, no se podrá válidamente notificar el acto de derivación de responsabilidad ni en el domicilio particular ni tampoco en la sede social de la empresa.

### 6.2.1 La notificación edictal

El artículo 112.1 de la Ley General Tributaria dispone lo siguiente:

1. Cuando no sea posible efectuar la notificación al interesado o a su representante por causas no imputables a la Administración tributaria e intentada al menos dos veces en el domicilio fiscal, o en el designado por el interesado si se trata de un procedimiento iniciado a solicitud del mismo, se harán constar en el expediente las circunstancias de los intentos de notificación. Será suficiente un solo intento cuando el destinatario conste como desconocido en dicho domicilio o lugar. En este supuesto se citará al interesado o a su representante para ser notificados por comparecencia por medio de anuncios que se publicarán, por una sola vez para cada interesado, en el "Boletín Oficial del Estado" o en los Boletines de las Comunidades Autónomas o de las provincias, según la Administración de la que proceda el acto que se pretende notificar y el ámbito territorial del órgano que lo dicte. La publicación en el Boletín Oficial correspondiente se efectuará los días cinco y veinte de cada mes o, en su caso, el inmediato hábil posterior.

Todos los mecanismos y garantías con que las Leyes procesales o procedimentales rodean los actos de comunicación entre el órgano decisor y las partes contendientes (sean notificaciones, emplazamientos, requerimientos, etc.) no tienen otra finalidad o razón de ser que la de asegurar que, en la realidad, se ha materializado aquella participación de conocimiento, o que, en la ficción jurídica, se ha producido, o no, la misma en determinadas circunstancias.

La entrega de una copia o traslado, la firma del receptor, su identidad, o la publicación de unos Edictos, etc., no son más que signos materiales externos que, de alguna manera, revelan o presuponen una toma de conocimiento que, al ser consustancial al derecho de defensa, ha de verse rodeada de las máximas garantías.

De ahí que en los modernos ordenamientos tributarios, tales exigencias se lleven hasta el límite de lo que la eficacia y los intereses de terceros permiten; y en la jurisprudencia de los Tribunales se extreme el formalismo de estos actos, en contra de las corrientes informalistas que dominan las nuevas concepciones del procedimiento.

La notificación edictal siempre aparece rodeada de riesgos y descon- fianzas por la incertidumbre de si el destinatario, efectivamente, ha tenido conocimiento del acto administrativo objeto de notificación. Es por ello que la jurisprudencia del Tribunal Supremo y las sentencias de los demás órgano jurisdiccionales hayan extremado la atención dada al cumplimiento de determinadas garantías formales en beneficio del desti- natario.

Por ello el artículo 112.2 y 3 de la Ley General Tributaria añaden lo siguiente:

En la publicación en los boletines oficiales constará la relación de notificaciones pendientes con indicación del obligado tributario o su representante, el procedimiento que las motiva, el órgano compe- tente de su tramitación y el lugar y plazo en que el destinatario de las mismas deberá comparecer para ser notificado. En todo caso, la comparecencia deberá producirse en el plazo de 15 días naturales, contados desde el siguiente al de la publicación del anuncio en el correspondiente boletín oficial. Transcurrido dicho plazo sin compa- recer, la notificación se entenderá producida a todos los efectos legales el día siguiente al del vencimiento del plazo señalado.

Cuando el inicio de un procedimiento o cualquiera de sus trámites se entiendan notificados por no haber comparecido el obligado tribu- tario o su representante, se le tendrá por notificado de las sucesivas actuaciones y diligencias de dicho procedimiento, y se mantendrá el derecho que le asiste a comparecer en cualquier momento del mismo. No obstante, las liquidaciones que se dicten en el procedimiento y los acuerdos de enajenación de los bienes embargados deberán ser noti- ficados con arreglo a lo establecido en esta sección.

El Tribunal Supremo recuerda en su sentencia de 23 de noviembre de 2006, que los requisitos formales<sup>295</sup> valen en cuanto incorporan y garan- tizan derechos materiales; al mismo tiempo la propia seguridad jurídica y

---

295 El artículo 58.2 de la Ley 30/1992 al establecer los requisitos formales que ha de contener la notificación para que surta efecto, pretende preservar el derecho a la defensa efectiva y posibilitar, en su caso, la tutela judicial. Por tanto, aún faltando dichos requisitos si el interesado llega a conocimiento del acto y/o puede desplegar los medios que aseguren una plena y eficaz defensa, siendo este un derecho material no formal, la notificación defectuosa surtirá efecto y así se establece expresamente en el artículo 58.3 LRJPA .

el principio de eficacia de la Administración exige el establecimiento de plazos que impidan la posibilidad de la permanente pendencia e impugnación.<sup>296</sup>

A lo expuesto se añade la doctrina sentada en la Sentencia de fecha 20 de enero de 2.003, dictada en el recurso de casación para unificación de doctrina núm. 275/1998, que la demandante invoca, en la que se señala:

«Pero es que, para cerrar el razonamiento de acerca de si se ajustó o no a Derecho la sentencia aquí impugnada, es necesario hacer constar: A) Que la forma de comunicación de notificaciones en el domicilio designado para ellas había de ajustarse a lo dispuesto en el art. 54 del Reglamento, por exigencia de su artículo 87.2º, actuales arts. 48 y 83.b del Reglamento hoy en vigor, En este artículo se hace expresa sino a las que en él se “verifiquen” o tengan lugar. Por consiguiente, puede lógicamente sostenerse que un solo intento de notificación no debe conducir, sin más alternativa, a la notificación edictal cuando constaba, sin dificultad alguna, el real domicilio social de la entidad interesada. B) Que la notificación por medio de anuncios durante diez días consecutivos en el Tablón de Edictos del Ayuntamiento, primero, y, después, mediante inserción, en cuanto aquí interesa, en el Boletín Oficial de la Provincia (BOP), hoy en el tablón de las Secretarías Delegadas y después en el BOP o Boletín de la Comunidad Autónoma, está prevista en el art. 87.4º del RPREA cuando el domicilio del “interesado”, no de su representante, apoderado, gestor, etc. “sea desconocido” o “no se sepa su domicilio, por haber dejado el que conste en el expediente o se ignore su paradero por cualquier motivo”.

La propia sentencia antes citada, de esta Sala, de 21 de diciembre de 200 , reconoce que la cuarta modalidad de notificación, la edictal, no es optativa, “sino que opera cuando fracasan las notificaciones en el domicilio elegido por el recurrente”, pero es claro que, además, solo procede cuando concurren, también, los presupuestos que reglamentariamente la configuran, que no son otros que los apuntados de desconocimiento o ignorancia del domicilio del “Interesado”.

C) Que, aun cuando la revisión de actos en vía administrativa en materia tributaria ha de ajustarse a lo dispuesto en los arts. 153 a 171 LGT y disposiciones dictadas en desarrollo y aplicación de la misma, y en tal sentido la vía económico-administrativa tiene su propia auto-

296 En el mismo sentido, ver la sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de julio de 2007.

nomía respecto del procedimiento administrativo común (Disposición Adicional 5ª.2 de la Ley 30/1992, de 26 de Noviembre, LRJAP y PAC, también en este procedimiento administrativo –art. 59, aps, 2 y 4 de dicha Ley 30/92, 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 esta en cualquier lugar adecuado a tal fin y por cualquier medio que permita tener constancia de la recepción por el interesado o su representante. Nada más adecuado, por tanto, para lograr la efectividad de la notificación que hacerla en el domicilio social de la entidad interesada, si este domicilio constaba con toda claridad, conforme ocurría en el caso de autos, en el propio expediente administrativo, el en las actuaciones mismas de la Inspección Tributaria.

La doctrina jurisprudencial entorno a los emplazamientos por edictos,<sup>297</sup> aunque referida a emplazamientos a practicar en vía jurisdiccional, concretamente en el recurso contencioso- administrativo con la finalidad de que los interesados en el objeto del proceso puedan comparecer en él y personarse como demandados, es perfectamente aplicable a supuestos como que tratamos ahora, es decir, la notificación del acto administrativo de derivación de responsabilidad tributaria al administrador.

Por ello, la necesidad del emplazamiento personal, cuando las personas presuntamente interesadas aparecían identificadas en el expediente administrativo a que dicha doctrina conduce, significa, en otras la salvaguarda del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva sin indefensión<sup>298</sup>, trasladada a las notificaciones edictales prevenidas en el artículo 83 del Reglamento de Procedimiento de Reclamaciones Económico-administrativas, en el sentido de que la notificación, por ejemplo, mediante publicación de anuncios en los Tablones de Edictos municipales o de las Secretarías Delegadas y posterior inserción en el periódico oficial correspondiente solo puede estimarse correcta cuando, intentada infructuosamente la notificación en el domicilio señalado por el interesado (o, en su caso, en cualquiera otros lugares a que se refieren los preceptos aludidos), no conste indubitadamente, en el expediente de

297 Sentencias del Tribunal Constitucional 9/1981, de 31 de Marzo; 48/1982, de 31 de Mayo; 22/1983, de 23 de Marzo; 117/1983, de 12 de Diciembre; 46/1987, de 21 de Abril; 58/1990, de 29 de marzo, entre muchas más.

298 Artículo 24.1 de la Constitución.