

LA NUEVA CONFIGURACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD DE LOS ADMINISTRADORES DE SOCIEDADES

SONIA MAURICIO SUBIRANA

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

SUMARIO

- I. Introducción.
- II. La responsabilidad de los administradores en el artículo 43. 1 a) de la LGT.
 - A) La sociedad como autora de la infracción
 - B) La condición de administrador social
 - C) La conducta del administrador
- III. La responsabilidad de los administradores en el artículo 43.1.b) de la LGT.
- IV. La responsabilidad de los administradores y liquidadores del artículo 43.1.c) de la LGT.
- V. Conclusiones.

Resumen del contenido:

La nueva configuración de la responsabilidad de los administradores de sociedades en el artículo 43.1 de la LGT se establece con carácter subsidiario en relación a las distintas fases de la actividad social. En primer lugar este artículo se detiene en la problemática que se deriva de la responsabilidad de los administradores cuando las sociedades que representan cometiesen infracciones (art. 43.1.a). También se incide en la nueva figura del administrador de hecho y en la responsabilidad derivada de las obligaciones tributarias pendientes en el momento del cese social. Finalmente, se concluye con el cierre del círculo de responsabilidad de la actividad social con el análisis de la de los integrantes de la administración concursal y liquidadores.

I. INTRODUCCIÓN

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) establece que se podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades (artículo 41). A estos efectos, se considerarán deudores principales los obligados tributarios del apartado 2 del artículo 35 de esta Ley.

El responsable es un sujeto que se sitúa -como dice la ley- "*junto a los deudores principales*". Su fundamento radica en el carácter de auténtico deudor, obligado al pago, de lo que se deriva, una posición accesoria respecto a la obligación tributaria principal. El responsable no realiza el hecho imponible, sino otro presupuesto conexo que puede ser tanto lícito como ilícito. Por ello, no puede en ningún caso desligarse de su finalidad garantizadora, ni en los casos en que se establezca como una técnica sancionadora en sentido amplio. Estas premisas no suponen ningún impedimento para que, con carácter general, el responsable pueda ejercitar el derecho de reembolso que se inserta en el

conjunto de derechos inherentes a este obligado tributario.

El artículo 41.1 de la LGT continúa con la división tradicional de dicha figura (subsidiaria y solidaria), añadiendo su apartado segundo que el responsable será subsidiario si no se dispone expresamente lo contrario. La diferencia fundamental entre ambas clases se encuentra en el beneficio de excusión existente en el régimen jurídico de la responsabilidad subsidiaria, que implica como requisito para exigir la deuda tributaria al responsable, la previa declaración de insolvencia del sujeto pasivo de la obligación principal y de los demás responsables solidarios.

A partir de dichos presupuestos generales, la nueva LGT mejora su metodología al unificar la regulación de las distintas clases de responsabilidad (artículos 42 y 43). Así, el artículo 43.1 sistematiza los distintos casos de responsabilidad subsidiaria de los administradores en las distintas fases de la empresa. En primer lugar, establece con carácter general la responsabilidad de los administradores de hecho o de derecho del artículo 43.1.a) cuando

las sociedades a las que representasen cometiesen infracciones tributarias.

A continuación, el artículo 43.1.b) configura la responsabilidad por las obligaciones tributarias devengadas de sociedades que se encuentren pendientes en el momento del cese. Y, finalmente, se cierra el círculo de la actividad social con la de los integrantes de la administración concursal y los liquidadores de sociedades y entidades 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.

II. LA RESPONSABILIDAD DE LOS ADMINISTRADORES EN EL ARTÍCULO 43. 1 A) DE LA LGT

El artículo 43.1 a) de la LGT establece la responsabilidad subsidiaria de los administradores en las distintas fases de la actividad social. En particular, configura como responsables de la deuda tributaria a los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas cuando éstas cometiesen infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que

fueran de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen dichas infracciones.

Esta norma mantiene una naturaleza garantizadora, con carácter de técnica general, porque la realización de la conducta ilícita¹ se atribuye de forma principal al sujeto que realiza el hecho imponible, la sociedad. Si el administrador fuera causante o colaborase activamente en la realización de la infracción tributaria, su responsabilidad sería solidaria de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 42.1 a) de la LGT.

El artículo 43.1 a) de la LGT exige los siguientes requisitos para que se produzca el supuesto de responsabilidad subsidiaria de los administradores. En primer lugar, la comisión de una infracción por la sociedad administrada. En segundo, la condición de administrador al tiempo de cometerse la infracción donde se establece expresamente, como ya se ha señalado, la posibilidad de administradores de hecho². Y, por último, una serie de conductas del administrador basadas en la no realización de los actos necesarios de su incumbencia

¹ Vid. M.D., Arias Abellán. “Modificaciones a la Ley General Tributaria en la regulación jurídica del responsable”, *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº 47-48 (1989), pág. 426; M. L., Ochoa Trepát. “Análisis del artículo 40 de la LGT”, *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma*, IEF, Madrid, 1991, pág. 677-678; J. Álvarez Martínez. *La responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas en la nueva Ley General Tributaria*, Aranzadi, Navarra, 2004; R., Falcón y Tella. “Los responsables en la nueva Ley General Tributaria”, *Impuestos*, nº 15/16, 2003; M., Fernández Junquera. “Responsables tributarios. Situación actual y perspectivas de futuro” en *Revista española de Derecho Financiero*, nº 117, enero-marzo (2003).

² Vid. Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria. *Informe para la reforma de la Ley General Tributaria*, Ministerio de Hacienda, Madrid, primera versión 2001 y segunda 2003.

para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, el consentimiento de que no cumplan quienes de ellos dependen o la adopción de acuerdos que posibilitasen dichas infracciones.

A) LA SOCIEDAD COMO AUTORA DE LA INFRACCIÓN

Constituye presupuesto de la responsabilidad el que la sociedad sea autora de una infracción tributaria. No cabe duda de que las sociedades pueden ser sujetos de una infracción ya que la LGT, antes de su modificación en el antiguo artículo 77.3, y en la actualidad en el artículo 181 resuelve un problema que ya se había planteado por la doctrina³: el de las personas jurídicas como sujetos activos de las infracciones tributarias una vez demostrada su capacidad de culpabilidad y la posibilidad de cumplir las sanciones que les son impuestas.

La aplicación de sanciones punitivas a los entes colectivos deriva de la idoneidad de estos sujetos para el ejercicio de una voluntad propia, la social, que no se identifica ni confunde con la de cada una de las personas insertas en el esquema asociativo. Voluntad que el ordenamiento jurídico les reconoce y que tanto puede desenvolverse en el campo de la actividad jurídica

lícita como en el área de los ilícitos tributarios. Así, nos encontramos con una de las más importantes singularidades del Derecho sancionador no estrictamente penal ya que se trata de una quiebra del principio de imputabilidad personal de la infracción al autor de la misma.

B) LA CONDICIÓN DE ADMINISTRADOR SOCIAL

Es necesaria la condición de administrador de la sociedad para que se establezca el supuesto de responsabilidad del artículo 43.1. a). La LGT amplía expresamente esta figura a los casos de administrador de hecho y resuelve la cuestión que se planteaba antes de la reforma respecto a si sólo estaban sometidos a responsabilidad tributaria aquellos sujetos que, de acuerdo con la normativa mercantil, ostentaran formalmente dicha condición.

De acuerdo con lo establecido en la legislación mercantil, se requiere la existencia de un vínculo legal de forma que halla una designación para el cargo y la correlativa aceptación del mismo porque si no se ha procedido a su aceptación, es indudable que no se cumplen los requisitos señalados⁴.

³ Vid. F. Sainz de Bujanda. "La responsabilidad de las personas jurídicas y de sus órganos por los ilícitos tributarios", en *Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1973; S. Mazorra Manrique de Lara, *Los responsables tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 1994; M.D. Rufián Lizana. "La responsabilidad de los administradores de las sociedades en las infracciones cometidas por éstas", en *Impuestos*, nº 3, 1997, pág. 644 y ss.

⁴ Vid. Ley de Sociedades Anónimas, modificada por la Ley 22/2003 y 26/2003, (art. 123 y ss.) y el Real Decreto 1597/1989, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil (artículo 124). Vid. J. M. Neila Neila. *La responsabilidad de los administradores de las sociedades de capital (mercantil, civil, penal, administrativa)*, Edersa, Madrid, 1995, pág. 1189.

El administrador es un órgano social que tiene encomendadas todas las funciones de gestión y representación de la sociedad. Respecto a las primeras, se incluyen todas aquellas facultades precisas para la consecución de los fines sociales. En cualquier caso, salvo que los estatutos recorten concretamente sus competencias, quedan facultados para realizar todas aquellas actividades u operaciones adecuadas al mejor desarrollo del objeto social, que no estén encomendadas a la junta general.

Antes de la reforma, la doctrina tributaria⁵, la jurisprudencia⁶ y las Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central⁷ señalaban que el término de administrador no era susceptible de interpretación extensiva. A partir del nuevo artículo 43, la condición de administrador es un supuesto fáctico exigido para la concurrencia de responsabilidad, y ésta no viene dada sólo por la denominación sino también por el contenido y alcance de las funciones a desempeñar, de manera que quien efectivamente ejerza la gestión y

lleve la dirección de la sociedad (gerentes, directores generales, apoderados, administradores de hecho, etc.) puede incurrir en responsabilidad tributaria.

Esta regulación resulta acorde con las reformas que se han producido en el ámbito mercantil⁸ y penal⁹ donde se considera que dentro de dicha categoría pueden incluirse los administradores que controlan la gestión y administración de la sociedad "de facto" sin haber sido formalmente designados.

En este sentido, resulta afortunada la equiparación legal de quienes desempeñan la gestión y administración efectiva de la persona jurídica con absoluta independencia de su denominación no sólo porque evita supuestos fraudulentos sino también porque resulta más respetuosa con el principio de igualdad¹⁰.

La demostración de la cualidad de administrador de hecho puede presentar en múltiples casos una cierta complejidad y debe realizarse por la prueba de presun-

⁵ Vid. E., Simón Acosta, C., Checa González, E., González García, y C., Lozano Serrano. "La exigencia de responsabilidad subsidiaria establecida por el artículo 40 de la LGT", en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Septiembre (2000), pág. 16 y ss.

⁶ Vid. La Sentencia del TSJ de Galicia de 30 septiembre de 1994 y del TSJ de Murcia, de 7 de octubre de 1998.

⁷ Vid. Resolución del TEAC de 22 de febrero de 1995 y de 11 de febrero de 2000.

⁸ En el ámbito mercantil también se amplían los supuestos de responsabilidad, que afectan a los administradores de hecho, conforme a lo establecido en la nueva redacción del artículo 133 de la Ley de Sociedades Anónimas.

⁹ Vid. Código Penal, capítulo XIII, Título XIII, Libro II. Artículo 290 y 291. En concreto, el artículo 290 del Código Penal hace referencia al sujeto activo del delito con la expresión "los administradores, de hecho o de derecho" y se tipifica la responsabilidad penal de los administradores de cualquier sociedad constituida o en formación respecto a la disposición fraudulenta de bienes de la sociedad o la contracción de obligaciones a cargo de ésta.

¹⁰ Vid. P.M., Herrera Molina. "La responsabilidad de los administradores por participación en ilícitos tributarios", en *Revista Técnica Tributaria*, nº 57 (2002); F.J., Martín Jiménez. "La responsabilidad tributaria en la Ley General Tributaria: supuestos", en *Revista de Información Fiscal*, nº 42 (2000); J., Martín Fernández. "La responsabilidad de los administradores por el cese de actividad", en *Revista Técnica Tributaria*, nº 57 (2002).

ciones¹¹. De acuerdo con el artículo 108.2 de la LGT, para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba es indispensable que entre el hecho demostrado y el que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo "según las reglas del criterio humano". Existen una serie de circunstancias o indicios que pueden resultar acreditativos de dicha cualidad. Tales circunstancias serían: la condición de accionista mayoritario; el desempeño de las funciones de apoderado general con amplias facultades; una remuneración percibida importante; y, por último, el trato personal y constante con proveedores clientes y la relación inmediata con el personal de la sociedad.

C) LA CONDUCTA DEL ADMINISTRADOR

Los tres casos que el artículo 43.1 a) establece en que han de incurrir los administradores para que se configure este presupuesto son los siguientes: "*Que no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o*

hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones".

Como apunta el Tribunal Económico Central en la Resolución de 22 de mayo de 2003¹², los tres supuestos responden a unos derechos normales de un gestor, propios de la diligencia con la que un administrador debe desempeñar el cargo. Y, se conectan con los términos del artículo 133.1 de la Ley de Sociedades Anónimas que señala cómo los administradores responderán frente a la sociedad, frente a los accionistas y frente a los acreedores sociales del daño que causen por actos u omisiones contrarios a la ley o a los estatutos o por los realizados incumpliendo los deberes inherentes al desempeño del cargo.

El presupuesto de hecho del primer apartado del artículo 43.1 a) de la LGT exige la omisión de actos relacionados directamente con la obligación infringida que el administrador sabe que tiene el deber de realizar por razón de su cargo. La doctrina¹³ y la jurisprudencia¹⁴ han señalado la necesidad de analizar el reparto de funciones en el seno de la sociedad para delimitar la participación de los administradores. Para ello, habrá que tener en cuenta tanto su estructura organizativa como la distribución de competencias dentro de la mis-

¹¹ Vid. J.L., Díaz Echegaray. *El administrador de hecho de las sociedades*, Aranzadi, 2002 pág. 142 y ss y J., Álvarez Martínez. *La responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas*, cit., pág. 74 y ss.

¹² Vid. Tribunal Económico-Administrativo Central, Resolución de 22 de mayo de 2003, fundamento de derecho quinto.

¹³ Vid. J, Álvarez Martínez. *La responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas...*, cit., pág. 74 y ss.

¹⁴ Vid. Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de diciembre de 2000 y Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central de 24 de septiembre de 1999 y de 19 de mayo de 2001.

ma para analizar las circunstancias que derivadas de dicha responsabilidad.

El segundo caso de conducta de los administradores se establece cuando consientan el incumplimiento de obligaciones y deberes tributarios por parte de sus subordinados que desembocan en una actividad ilícita. En este supuesto, la jurisprudencia considera que se ha de tener en cuenta la dependencia jerárquica y la estrecha vinculación derivada de la relación de apoderamiento o de la delegación de facultades del Consejo de Administración¹⁵. De acuerdo con Herrera Molina¹⁶, la existencia de atribuciones específicas en los estatutos o de delegaciones realizadas por los administradores no excluye automáticamente la responsabilidad de estos últimos, pero la matiza. Aunque sea el órgano delegado –y no los demás administradores– quien adopte el acuerdo que haga posible la infracción, los demás consejeros pueden haber incurrido en *culpa in vigilando*. En este caso deberá examinarse si desarrollaron su labor de supervisión y control con la diligencia debida.

La tercera conducta de los administradores que puede derivar en un ilícito según el artículo 43.1 a) radica en la adopción de acuerdos que hicieran posi-

ble la comisión de infracciones tributarias. No basta con que tenga lugar la adopción del acuerdo y exista, por ello, la mera posibilidad de la infracción sino que es necesario que ésta se produzca efectivamente como consecuencia de aquél, pues de lo contrario faltaría el presupuesto necesario para que se produjese este supuesto.

En esta línea, se pronuncia El Tribunal Económico-Administrativo Central en su Resolución de 22 de mayo de 2003 cuando afirma:

“Debe tenerse en cuenta que la derivación de responsabilidad a los administradores obliga a distinguir entre el sujeto infractor, al que la ley penaliza por razón de su conducta y aquellas personas a quienes la norma legal declara responsables de la infracción cometida y que, como tal han de satisfacer a la Hacienda Pública el importe de lo que correspondería pagar a aquél. En líneas generales, la separación descansa en el tipo de conducta propio de cada figura. En el infractor, normalmente se exige la conducta activa; en el responsable basta, por regla general, con una conducta pasiva. El primero realiza un acto contrario a la ley, que por eso mismo se sanciona; el segundo incumple una

¹⁵ Vid. Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 1999 y Sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de septiembre de 2001.

¹⁶ Vid. P.M. Herrera Molina. “La responsabilidad de los administradores por participación en ilícitos tributarios”, cit, donde respecto a la culpa in vigilando señala que la diligencia exigida para las labores de supervisión y control no puede ser tan rigurosa como la que se exige a la persona que tiene encomendada la gestión tributaria, pues si el supervisor tuviera que controlar todos los extremos de la labor realizada por la persona delegada, la delegación de funciones carecería de sentido.

obligación de vigilancia que de haber sido ejercida, hubiera evitado la infracción, y por eso se le obliga a compensar el daño derivado de negligencia.”

También existe unanimidad por parte de la doctrina¹⁷ en negar la responsabilidad objetiva en el artículo 43.1.a). Tiene que existir dolo o culpa, incluida la *culpa in vigilando*. No se les podrá exigir responsabilidad a los administradores que hayan salvado su voto o no hayan acudido a las reuniones en que se adoptaron los acuerdos que conduzcan a la comisión de las infracciones. De esta forma, se muestra disconforme con la doctrina del TEAC, que en algunos supuestos, ha apreciado la culpa de todos los administradores aunque el Consejo de Administración no se reuniera y la gestión fiscal se hubiese confiado expresamente a uno de ellos¹⁸.

A su vez, se plantea la relación que existe entre el supuesto establecido por esta norma (art. 43.1 a) y el artículo 42.1 a) de la LGT. Al establecer el 43 que la responsabilidad subsidiaria de los administradores de las personas jurídicas se aplica: *“Sin perjuicio de lo dispuesto en el pá-*

rrafo a) del apartado 1 del artículo 42”. Supuesto que establece la responsabilidad solidaria para los que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. A mi juicio, cuando la participación de los administradores en la realización del ilícito sea de mayor grado tendrá prioridad el artículo 42 y se configurará una responsabilidad de carácter solidario frente a la subsidiaria del artículo 43. En este sentido, coincido con Álvarez Martínez¹⁹ en que para la responsabilidad solidaria las actuaciones de los administradores deben ser “determinantes y decisivas” en la efectiva comisión de la infracción, y deben poner de relieve un especial grado de culpabilidad de quienes las realizan.

Por otro lado, a partir de la realización de un ilícito tributario surge una responsabilidad derivada de la realización de un hecho ajeno. El responsable lo es de la deuda tributaria que conlleva el presupuesto de hecho realizado por el contribuyente, en este caso, la sociedad, pero no de la infracción que ha realizado otro. Estamos ante una cuestión de derecho estrictamente sancionador y que se sitúa fuera del ámbito de dicho obligado²⁰, como

¹⁷ Vid. C., Albiñana García Quintana. “Tipificación de las infracciones tributarias. Artículos 78 y 79 de la LGT”, *La Ley*, nº 1494 (1986), pág. 2; F. Pérez Royo. *Derecho Financiero y Tributario...*, cit., pág. 148; M.D. Rufián Lizana, cit., pág. 120; M.L. Ochoa Trepát, “Análisis del artículo 40...”, cit., pág. 684 y ss.

¹⁸ Vid. Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central de 30 de noviembre de 1994, de 22 de febrero de 1995 y de 19 de octubre de 2000.

¹⁹ Vid. J. Álvarez Martínez. La responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas, cit., pág. 234.

²⁰ Vid. Informe de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 21-XII-1990, (Impuestos tomo I/91, pág. 434) que matiza cómo en las infracciones graves en que no existe perjuicio económico directo no cabe hablar de responsabilidad en la deuda, que técnicamente no existe, sino solamente en la sanción.

²¹ Vid. Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de septiembre de 1993. En la misma línea, Vid. Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de diciembre de 2000 que considera que en ningún caso son exigibles las sanciones a los administradores que estén obligados como responsables tributarios de acuerdo con el artículo 40 en correspondencia con el artículo 37 de La LGT.

se pronuncia la jurisprudencia del Tribunal Supremo²¹:

"El administrador que responde subsidiariamente de las infracciones de la sociedad tendrá el derecho de reembolsarse con cargo al patrimonio de la persona jurídica, por lo que en definitiva su situación jurídica no es la propia del sancionado ni, consecuentemente, pueden hacerse extensibles las garantías inicialmente fijadas para los procesos penales... La protección jurídica de sus derechos no puede enmarcarse dentro del sistema del art. 24.2 de la Constitución española, sino en el régimen general de tutela judicial efectiva regulada en el párrafo primero del propio artículo".

No coincido con aquellos autores²² que entienden que la responsabilidad tributaria alcanza a las sanciones que le hayan sido impuestas a la persona jurídica. A mi juicio, no en calidad de responsables tributarios se les han de imputar las sanciones a los administradores sino como infractores. Y así lo refrenda el artículo 181.1 de la LGT que realiza una enumeración abierta de los sujetos infractores y no incluye a los responsables dentro de los

supuestos mencionados. De la responsabilidad, se excluyen las sanciones del sujeto pasivo principal. Por tanto, el administrador sólo responderá como sujeto infractor²³. En cuanto al recargo de apremio será exigido si transcurrido el período voluntario que se concede al responsable para el ingreso, éste no lo efectúa. Todo ello por pura lógica jurídica ya que no se puede exigir dicho recargo a los responsables si éstos no han podido evitarlo, al no ser legalmente los causantes de la exacción del mismo y no haber incurrido en mora o retraso personal alguno²⁴.

No obstante, la nueva redacción del artículo 41.4 de la LGT con relación al artículo 43.1 a) no ha venido más que a crear confusión respecto a dos ámbitos que debían mantenerse separados al señalar que la responsabilidad "no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra ley se establezcan". A mi juicio, la dicción anterior de la LGT resultaba mucho más coherente con los razonamientos expuestos ya que excluía las sanciones expresamente.

Coincido con el profesor Falcón y Tella²⁵ y con la jurisprudencia más reciente de la Audiencia Nacional²⁶ que han mani-

²² Vid. J. Galiano Estevan, y J. Izquierdo Rivas. *La responsabilidad tributaria*, CISS, 1997, pág. 84; Morillo Méndez, A. "Responsabilidades de los administradores de sociedades en el ámbito de aplicación de los tributos", en *Gaceta Fiscal*, nº 192 (2000), pág. 45; J. Pérez Rico. "Extensión de la responsabilidad del artículo 40.1 de la LGT a las sanciones: pronunciamientos judiciales contradictorios", *Tribuna Fiscal*, nº 147, (2003). Vid. En la misma línea, Resoluciones del TEAC de 12 de febrero de 1998 y de 15 de enero de 1999.

²³ Vid. Informe sobre el borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria, Ministerio de Hacienda, cit.

²⁴ Vid. R. Calvo Ortega. "La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos", en *Hacienda Pública Española*, nº 5, Madrid, 1970, pág. 6; J. Álvarez Martínez. "Las responsabilidades tributarias del artículo 40 LGT...", cit., pág. 16.

²⁵ Vid. R. Falcón y Tella. "La regulación sustantiva de los responsables en el Anteproyecto de Ley General Tributaria", en *Quincena Fiscal*, cit., pág. 7 y ss.

²⁶ Vid. Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de diciembre de 2000 que considera que en ningún caso son exigibles las sanciones a los administradores que estén obligados como responsables tributarios.

festado que la responsabilidad de los administradores se extienda a las sanciones evidencia un claro error de concepto al otorgar a la figura del responsable una innegable función represiva que no resulta acorde con la auténtica finalidad de garantía que está llamado a cumplir. Porque, de hecho, el responsable tiene derecho de regreso en todos los casos, según lo establecido en el artículo 41.6 de la LGT, tanto si está configurado con presupuesto lícito como ilícito.

III. LA RESPONSABILIDAD DE LOS ADMINISTRADORES EN EL ARTÍCULO 43.1.B) DE LA LGT

El artículo 43.1. b) de la LGT establece un supuesto de responsabilidad subsidiaria para los casos de cese por las deudas tributarias pendientes de las personas jurídicas. En concreto, establece 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 de éstas que se encuentren pendientes"*.

Se configura por esta norma un supuesto de responsabilidad subsidiaria deri-

vada no de acto ilícito, sino de la mera condición de administrador de una sociedad que, sin haber sido formalmente disuelta, haya cesado de hecho en su actividad. En este caso, se extiende de nuevo la mencionada responsabilidad, no sólo a los administradores de derecho sino también a aquellos sujetos que asumieran *"de facto"* sus funciones. Por tanto, resulta legalmente posible derivar también la responsabilidad tributaria a quien ejerza tal condición de hecho cuando de la realidad subyacente se deriva su influencia efectiva en las actuaciones de la sociedad²⁷.

Para que se produzca el supuesto establecido en el artículo 43.1 b) deben concurrir los siguientes requisitos: en primer lugar, el cese de hecho de la actividad de la persona jurídica. En segundo lugar, la condición de administrador al tiempo del cese. Y por último la existencia de obligaciones tributarias pendientes. Respecto a estas últimas, Martín Fernández²⁸ señala que la responsabilidad se extiende a todas las obligaciones tributarias, siempre que el administrador hubiera tenido conocimiento de su existencia y es éste el que debe probar esta última circunstancia en las obligaciones tributarias liquidadas. Dicho obligado debe demostrar oponiendo el acto de derivación de responsabilidad que las liqui-

²⁷ Vid. Resolución del TEAC de 11 de febrero de 2000, anterior a la reforma de la LGT, en la que no era posible derivar la responsabilidad a un administrador de facto. El fundamento de derecho quinto, señalaba: "Existiendo como existía un administrador nombrado en forma legal y que aceptó el cargo, no resulta legalmente posible derivar la responsabilidad tributaria ex artículo 40.1, párrafo segundo, de la LGT a quien no tenía tal condición, cualquiera que fuese la realidad subyacente en cuanto a influencia efectiva en las actuaciones de la sociedad (realidad que, por otro lado, puede asumir los más variados perfiles)".

²⁸ Vid. J. Martín Fernández. "La responsabilidad de los administradores por el cese de actividad", en *Revista Técnica Tributaria*, cit., pág. 117.

daciones no fueron incorporadas a la contabilidad de la empresa por sus antecesores en el cargo y que la administración no notificó providencia de apremio alguna.

Este supuesto debe diferenciarse del correspondiente a la disolución de sociedades, con extinción de la personalidad jurídica, que da lugar a la sucesión en la deuda tributaria o transmisión de las obligaciones a los socios o partícipes en el capital²⁹. En el supuesto del artículo 43.1 b) la sociedad no se ha extinguido porque continúa siendo titular de obligaciones tributarias. En el caso que se comenta el sujeto pasivo no desaparece y será necesario dirigir primero la acción de cobro sobre la sociedad, aun cuando ésta haya cesado en su actividad, y tras la declaración de fallido responderán los administradores. La finalidad de este precepto es controlar uno de los procedimientos más utilizados para eludir el pago de tributos, consistente en el cese de actividades después de haber acumulado débitos a la Hacienda pública³⁰.

El cese de la sociedad ha de ser completo y definitivo, por lo que no basta con una mera suspensión temporal de la actividad. En concreto, La LGT hace referencia a una situación de hecho, cuya prueba in-

cumbe a la Administración, situación que además no queda desvirtuada porque la sociedad continúe cumpliendo sus obligaciones tributarias formales con el único objeto de eludir este supuesto de responsabilidad³¹.

Para evitar conductas fraudulentas, la jurisprudencia³² contempla diversas circunstancias por las que se incurre en esta situación como, por ejemplo, que la persona jurídica cuyas actividades cesaron no se encuentre sometida a un procedimiento concursal o que no se lleven a cabo las operaciones de disolución de la forma prevista en la normativa mercantil.

La responsabilidad de los administradores se circunscribe al período justamente anterior al de liquidación, ya que una vez transcurrido éste se aplicará el artículo 43.1 c) de la LGT. En el período al que se refiere el supuesto comentado se establece por la legislación mercantil el deber de los administradores de convocar la Junta General, en el plazo de dos meses para que adopte el acuerdo de disolución. Además los administradores tienen la obligación de solicitar la disolución judicial de la sociedad cuando el acuerdo de la Junta general fuera contrario a esa disolución o no pudiera ser logrado³³.

²⁹ Vid. Resoluciones del TEAC de 17 de noviembre de 1922, de 12 de febrero de 1998, de 15 de enero de 1999, de 11 de febrero de 2000, 2 de octubre de 2001.

³⁰ Vid. J.M. López Geta. "Disolución y liquidación de sociedades; responsabilidad de socios liquidadores y administradores", *Impuestos*, 990, n° 2, pág. 5.

³¹ Vid. J.V. Navarro Alcázar. "La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles", *Tribuna Fiscal*, n° 75, 1997, pág. 93.

³² Vid. Sentencias de la Audiencia Nacional de 9 de diciembre de 2002, de 12 de abril de 2002 y de 23 de diciembre de 2002 que señalan que la situación de cese efectivo de la empresa no puede derivar de meras presunciones o en hechos que denoten una disminución de la actividad social.

³³ Vid. LSA art. 260- 262.

En el derecho mercantil, el incumplimiento de la obligación de convocar la junta general en el plazo indicado o de solicitar la disolución de la sociedad determinará la responsabilidad solidaria de los administradores por todas las deudas sociales³⁴. En este sentido, los administradores, de acuerdo con el artículo 262.5 de La Ley de Sociedades Anónimas, responderán solidariamente de las obligaciones sociales “cuando incumplan la obligación de convocar en el plazo de dos meses la Junta General, para que adopte, en su caso, el acuerdo de disolución o que no soliciten la disolución judicial de la sociedad 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”.

El cese en la actividad social puede ser acordado por los socios al margen de los administradores (artículo 260.1.1. de la LSA) con lo cual puede ocurrir que los accionistas de una sociedad con pérdidas y deudas tributarias, que por razones de justicia serían los que pueden sustituir a la

sociedad, podrían adoptar un acuerdo de disolución y cese sin tener que responder de esas deudas pendientes y consiguiendo que sean los administradores de la sociedad los que respondan de ellas³⁵.

La doctrina mercantil³⁶ es crítica con la regulación que se realiza en dicho ámbito por considerarlo un supuesto de responsabilidad tan inaudita como extrema. Y que no simplemente implica una excepción al principio establecido en el artículo 1 de la Ley de Sociedades Anónimas en el que se establece que únicamente la sociedad responde de las deudas sociales, sino que no tiene parangón en el derecho comparado ya que su exigencia, en la práctica, ha dado lugar a abusos³⁷.

También un amplio sector de la doctrina tributaria española³⁸ ha señalado que la responsabilidad tributaria que se configura en el artículo 43.1 b) de la LGT respecto a los administradores de personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades debería basarse en presupuesto ilícito ya que es necesaria una conducta negligente del administrador, en concreto, que no realice las gestiones necesarias, por negligencia

³⁴ Vid. artículo 262.5 de la LSA.

³⁵ Vid. J.M., Otero Novas. “La supuesta responsabilidad objetiva de los administradores de sociedades que cesan en su actividad”, pág. 14.

³⁶ Vid. F., Sánchez Calero, cit., pág. 606.

³⁷ Vid. J., Álvarez Martín. La responsabilidad de los administradores..., cit. pág. 232 y ss.

³⁸ Vid. J., Martín Fernández. “La responsabilidad de los administradores por el cese de actividad”, cit., pág. 110 y ss; G., Oron Moratal. “Los administradores de sociedades como responsables de deudas tributarias ¿otro supuesto de superación de las previsiones de la LGT para el caso de cese de actividades?”, cit., pág. 20 y ss. M.D., Arias Abellán. “Modificaciones a la Ley General Tributaria en la regulación jurídica del responsable”, cit., pág. 427-428; P., Herrera Molina. “La responsabilidad de los administradores por participación en ilícitos tributarios”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 57, cit., pág. 80.

o dolo, para el cumplimiento de obligaciones de terceros. También se ha pronunciado en este sentido la jurisprudencia³⁹ y las últimas resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central, en particular, la de 5 de junio de 2003 que señala con relación a estos casos:

"Es preciso que concurra el requisito de culpa o negligencia en el administrador, y este requisito, aunque en efecto suele darse en los casos de no presentación por parte de la persona jurídica de las liquidaciones-declaraciones preceptivas, y en aquellos en que se ha producido el cese de la persona jurídica sin que conste su disolución ni liquidación, son circunstancias que, por estar expuestas a coyunturas y a excepciones impredecibles, deberán ser objeto de estudio y ponderación en cada supuesto de hecho que se presente".

A mi juicio, si se acude al tenor literal de la LGT, que ha mantenido el mismo criterio que antes de la reforma, la responsabilidad de los administradores es de carácter lícito. Ahora bien, este su-

puesto es excesivamente amplio, a diferencia de lo que ocurre en otros ordenamientos, como es el caso del italiano, más restrictivos. Como indica el profesor Di Pietro⁴⁰, la normativa italiana establece la responsabilidad tributaria en esta fase basada, exclusivamente, en comportamientos ilícitos de los administradores. En particular, señala dicho autor "la responsabilidad de los administradores se basa en comportamientos comisivos y omisivos de los administradores, aunque se amplía el círculo también a los administradores de hecho. En estos casos no aparece tipificada la responsabilidad tributaria por presupuesto lícito, en los que es imputable la falta de cumplimiento de la obligación tributaria exclusivamente al sujeto pasivo, es decir, a la sociedad".

Las últimas resoluciones del TEAC⁴¹ no incluyen en este supuesto las sanciones en la deuda tributaria del responsable tributario. En esta línea, se ha pronunciado también la mayoría de la jurisprudencia⁴² que de forma muy coherente las ha excluido.

³⁹ Vid. Sentencia del TSJ de Andalucía de 6 de febrero de 2003 que señala cómo la responsabilidad subsidiaria de los administradores en caso de cese en la actividad empresarial no tiene carácter objetivo, sino que se fundamenta en la conducta negligente del administrador.

⁴⁰ Vid.A., Di Pietro. "La responsabilità tributaria nell'Amministrazione e nella rappresentanza societaria", *Trattato di diritto commerciale e di diritto pubblico dell'economia*, dirigido por Francesco Galgano, volum. 19, Cedam, 1994.

⁴¹ Vid. Resoluciones del TEAC de 12 de mayo de 2000 y de 10 de mayo de 2001.

⁴² Vid. Las Sentencias del Tribunal Supremo de 30 de enero de 1999 y de 3 de mayo de 2000 que excluyen las sanciones de la responsabilidad en estos casos.

IV. LA RESPONSABILIDAD DE LOS ADMINISTRADORES Y LIQUIDADORES DEL ARTÍCULO 43.1.C) DE LA LGT

El artículo 43.1 c) de la LGT establece que serán responsables subsidiarios de las deudas tributarias:

"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."

Dicha norma configura un supuesto de responsabilidad tributaria subsidiaria de los integrantes de la administración concursal y los liquidadores de sociedades y entidades en general que cierra el círculo de la vida de la empresa.

De acuerdo con este precepto, para que nazca la responsabilidad del artículo 43.1 c) de la LGT son necesarios los siguientes presupuestos: en primer lugar, el sujeto pasivo de la obligación tributaria

principal, es decir, las personas jurídicas mencionadas (sociedades y entidades en general) que realizan el hecho imponible. En segundo lugar, es necesaria la existencia de obligaciones tributarias pendientes a cargo de dicho sujeto pasivo que está en la situación mercantil de quiebra o de concurso o ha entrado en fase de liquidación. En tercer lugar, la concurrencia de la calidad de liquidador, interventor o síndico en el obligado tributario. Y por último, la comisión de una conducta por parte de dicho sujeto que consiste en no realizar las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas⁴³.

Con relación al primer aspecto, es necesario precisar que aunque el período de liquidación se abre una vez disuelta la sociedad, a excepción de los supuestos de fusión o escisión total o cualquier otro de cesión global, dichas sociedades conservarán su personalidad jurídica mientras la liquidación se realiza⁴⁴. En este sentido, desde el momento en que la sociedad se declara en liquidación cesa la representación de los administradores asumiendo los liquidadores las funciones a que se refiere la legislación mercantil⁴⁵.

La finalidad de garantía del artículo 43.1.c) es clara ya que entre los deberes que incumben a los liquidadores (ya se

⁴³ Vid. J. Álvarez Martínez. "Las responsabilidades tributarias del artículo 40 de la Ley General Tributaria. Examen de los diferentes supuestos...", cit., pág. 19.

⁴⁴ Vid. Ley de Sociedades Anónimas, artículo 264-266.

⁴⁵ Vid. R., Falcón y Tella. "Las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades disueltas y liquidadas (I): naturaleza de la responsabilidad del socio", Quincena Fiscal, Octubre, 2003, pág. 3 y ss.

trate de sociedades o de situaciones concursales) se cuenta el de procurar el cumplimiento de las obligaciones pendientes. Con la finalidad de asegurarlo dispone la ley la referida situación de responsabilidad subsidiaria a cargo de los liquidadores⁴⁶. De hecho, los administradores decaen en su poder desde el momento en que la disolución produce sus efectos, de manera que cesan sus facultades de representación para hacer nuevos contratos y asumir nuevas obligaciones, tomando sus funciones los liquidadores que constituyen el órgano de gestión y de representación de la sociedad durante el período de liquidación⁴⁷.

Disuelta la sociedad, los liquidadores antes de proceder al pago de la cuota de liquidación a los socios, deberán cancelar las obligaciones que figuren en su pasivo y, entre ellas, las de naturaleza tributaria, según resulta del artículo 277.2 de la Ley de Sociedades Anónimas. La mencionada norma prohíbe repartir entre los socios el patrimonio social sin que hayan sido satisfechos todos los acreedores, deber que se refuerza con la garantía que se analiza. No se puede llegar al pago de las cuotas de liquidación sin haber cumplido con la totalidad de las obligaciones que constan en el

pasivo de la empresa, de forma que si existieran bienes en el activo para satisfacer las obligaciones pendientes y, pese a ello, no se cumpliera con las de carácter tributario, la responsabilidad incumbiría a los liquidadores, conforme al citado artículo 43.1 c) de la LGT, pero no a los socios, carentes de facultades de gestión y dirección respecto de la sociedad disuelta⁴⁸.

Los procedimientos concursales que menciona el artículo 43.1 c) de la LGT se superponen, en este caso, al proceso de la liquidación. Los liquidadores están obligados a informar periódicamente a los socios y a los acreedores de la marcha de la liquidación, para una vez finalizadas dichas operaciones llevar a cabo el reparto del haber social. Por ello, dentro de las situaciones a que se refiere el mencionado precepto, pueden generarse obligaciones tributarias de las cuales no puede predicarse su devengo con anterioridad a las citadas situaciones jurídicas, sino, precisamente, con posterioridad a la declaración o apertura de las mismas.

Otra cuestión que plantea la regulación del artículo 43.1. c) consiste en si dicha responsabilidad subsidiaria se basa en presupuesto lícito o ilícito. Es decir, se

⁴⁶ Vid. R., Calvo Ortega. “La responsabilidad tributaria subsidiaria”, cit., pág. 133; F. Pérez Royo. *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*. Civitas. pág. 149; S. Mazorra Manrique de Lara, cit., pág. 126 y ss; J.E. Varona Alabern. “La responsabilidad tributaria de los síndicos”, *Impuestos*, nº 22 (2000), pág. 331 y ss.

⁴⁷ Vid. R., Falcón y Tella. “Las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades disueltas y liquidadas (I)”, cit.

⁴⁸ Vid.F., Sainz de Bujanda. “La transmisión a los socios de las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades disueltas y liquidadas”, *REDF, Civitas*, nº 70, 1991, pág. 155-156.

debe analizar el problema de la constatación del elemento subjetivo, del grado de culpabilidad que exige la norma.

La mayoría de la doctrina⁴⁹ entendía respecto a la regulación anterior del artículo 40.2 de la LGT que la responsabilidad no podía ser exigida a aquellos gestores que actuasen diligentemente en lo que concierne a la satisfacción y cumplimiento de los deberes y obligaciones tributarias del sujeto pasivo. Con relación a dicha redacción, se configuraba un caso de responsabilidad en la deuda derivado de comportamiento ilícito y no planteaba ninguna duda al señalar que los síndicos, interventores o liquidadores de quiebras, concursos, sociedades y entidades en general fueran responsables subsidiarios cuando "por negligencia o mala fe" no realizasen las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas.

En la misma línea, la jurisprudencia⁵⁰ admitía la negligencia en el ejercicio de las funciones de los liquidadores basándose en que la anterior redacción de la LGT era expresa en este sentido.

En la actualidad, se omiten dichos términos y el nuevo artículo 43.1 c) únicamente señala que los integrantes de la administración concursal y los liquidadores no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de dichas obli-

gaciones tributarias devengadas. Para a continuación añadir que de las "*sanciones posteriores a dichas situaciones responderán como administradores cuando tengan atribuidas funciones de administración*".

De dicha dicción expresa de la ley, podría deducirse que no es posible exigir la responsabilidad tributaria sobre presupuesto lícito. De hecho, la LGT lo equipara al artículo 43.1.a) al hacer referencia en su párrafo final a la extensión de las sanciones en el caso de que concurra la doble naturaleza de liquidadores y administradores.

Por último, como ya se ha apuntado respecto a los otros casos de responsabilidad de los administradores por presupuesto ilícito en ningún caso la sanción relativa al contribuyente podrá formar parte de la deuda tributaria que se exige al responsable como consecuencia de su obligación de garantía. En este supuesto, los liquidadores de quiebras, concursos, sociedades y entidades en general responderán de las sanciones correspondientes si como sujetos infractores ejecutasen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes, pero no en virtud de su calidad de responsables tributarios.

V. CONCLUSIONES

Primera. Resulta afortunada la nueva equiparación legal entre administradores

⁴⁹ Vid. J. Zornoza Pérez. Las infracciones y sanciones, cit., pág. 201-202; F., Pérez Royo. Los delitos y las infracciones en materia tributaria, cit., pág. 300; J., Alvarez Martínez. "Las responsabilidades tributarias del artículo 40 LGT...", cit. pág. 22

⁵⁰ Vid. Sentencia del TS 5 de julio de 1985 y Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, de 28 de septiembre de 1998.

de hecho y de derecho de sociedades que realiza el artículo 43.1 de la LGT en sus apartados a) y b) cuando establece distintos casos de responsabilidad subsidiaria. La condición de administrador es un supuesto fáctico que no viene dada sólo por la denominación sino también por el contenido y alcance de las funciones a desempeñar. A partir de este presupuesto, quien efectivamente ejerza la gestión y lleve la dirección de la sociedad, con absoluta independencia de su denominación (gerentes, directores generales, apoderados, administradores de hecho, etc.) puede incurrir en responsabilidad tributaria. Esta nueva regulación no sólo evita supuestos fraudulentos sino además resulta más respetuosa con el principio de igualdad.

Segunda. El presupuesto de hecho del primer apartado del artículo 43.1 a) de la LGT exige la omisión de actos relacionados directamente con la obligación infringida que el administrador sabe que tiene el deber de realizar por razón de su cargo. En estos supuestos la responsabilidad subsidiaria de los administradores en ningún caso puede ser objetiva. Tiene que existir dolo o culpa, incluida la *culpa in vigilando*. No se les podrá exigir responsabilidad a los administradores que hayan salvado su voto o no hayan acudido a las reuniones en que se adoptaron los acuerdos que conduzcan a la comisión de las infracciones. A su vez, cuando la participación de los administradores en la realización del ilícito sea de mayor grado tendrá prioridad el artículo 42 de la LGT y se configurará una responsabilidad de carácter solidario

frente a la subsidiaria del artículo 43 de la misma norma.

Tercera. Los administradores responderán de las sanciones como infractores no como responsables tributarios. Así lo refrenda el artículo 181.1 de la LGT, que realiza una enumeración abierta de los sujetos infractores y no incluye a los responsables dentro de los supuestos mencionados. De la responsabilidad se excluyen las sanciones, de las que responderá el administrador sólo como sujeto infractor, y el recargo de apremio será exigido si, transcurrido el período voluntario que se concede al responsable para el ingreso, éste no lo efectúa. Todo ello obedece a una pura lógica jurídica, ya que no se puede exigir dicho recargo a los responsables si éstos no han podido evitarlo, al no ser legalmente los causantes de la exacción y no haber incurrido en mora o retraso personal alguno.

Cuarta. El artículo 43.1. b) de la LGT establece sobre presupuesto lícito la responsabilidad tributaria de los administradores de personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades. La configuración actual de este supuesto, idéntica a la redacción anterior, es excesivamente amplia, a diferencia de lo que ocurre en otros ordenamientos más restrictivos, como el italiano, donde no aparece tipificada la responsabilidad tributaria por presupuesto lícito y es imputable la falta de cumplimiento de la obligación tributaria exclusivamente al sujeto pasivo, es decir, a la sociedad. Por tanto, *de lege ferenda*, debería basarse dicha responsabilidad en presu-

puesto ilícito y exigir una conducta negligente del administrador, en concreto, que no realice las gestiones necesarias, por negligencia o dolo, para el cumplimiento de obligaciones de terceros. De esta manera, también sería más acorde con los otros dos apartados de esta misma norma.

Quinta. El nuevo artículo 43.1 c) señala como responsables subsidiarios a los integrantes de la administración concursal y a los liquidadores que no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el ínte-

gro cumplimiento de dichas obligaciones tributarias devengadas como responsables subsidiarios. La LGT equipara esta clase de responsabilidad a la de los administradores en caso de infracciones de las personas jurídicas al hacer referencia en su párrafo final a la extensión de las sanciones, en el caso de que concurra la doble naturaleza de liquidadores y administradores. De ahí se concluye que no es posible exigir dicha responsabilidad tributaria sin presupuesto ilícito a liquidadores y administradores.