

TRIBUTACIÓN	NOVEDADES DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA 58/2003 EN LA REGULACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA Y DE LA SUCESIÓN	Núm. 38/2004
--------------------	--	-------------------------

ALEJANDRO BLÁZQUEZ LIDOY

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Rey Juan Carlos*

Extracto:

LA responsabilidad y la sucesión son dos instituciones donde se han producido modificaciones respecto de la anterior LGT. Y correcciones que en nuestra opinión son significativas. En las siguientes páginas se analizará cuál es el contenido y alcance de estas modificaciones así como aquellas cuestiones que a nuestro parecer deberían haberse regulado. La estructura de la responsabilidad consta de tres partes. En la primera se hace referencia a la teoría general de la responsabilidad, lo que nos llevará al análisis del artículo 41 (responsabilidad tributaria), del artículo 67.2 (prescripción para los responsables), de los artículos 174 a 176 (procedimiento de declaración de la responsabilidad) y del artículo 182 (responsabilidad de las sanciones). En el segundo apartado nos centraremos en analizar los supuestos de responsabilidad tributaria solidaria (art. 42) mientras que el tercero de los capítulos se dedica a los supuestos de responsabilidad tributaria subsidiaria (art. 43). En la última parte se estudiarán las novedades en la sucesión de personas físicas y de la transmisión de deudas en el caso de liquidación de entidades (arts. 39, 40 y 177).

Sumario:

Parte I. Regulación general de la responsabilidad.

1. Concepto de responsable.
2. Alcance de la responsabilidad y la responsabilidad por las sanciones.
3. Responsabilidad solidaria *versus* responsabilidad subsidiaria.
4. El acto de derivación y el procedimiento de derivación de responsabilidad.
5. La responsabilidad solidaria entre responsables tributarios.
6. El derecho de reembolso frente al deudor principal.
7. Prescripción de la acción del responsable tributario.

Parte II. Supuestos específicos de responsabilidad tributaria solidaria.

1. Responsabilidad de los que causen o colaboren activamente en la comisión de infracciones tributarias [art. 42.1 a)].
2. Responsabilidad de los cotitulares o copartícipes de las entidades sin personalidad jurídica [art. 42.1 b)].
3. Responsabilidad del adquirente de explotaciones económicas [art. 42.1 c)].
4. Responsables en el procedimiento de embargo (art. 42.2).

Parte III. Supuestos específicos de responsabilidad tributaria subsidiaria.

1. Responsabilidad de los administradores por la comisión de infracciones de la persona jurídica [arts. 43.1 a) y 42.1 a)].
2. Responsabilidad de los administradores por el cese de actividades [art. 43.1 b)].
3. La responsabilidad del gestor en los procedimientos de disolución, liquidación y concursales [art. 43.1 c)].
4. La responsabilidad de los adquirentes de bienes afectos al pago de la deuda tributaria [art. 43.1 d)].
5. Responsabilidad de los agentes y comisionistas de aduanas [art. 43.1 e)].
6. La responsabilidad del contratista o subcontratista [art. 43.1 f)].

Parte IV. La sucesión de personas físicas y personas jurídicas.

1. La sucesión de personas físicas (arts. 39, 177.1 y 182.3).
2. La transmisión de deudas en caso de extinción de personas jurídicas (arts. 40, 177.2 y 182.3).

Bibliografía.

NOTA: Este trabajo es una versión ampliada de parte del capítulo «Obligados Tributarios» que el autor ha comentado en una monografía de varios autores, coordinados y dirigidos por el profesor don Carlos PALAO TABOADA, titulada «Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria», que ha editado el Centro de Estudios Financieros.

PARTE I. REGULACIÓN GENERAL DE LA RESPONSABILIDAD

En esta primera parte se van a estudiar las modificaciones fundamentales en la regulación general de la responsabilidad, sin perjuicio de que algunos de los problemas se analicen al examinar los diversos supuestos de la responsabilidad recogidos en los artículos 42 y 43 ¹.

1. Concepto de responsable.

En la anterior LGT el responsable era aquella persona que se situaba *junto con* el sujeto pasivo o deudor principal (art. 37.1). Con la nueva LGT se amplía tanto la figura del responsable como la del deudor. Con relación al responsable, se habían planteado dudas sobre si las entidades sin personalidad jurídica podían ser o no responsables, debido a que la Ley se limitaba a mencionar como responsables a las *personas*. Con la nueva norma son responsables *las personas o entidades*, por lo que las entidades del artículo 35.4 se incluyen de una manera definitiva entre los responsables.

Y también el elenco de los deudores principales se ha extendido. Se hace una remisión genérica al artículo 35.2, remisión que parece inapropiada en tanto que algunos de los supuestos enumerados no parece que puedan dar lugar a responsabilidad. Así, la mención de los obligados a realizar pagos fraccionados no parece adecuada en la medida que el pago fraccionado es un pago a cuenta de la deuda final que puede o no existir. Con independencia de que la LGT señale que el pago fraccionado tiene carácter autónomo respecto de la obligación principal (art. 23.2 pfo. 2) responder de algo sobre lo que finalmente no se sabe si habrá o no deuda no creemos que sea apropiado. Es más, si como consecuencia del pago fraccionado hay que efectuar una devolución ¿a quién se le devuelve? ¿al responsable o al deudor principal?

Con relación a los obligados a soportar la retención, ingreso a cuenta, o la repercusión parece que sólo cuando la conducta de éstos fuera sancionable podría responder junto a ellos otra persona. Pero no sería por la deuda tributaria, sino por las sanciones (art. 170 de la LIVA y art. 205 de la LGT), por lo que entendemos que el responsable no se sitúa junto el deudor principal sino junto

¹ Con relación a la regulación general de la responsabilidad pueden verse las siguientes monografías; MAZORRA MANRIQUE DE LARA (1994), GUERRA REGUERA (1997), LETE ACHIRICA (2000), MARTÍN JIMÉNEZ (2000), ARGÜELLES PINTO y FELTER BAUZA (2002), GONZÁLEZ ORTIZ (2002) y CHECA GONZÁLEZ (2003).

con el infractor. En este sentido hay que recordar que si bien el artículo 41.1 se limita a señalar a los deudores principales y la responsabilidad de la deuda tributaria, el artículo 181.2 dispone que el *suje-to infractor tendrá la consideración de deudor principal a los efectos del artículo 41.1*. Por tanto, a nuestro juicio, el responsable no se sitúa junto al obligado a soportar la retención, o repercusión o ingreso a cuenta, sino junto al infractor que sea un obligado a soportar la retención, repercusión o ingreso a cuenta.

También puede causar sorpresa que se haga mención a la posibilidad de que un responsable se sitúe junto con un sucesor, que ha sido criticado por el profesor FALCÓN Y TELLA (2003c, págs. 5 y 6) con relación a las personas físicas. A nuestro juicio, esta responsabilidad es posible cuando se trata de sucesores de sociedades. En efecto, pensemos en una deuda tributaria consecuencia de una infracción grave que se liquida por la Administración una vez disuelta y liquidada la sociedad y repartido el excedente a los socios. En dicho caso, el responsable será el administrador que se coloca junto con los socios *sucesores* (art. 40 de la LGT).

Por último, pensamos que la mención a los deudores principales del artículo 35.2 excluye a los propios responsables, que están ubicados en el artículo 35.5, por lo que un responsable no podrá situarse *junto con otro responsable*. Y esto tiene importancia, como veremos en los casos de sucesión de empresa, donde se mantenía que cuando se habían producido varias sucesiones de empresa todos respondían. O también para los supuestos de subcontratación cuando la misma se haga a tres o más niveles y sea en el último eslabón donde se produzca el fraude.

2. Alcance de la responsabilidad y la responsabilidad por las sanciones.

El artículo 41.3 dispone que la responsabilidad alcanzará «a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario». Se excluyen, por tanto, las sanciones que quedan fuera del concepto de deuda tributaria (arts. 25.2 y 58.2) y los recargos e intereses del período ejecutivo (art. 28). Sin embargo, la redacción del precepto no parece afortunada, pues el período voluntario puede entenderse de dos formas distintas. Así, es posible sostener que se limita a la obligación tributaria principal (art. 19), lo que excluiría los recargos por declaración extemporánea (art. 27) y los intereses de demora. No obstante, sí que incluiría los recargos legales (art. 58.3). En segundo lugar, cuando un obligado tributario presenta su declaración fuera de plazo con el consiguiente recargo y, en su caso, intereses (art. 27) o bien cuando es la Administración la que liquida la deuda como consecuencia de un procedimiento de gestión o investigación, la deuda tributaria que tiene que pagar en período *voluntario* alcanza no sólo a la obligación tributaria principal, sino también a los intereses de demora.

Por tanto, y al igual que sucedía con la anterior LGT, no se ha solventado de forma inequívoca si la responsabilidad se extiende o no a los intereses de demora [excluidos en todo caso los que son consecuencia del período ejecutivo (art. 28.5)] y a los recargos del artículo 27. Ciertamente había doctrina que mantenía que la ley daba pie a entender que la responsabilidad se debía limitar a la deuda tributaria en sentido estricto y, además, que la función de garantía de la responsabilidad debía

limitarse al deber de contribuir y no a las consecuencias derivadas de una conducta negligente del sujeto pasivo². E incluso en alguna sentencia, como en la del TSJ de Asturias de 24 de junio de 2002 (JT 2002/1156), se había reconocido.

A nuestro juicio, sin embargo, con la actual normativa el responsable sí responde de intereses y recargos del artículo 27. Y las razones son varias. En primer lugar, en aquellos casos donde se responde de la sanción carecería de sentido que no se respondiera del resto de obligaciones accesorias. En segundo lugar, si la ley hubiera querido identificar el concepto *totalidad de la deuda tributaria* con la cuota u obligación tributaria principal (art. 19) no parece que tuviera razón de ser diferenciar entre período voluntario y ejecutivo del deudor principal. De hecho, cuando se ha querido limitar la deuda a la cuota se ha manifestado expresamente. En concreto, nos referimos al responsable tributario subsidiario por afección de deudas [arts. 43.1 d) y 79], donde, con relación al alcance de la responsabilidad por el Impuesto de Bienes Inmuebles, el artículo 65 de la Ley de Haciendas Locales, que se califica como responsabilidad subsidiaria desde la Ley 62/2003, sólo se responde por la *cuota*, lo que hace pensar, *a contrario sensu*, que el concepto de *deuda en período voluntario* del artículo 41.3 debe ser algo más que la cuota. Y un último argumento tiene que ver con la responsabilidad definida en varios de los supuestos de los artículos 42 y 43. En concreto, en la responsabilidad subsidiaria de los administradores por el cese de la actividad, en la administración concursal y liquidación, en la de subcontratas y en la responsabilidad tributaria de los miembros de entidades sin personalidad y de la de sucesión de empresa. En todos estos supuestos, ya sea el artículo 42.2 o el 43.1, comienzan señalando que se responde *de la deuda tributaria*, pero cuando se entra en el precepto se hace mención a que se responde *por las o de las obligaciones tributarias*. Y no hay que preterir que el concepto *obligaciones tributarias* no se limita, como se había interpretado con la pretérita LGT, a la cuota. En efecto, la nueva norma distingue entre obligación tributaria *principal*, que se identifica con la cuota (arts. 19 y 58.1 de la LGT), y obligaciones tributarias *accesorias*, que alcanzan a los intereses y recargos (art. 25). Por tanto, cuando no se limitan por un adjetivo las *obligaciones tributarias* parece que deben alcanzar tanto a la cuota como al resto de conceptos³. Es más, pongamos como ejemplo la responsabilidad del liquidador o de la administración concursal *de las obligaciones tributarias devengadas y liquidadas con anterioridad a dichas situaciones*; en estos casos, se responde por deudas ya exigibles y no parece tener sentido que en una responsabilidad derivada de un proceso de recaudación no se responda de las obligaciones accesorias.

Con relación a las sanciones, y poniendo fin a la polémica que se suscitó desde 1995 por la redacción del artículo 37.3 por la Ley 25/1995, en el que se excluían las sanciones, se señala que en aquellos casos donde la presente norma lo disponga o en otra ley así lo ordene alcanzará la responsabilidad a las sanciones. En este sentido, el artículo 182 establece que la responsabilidad en los

² Con la nueva LGT CHECA GONZÁLEZ (2003, pág. 31) y ROZAS VALDÉS (2003, págs. 28 y 29) mantienen que de la redacción del artículo 41.3 se deriva que no se responde de los intereses del deudor principal. Sin embargo, ROZAS VALDÉS advierte que a su juicio la responsabilidad tributaria sí se extiende a los recargos por presentación extemporánea

³ Con independencia de lo señalado, cuando en dichos preceptos se hace mención a la responsabilidad *por las obligaciones tributarias* creemos que su finalidad es limitarlas a un determinado ámbito (*por las obligaciones contraídas del anterior titular, o por las devengadas con anterioridad al cese, o por las relativas a tributos que deban repercutirse o retenerse*) más que con el objeto de limitar su extensión a ciertos conceptos de la deuda.

casos del artículo 42.1 a), colaborar y causar en las infracciones tributarias, del artículo 42.1 c), sucesión de empresa, y en los del artículo 43.1 a), responsabilidad de los administradores negligentes, alcanza al pago de las sanciones, provengan o no de deudas tributarias. Es decir, se limita a recoger los supuestos de responsabilidad de la LGT donde se responde de las sanciones pero no deja abierta una puerta, como a nuestro juicio exige el artículo 41.4, a otros supuestos de responsabilidad en las sanciones regulados en otras leyes. En efecto, la autolimitación que el artículo 182 hace nos parece incorrecta y su contenido debería ser general, para todos los supuestos, como parece exigir una Ley General Tributaria.

En cualquier caso, creemos que la actual normativa ha puesto fin a las discusiones con relación a la responsabilidad de aquellos que han colaborado en la comisión de ilícitos. El haber colaborado en una infracción, si la ley no lo dispone expresamente, no alcanzará a las sanciones. De esta manera, por ejemplo, en el caso de la responsabilidad tributaria por alzamiento de bienes o incluso con relación a los administradores de hecho que hayan cesado en sus actividades, donde entendemos que se exige una conducta al menos culpable de los mismos, no se responderá de las sanciones porque la norma no lo ha establecido de forma expresa. Por tanto, se rompe con la relación consistente en actitud ilícita y responsabilidad por la sanción de tal manera que no toda conducta contraria a derecho conlleva responsabilidad por las sanciones, con los problemas que desde el punto de vista de la igualdad se plantean.

Además, se solventan las dudas sobre si los responsables tributarios cuya actuación provenga de una actitud ilícita respondían administrativamente por su propia conducta, cuestión esta que se ha habido planteado sobre todo con relación al artículo 38.1 de la LGT 230/1963. La sanción de los que realicen una conducta antijurídica es la responsabilidad *tributaria* por el total de la deuda y las sanciones. Responsabilidad sobre la que tendrán un derecho de regreso frente al deudor principal o el sujeto infractor. No obstante, y dejando al margen esta responsabilidad, si su comportamiento está tipificado como infracción simple sí responderá de la misma. En concreto, nos referimos a los responsables por actuaciones ilegales en el ámbito del embargo.

3. Responsabilidad solidaria *versus* responsabilidad subsidiaria.

La LGT 58/2003, como sucedía anteriormente, distingue entre responsables tributarios solidarios y subsidiarios. Las diferencias entre ambos tipos de responsabilidad residen en el procedimiento, ya que mientras que en un caso se exige la declaración de fallido del deudor principal y responsables solidarios, para la responsabilidad solidaria sólo se exige la falta de pago⁴. Y, precisamente, el procedimiento ha justificado la opinión de que la responsabilidad subsidiaria presentaba notas menos negativas para el responsable. Sin embargo, ese diferente procedimiento tienen otras conse-

⁴ ROZAS VALDÉS (2003, pág. 31) señala que en la actual norma parece descubrirse un criterio que distingue entre los supuestos de responsables tributarios solidarios y subsidiarios. La ley tiende a catalogar como solidarios aquellos en los que el llamado a responder ha asumido una posición en el entramado de relaciones tributarias que justifica que vengan a ocupar una posición pareja al contribuyente. En la responsabilidad subsidiaria se incurre en posiciones de pasividad, en un segundo plano, lo que justifica que su posición se asimile a la de avalista.

cuencias, a parte del momento en que operan, que hace que la responsabilidad solidaria ofrezca alguna ventaja en comparación con la subsidiaria. Así, la prescripción comienza a computarse, como veremos, en momentos distintos, lo que supondrá que en aquellos casos donde la Administración califique como un supuesto de responsabilidad subsidiaria algo que tenía que ser solidaria (en concreto nos referimos a los administradores) la acción de la Administración puede haber prescrito. Además, en el caso de los responsables subsidiarios, esa lejanía en el tiempo va a implicar una merma de sus medios de defensa buscando, por ejemplo, otros responsables solidarios o pruebas que atestigüen que la liquidación girada al deudor principal o la sanción eran incorrectas y, por último, que tenga menos medios de asegurarse un derecho de reembolso frente al deudor principal.

La diferencia de procedimiento puede suponer, además, una causa de exoneración de responsabilidad para los responsables subsidiarios cuando exista un responsable solidario. Y esto, a nuestro parecer, es una de las cuestiones más criticables de la normativa. Así, en caso de sucesión de empresa donde existan sanciones, resulta que responderá primero el nuevo adquirente y no el administrador de la entidad transmitente, que es quien ha podido actuar de forma negligente, sin que ni siquiera exista la posibilidad de compartir la carga en caso de que no pueda hacerse efectivo el derecho de reembolso frente al deudor principal. Y lo mismo sucede, por ejemplo, con los asesores fiscales que hayan colaborado y los administradores que hayan actuado de forma activa. Cuando el deudor principal no pueda finalmente satisfacer el derecho de reembolso la responsabilidad solidaria supondrá que no se pueda actuar frente al resto de responsables subsidiarios y cabe preguntarse si tiene o no razón de ser.

4. El acto de derivación y el procedimiento de derivación de responsabilidad.

La LGT 58/2003 no ha introducido aparentemente ninguna novedad en el procedimiento de declaración de responsabilidad, salvo la legalización del procedimiento de derivación (arts. 174 a 176) y su inclusión dentro del procedimiento de recaudación en una sección distinta del procedimiento de apremio del deudor principal, lo que parece responder a la idea de que nos encontramos ante un procedimiento recaudatorio diferente del seguido contra el deudor principal ⁵. En cualquier caso, es necesario señalar las siguientes cuestiones.

(i) Desde un punto de vista técnico resaltar que mientras que el artículo 37.4 de la LGT 230/1963 hacía mención a que *en todo caso* era necesario un acto de derivación de responsabilidad en el artículo 41.5 se dispone que «Salvo que una norma con rango de ley disponga otra cosa» será preceptivo el acto de derivación. Este matiz trae causa del artículo 9.3 del Real Decreto Legislativo 5/2004 del Impuesto de no Residentes, donde expresamente se excluye la necesidad de dictar un acto de derivación de responsabilidad para los pagadores de rendimientos devengados sin mediación de establecimiento permanente, y que, por tanto, entraba en contradicción con la exigencia de que *en todo caso* era necesario el mismo. No obstante, el profesor FALCÓN Y TELLA (2003c, págs. 6 y 7) ha cri-

⁵ Sobre la naturaleza del procedimiento destinado a exigir la deuda al responsable *vide*, por todos, GARCÍA NOVOA (2002, págs. 32 y ss.).

ticado esta solución, en la medida en que en la derivación no debería obviarse en supuestos de verdadera responsabilidad, y el artículo 9.3 de la Ley del Impuesto de no Residentes no se puede calificar como responsabilidad sino como sustitución.

(ii) Con relación al responsable solidario se matiza que la responsabilidad sólo podrá derivarse en un momento posterior a la práctica de la liquidación y se sigue disociando la posibilidad de dictar el acto de declaración de responsabilidad y el de requerimiento del pago, aunque no parece que sea una medida ni operativa ni conveniente desde el punto de vista de la economía procesal, al margen de los problemas que acarrea con relación a la prescripción. Sin embargo, en la responsabilidad subsidiaria, y a pesar de que se había mantenido que era posible realizar la declaración de responsabilidad desde el momento en que se practica la liquidación al sujeto pasivo, y, desde luego, con anterioridad a la declaración de fallido, creemos que la nueva norma ha cerrado esta posibilidad al determinarse en el artículo 176 que el *acto de declaración de responsabilidad* exige la declaración de fallido del obligado principal y los responsables solidarios, de tal manera que en un único acto debe contenerse el presupuesto de la responsabilidad más la exigencia del pago.

En cualquier caso, ese distinto procedimiento supone que los órganos que intervienen también lo puedan ser (art. 174.2). En el caso de los responsables subsidiarios sólo pueden derivar la responsabilidad los órganos de recaudación, mientras que para los responsables solidarios tanto los de Inspección (art. 71 del RGIT), si la declaración es anterior al vencimiento del período voluntario, como los de recaudación, si es posterior, son competentes. De hecho, a nuestro juicio, el artículo 174.2, ubicado en el procedimiento común para ambos supuestos de responsabilidad, debería haberse incluido dentro del artículo 175, referido exclusivamente a los responsables solidarios.

(iii) El artículo 174 hace mención a la audiencia al interesado y al derecho que, además, tiene a formular las alegaciones que estime pertinentes y a aportar la documentación que sea necesaria con anterioridad a dicho trámite. A nuestro parecer, el procedimiento de declaración de responsabilidad en la actual LGT dista de tener todas las garantías necesarias y debería haber sido más preciso. En efecto, se debería notificar al responsable el inicio del expediente de declaración de responsabilidad con referencia a cuál sería el presupuesto de hecho de su responsabilidad y las deudas por las que en su caso debería responder. Y que a partir de ese instante pueda aportar la documentación necesaria y preparar su defensa. Y sólo después entraría en juego la audiencia al interesado. En este momento, y a pesar que no se haya establecido de una forma taxativa, creemos que el responsable debería poder ver el expediente completo, incluida la propuesta concreta de liquidación y el presupuesto de hecho de su responsabilidad convenientemente motivados. Sólo teniendo estos datos será posible ejercer un derecho efectivo a la defensa y encontrarnos ante un verdadero trámite de audiencia.

(iv) En cualquier caso, ya sea para los responsables tributarios solidarios o subsidiarios, cuando el presupuesto de hecho sea la comisión de una infracción tributaria a nuestro juicio será requisito imprescindible para que la responsabilidad sea efectiva que la sanción sea firme en vía administrativa. Es decir, para derivar la responsabilidad no es requisito suficiente ni la terminación del procedimiento sancionador estableciendo que hay sanciones, ni, tampoco, la declara-

ción de fallido. Es necesario que la infracción en vía administrativa sea firme, lo que ocurrirá desde el momento en que, si se ha impugnado, falle el Tribunal Económico-Administrativo Regional o, en su caso, el Central.

Ahora bien, una vez fijada esta idea hay dos posibles interpretaciones. La primera, entender que es posible derivar la responsabilidad pero su ejecutividad queda suspendida hasta que la sanción sea firme, de la misma manera que sucede en el artículo 212.3 a) respecto de las sanciones. La segunda, que no es posible derivar la responsabilidad hasta que la sanción sea firme. Y a nuestro parecer, la segunda interpretación es más acorde a derecho, pues el fundamento constitucional de la no ejecutividad se basa en los principios de tutela judicial efectiva y de presunción de inocencia, por lo que nos parece que ningún efecto negativo para terceros debe producirse antes de que la sanción sea ejecutiva.

(v) Aunque expresamente no se señale entendemos que el procedimiento para derivar la responsabilidad está sometido al plazo general de seis meses (art. 104.1 de la LGT). En efecto, y como hemos señalado, el procedimiento de declaración de responsabilidad está ubicado en una sección distinta del procedimiento de apremio, por lo que entendemos que no le es aplicable la falta de un período para terminar el procedimiento, como sucede con el apremio (art. 104.1 *in fine*).

(vi) Especial referencia merecen las vías de defensa que tiene en su poder el responsable. En primer lugar, puede impugnar el presupuesto de hecho de su responsabilidad. Y a estos efectos una de las cuestiones que entendemos que se debería haber manifestado explícitamente, a parte de la referencia general del artículo 103.3, es la obligatoriedad de la motivación del acuerdo de responsabilidad, lo que exige que el presupuesto de hecho de la responsabilidad quede perfectamente acreditado para que el responsable tributario pueda realizar su defensa (por ejemplo, esto será especialmente importante en el caso de los administradores de hecho).

En segundo lugar, y aunque no se establezca de una forma expresa, cuando se responda de las sanciones sin haber cometido una conducta ilícita (léase responsabilidad por sucesión de empresa) o cuando el presupuesto de hecho de la responsabilidad sea la comisión de una infracción por el sujeto pasivo y la colaboración del responsable [art. 42.1 a)] o una falta de diligencia por parte del administrador [art. 43.1 a)] entendemos que podrá impugnar el acto de imposición de sanciones al sujeto pasivo tanto para desvirtuar su responsabilidad como para disminuir la extensión de su posible responsabilidad.

Y especialmente importante es lo referente a la impugnación de la liquidación. La anterior normativa señalaba que se le conferían al responsable *todos los derechos del deudor principal* (art. 37.4 de la Ley 230/1963). Dicha expresión se ha suprimido en la actual regulación. Pero, sin embargo, se ha manifestado de forma expresa que el responsable puede impugnar la liquidación del sujeto pasivo, sea esta firme o no, lo cual era una cuestión que había suscitado alguna duda en la jurisprudencia al afirmar que si la liquidación era firme, porque no se había impugnado por el sujeto pasivo, no procedía abrir un nuevo plazo para la impugnación (STSJ de Andalucía de 13 de septiembre de 2002, *Normacef Fiscal*, NFJ013678). Pero, además, afecta al deudor principal. En efecto, el precepto parece incidir en que si la liquidación del deudor principal es firme las quitas que

consiga el responsable no se extienden a aquellos, de tal manera que se cierra la posibilidad de intentar ejercitar procedimientos especiales de revisión ⁶. No obstante, la norma se limita a las liquidaciones que han adquirido firmeza. Para el resto de casos, cuando el recurso del deudor principal siga vivo, no se ha resuelto si la Administración de oficio debería restablecer la situación. A estos efectos, el artículo 219.1 dispone que se pueden revocar actos cuando circunstancias jurídicas sobrevenidas afecten a una situación jurídica particular que ponga de manifiesto la improcedencia del acto.

Pero, sobre todo, el artículo 174.5 se limita a las liquidaciones, pero nada dice con relación a la imposición de sanciones que hayan ganado firmeza para el deudor principal y que el responsable al recurrir vea revocadas o disminuidas las mismas, por lo que cabría plantear si es posible o no su revocación.

Por último, e incidiendo en los derechos, en el caso de los responsables subsidiarios se les deberá poner de manifiesto el procedimiento ejecutivo seguido contra los deudores principales, de tal manera que entendemos que también podrán impugnar cuestiones referentes al período ejecutivo. Además, y con relación a los posibles responsables solidarios, creemos que debe haber en el expediente una conducta activa con relación a su búsqueda.

(vii) En cualquier caso, si la liquidación ha sido recurrida, el camino de la derivación de responsabilidad puede presentar problemas procedimentales. Así, imaginemos que una vez derivada la responsabilidad, y habiendo recurrido el responsable, un Tribunal estima en parte las pretensiones del deudor principal. Es más, el propio sujeto pasivo recurre ante una instancia superior para que la estimación sea mayor. En dicho caso ¿debe la administración anular la anterior derivación y dictar una nueva? ¿si se dicta una nueva y el responsable desiste del primer recurso, se podría entender que sólo puede recurrir por cuestiones nuevas suscitadas en la última liquidación? (art. 111 del RPREA) ¿si no es así, y pudiera plantear todas las cuestiones, tiene sentido demorar el acceso a la justicia durante varios años más? ¿cómo afectaría a la responsabilidad, con relación a la prescripción, si el tribunal hubiera declarado la nulidad absoluta? Y siguiendo con el ejemplo, si la instancia superior a la que ha acudido el deudor principal estima más cuestiones ¿qué debería pasar? Lo cierto es que habrá casos donde un mismo supuesto dé lugar a varios actos con varios sujetos y en fase de recurso.

(viii) Por último, es necesario examinar la posibilidad de adoptar medidas cautelares antes de la declaración de responsabilidad. La ley parece aceptarlo expresamente en el artículo 41.5 pero habría que preguntarse si respeta la seguridad jurídica que no se haya declarado la responsabilidad e imponer medidas cautelares. En cualquier caso, las medidas cautelares que se pueden acordar, cuestión esta que no estaba expresamente contemplada con la anterior normativa, son las generales del artículo 81, con las importantes limitaciones temporales de dicho precepto. Por otro lado, en la imposición de las medidas cautelares se hace referencia a la necesidad de que exista al menos una propuesta de liquidación cuando no se trate de deudas por cantidades retenidas o repercutidas a terceros. Parece que esa propuesta de liquidación se refiere al deudor principal. Señalar que, por último, con la nueva ley las medidas cautelares operan no sólo para el responsable subsidiario, como aparecía con la anterior normativa, sino también con los solidarios.

⁶ Esta previsión ha sido criticada por BANACLOCHE (2003, pág. 12) y ROZAS VALDÉS (2003, pág. 36).

Al margen de lo hasta ahora señalado queremos incidir en algunas ideas relacionadas con el procedimiento. En primer lugar, hay que determinar qué sucede en aquellos casos donde se ha colaborado activamente en la comisión *de parte de la infracción*. Así, la infracción por dejar de ingresar (art. 191.1) da lugar a una sola liquidación, pero que puede estar formada por múltiples incumplimientos. Pensemos en una inspección de IVA de una empresa donde se liquida por facturas falsas y, a su vez, por no regularización de bienes de inversión, siendo esta última conducta no culpable. El que ha entregado la factura falsa ¿responde por la totalidad de la deuda, incluida la parte de regularización de bienes de inversión? A mi juicio la respuesta es negativa. Se debe responder sólo de la sanción correspondiente a la factura falsa y de la deuda tributaria que afecta a esa factura. Deben ser actos separados y separables. Pues bien, en estos casos, la liquidación que le han practicado al deudor principal será por el total, pero la que se le debe comunicar al responsable sólo es aquella que dé lugar a sanción. Partiendo de la base de que hay que comunicar al responsable la liquidación practicada al deudor principal, la cuestión es si la Administración puede dictar o no ahora dos liquidaciones distintas para aquel deudor principal. No hay que olvidar que el artículo 101.4 b) de la Ley 58/2003 señala que es posible formular distintas propuestas de liquidación en relación con una misma obligación tributaria, pero ¿lo puede hacer el órgano de recaudación en este estadio?

Al hilo de la anterior idea es necesario plantearse si una sola liquidación puede dar lugar a una responsabilidad solidaria y a otra subsidiaria. En efecto si, por ejemplo, por el concepto de Impuesto sobre Sociedades de un año el administrador ha colaborado activamente en ciertos hechos y en el resto sólo ha actuado de forma negligente cabría preguntarse si se pueden derivar dos responsabilidades distintas, con los efectos que en materia de prescripción tendría.

Por último, advertir que a nuestro juicio resulta criticable que no exista, como sucede con el deudor principal, la posibilidad de que en aquellos casos donde la responsabilidad alcance a las sanciones pueda haber una reducción de las mismas por *conformidad*. Ya es grave desde el punto de vista de personalidad de la pena que se responda de sanciones ajenas, pero que, además, el importe de la sanción dependa de si, por ejemplo, se ha dado conformidad al acta por el deudor principal es algo criticable. A nuestro parecer, la responsabilidad de la sanción se debería reducir siempre en un 30 por 100 y, como mal menor, permitir al responsable la posibilidad de reducir el importe de su responsabilidad por sanción. De hecho, en el caso de los administradores, es posible que les interese dar conformidad al acta precisamente para que la responsabilidad que se les pueda derivar sea menor. Pero esa conformidad puede suponer un perjuicio para la sociedad y los socios.

5. La responsabilidad solidaria entre responsables tributarios.

La anterior LGT expresamente señalaba que cuando hubiera varios responsables tributarios se podría exigir íntegramente a cualquiera de ellos (art. 37.6 de la Ley 230/1963). En la nueva ley es necesario acudir al precepto general del artículo 35.6 donde se establece que en caso de que concurren varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de hecho de una obligación éstos quedarán solidariamente obligados frente a la Administración al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que la ley disponga otra cosa.

De esta manera, y a diferencia de lo que sucedía con el artículo 34 de la Ley 230/1963 que sólo cubría la cotitularidad en la realización *del hecho imponible*, el precepto general del artículo 35.6 da cabida a los distintos supuestos donde se concurra en una obligación; entre sujetos pasivos, ya sea porque realizan el hecho imponible o sea otra la causa, como parte de la doctrina mantiene respecto de la unidad familiar, ya sea entre responsables tributarios del artículo 41, ya sea entre retenedores o sucesores del artículo 39 ó 40.

Pero la regulación de la solidaridad en la LGT ha supuesto una modificación profunda de algunos de los perfiles tradicionales de la solidaridad civil que se habían aplicado en el Derecho tributario, siguiendo la falla que la Ley de Enjuiciamiento Civil había abierto en el año 2000⁷. Así, el último párrafo del artículo 35.6 dispone que en el caso de que se pida la división de la deuda se debe notificar a cada uno su parte. Y aunque quizás el supuesto de división esté pensado para casos divisibles (dominio o derechos transmitidos) y no para responsables, donde no es posible determinar cómo reparten la deuda entre ellos, creemos que también en el caso de la responsabilidad se debe liquidar a cada uno su parte, por aplicación de un principio de igualdad, y sólo cuando en período voluntario no se satisfaga la deuda por algún responsable se podrá acudir frente a los demás.

Aun cuando no se compartan las anteriores afirmaciones creemos que, en cualquier caso, si son varios los responsables –imaginemos que se trata de un consejo de administración–, se debe derivar la responsabilidad contra todos ellos ya que el artículo 46.6 dispone que la representación se presume otorgada, salvo que se produzca manifestación en contrario, y, además, que es necesario notificar la liquidación a todos los obligados. Es más, se ha afirmado que la responsabilidad del conjunto debe estar determinada en un mismo acto (MARTÍN JIMÉNEZ, 2000, pág. 210). Y esta precisión tiene sentido ponerla en relación con la obligación que tienen los responsables de repartir la deuda entre ellos. Si la Administración no ha derivado la responsabilidad contra todos, aquel que haya soportado finalmente la deuda tendría problemas en vía civil en la medida que carece de un título acreditado para ejercer dicha acción de regreso, lo que no parece acorde con los principios de justicia.

Por otro lado, se plantean problemas en aquellos casos donde un mismo supuesto de hecho dé lugar a responsabilidades de distinto cuño. Pongamos el caso de la responsabilidad solidaria por sucesión de empresa y por causar y colaborar activamente en la realización de infracciones. De la misma manera que señalamos anteriormente, y teniendo en consideración que es factible que la deuda tributaria la tengan que soportar finalmente los responsables, será necesario para ejercer las acciones de regreso que se haya nombrado responsables a todos los que cumplan con los requisitos.

Si se mantiene que la Administración puede exigir la integridad de la deuda a todos ellos de forma íntegra los problemas de procedimiento no son escasos. Así, se ha llegado a manifestar que una vez derivada la responsabilidad a los diversos responsables, y dejando al margen que el pago de uno beneficia al resto, se da origen a procedimientos autónomos, donde cada uno tendría que avalar la deuda de forma individual, donde el apremio podría ser exigido a cada uno de los responsables y

⁷ Como hemos señalado, este estudio es una versión extendida de una parte del comentario que sobre los obligados tributarios hemos realizado en una obra conjunta dirigida por el profesor D. Carlos PALAO TABOADA. Remitimos al mismo para un estudio detallado de las novedades en la solidaridad tributaria.

donde la anulación del acto de derivación a uno no debe implicar la de los demás (ARGÜELLES y FELTRER, 2002, págs. 63 a 66 y Resolución del TEAC de 24 de mayo de 2001, Rs 6908/1999). A nuestro juicio, esta postura no es correcta; se es responsable de una deuda tributaria, con independencia de que existan varios actos administrativos de derivación. Una vez suspendida y garantizada la totalidad de la deuda por uno de los obligados debe ser suspendida para el resto. Y, desde luego, los efectos favorables ganados por uno son extensibles al resto. En caso de recurso, entiendo que debería ser aplicable la acumulación [art. 230.1 b)].

6. El derecho de reembolso frente al deudor principal.

Bajo la anterior normativa una de las cuestiones que más extrañaban era la ausencia de cualquier mención al derecho de reembolso del responsable. Este derecho, que tiene su causa en el principio de capacidad económica, pues sólo debe soportar la carga del tributo aquel que ha realizado el hecho imponible, y también en el principio de enriquecimiento sin causa, que expresamente se recoge en la nueva LGT. Ahora bien, en muchos casos el responsable no podrá ejercitar con éxito el reembolso porque, precisamente, la otra parte es insolvente. En cualquier caso, en el Informe de Expertos de 2001 se pedía que al responsable se le dotara de medios más contundentes para poder solicitar el reembolso, tales como multas coercitivas o incluso que fuera la propia Administración quien tramitara el cobro de la deuda.

El ejercicio del derecho de reembolso se hará en vía civil donde, naturalmente, cabe exigir los intereses desde que se pagó la deuda hasta que se reembolse. Es más, en el caso de que el presupuesto de hecho de la responsabilidad traiga causa de una conducta infractora y se responda de las sanciones, se tiene derecho de regreso por dicho concepto. Esto no es óbice para que el deudor principal entable un juicio civil de responsabilidad contra, por ejemplo, el asesor fiscal o el administrador para que se le indemnice por los efectos patrimoniales negativos derivados de sus actuaciones.

En cualquier caso, señalar que en aquellos casos donde el responsable no pueda hacer efectivo su derecho de reembolso, y el presupuesto de hecho de su responsabilidad provengan del ejercicio de una actividad empresarial, entendemos tendrá derecho a dotarse como gasto fiscalmente deducible el importe por el que ha respondido. Pensemos en los sucesores de empresa, o en las personas jurídicas administradoras de otras, o de asesores fiscales. En todos estos casos pensamos que el responsable tendrá derecho a dotar la provisión por insolvencia del deudor (art. 12.2 del RDLeg. 4/2004 del IS), por lo que la pérdida real si el responsable tuviera beneficios sería de hasta un 35 por 100 menor en el Impuesto sobre Sociedades o hasta un 45 por 100 en el IRPF. Es más, incluso cuando el responsable sea una persona física no empresaria creemos que nos encontraríamos ante una pérdida de patrimonio compensable.

Si estamos en lo cierto, hay que pensar que se deja una vía abierta al fraude. En efecto, pensemos en un administrador persona jurídica de una entidad que se vacía patrimonialmente. Si esa entidad defrauda 100 y se le impone una sanción de 50 el responsable hubiera respondido por 150. Una deducción al 35 por 100 sobre una base de 150 supone una deuda final de 97,5. Es decir, el efecto final es incluso menor. Y lo mismo puede decirse de las sucesiones de empresa.

7. Prescripción de la acción del responsable tributario.

La anterior normativa no hacía ninguna referencia a la prescripción de la acción de la Administración para derivar la responsabilidad y era objeto de controversia si la obligación del responsable prescribía de forma autónoma y, en ese caso, desde cuándo empezaba su cómputo y cómo se interrumpía la prescripción. Esto hizo que existiera un debate jurisprudencial y doctrinal donde los principios de seguridad jurídica y capacidad económica eran objeto de análisis ⁸.

En el artículo 67.2 de la actual LGT se regula el *dies a quo* para «exigir la obligación de pago» a los responsables. En primer lugar, señalar que la mención al término *exigir*, que es también el que se emplea en los artículos 175 y 176 de la LGT al ubicarse el procedimiento de derivación de responsabilidad en sede de recaudación, puede llevar al equívoco de pensar que se está regulando la prescripción de la acción recaudatoria del propio responsable cuando realmente se está determinando el *dies a quo* para dictar el acto de derivación de responsabilidad (que contiene el acto liquidado y que ahora se exige) pues la prescripción del período ejecutivo entendemos que es la general para todos los obligados tributarios (cuando acaba el período voluntario para satisfacer *su propia deuda*). En cualquier caso, es necesario distinguir entre la responsabilidad solidaria y la subsidiaria. Con relación a la primera, el artículo 67.2 dispone que empezará a contarse «desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en período voluntario del deudor principal», lo que plantea, a nuestro juicio, dos problemas. El primero, si el criterio que se ha adoptado es el de la *actio nata* (art. 1.699 del Código Civil), parece cuanto menos extraño que la Administración pueda derivar la responsabilidad con anterioridad a que empiece el período de prescripción, ya que, como se dispone en el artículo 175.1 a), la responsabilidad podrá derivarse con anterioridad al vencimiento del período voluntario de pago para el obligado tributario. A nuestro parecer, para el responsable solidario el *dies a quo* debería computarse desde el momento en que se dicta la liquidación o se presenta la autoliquidación, pues es el momento a partir del cual se tiene la potestad para derivar la responsabilidad (art. 174.1). El segundo de los problemas apuntados aparece cuando la responsabilidad solidaria traiga causa de la comisión de una infracción. En estos casos, y como ya vimos anteriormente al estudiar el procedimiento de derivación de responsabilidad, creemos que hasta que la sanción no sea firme en vía administrativa, que es cuando se podrá ejecutar, no se debería poder derivar la responsabilidad.

Para los responsables subsidiarios el plazo comienza a computarse «desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios» (art. 67.2), última acción recaudatoria que en teoría debe ser la notificación de la declaración de falencia [art. 173.1 b)]. Sin embargo, el concepto de última acción recaudatoria creemos que no es acertado, pues es posible que se haya declarado la falencia del deudor principal y que posteriormente se tenga conocimiento de la existencia de bienes del mismo (art. 173.2). A nuestro juicio, al menos en una interpretación literal, el hecho de proceder, que sería obligatorio hacerlo por parte de la Administración, contra esos bienes aparecidos es una *acción recaudatoria practicada al deudor principal*, que además será la última por ser posterior a la declaración de falencia.

⁸ Sobre la prescripción de la potestad para dictar el acto de derivación de responsabilidad pueden verse los estudios monográficos de BLÁZQUEZ LIDOY (1996, págs. 53 y ss.), ALONSO GONZÁLEZ y DURÁN SINDRÉU (1999, págs. 417 y ss.), GUERRA REGUERA (1999, págs. 1 y ss.) y FALCÓN Y TELLA (2001, pág. 5 y ss.). Con relación a la jurisprudencia, cfr., por todas, la STSJ de Valencia de 9 de julio de 2002 y su voto particular (*Normacef Fiscal*, NFJ013847).

En cualquier caso, si la fijación del *dies a quo* coincide con la declaración de falencia (art. 176) parece respetarse el principio general de la *actio nata* en la medida en que el plazo comienza desde que se puede ejercitar la acción contra él. No obstante, esta formulación presenta algún problema. En primer lugar, no parece acertada cuando la causa de la responsabilidad subsidiaria está en la comisión de una infracción tributaria. Nos referimos especialmente a la responsabilidad del administrador negligente, ya que la derivación de responsabilidad, como hemos visto al estudiar el procedimiento de declaración de responsabilidad, entendemos que sólo se puede realizar cuando la sanción sea firme en vía administrativa, lo que puede ocurrir posteriormente a la declaración de falencia. Y, en segundo lugar, la declaración de falencia puede presentar problemas en supuestos de entidades disueltas y liquidadas. En estos casos parece que primero será necesario haber actuado contra los partícipes y sólo cuando hayan pagado su parte correspondiente o se les haya declarado fallidos por la misma podrá actuarse contra el responsable.

Una vez fijado que la prescripción del responsable opera de forma autónoma, es necesario analizar la interrupción de la acción contra el responsable y su interrelación con el deudor principal. El artículo 68.7 señala que interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario dicho efecto se extiende a todos los demás obligados, *incluidos los responsables*. Se trata de un precepto que a nuestro juicio debe ser interpretado correctamente. Con relación a los responsables solidarios, que es el caso más problemático, si todas las actuaciones frente al deudor principal interrumpen la prescripción del responsable solidario, incluso antes del acuerdo de derivación de responsabilidad, la referencia a la prescripción de forma autónoma del responsable carecería de sentido ¿qué efectos tendría fijar un *dies a quo* para la prescripción del responsable si cualquier actuación efectuada frente al obligado principal, incluso antes de la propia declaración de responsabilidad, interrumpe la prescripción de aquél? Creemos, por consiguiente, que la extensión a los responsables opera una vez que ya han sido declarados formalmente responsables, pues hasta dicho instante no es responsable y no puede, por tanto, satisfacer la deuda. Esta tesis creemos que es respetuosa con el principio de seguridad jurídica y exige una conducta diligente de la Administración, que es el fundamento para que opere la interrupción de la prescripción. A estos efectos entendemos que es necesario distinguir el hecho de que el responsable lo sea porque la ley lo ha establecido así (art. 41.1 de la LGT) del expediente que debe efectuar la Administración y que es donde realmente se declara la responsabilidad.

Con relación a la responsabilidad solidaria el artículo 67.2 establece una excepción a la regla general en el caso de los supuestos regulados en el artículo 42.2, donde el plazo de prescripción se iniciará en el momento en que ocurran los hechos que den lugar a su responsabilidad. El artículo 42.2 presenta como peculiaridad que el presupuesto de hecho se produce en fase de recaudación, una vez que ya se ha dictado la liquidación, que es precisamente cuando conforme al artículo 174.1 se puede derivar la responsabilidad. De esta manera, el *dies a quo* se pospone, lo que implicará que el plazo de los cuatro años comienza a computarse más tarde. No obstante, hay a nuestro juicio una excepción y es la constituida por la responsabilidad de aquellos que ocultan o colaboran en el levantamiento de bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar, pues en dicho caso el presupuesto de hecho no se ubica en recaudación, sino incluso antes de que la deuda sea exigible. A nuestro juicio, este supuesto tenía que haber seguido la regla general establecida en el artículo

lo 67.2 párrafo 1. Sin embargo, la aplicación del párrafo segundo va a hacer, a nuestro parecer, que el plazo de prescripción se acorte, ya que la responsabilidad sólo se podrá derivar desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago voluntario mientras que el *dies a quo* será anterior.

En el caso de los responsables subsidiarios, y al ser necesario el acto de declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios, los únicos actos posteriores que se pueden realizar frente al deudor principal o responsables solidarios son los del artículo 173.2 cuando se tenga conocimiento de que el deudor tiene algún bien adicional. Pero precisamente en este caso es necesario plantearse si el procedimiento seguido contra el responsable interrumpe la prescripción del obligado principal para la baja definitiva por insolvencia (art. 76), porque, precisamente, si es claro que la prescripción de la acción contra el responsable no se extiende al deudor principal debería entenderse, por tanto, que las acciones contra aquél no impiden la baja definitiva por insolvencia.

Quizás el problema del artículo 68.2 se encuentre con referencia a las relaciones entre responsables. A nuestro juicio, para que las acciones seguidas contra uno de los responsables interrumpan la prescripción del resto es necesario que, precisamente, se haya declarado la responsabilidad de éstos, aunque no se inicie el procedimiento. Es decir, lo que no parece posible es derivar a un responsable y cuando éste no haya podido satisfacer la deuda buscar e imputar a otro y que las actuaciones contra el primero interrumpan frente al que todavía no ha sido declarado.

PARTE II. SUPUESTOS ESPECÍFICOS DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA SOLIDARIA

1. Responsabilidad de los que causen o colaboren activamente en la comisión de infracciones tributarias [art. 42.1 a)].

El presente precepto no ha sufrido, prácticamente, ninguna modificación en la redacción respecto del artículo 38.1 de la LGT 230/1963⁹. Se introduce el término *activamente* junto con la acción de causar o colaborar. Esto supone, a nuestro parecer, poner fin a algunas tesis que habían mantenido que los términos causar o colaborar podían dar cabida también a las conductas como la inducción o el encubrimiento (GUERRA REGUERA, 1997, pág. 132). Si se entiende que es inductor aquel que de manera intencional hace surgir en otro la idea de cometer un delito llegando a ser éste puesto en ejecución creemos que el término *activamente* exige algo más que la *sugerencia*. Por otro lado, la expresión *activamente* entendemos que incide en la necesidad de que el causante o colaborador incurra en una conducta cuanto menos culpable. Pero, sobre todo, parece exculpar conductas *pasivas*, consistentes a nuestro parecer en obviar los deberes que corresponden al garante. En efecto, hay que pensar que el artículo 38.1 ha sido escasamente empleado por Administración por lo que la inclu-

⁹ Con relación al artículo 38.1 de la LGT 230/1963 *vide*, por todos, HERRERA MOLINA (1997, págs. 695 y ss.) y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ (1998, págs. 11 y ss.).

sión del término *activamente* supondría una nueva traba que haría todavía más difícil su aplicación. Sin embargo, creemos que la entrada de este significante está pensado en los administradores de hecho o de derecho que parece que será el campo donde la Administración hará uso del mismo de una manera habitual. En efecto, no hay que olvidar que el artículo 43.1 a) dispone que los administradores podrán incurrir no sólo en el supuesto general de la responsabilidad sino también en el de colaborar o causar de forma activa. Con independencia de que remitimos al estudio de la responsabilidad de los administradores para las relaciones entre ambos preceptos estimamos que con la mención a colaborar o causar *activamente* se está tratando de evitar un exceso de responsabilidad de los administradores, que responden por culpa *in vigilando*. De esta manera, ni los administradores que no sean competentes en la materia o ni aquellos que siéndolo se limitan a funciones de control, como ocurre cuando hay un consejero delegado, podrán responder de forma solidaria. Lo cierto, no obstante, es que habrá zonas grises donde el concepto de conductas activas y pasivas sean difíciles de deslindar.

Otra de las modificaciones afecta al alcance de la responsabilidad. El artículo 38.1 de la LGT 230/1963 disponía que la responsabilidad era de las *obligaciones tributarias* lo que había dado pie para sostener que la responsabilidad sólo alcanzaba a la cuota tributaria. Con la nueva norma se responde de la *deuda tributaria*, y, además, el artículo 182.1 dispone que se responderá de las sanciones, *derivadas o no de una deuda tributaria*. Esta última mención pone fin además a aquellas tesis que entendían que el supuesto de responsabilidad del artículo 38.1 exigía que la infracción en que se colaborase fuese grave y diese lugar a una cuota a ingresar. El que colabora o causa en una infracción leve responderá también por las correspondientes sanciones.

En cualquier caso, creemos que la nueva ley ha puesto fin a las polémicas doctrinales sobre cómo operaba el artículo 38.1 de la LGT 230/1963 con relación a los propios sujetos infractores que cometían un ilícito. Con la actual normativa se trata de un supuesto de responsabilidad *tributaria*, incluso por la parte correspondiente a las sanciones. El responsable puede ser llamado a satisfacer las sanciones de un tercero, con la reprobación que esta postura supone desde el punto de vista de personalidad de la pena, y tendrá un derecho de regreso contra el *deudor principal* ya que no hay que olvidar que el artículo 181.2 señala que los sujetos infractores tienen la consideración de *deudor principal*. Naturalmente, el derecho de reembolso operará sin perjuicio de la responsabilidad por daños y perjuicios que, en su caso, el deudor principal pueda tener en vía civil con el responsable por su conducta. Pero el que causa o colabora en la comisión de un ilícito no es imputable en el ámbito administrativo sancionador y no responde de sus propias sanciones.

2. Responsabilidad de los cotitulares o copartícipes de las entidades sin personalidad jurídica [art. 42.1 b)].

El régimen de las entidades sin personalidad jurídica ha sufrido pocos cambios. El propio ente sin personalidad es obligado a satisfacer la deuda. A su vez, los partícipes o cotitulares son responsables tributarios solidarios y civilmente mancomunados [art. 42.1 b)]. Esta construcción como responsabilidad *tributaria*, donde los partícipes se sitúan *junto a*, supone reconocer de una manera a

nuestro juicio definitiva la capacidad de los entes sin personalidad de ser obligados a satisfacer cantidades materiales y dejar de lado aquellas teorías que identificaban capacidad con personalidad jurídica donde un ente sin personalidad no podía satisfacer deudas tributarias y eran los partícipes quienes lo hacían.

Pero dejando al margen esta idea, el artículo 42.1 b) merece a nuestro parecer tres críticas generales. La primera, que se ha establecido una responsabilidad tributaria solidaria y civilmente mancomunada, alejándose del régimen que en la Teoría General se aplica bien a las sociedades irregulares bien a las sociedades civiles. En efecto, en el caso de las sociedades irregulares los socios responden en segunda instancia y por el total de la deuda, mientras que en el caso de las sociedades civiles se haría mancomunadamente y, en principio, de forma subsidiaria. Por tanto, lo que cabe plantearse es por qué se establece un régimen de franquicia con relación al régimen general para las sociedades colectivas. La autonomía del Derecho financiero sólo debería funcionar cuando haya justificación suficiente para alejarse de las construcciones de otras ramas. Y la justificación es todavía más dudosa si la ruptura se produce para conceder un régimen de privilegio en el aseguramiento de la deuda ¹⁰.

La segunda de las críticas tiene que ver con la calificación de este supuesto como de *responsabilidad tributaria*. En efecto, de la misma manera que una sociedad civil o colectiva no se habla de responsabilidad *tributaria* tampoco debería haberse hecho en el caso de las entidades sin personalidad, pues el problema que se presenta es de no limitación de la responsabilidad y en la necesidad de que en última instancia respondan, conforme a los cánones de la Teoría General de la responsabilidad civil, los partícipes. De esta manera, la calificación jurídica de responsabilidad *tributaria* va a suponer un beneficio adicional en tanto que remite al régimen jurídico de la responsabilidad tributaria, con todos los derechos regulados en los artículos 41 y 174 y siguientes para todos los partícipes. En cambio, si se trata de responsabilidad de los socios de la colectiva los medios de defensa que en vía tributaria pueden plantear suscitan más dudas. Por tanto, es necesario matizar que nuestra crítica no es que se les conceda a los partícipes todos los derechos del sujeto pasivo mediante la calificación de responsable tributario, sino que el régimen sea distinto del resto de entidades con personalidad.

La tercera atañe al alcance de la responsabilidad. El artículo 42.1 b) excluye las sanciones de la responsabilidad, lo que es, a nuestro juicio, incongruente con la Ley General de Subvenciones, Ley 38/2003. El artículo 69.1 de esta norma establece que: «Responderán *solidariamente* de la sanción pecuniaria los miembros, partícipes o cotitulares de las entidades a que se refiere el apartado 3 del artículo 11 en proporción a sus respectivas participaciones, cuando se trate de comunidades de bienes o cualquier otro tipo de unidad económica o patrimonio separado». Es decir, en el ámbito de las subvenciones, que no es sino la otra cara de la moneda de la tributación, sí responden los miembros de las entidades sin personalidad de las sanciones, lo que carece, a nuestro parecer, de lógica.

¹⁰ La responsabilidad *tributaria* de los partícipes entendemos que está limitada para las entidades sin personalidad de base asociativa y, como veremos al analizar la sucesión de personas jurídicas, no es aplicable a la herencia yacente.

Por otro lado, el juego de la responsabilidad plantea problemas cuando alguno de los partícipes ha salido de la comunidad societaria. En efecto, en las sociedades civiles y en las colectivas se ha planteado la posibilidad de que alguno de los socios se excluya de la sociedad o bien incluso se habla de disolución parcial (APARICIO CARRILLO, 2003, págs. 99 a 101). Y esto debería ser aplicable a las comunidades de bienes. A nuestro juicio, el juego de la responsabilidad *tributaria*, que exige que la deuda esté liquidada, hace que sólo se pueda exigir por la Administración la deuda a los que sean partícipes en dicho momento, sin perjuicio de las acciones civiles que en su caso se puedan ejercitar entre los miembros.

Señalar, por último, que el hecho de que respondan de forma mancomunada va a suponer que las actuaciones realizadas con uno de los partícipes no interrumpirá la prescripción del resto de cotitulares (art. 68.7 de la LGT).

3. Responsabilidad del adquirente de explotaciones económicas [art. 42.1 c)].

La responsabilidad del adquirente de explotaciones económicas era uno de los supuestos cuya reforma resultaba acuciante ante la incorrecta regulación del artículo 72 de la LGT de 1963 y la interpretación administrativa y jurisprudencial que de la sucesión se había dado. Las cuestiones que estaban pendientes eran varias. Sin embargo, adelantamos que los términos de la reforma no han sido satisfactorios, en muchos casos porque el contenido del artículo 13 del Reglamento General del Recaudación se ha legalizado, y, además, porque en la base de la regulación se mezcla, por un lado, una consideración patológica de los supuestos de transmisión de empresa, y por otro, una responsabilidad objetiva donde quien responde realmente es la empresa y no el empresario ¹¹.

En efecto, uno de los grandes temores de la Administración es el fraude en sede de recaudación. La Administración es consciente de que en muchos de los casos donde la entidad que transmitía los activos y pasivos no respondía de la deuda tenía su causa en que esta entidad declaraba lo debido, evitando así la responsabilidad del administrador del artículo 40 de la Ley 230/1963 y actual 43.1 b), y vaciaba patrimonialmente la entidad haciendo una transmisión de hecho de los factores de producción (*vide*, por todas, Resolución del TEAC de 10 de octubre de 1997, JT 1997\1528). Y de manera especial ocurre en las empresas de servicios. Naturalmente, ese fraude también se instrumentaba a través de transmisiones mediante actos jurídicos lícitos con la misma finalidad. Se trataba de un fraude de acreedores, donde el sujeto pasivo se aseguraba que, como máximo, su responsabilidad fuera subsidiaria y limitada al principal de la deuda. Ante estas transmisiones *de facto* la Administración tiene pocos instrumentos tributarios de defensa, puesto que las figuras específicas de simulaciones o conflictos en aplicación de la norma sólo están pensadas para la determinación de la deuda pero no para una aplicación en vía de recaudación. La única vía tributaria es la sucesión de empresa. Y al margen, las generales del derecho, como acudir a la teoría del levantamiento del velo (*vide* la STS de 19 de abril 2003, *Normacef Fiscal*, NFJ014307), o bien acudir a la norma-

¹¹ Sobre la responsabilidad por sucesión de empresa, *vide*, por todos, RUIBAL PEREIRA (1997), CHICO DE LA CÁMARA (1997), LOZANO SERRANO (1998) y CAÑABATE CLAU (1999).

tiva privada sobre fraudes de acreedores (acción pauliana del art. 1.111 del Código Civil) o simulación. Y quizás, dicho sea de paso, eran las que realmente se deberían haber empleado y no extender sin limitaciones los supuestos de responsabilidad.

Para luchar contra estos fraudes la LGT ofrece a la Administración una responsabilidad solidaria del nuevo adquirente que alcanza incluso hasta las sanciones. La crítica fundamental está en que el remedio se aplica tanto para estas conductas patológicas como para las fisiológicas, debido a que en estas últimas se tiene la convicción de que se ven salvadas por la certificación expedida conforme al artículo 175.2. Ahora bien, entendemos que, como ha señalado el TC en su sentencia 194/2000, una cosa es aprobar medidas para luchar contra el fraude y otra muy distinta que como consecuencia de las mismas se vean vulnerados principios constitucionales, en concreto el de capacidad económica. Hacer responder en todo caso al adquirente de una explotación creemos que excede de lo que el deber de contribuir permite.

Con independencia de lo dicho, en la nueva regulación es necesario reseñar algunas de las modificaciones del precepto.

(i) En primer lugar, la responsabilidad del adquirente se califica legalmente como un supuesto de *responsabilidad tributaria*, dejando zanjada la polémica que la Administración había suscitado sobre si nos encontrábamos o no ante una *sucesión* o que incluso había ido más allá calificando al nuevo adquirente como sujeto pasivo. Y precisamente por eso ha cambiado su antigua ubicación junto con las garantías para incluirse dentro de los supuestos de responsabilidad.

Naturalmente, la consideración de responsabilidad tributaria tiene pleno sentido con relación a las *transmisiones inter vivos* de empresas, donde no era posible hablar de sucesión porque el anterior titular no desaparecía de la relación tributaria. Y, de hecho, en el párrafo tercero del artículo 42.1 c) se excluye de este régimen a la sucesión por causa de muerte, cuya regulación se establece en el artículo 39. Ahora bien, la regulación actual de esta responsabilidad merece alguna matización porque vuelve a incidir en problemas pasados.

La primera mención se refiere a la adquisición de empresas por un legatario donde, además, están los herederos. En este caso, y bajo la anterior normativa, al legatario sí le era aplicable la responsabilidad del sucesor de empresa. Con la nueva norma se trata de un supuesto de adquisición por causa de muerte por lo que se excluye de esta responsabilidad. Por tanto, los herederos sí responden de las deudas de la empresa, si no han aceptado a beneficio de inventario.

La segunda de las cuestiones es que el artículo 42.1 c) no ha excluido expresamente los supuestos de disolución de entidades con personalidad jurídica. Sobre todo, en aquellos casos que dan lugar a la cesión global y activos y pasivos o de fusión donde desaparece la entidad. En estos casos no se puede hablar de un supuesto de responsabilidad tributaria donde el adquirente se sitúa *junto al* anterior titular, sino que el nuevo propietario le *sucede* en las actividades económicas y conforme a la normativa mercantil se produce una subrogación en todas las obligaciones, entre las que se encuentran las tributarias (art. 90 del RDLeg. 4/2004 del IS); por tanto, la declaración de responsabilidad carece de sen-

tido y no es posible tampoco hablar de un derecho de reembolso [STS de 24 de septiembre de 1999 (*Normacef Fiscal*, NFJ008276)]. A nuestro parecer, en estos casos no es aplicable el artículo 42.1 c) de la Ley 58/2003 y se debería haber excluido expresamente de su régimen para evitar confusiones.

Sin embargo, esta exclusión no creemos que sea un defecto de técnica sino algo buscado. En efecto, el supuesto de hecho que realmente va a plantear problemas es la *disolución con liquidación* donde el socio o los socios continúan con el *ejercicio* de la actividad empresarial. En este caso, la regla general del artículo 40.1 es que la responsabilidad de los socios se limita al valor de la cuota de liquidación. Sin embargo, si se aplica el artículo 42.1 c), que hace mención a la sucesión de empresa *por cualquier concepto*, no existirá tal limitación de responsabilidad, ni siquiera por las sanciones. De esta manera, nos parece que la intención del artículo 42.1 c) es mezclar un supuesto de responsabilidad con otro de sucesión.

En cualquier caso, la mención que se hace en el precepto a la *sucesión* de explotaciones en el artículo 42.1 c) habrá que entenderla no en sentido técnico-jurídico sino de continuación en la empresa por un nuevo empresario que le sucede en el ejercicio de dicha actividad, de la misma manera que ocurre con la legislación laboral (art. 44 del Estatuto de los Trabajadores).

(ii) En segundo lugar, en la anterior ley se hacía referencia a que la sucesión tenía que realizarse conforme a un título jurídico determinado, si bien en el artículo 13.1 del RGR se contemplaba que la sucesión lo era en el *ejercicio*, de tal manera que tanto en vía administrativa como también por parte de la jurisprudencia se reconoció que el artículo 72 daba cabida a las sucesiones fácticas (*vide SAN* de 16 de octubre de 2001, JT 2001\1926). En la nueva LGT se da carta de naturaleza a las transmisiones de hecho al introducirse que la sucesión lo es en la titularidad o *ejercicio*. Ahora bien, la mención al ejercicio creemos que tiene una consecuencia inmediata; el nuevo empresario *debe seguir en la misma actividad que el anterior*. A diferencia de lo que sucedía con la anterior ley, limitada a la titularidad, no es suficiente con que los activos y pasivos se transmitan, es necesario además que se continúe con la misma actividad. Al margen de que va a resultar necesario determinar cuáles son los elementos para que exista esta solución de continuidad (tiempo, elementos, etc.), el efecto inmediato sería que, por ejemplo, al arrendamiento de negocio, donde lo que se transmite es el derecho a explotar un negocio de otro, dé lugar a un supuesto de sucesión de empresa, lo que a mi juicio resulta ciertamente criticable. Pero, sobre todo, va a tener consecuencias negativas para la Administración cuando el nuevo empresario que adquiera con justo título no realice una actividad idéntica, o simplemente no realice ninguna, ya que entendemos que no será aplicable la sucesión de empresa.

(iii) En tercer lugar, la Ley 58/2003 señala que la responsabilidad lo es por las obligaciones tributarias *derivadas del ejercicio* del anterior titular. La limitación a deudas *derivadas del ejercicio* de las explotaciones económicas había suscitado algunas dudas sobre su alcance con la anterior normativa. De hecho, en la STS de 15 de julio de 2000 (*Normacef Fiscal*, NFJ009395) se señaló expresamente que la responsabilidad no alcanzaba a las obligaciones derivadas por falta de ingreso de las retenciones o ingresos a cuenta. La nueva redacción incluye expresamente este último supuesto. Sin embargo, la mención a las deudas derivadas del ejercicio podría plantear problemas con relación a otros supuestos (LOZANO SERRANO, 1998, págs. 82 y ss.).

Por otro lado, el propio significante de *obligaciones tributarias contraídas* por el anterior titular plantea algunas dudas. Así, y aunque expresamente no se señale, como sí se hace en el RGR, estas obligaciones tributarias deben incluir tanto las deudas liquidadas como las pendientes de liquidar. De hecho, se responde por las sanciones impuestas o *que puedan imponerse*. Lo que en cualquier caso entendemos que están excluidas son las obligaciones tributarias formales (art. 29) y las de información (art. 93), pues entendemos que son personalísimas.

Otra cuestión que había suscitado dudas era si la responsabilidad por las obligaciones del primer titular alcanzaban no sólo al primer adquirente, sino también a los sucesivos, de tal manera que todos los que habían sido los titulares garantizaban la deuda. El artículo 42.1 c), y a diferencia del artículo 72 de la LGT 230/1963 que se limitaba a hacer referencia a las deudas derivadas de explotaciones económicas, menciona las «obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio». A nuestro parecer, con la nueva norma el segundo y sucesivos titulares no responderán de las deudas del primer responsable. La responsabilidad del primer sucesor no se puede identificar con una obligación tributaria del anterior titular, ya que de forma expresa se establece en el artículo 41.1 que se consideran deudores principales exclusivamente los enumerados en el artículo 35.2, donde no están mencionados los responsables (que están identificados en el artículo 35.5). Ahora bien, para aquellos que ven en la sucesión de empresa una vía de fraude en sede de recaudación, el no poder derivar la responsabilidad a terceros adquirentes abre un resquicio a los defraudadores.

(iv) Con relación al *alcance* de las obligaciones tributarias contraídas se incluyen expresamente las sanciones. A nuestro parecer, si el fundamento de la responsabilidad tributaria descansa en esa intención de atajar el fraude en recaudación es cuanto menos sorprendente que no se responda de los recargos e intereses del período ejecutivo, pues no hay que olvidar que desde que el sujeto pasivo no pague hasta que el órgano de recaudación pueda demostrar la sucesión de facto pasará un período de tiempo no despreciable. Y, sobre todo, resulta contradictorio que el adquirente responda de las sanciones, incluso cuando no deriven de una deuda tributaria y no lo haga de los recargos e intereses.

Con relación a las sanciones cabe reseñar que no parece acorde con el principio de personalidad de la pena hacer responder de las sanciones a aquellos que no han participado en la comisión de un ilícito, ni siquiera en un supuesto de responsabilidad tributaria donde hipotéticamente quepa el derecho de reembolso. De hecho, es el único supuesto de responsabilidad de las sanciones basado en un presupuesto lícito, la mera transmisión, donde se puede llegar al absurdo de que ni siquiera los bienes adquiridos fueran suficientes para satisfacer las sanciones del tercero y el adquirente respondiera con su patrimonio no empresarial. La razón de esta responsabilidad parece residir en una presunción de transmisión fraudulenta, ya que no se ha solicitado el certificado, y en el juicio presuntivo de que quien responde es la empresa y no el empresario.

En segundo lugar, la referencia a las sanciones no parece casar bien con lo señalado del fraude en sede de recaudación. Cuando existan infracciones de la entidad titular de la entidad el administrador, incluso el de hecho, habrá incurrido en un supuesto de responsabilidad subsidiaria o incluso solidaria por causar o colaborar, y no parece que sea conforme a derecho acudir primero contra

el sucesor y posteriormente contra el administrador. Es más, imaginemos que el adquirente responde de las sanciones ¿tiene un derecho de regreso frente al administrador negligente? En cualquier caso, esta situación pone de manifiesto la inconsistencia de que el adquirente de la empresa responda solidariamente. La responsabilidad debería haber sido, en todo caso, subsidiaria.

Por último, resulta cuanto menos extraño que un supuesto de sucesión de empresa, en sentido técnico del término, por fallecimiento del titular de la entidad no responda de las sanciones, o en el caso de entidades disueltas y liquidadas se responda sólo hasta el valor de la cuota de liquidación. Y precisamente habría que analizar qué sucede si un socio tiene como cuota de liquidación una unidad económica susceptible de ser explotada autónomamente ¿respondería de las sanciones sin límites? A nuestro parecer el artículo 40.5 lo impide. Desde luego, si no parece tolerable que cualquier adquirente responda de las sanciones, lo que no resulta sostenible es que esa responsabilidad por las sanciones no se vea limitada hasta el valor de la empresa adquirida y el adquirente responda con su propio patrimonio.

Por otro lado, reseñar que el hecho de que la responsabilidad del nuevo adquirente no se limite al patrimonio neto adquirido y pueda alcanzar incluso a su patrimonio previo resulta criticable precisamente porque la Administración lo que trata de evitar son situaciones de fraude y siempre se ha entendido que la responsabilidad era realmente de la *empresa*. Esto va a suponer que el adquirente siempre lo haga mediante una entidad jurídica creada *ad hoc*, para limitar su responsabilidad, y que, además, cuando el motivo de la adquisición sea realmente con criterios económicos, esta responsabilidad por encima de lo que adquiere suponga un elemento muy negativo que puede impedir que se realice el negocio.

(v) Como sucedía en la LGT 230/1963 se regula un supuesto de limitación de la responsabilidad para el caso en que se solicite una certificación de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias. Al margen de que la ubicación de la certificación se regula en el artículo 175 de la ley, precepto regulado en el procedimiento, lo que no acabamos de comprender, la única modificación interesante es la ampliación del plazo de dos meses a tres para dictar la certificación, y la mención de que el plazo se computará desde la solicitud. Está ampliación parece criticable en tanto que está en desacuerdo con la rapidez del tráfico jurídico y con la necesidad de que entren nuevos titulares, a parte de que el avance informático lo que parece demandar es una reducción del plazo y no un aumento (CALVO ORTEGA, 2003, pág. 42). Y a mi juicio, todavía es más criticable si se compara con el límite de tres días que se ha establecido para la emisión de certificaciones de estar al corriente de obligaciones tributarias en el caso de responsabilidad por contratación o subcontratación. Por otro lado, algunas de las consideraciones reguladas en el RGR, como la referente a si la certificación se ha de solicitar a todas las Administraciones o es suficiente con hacerlo a una, no se han recogido.

En cualquier caso la certificación presenta dos problemas. El primero, de carácter material, en tanto que el hecho de solicitar la misma supondrá que la responsabilidad se limite a lo certificado por la Administración. Por el resto de deudas, y fundamentalmente hablamos de las ocultas, se produce una exoneración de la responsabilidad tributaria. De esta manera se puede producir un fraude en fase de recaudación por el sencillo expediente de transmitir la empresa al poco tiempo de rea-

lizar la ocultación de tal manera que las Administraciones no tengan tiempo para detectarlas. En teoría, la garantía en estos casos de la Hacienda se encuentra en la responsabilidad de los administradores o colaboradores, garantía que se puede ver soslayada si se regulariza la situación, sin ingresar, una vez transmitida la empresa. El segundo de los problemas es de carácter técnico, no se regula qué sucede en el caso de que la empresa que se transmite esté sometida a una comprobación o inspección tributaria.

(vi) Con relación a lo que debe entenderse por explotaciones o actividades económicas la LGT sigue, como ya sucedía con la anterior normativa, sin entrar a definir cuándo se producía una sucesión de la misma, aunque la jurisprudencia señalaba que era necesaria una transmisión en la universalidad de la empresa y que subsistiera la misma actividad. Con la nueva regulación se da entrada, siguiendo lo establecido por el artículo 13.3 del RGR, a la adquisición de *elementos aislados* que, realizados por una o varias personas o entidades, permitan la continuación de la explotación o actividad. Pero no hay que olvidar que mediante la posibilidad de elementos aislados la Administración había encontrado un verdadero asidero no para evitar aquellas transmisiones parciales que trataban de ocultar la transmisión del todo, sino que se limitaba a comprobar que ciertos elementos se transmitían y seguían en funcionamiento para soslayar más investigaciones sobre la empresa como unidad.

A nuestro juicio, la LGT tenía que haber entrado, para apuntalar la seguridad jurídica y evitar la discrecionalidad, por lo menos a intentar definir un concepto de explotación o actividad económica, tal y como sucede en el Estatuto de los Trabajadores (art. 44) o bien en la propia Ley Concursal (arts. 100 y 149). Por ejemplo, el artículo 44.2 de la norma laboral señala que es necesario que la transmisión «afecte a una entidad económica que mantenga su identidad, entendida como conjunto de medios organizados a fin de llevar a cabo una actividad económica, esencial o accesorio». Es decir, que lo que se transmite debe ser susceptible de explotación aislada, no siendo suficiente mención a elementos aislados.

Pero, en cualquier caso, queda pendiente de resolver el problema de la desmenbración de una empresa en otras varias. Es decir, cuando una empresa con diversos centros de trabajo o ramas de actividad desaparece y se transmite por partes y da lugar a varias empresas diferenciadas. En estos casos ¿quién responde y por qué conceptos? O incluso aquel supuesto en que una empresa, sin desaparecer, transmite sólo una parte de la misma que puede funcionar de forma autónoma, caso éste donde lo transmitido suele ser la parte que da beneficios. A estos efectos, el artículo 90 de la LIS señala que en aquellos casos donde los procesos de reestructuración empresarial (fusión, escisión etc.) no sean a título universal, la transmisión de las obligaciones tributarias se producirán «únicamente respecto de los derechos y obligaciones tributarias que se refieran a los bienes y derechos transmitidos». La cuestión es si es posible o no aplicar este precepto al caso de la responsabilidad del adquirente de empresa cuando la causa de la transmisión es otra. Si la respuesta es afirmativa, la situación en que queda la Administración es compleja, en la medida en que tiene que investigar qué deudas tienen origen en cada actividad.

(vii) Por último, en la nueva LGT se establece que no responderán los adquirentes de explotaciones económicas pertenecientes a un deudor concursado cuando la adquisición tenga lugar en un procedimiento concursal. Esta modificación había sido ya introducida por la Ley Concursal, Ley 22/2003,

aunque con otra redacción, y el fundamento de la norma parece residir en la necesidad de garantizar la pervivencia y viabilidad de las empresas y evitar los efectos distorsionadores que se podrían ocasionar de aplicar el régimen general de la sucesión de empresas. De hecho, en la legislación comunitaria en materia de derechos de los trabajadores en traspaso de empresas, mediante la Directiva 98/50/CE, este tipo de medidas ya están previstas.

Ahora bien, en caso de adquisición como consecuencia de un procedimiento concursal es necesario plantearse si la exención de responsabilidad tributaria sólo opera en aquellos en que la empresa se liquida y se adjudica mediante subasta a un tercero (*vide* art. 149 de la Ley Concursal) o también cuando la enajenación se lleva a cabo en la fase de convenio (art. 100), ya que en este caso el artículo 100.2 señala que el nuevo adquirente, aparte de la continuidad de la empresa, asumirá el crédito de los acreedores en los términos expresados en la propuesta de convenio. En el primero de los casos entiendo que no se responde ni por las deudas anteriores ni por las devengadas por la masa. En el segundo, sin embargo, creo que es necesario interpretarlo en el sentido de que de las deudas tributarias explicitadas de la masa sí responde la empresa, pues no hay que olvidar que el crédito tributario es indisponible. De lo que no respondería sería de las deudas pendientes de liquidar y que posteriormente puedan aparecer.

Por otro lado, advertir que esta situación puede derivar en fraudes, pues la Administración ya había conocido sucesiones de empresas donde la causa de la adquisición era una subasta pública por la que el adquirente se hacía titular para posteriormente proceder a entregar los bienes al titular primitivo (Resolución del TEAC de 22 de noviembre de 1996, JT 1996\1723).

4. Responsables en el procedimiento de embargo (art. 42.2).

La anterior normativa regulaba la responsabilidad de quienes ayudaban a evitar el pago de una deuda dentro del procedimiento de recaudación (art. 131.5 de la LGT y arts. 116, 118, y 138 del RGR) y, al margen de su incorrecta ubicación, no parecía que fuera una regulación clara y precisa. Es más, la semejanza que presentaban las causas de responsabilidad del artículo 131.5 hacía que para una misma situación se emplearan indistintamente cualesquiera de los supuestos sin que los tribunales manifestaran reparo ¹².

Con la nueva LGT, a nuestro juicio, la confusión no sólo no ha disminuido sino que ahora es mayor. Creemos que, con independencia de que se haya ubicado donde realmente le corresponde, como un supuesto más de responsabilidad, la regulación material ha sido deficiente en la medida de que las dudas principales no sólo subsisten sino que aparecen nuevas. A esto hay que añadir que quizás hubiera sido deseable que el legislador hubiera establecido la delimitación de procedimientos cuando las conductas del artículo 131.5 fueran constitutivas de delito.

¹² Con relación a la responsabilidad solidaria en el procedimiento de embargo puede verse el trabajo de ARGÜELLES y FELTRER (2002, págs. 147 a 182).

Con relación al primero de los supuestos, causar o colaborar en la *ocultación* maliciosa de bienes [art. 135.1 a) de la anterior LGT], cabe señalar que en la nueva norma [art. 42.2 a)] se ha añadido la de causar o colaborar en la *transmisión* de tal manera que se aleja cualquier duda sobre si el término *ocultar* daba cabida a las sustracciones de bienes. Se trata de recoger el elenco de conductas a las que alcanza el delito de alzamiento de bienes. En segundo lugar, se ha suprimido el término *malicioso*, lo que no nos parece que en el ámbito administrativo tenga mayor efecto en tanto que las conductas de causar o colaborar en la ocultación o transmisión serán conductas activas que, en todo caso, exigirán cuanto menos culpa, pues la base de esta responsabilidad se encuentra en un comportamiento ilícito. Por último, en la anterior normativa se hacía referencia a la *traba*, concepto que parecía identificarse con la aprehensión física de los bienes mientras que el ámbito de aplicación de este supuesto de responsabilidad opera, precisamente, antes de que se comience el embargo. Con la actual redacción, y para evitar problemas de interpretación, se hace mención a «impedir la actuación por la Administración tributaria».

En cualquier caso, creemos que el artículo 42.2 a) opera en fase ejecutiva pero con anterioridad a que se tenga conocimiento del embargo y, una vez que se ha iniciado el procedimiento de embargo, entran el resto de supuestos de hecho. Con relación al incumplimiento de órdenes de embargos [art. 131.5 b) de la anterior LGT y art. 43.2 b) de la nueva] no se ha producido ninguna novedad, al margen de que se sigue haciendo mención a incumplir *las órdenes de embargo* cuando en el procedimiento de recaudación no se emplea tal término, sino que se hace referencia a *las diligencias de embargo* (art. 170), lo que a nuestro juicio es criticable.

Por su parte, el artículo 131.5 c) de la anterior LGT establecía que responderían los que con *conocimiento* del embargo colaboraran o consintieran en el levantamiento de bienes. Con relación a este precepto se había entendido que operaba para *depositarios* nombrados por la Administración que custodiaban los bienes embargados (GONZÁLEZ ORTIZ, 2002, págs. 141 y 142) mientras que el artículo 131.5 b) alcanzaba al depositario de bienes del deudor que recibía la orden de embargo. Con la nueva norma, el artículo 43.2 c) tiene una redacción similar al anterior artículo 131.5 c), dejando al margen la inclusión de las medidas cautelares o garantías. Pero la Ley 58/2002 añade un supuesto, en el artículo 43.2 d), que incluye la responsabilidad de los *depositarios* que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquéllos.

Nos parece que la regulación y la operativa de las letras b), c) y d) dista de ser clara y creemos que se debería haber delimitado de una forma precisa cuándo y cómo operan los distintos supuestos de responsabilidad. Si a esto unimos el poco acervo doctrinal y jurisprudencial que sobre esta materia hay pensamos que nos vamos a encontrar ante una regulación que va a dar pie a numerosos problemas de interpretación.

Así, es necesario determinar si incumplir una orden de embargo, por culpa o negligencia, no incluye en su predicado las actuaciones de colaborar o consentir en el levantamiento de bienes con conocimiento del embargo. Es decir, si todo supuesto de la letra c) no estaría incluido en la letra b), de tal manera que aquel fuera superfluo. A nuestro juicio existe una diferencia *temporal*. La letra c)

hace referencia a tener *conocimiento del embargo*, lo que parece incidir en que se tenga conocimiento *material* pero no formal¹³. Pero una vez que el tercero tiene la diligencia de embargo, cualquier actuación que por culpa o negligencia suponga el no embargo, incluido el colaborar o causar en el levantamiento de los bienes, supondrá responsabilidad.

Por su parte, el artículo 43.2 d) referido a las entidades depositarias que, una vez recibida la notificación del embargo, consientan o colaboren en el levantamiento de bienes, es necesario distinguirlo del artículo 43.2 b) referido al incumplimiento de las órdenes de embargo. Y a nuestro juicio, tal y como se puede ver de la interpretación de los artículos 116.1 y 2 y 118.1 del RGR, el distinto tratamiento es de difícil justificación. Se podría entender en el sentido de que exclusivamente a las entidades *depositarias* se les ha concedido una franquicia en el comportamiento; si incumplen la orden de embargo por negligencia o culpa no serán responsables. Sí lo serán en caso de que colaboren o consintieren en el levantamiento de bienes. De esta manera se entendería que la responsabilidad del depositario se regulase como algo distinto, en un punto aparte, del general sobre el cumplimiento de las órdenes de embargo. Sin embargo, no parece conforme a Derecho conceder un trato de beneficio a los depositarios frente a otras personas o entidades.

En caso del *depositario* la distinción entre la letra c), los que con conocimiento del embargo colaboren o consientan el levantamiento, y la d), los depositarios que una vez recibida la notificación colaboren o consientan el levantamiento, estaría en el *tiempo*; en el supuesto de la letra d) sería necesaria la notificación pero no para el supuesto del c), que sería en un momento anterior.

Si la interpretación que hemos dado es correcta creemos que el depositario nombrado por la Administración de los bienes ya embargados (art. 138.3) no tiene cabida ni en la letra d) ni en la c) que regulan situaciones anteriores a la traba. Por tanto, el artículo 138.3 sería un supuesto de responsabilidad *ilegal* [arts. 8 c) y 41.1].

Mención especial merece el nuevo supuesto de responsabilidad del artículo 43.2 c) referido a quienes consientan o colaboren al levantamiento de bienes o derechos sobre los que se hubieran constituido las medidas cautelares o garantías. A nuestro juicio, este supuesto opera antes de que la deuda sea exigible al deudor principal, pues una vez que sea exigible entendemos que será aplicable el artículo 43.2 a), que es el precepto general para todos aquellos que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes y derechos del obligado al pago. Ahora bien, creemos que la responsabilidad no se podría derivar desde el momento en que se haya colaborado en el levantamiento de los bienes, sino desde que exista la deuda ya exigible, pues no hay que olvidar que el responsable es quien se sitúa junto con el *deudor* y las medidas cautelares son de carácter provisional. Si esto es así, la operativa de la prescripción, que según el artículo 67.2 párrafo 2 empieza para los supuestos del artículo 43.2 desde el momento que ocurran los hechos de la responsabilidad, supone que el *dies a quo* comienza incluso antes de que la deuda sea exigible, de tal manera que de facto se convierte en un plazo de prescripción menor.

¹³ A favor se manifiesta ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS (1999, pág. 64) y en contra ARGÜELLES y FELTRER (2002, págs. 147 a 182).

Al margen de lo señalado, creemos necesario hacer tres comentarios adicionales. Así, con relación a que la responsabilidad se limita hasta el importe del valor de los bienes que se hubieran podido embargar, se ha cuestionado cuál debe ser el momento de su valoración. A nuestro parecer, debe ser el momento en que se cumple el supuesto de hecho de la responsabilidad, que es donde comienza el *dies a quo* para determinar la prescripción. En segundo lugar, se había señalado que en este supuesto de responsabilidad se es responsable por cantidades y no por conceptos tributarios, de tal manera que no tiene la facultad para impugnar las liquidaciones originales ni los actos sucesivos del procedimiento seguido contra el deudor principal (ARGÜELLES y FELTRER, 2002, págs. 162 a 164 y 180). A nuestro parecer, el artículo 174.5 exige que en todos los supuestos de responsabilidad tributaria se puedan impugnar las liquidaciones a que alcanza dicho presupuesto. Por último, en estos casos de responsabilidad se puede incurrir además en una infracción simple de la LGT lo que ciertamente supone un cierto contrasentido con relación al resto de supuestos de responsabilidad donde la sanción por su actitud ilícita es, precisamente, incurrir en responsabilidad tributaria solidaria.

PARTE III. SUPUESTOS ESPECÍFICOS DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA SUBSIDIARIA

1. Responsabilidad de los administradores por la comisión de infracciones de la persona jurídica [arts. 43.1 a) y 42.1 a)].

La responsabilidad de los administradores ha sufrido tres modificaciones importantes. La primera, se hace mención al término *administrador de hecho*. La segunda, la responsabilidad se extiende, ahora, sin dudas, a las sanciones. Y, por último, el administrador puede incurrir en responsabilidad solidaria en aquellos casos donde cause o colabore activamente en la realización de una infracción tributaria.

a) El concepto de «administrador» de personas jurídicas.

El artículo 43.1 a) y b) hace referencia a los «administradores de... las personas jurídicas», como ya sucedía con la anterior LGT, y que sigue incidiendo en una falta de precisión que entiendo puede causar problemas. En efecto, se limita a señalar a los *administradores* de personas jurídicas cuando no todos los que representan a las personas jurídicas son administradores. El término administrador se emplea en el ámbito de las sociedades mercantiles, pero no, por ejemplo en las fundaciones o en las asociaciones. En estos casos, el responsable es el patronato o el órgano de gobierno, que normalmente será una Junta Directiva. Y este matiz aparece con claridad incluso en el artículo 45.2 de la propia LGT donde hace mención a que por las personas jurídicas actuarán las personas que ostenten la titularidad de los órganos a quien corresponda su representación. Y también en otras leyes. Así, el artículo 69.2 de la Ley General del Subvenciones, Ley 38/2003, dispone que «Responderán subsidiariamente de la sanción pecuniaria los administradores de las sociedades mercantiles, o aque-

llos que ostenten la representación legal de otras personas jurídicas». Como puede observarse, la redacción de la Ley General de Subvenciones es más precisa a la hora de imputar la responsabilidad y distingue entre ser administrador de una sociedad y ser el representante de otra entidad.

Esto hace preguntarnos si, por ejemplo, los patronos de una fundación pueden o no responder subsidiariamente de las deudas de la fundación. Y no es una cuestión que, a nuestro juicio, este clara. De hecho, cuando se tramitaba la Ley 49/2002, del Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos, en un borrador manejado por la Administración expresamente se abordaba la responsabilidad de los patronos y se estableció que «Los patronos, representantes estatutarios, miembros del órgano de gobierno y administradores de hecho o de derecho de las entidades sin fines lucrativos tendrán la responsabilidad establecida en las leyes tributarias para los administradores de las personas jurídicas» (Borrador del Anteproyecto de 7 de noviembre de 2001). Esta disposición no salió adelante, pues las fundaciones alegaban de que nadie sería patrono si además de exigir gratuidad se debiera responder. Pero a nuestro parecer dejaba a las claras que la Administración entendía que el artículo 40 de la Ley 230/1963 no era de aplicación a los patronos.

En el ámbito penal, el artículo 31.1 (redacción dada por LO 15/2003) señala que responderá personalmente «el que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica», lo que coincide con la LGT 58/2003. Sin embargo, el artículo 31.1 del Código Penal añade que también responderá quien represente legalmente a otro, lo que supone, a mi juicio un precepto de cierre.

El principio de igualdad parece exigir dar un trato igual a todos los representantes de personas jurídicas. Sin embargo, nos encontramos ante una norma con cierto carácter sancionador lo que a nuestro parecer impide acudir a una interpretación extensiva. Un administrador no es lo mismo que un representante legal y, por tanto, a todo aquel que no sea *administrador* no le será aplicable la responsabilidad subsidiaria de los administradores del artículo 43.1 a), sin perjuicio de que puedan ser causantes o colaboradores en las infracciones y su responsabilidad pueda venir de la mano del artículo 42.1 a).

La segunda de las cuestiones con relación a los administradores tiene que ver con las entidades sin personalidad jurídica de carácter empresarial. En efecto, como hemos visto, la responsabilidad subsidiaria se limita a la responsabilidad de los administradores de *personas jurídicas*, lo que excluye, como ya sucedía con la anterior normativa, a las comunidades externas. De esta manera, resulta que los gestores de las comunidades societarias no responden subsidiariamente de las *sanciones*, a diferencia de los administradores de las personas jurídicas.

b) Conductas que dan lugar a responsabilidad.

Con la nueva LGT las conductas que dan lugar al presupuesto de hecho de la responsabilidad no ha cambiado. Se sigue exigiendo que la persona jurídica representada haya cometido una infracción y la conducta del administrador cubre desde la ejecución material a la denominada responsabilidad *in vigilando*. Esta norma, de naturaleza draconiana, deriva en que cualquier infracción come-

tida por una persona jurídica lleva aparejada la aplicabilidad de dicho precepto; se trata de una suerte de responsabilidad objetiva donde toda infracción de la persona jurídica tiene como causa, al menos, un incumplimiento del deber de vigilancia por parte del Administrador. De hecho, en la Resolución del TEAC de 30 de octubre de 2002 (*Normacef Fiscal*, NFJ013751) se señala que la «necesaria relación que tiene presente la Ley Fiscal, siguiendo la pauta marcada por el artículo 1.104 del Código Civil, entre la conducta de los administradores y el contenido lógico de su función, hace que disminuya la importancia del elemento intencional y se centre en lo que debe entenderse por "dejación de funciones"». Y en la SAN de 23 de diciembre de 2002 (JT 2002\1869) se llega a un final de camino donde se concluye que si existe infracción por parte de la entidad, queda expedita la vía para la derivación de responsabilidad de los administradores pasivos o negligentes, de tal manera que «al responsable subsidiario corresponde acreditar que actuó con la debida diligencia, como le exige el art. 127 de la LSA»; es decir, una vez que hay infracción de la persona jurídica se presume que se ha actuado negligentemente y será el administrador quien deba acreditar que su actuación fue diligente ¹⁴.

Por tanto, la actual normativa no ha cambiado las conductas que originan la responsabilidad, que son amplísimas y que derivan en una responsabilidad automática, lo que implica que sobre los administradores pesa una espada de Damocles permanente. Pero esta controversia, de hecho, excede del ámbito tributario para incidir en el ámbito mercantil, donde existen voces que señalan que se ha producido *un error de exceso de responsabilidad* por negligencia en la responsabilidad de los administradores (PAZ-ARES, 2003, págs. 85 y ss.) ¹⁵. De hecho, este exceso de responsabilidad, aparte de las consecuencias negativas que tiene en la gestión empresarial, está suponiendo precisamente la huida hacía los administradores de hecho o, en el Derecho tributario, a situaciones como las de la sucesión de empresa, donde el administrador prefiere declarar aunque la entidad no tenga dinero y luego montar de hecho la misma empresa para seguir funcionando. A nuestro juicio, ese error de exceso es, precisamente, lo que es necesario mitigar en el ámbito tributario, donde nos encontramos ante una Administración tributaria que es juez y parte y donde, precisamente, no creemos que sean *peritos* cualificados para verificar la actitud diligente o no de los administradores ¹⁶. Es más, partiendo de la base de que finalmente el administrador responderá de la deuda tributaria, al ser declarada insolvente la sociedad, nos preguntamos qué sucedería si la sociedad demandara civilmente al

¹⁴ Ciertamente, gran parte de la doctrina y muchos tribunales vienen exigiendo que se concrete cuál ha sido la acción u omisión y que se pruebe de un modo concluyente la participación del administrador [*Vide*, recientemente, STSJ de Murcia de 16 de septiembre de 2002 (*Normacef Fiscal* NFJ013519) y ÁLVAREZ MARTÍNEZ (2003, págs. 16 a 18)]. A mi juicio, en cuanto se pruebe la infracción de la persona jurídica, la participación del administrador es casi automática, como se ha señalado de hecho por parte de la propia doctrina mercantilista. Basta alegar el incumplimiento del administrador para que se produzca una inversión de la carga de prueba y que sea el administrador, que es quien dispone de los medios necesarios, quien deba probar su diligencia (sobre esta situación *vide* la descripción de PAZ-ARES, 2003, pág. 92).

¹⁵ Señala PAZ-ARES (2003, pág. 86) que desde la reforma mercantil de 1989 se ha suprimido la franquicia por culpa leve, se ha consagrado la inversión de la carga de la prueba, extensión de la responsabilidad solidaria, eliminación de la posibilidad de excluir la responsabilidad mediante autorización o ratificación por la junta del acto lesivo y definición estricta de los estándares de diligencia.

¹⁶ Esta situación puede compararse a lo que sucede en la Ley General Presupuestaria. El artículo 176 de la Ley 47/2003 señala que la responsabilidad de las autoridades y demás personal sólo opera en caso de dolo o culpa grave. Es decir, cuando la Administración trata con terceros los estándares de diligencia tienen que ser máximos, y si no, se responde. Cuando se trata de algo interno esa responsabilidad se relaja.

administrador con el único fin de que un juez imparcial y especialista en la materia se pronunciara sobre si ha actuado o no negligentemente. Hay que pensar que nada pierde el administrador y sólo tiene que ganar; si se determinara que ha actuado de forma diligente ¿qué sucedería en el ámbito tributario?

A nuestro juicio, la nueva LGT debería haber solventado normativamente, debido a la importancia real de esta figura, por los menos las siguientes cuestiones: (i) Fijar la carga de la prueba de una forma que no deje lugar a dudas en la Administración; (ii) Convenir los supuestos de exención de responsabilidad de los administradores; cuándo han actuado con la suficiente diligencia para excluir su responsabilidad o cuál es la diligencia debida para ciertas tareas ¹⁷; (iii) En tercer lugar, determinar cuando sean varios los posibles responsables, quiénes son los que deben incurrir en responsabilidad en función de la propia estructura y de la distribución de las competencias (relaciones entre consejeros delegados y el consejo, entre el director general y el administrador, entre administradores con diferentes parcelas, etc.), pues no hay que olvidar que en las empresas rige el principio de la división del trabajo y que los administradores en muchos casos tienen muy poca información e incluso falta de conocimientos técnicos de las decisiones que están tomando.

También es importante reseñar que el hecho de que se responda de la sanción puede llevar a mi juicio a una actuación condicionada por parte del administrador a la hora de actuar en los procedimientos inspectores. En efecto, en este caso se produce un conflicto de intereses entre los de la entidad y los del administrador, y pudiera pasar que en un procedimiento inspector se lleguen a ciertos acuerdos que pueden ser perjudiciales para la entidad y beneficiosos para el administrador (art. 127 ter de la LSA). Me estoy refiriendo, por ejemplo, a la reducción de la sanción por conformidad con el acta. En efecto, si se parte de la base de que el responsable puede impugnar las liquidaciones de la propia entidad y sabe que la entidad mercantil carece de recursos económicos para impugnar, quizás le interese dar su conformidad al acta para reducir al menos en un 30 por 100 su sanción.

Por último, los fraudes en vía de recaudación no se cubren. Bastará al administrador declarar la cantidad debida, aunque no tenga recursos, para evitar su responsabilidad. Y esto es realmente lo que sucede en muchos de los casos y que se ha tratado de evitar mediante el expediente de la sucesión de empresa.

c) La responsabilidad del administrador por causar o colaborar en infracciones tributarias.

El artículo 43.1 a) de la LGT dispone que la responsabilidad del administrador será subsidiaria «sin perjuicio de lo dispuesto en la letra a) del apartado 1 del artículo 42 de esta ley». Es decir, el administrador puede responder solidariamente si causa o colabora *activamente* en la realización de una infracción tributaria. Ya bajo la anterior ley la Administración había derivado la responsabilidad tributaria de los administradores no bajo el cauce normal del artículo 40, sino aplicando el

¹⁷ Así, ÁLVAREZ MARTÍNEZ (2003, págs. 23 y 24) advierte la diferencia a la hora de salvar la responsabilidad de los componentes de un consejo de administración entre el artículo 133.2 de la LSA y el artículo 77.4 de la LGT 230/1963.

artículo 38.1 de la Ley 230/1963, que establecía que responderían solidariamente los que fueran causantes o colaboradores. No obstante, la mayoría de los tribunales y la doctrina habían señalado que existía un principio de especialidad para los administradores y que, por tanto, el artículo 38.1 no debía operar (*vide* ARGÜELLES y FELTRER, 2002, págs. 142 y ss.). Con la actual ley, sin embargo, los administradores están sometidos tanto al régimen general como al especial, siendo aplicable este último en caso de conductas activas y reservándose el general para las *pasivas o no diligentes*.

Esta responsabilidad solidaria, si bien va a permitir a la Administración asegurar la deuda tributaria en mayor medida, tiene también un anverso y es que la Administración, a mi juicio, está *obligada* a aplicarla. Es decir, debe buscar a aquellos administradores que han colaborado o causado la infracción y dejar en un segundo estadio a los que sólo hayan actuado de forma negligente. Así, cabe preguntarse si la conducta de causar y colaborar activamente es o no un supuesto distinto de los recogidos en el artículo 43.1 a). Y a mi parecer, la respuesta es negativa. La enumeración de actuaciones de este último precepto (haber consentido, no haber realizado actos necesarios para cumplir o haber adoptado acuerdo que posibilite) da cobijo al ser causante o colaborador. No son actuaciones distintas y, de hecho, se ha reconocido por la doctrina la dificultad de disociar y distinguir entre las distintas conductas del actual artículo 43.1 a) (LETE ACHIRICA, 2000, pág. 151). Y esto implica que la Inspección tributaria tenga una doble vía para calificar la misma conducta; o responsabilidad subsidiaria o solidaria. A nuestro parecer, si queda probado que el administrador, de hecho o derecho ha causado o colaborado *activamente* en la comisión de la infracción la responsabilidad sólo puede ser solidaria. La Administración no puede discrecionalmente elegir el tipo de responsabilidad. Y esto tiene dos efectos fundamentales.

En primer lugar, supone una posible exclusión de la responsabilidad tributaria del resto de administradores que no han colaborado o actuado, ya que será necesario declarar la falencia de estos administradores activos. Es decir, se está reconociendo que aquellos gestores que no hayan participado directamente no responderán, ni siquiera por culpa *in vigilando*, si el administrador causante tiene patrimonio para satisfacer la deuda. De esta manera, a los administradores no competentes en materia tributaria se les abre una nueva vía de exoneración; si prueban que no era competencia suya el ámbito financiero o fiscal, no se les podrá derivar la responsabilidad tributaria subsidiaria en tanto que no se declare la falencia de los administradores causantes o que colaboren en las actuaciones tributarias. Piénsese, por ejemplo, en el caso de los consejeros delegados, donde la Resolución del TEAC de 30 de octubre de 2002 (*Normacef Fiscal*, NFJ013751) señala que el resto de administradores tienen un deber de vigilancia sobre el consejero delegado y, por tanto, cumplen con el presupuesto de la responsabilidad tributaria.

Por otro lado, esta disociación de la responsabilidad de los administradores creemos que va a plantear ciertos problemas desde el punto de vista civil. En efecto, conforme a la LSA todos los administradores responden por su actitud negligente, y responden de forma solidaria. De esta manera, si no se puede ejercer el derecho de reembolso frente a la sociedad, en teoría deberían soportar los efectos negativos entre todos. Sin embargo, el administrador responsable tendrá problemas para ejercitar en vía civil su derecho de regreso, pues no se trata de un supuesto del artículo 1.145 del Código Civil.

El segundo de los efectos tiene que ver con la prescripción. Con relación a administradores que han causado o colaborado, el plazo de prescripción para derivar la responsabilidad comienza desde el día siguiente a la finalización del plazo en período voluntario del deudor principal. Si la Administración esperara a la declaración de fallido y a que la infracción sea firme la responsabilidad podría haber prescrito. Por otro lado, entendemos que la calificación como responsable subsidiario de alguien que tiene que ser solidario supondría la nulidad absoluta del acto de derivación, por lo que no existiría interrupción de la prescripción.

Por último, reseñar que la actual regulación es incoherente con la Ley General de Subvenciones. En efecto, el artículo 40.3 de la Ley General del Subvenciones, Ley 38/2003, dispone que la responsabilidad de los administradores será en todo caso subsidiaria. Y, ciertamente, no hay que olvidar que el pago de impuestos y el reintegro de subvenciones son dos caras de la misma moneda. A nuestro parecer, el régimen tenía que haber sido el mismo en ambos supuestos.

d) El administrador de hecho.

El artículo 43.1 a) hace referencia a los «administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas», lo que supone, como novedad, la inclusión expresa del concepto administrador de hecho como persona que puede ser responsable, superándose a priori el formalismo que existía y que se había denunciado por parte de la doctrina tributaria. Esta introducción viene a juntarse, además, con la misma mención en la Ley Concursal (arts. 48, 164 y 172 de la Ley 22/2003) pero, sobre todo, con la incorporación en la propia LSA, donde se establece en su artículo 133.2, redacción dada por la Ley 26/2003, que «el que actúe como administrador *de hecho* de la sociedad responderá personalmente frente a la sociedad, frente a los accionistas y frente a los acreedores del daño que cause por actos contrarios a la ley o a los estatutos o por los realizados incumpliendo los deberes que esta ley impone a quienes formalmente ostenten con arreglo a ésta la condición de administrador».

Desde luego, la incorporación a nuestra legislación de la figura del administrador de hecho, dejando de lado acercamientos formales y dando entrada a la realidad del tráfico jurídico y económico parece que, en un primer momento, debe elogiarse. La dureza de la responsabilidad de los administradores en el sistema jurídico ha hecho que se produjeran de manera habitual fraudes donde aparece la figura de administrador formal ausente y del administrador de hecho oculto. Y en esas situaciones no parece conforme a Derecho que el responsable real desaparezca de las vías de responsabilidad. Sin embargo, y como veremos, creemos que las cañas se tornan lanzas, pues un problema tan difuso como la realidad que intenta abarcar la figura de los administradores de hecho no es posible dejarlo sin regulación. El legislador tributario debería haber avanzado un paso y haber configurado un estatuto jurídico donde se hubiera perfilado su régimen en pos de la seguridad jurídica. La opción de la LGT, que es por la desregulación, ha dejado en manos de una Administración que es juez y parte, donde las dependencias de inspección y recaudación son todopoderosas, un arma que pueden emplear sin control y con total discrecionalidad, convirtiéndose en una técnica fácil y ligera para nuestra ávida Administración.

A nuestro juicio, las cuestiones a resolver sobre el administrador de hecho en el ámbito tributario son las siguientes: (i) quiénes pueden ser administradores de hecho; (ii) si responden por conductas que suponga una vulneración del deber *in vigilando*; (iii) los problemas de prueba y procedimiento; (iv) cómo opera la responsabilidad junto con los administradores legales¹⁸.

(i) El primer problema que aparece es lo referente a quiénes pueden ser administradores de hecho. La LGT, lejos de aproximar una definición, como hubiera sido deseable, sólo apunta la responsabilidad de éstos pero sin delimitar quiénes son. Sin embargo, creemos que el término administrador de hecho no tiene una concepción unívoca en las diversas ramas del Derecho ni, dentro de cada una de ellas, se han delimitado sus contornos. En efecto, la mención al administrador de hecho ha tenido su ámbito de aplicación propio en el Derecho administrativo económico y en el Derecho penal a los efectos de imputar conductas que sean ilícitas. Pero en otros ámbitos, como el mercantil, la mención al administrador de hecho no tenía como finalidad inmediata depurar esas responsabilidades sino determinar la validez de sus actuaciones o la responsabilidad civil, lo que hacía que el concepto de administrador de hecho en el ámbito sancionador no pudiera generalizarse al ámbito civil. En la nueva LGT el administrador de hecho no responde de las sanciones por él cometidas ni tampoco tiene que ver con la validez de las decisiones adoptadas (de hecho no se le menciona al regular la representación en el artículo 45), sino que se trata de satisfacer una deuda en caso de que el sujeto infractor no la afronte, por lo que el propio concepto de administrador de hecho empleado en la LGT tiene unas connotaciones distintas a las penales y a las mercantiles.

En teoría, por administrador de hecho se puede hacer mención a las siguientes realidades: (a) A los administradores con cargo caducado, a aquellos que han renunciado al cargo dejando a la entidad sin órgano de administración, o bien a administradores que actúan con un nombramiento viciado. Esta aproximación al administrador de hecho es de carácter formal. (b) Entidades que carecen formalmente de administradores, como es el caso de un administrador fallecido o que han revocado a los anteriores administradores. Y lo mismo sucede con las entidades que nombran administradores a personas que no tienen conciencia de esta realidad. (c) A los directores o personas que desarrollen puestos de alta dirección con autonomía de decisión [art. 89.3 de la LSA, arts. 95.1, 105 y 106 de la Ley del Mercado de Valores, arts. 15 y 40.1 a) de la Ley de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados, art. 1.IV de la Ley de Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito Extranjeras en España]. En este caso, además, hay que distinguir entre dos tipos de directores o apoderados generales; aquellos que realmente son los titulares de la empresa y aquellos que son contratados para ejercer dichas tareas. En efecto, no hay que olvidar que en el tráfico jurídico empresarial que operan mediante personas jurídicas nombran como administrador a un tercero y se reservan para ellos el cargo de director plenipotenciario y, de esta manera, presentan frente a los acreedores no el verdadero administrador de hecho sino el de derecho. (d) Aquellos que sin título formal de

¹⁸ Nosotros nos hemos ocupado detalladamente de los administradores de hecho en la monografía sobre los grupos de sociedades y sobre cómo la sociedad matriz o los administradores de la misma respondían por deudas de las entidad filiales por sanciones (BLÁZQUEZ LIDOY, 1999, págs. 319 y ss.). Allí se puede consultar bibliografía de otras ramas del Derecho sobre la materia. Más recientemente *vide*, GARCÍA CAVERO (1999), JUSTE MENCIA (2000, págs. 441 y ss.), DIAZ ECHEGARAY (2002), GIRARDO (2002), PERDICES HUETO (2002, págs. 277 y ss.), PAZ-ARES (2003, pág. 77 y ss.) y LATORRE CHINER (2003). En el ámbito tributario pueden consultarse HERRERA MOLINA (2002, págs. 87 a 89) y ÁLVAREZ MARTÍNEZ (2003, págs. 7 a 9).

administrador se presentan frente a terceros como tal. Es lo que se conoce mercantilmente como administrador *notorio*. No obstante, en estos casos será necesario que internamente tenga esas funciones atribuidas. (e) En los grupos de sociedades aquellos que efectivamente ejercen el poder de dirección influyendo de forma decisiva en las decisiones de los órganos de administración de las sociedades filiales. En los grupos de empresas es necesario, además, pronunciarse sobre quién es el administrador de hecho, si una entidad del grupo, generalmente la matriz, o las personas físicas que dirigen estas entidades. (f) En el caso de personas jurídicas administradoras de otra sociedad el representante de la misma. En estos casos, la persona jurídica administradora suele ser una entidad con un patrimonio neto mínimo. Ahora bien, será necesario determinar si el administrador de hecho es el representante que actúa o bien el órgano de administración de la persona jurídica. Y lo mismo se puede decir cuando un apoderado sea una persona jurídica. (g) Por último, el accionista de control que ejerce una influencia directa sobre los administradores formales. Y especialmente significativo es el caso de las sociedades unipersonales.

Como podemos ver, la realidad de los administradores de hecho es vasta, y bajo ese paraguas se da cobijo a situaciones muy diversas. La mención a que el administrador de hecho es aquel que tiene un poder de gestión efectivo comparable al del administrador formal es totalmente insuficiente. Ciertos casos son claros. Pero la doctrina que se ha ocupado del tema se ha encargado de advertir que hay posturas formalistas, que tratan de limitar los administradores de hecho a los nombrados pero con una designación inválida o ineficaz, o la dificultad de incardinar ciertos supuestos en la figura del administrador de hecho, como es el caso, por ejemplo, del denominado administrador indirecto, figura común en los grupos de sociedades, o el más difícil de los apoderados generales. Por no decir cuáles son los requisitos que se deben exigir de intensidad, tiempo, independencia, etc., para poder hablar de un administrador de hecho.

Pues bien, ni el Derecho mercantil ni en el sancionador se define qué es un administrador de hecho¹⁹. Sin embargo, para el legislador tributario no hay duda, responde tributariamente *el administrador de hecho* por todas las conductas, haciendo gala de una dejación de funciones merecedora de todas las críticas y donde supone dejar a los órganos de Inspección y recaudación plena discrecionalidad para interpretar. Un apoyo para descubrir su significado podría estar en el Informe de Expertos de 2001 donde se afirma que además del administrador formal se debe incluir también a los de hecho, pero los identifica con los *gestores* y alude, además del Código Penal, al artículo 95 de la Ley del Mercado de Valores. Pero a nuestro juicio, incluir a los gestores o directores generales, cuando éstos sean personal *dependiente*, nos parece de todo punto excesivo e incorrecto. Y en el ámbito tributario el problema real no estará en los casos claros sino sobre todo en los administradores ocultos y en los grupos de sociedades. Como hemos señalado, hay doctrina mercantil que entiende que estas figuras deben quedar al margen si no ejercen un control absoluto. Ahora bien, esta doctrina, que no entramos a valorar en el ámbito mercantil, ¿tiene sentido en un ámbito tributario donde, por ejemplo, en las operaciones vinculadas, que es un supuesto claro de decisión única, está perfectamente tipificada? ¿tendría sentido que la Administración ajustase la base imponible por ope-

¹⁹ *Vide*, por ejemplo, la definición de administrador de hecho que apunta LATORRE (2003, págs. 150 y 151) y el concepto de administrador de hecho restringido que sostiene. *Vide* también DÍAZ ECHEGARAY (2002, págs. 34 a 44).

raciones vinculadas y que eso no se extendiese al ámbito de la responsabilidad? En cualquier caso, si se parte de la base de que el administrador de hecho alcanza a los grupos de sociedades los problemas que aparecen son varios ¿quién es el administrador de hecho? ¿la propia matriz? ¿el administrador de la misma? ¿el apoderado general? ¿todos? ¿qué sucede si la sociedad filial tiene gran capacidad de autonomía y la sociedad matriz se limita a establecer pautas generales (grupo centralizado *versus* grupo descentralizado)? ¿qué sucede si la dirección del grupo la hace directamente el accionista de control? ¿cuándo se considera que el grupo es centralizado? ¿qué sucede si la sociedad filial desoye las indicaciones de la matriz?

A nuestro parecer, si a las dudas existentes con relación al administrador de hecho unimos la capacidad calificadora de una Administración el resultado dista de ser halagüeño.

(ii) Íntimamente relacionado con quién puede ser administrador de hecho está el análisis de las conductas que dan lugar a la responsabilidad. En efecto, en el artículo 43.1 a) son tanto la conducta activa, como adoptar acuerdos, como conductas pasivas, que no hubiesen realizado actos de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias o hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependen. La cuestión es si todas estas conductas pueden ser cometidas por los administradores de hecho. Parece pacato afirmar que las conductas activas sí. Ahora bien, y al margen de la muy difícil cuestión de la prueba, las conductas activas creemos que habría que ubicarlas dentro del artículo 42.1 a) como un supuesto de responsabilidad solidaria por causar o colaborar de forma activa.

El verdadero nudo gordiano estará en las conductas pasivas y sobre todo en si es posible hablar de un deber de diligencia en los administradores de hecho y en si tienen culpa *in vigilando*. Hay que tener en consideración que la jurisprudencia tributaria, como hemos visto, acude para justificar la responsabilidad a un concepto mercantil del deber *in vigilando*, concepto que hasta la reforma mercantil de la Ley 26/2003 operaba sólo para los administradores formales. A mi parecer, sin embargo, con relación al deber de diligencia es necesario distinguir entre los distintos tipos de administradores de hecho. La culpa *in vigilando*, como ha señalado la doctrina mercantil, sería atribuible a los administradores con cargo caducado, o con nombramiento viciado, y también a los administradores notorios o que se presentan como tales ante terceros (siempre y cuando tengan capacidad de gestión efectiva). El verdadero problema estará en los administradores ocultos o en la sombra y los directores generales y apoderados. Con relación a estos últimos, directores y apoderados, nos parece claro que en ningún caso estarán sometidos a responsabilidad cuando sean trabajadores de la sociedad y exista realmente una relación jerárquica con los administradores, pues mercantilmente esta posibilidad es, a día de hoy, inviable. El administrador real tiene un deber de control sobre los directores generales, con independencia de que en la vida empresarial ni se lleve a cabo o, incluso, ni se tengan conocimientos para hacerlo. El problema estará cuando el director general sea, a su vez, el accionista mayoritario de la entidad y el administrador formal una figura sin poder. En ese caso, entendemos que sí es exigible el deber de diligencia y la culpa *in vigilando* en tanto son administradores y se les debe exigir el mismo comportamiento que a los de derecho. Con relación a los administradores ocultos, cuando los administradores formales operan con autonomía y aquéllos se limitan a impartir las directrices generales o específicas (pensemos en socios mayoritarios en grupos de sociedades) creemos que no es posible exigir esa vigilancia, y por tanto, sólo responderían por conductas activas.

Por tanto, la mayor controversia se encuentra en los administradores ocultos con ejercicio real y efectivo de toda la gestión. A nuestro parecer, si hay el más mínimo resquicio para una administración autónoma del administrador formal no será posible exigirle la responsabilidad *in vigilando*. Sólo en los casos donde el administrador sea un testaferro cabrá exigirle al administrador de hecho el mismo deber de diligencia que al administrador formal.

De lo dicho creemos que se desprende una conclusión; la inclusión de los administradores de hecho como responsables subsidiarios va a tener un alcance más limitado de lo que parece en tanto que las conductas más peligrosas, las de los administradores en la sombra que toman las decisiones donde el administrador formal goce de cierto grado de maniobra, no están cubiertas por el artículo 43.1 a). Sus conductas sólo serán perseguibles cuando sean activas conforme al artículo 42.1 a) de la LGT. Ahora bien, dicho precepto lo único que exige es que haya participado, no que sea administrador de hecho.

(iii) El tercero de los puntos a reseñar es el procedimiento para demostrar la existencia de administradores de hecho. Es decir, la prueba. En efecto, en algunos casos, como el de los apoderados generales (si se incluye entre los administradores de hecho), el responsable de las personas jurídicas administradoras de otra, el administrador con cargo caducado, y, en general aquellos supuestos que el administrador se presente de forma manifiesta frente al exterior la imputación personal, si bien la prueba podría incurrir en dificultades, parece posible acometerse. Pero cuando nos encontramos ante la figura del administrador *oculto* el verdadero caballo de batalla de la derivación de responsabilidad estará en la búsqueda y en la prueba del mismo. Es más, si en el ámbito penal se ha demostrado la existencia de graves dificultades a la hora de buscarlo ²⁰, cuanto más en una sede administrativa donde la Administración no tiene ni la finalidad ni la estructura necesaria para poder buscar al administrador de hecho ²¹. Esto puede suponer que la imputación de un administrador de hecho ponga en peligro los principios constitucionales como el de eficacia, seguridad o igualdad de trato ante la ley. Sólo hace falta ver, por ejemplo, cómo se determina quién es administrador de hecho en la nueva Ley Concursal (arts. 167 y ss.) y el procedimiento contradictorio existente, lo que asegura, por lo menos, el derecho a un juicio justo. Y frente a estos procesos, en el procedimiento administrativo no existen esas garantías, pues como ha destacado el Tribunal Constitucional (Sentencia 2/2003, de 16 de enero), resulta necesario destacar la modulación que en los procedimientos sancionadores hay de la imparcialidad, que no opera de la misma manera que en los órganos judiciales.

Por otro lado, para que el administrador de hecho sea responsable debe ejercer como tal en el momento en que se cometa la infracción, lo que exigirá que se acredite que en dicho momento participaba de una manera efectiva en la gestión. Y, ciertamente, fijar desde cuándo se es admi-

²⁰ La Fiscalía General del Estado se pronunciaba en 1985, en torno a los delitos económicos, de la siguiente forma: «Encontrar hechos aislados punibles en la maraña de una empresa multinacional rodeada de empresas satélites y concertadas con otras de su misma talla en infinitas vías de contratos o de simples acuerdos ejecutivos entre directores o gerentes no es tarea fácil» (citado por MOSCARDÓ y RAMILO, 1996, pág. 61).

²¹ No hay que olvidar que el artículo 38.1 de la LGT 230/1963, que exigía probar a la Administración que un tercero había causado o colaborado, se utilizó escasamente, por lo que no parece que los procedimientos donde se requiera una conducta probatoria e indagatoria de la Inspección o Recaudación vaya a tener mucho éxito.

nistrador de hecho no será tarea tampoco fácil en muchos casos. Pongamos el ejemplo de un grupo centralizado donde la sociedad filial tiene que declarar el Impuesto sobre Sociedades, en el que se comete un ilícito, y un mes antes del plazo de declaración los administradores de la sociedad matriz cambian.

En cualquier caso, y como se ha señalado por la jurisprudencia, se habrá de acudir en muchos casos a la prueba indiciaria del artículo 108.2 de la LGT con las dificultades inherentes a las mismas. Y, por supuesto, es importante recordar que en toda derivación de responsabilidad será necesario fundamentar las razones de la responsabilidad. Pues bien, en el caso del administrador de hecho, y como expresamente se reconoce en la Ley Concursal, la motivación adquiere mayor importancia; será necesario acreditar la atribución de la condición de administrador de hecho y aportar las pruebas al procedimiento, siendo la garantía que tendrán éstos para articular su defensa.

(iv) Otra cuestión pasa por determinar cómo debe operar la Administración cuando un administrador de hecho y de derecho incurrieran en el supuesto de la responsabilidad. Una primera opción es entender que el fundamento de la inclusión del administrador de hecho es una medida de aseguramiento adicional por lo que la responsabilidad se podría derivar a ambos. Es más, hay que partir de la base de que, en muchos casos, la búsqueda del administrador de hecho tendrá su causa en que el administrador de derecho es una persona insolvente. Así, en el ámbito civil, por ejemplo, se ha reconocido que la responsabilidad del administrador de hecho no exime la del administrador de derecho (JUSTE MENCÍA, 2000, págs. 445 a 448 y DÍAZ ECHEGARAY, 2002, pág. 189). Es más, en el ámbito mercantil ni siquiera cuando la junta general haya adoptado o aprobado el acto se exime de responsabilidad al administrador (art. 133.4 de la LSA). Si responden todos sería necesario determinar cómo se reparte finalmente la deuda entre ellos, pues no hay que olvidar que en la responsabilidad subsidiaria el deudor principal habrá sido declarado fallido.

La segunda posibilidad es entender que el fundamento de la norma radica en la búsqueda del centro decisor, del verdadero causante de la infracción, lo que nos aproxima más al ámbito sancionador. En este caso, y a pesar de que se ha reconocido la posibilidad de actuar contra ambos también en el ámbito sancionador (*vide* BLÁZQUEZ LIDOY, 1999, pág. 327), creemos que la derivación de responsabilidad sólo se podría ejercitar sobre aquel que realmente sea el competente en la materia que ahora es objeto de responsabilidad, pero no sobre ambos. A estos efectos, es significativo cómo en el caso de una sociedad mercantil que sea titularidad en su totalidad de la Administración General del Estado los administradores quedan exonerados de responsabilidad mercantil cuando el Ministro imparta instrucciones (art. 179 de la Ley del Patrimonio de las Administraciones Públicas, Ley 33/2003). Es un caso claro de administrador de hecho para ciertas operaciones y cómo se exonera la responsabilidad con relación al resto.

A nuestro parecer, precisamente por ser el supuesto de hecho una actitud imputable al administrador sólo se puede derivar la responsabilidad a quien le corresponda adoptar dicha conducta, la persona competente en la materia que dio lugar a la infracción de la entidad. Esto supondrá buscar al administrador de hecho. Es lo que ocurre en el ámbito del Derecho penal y en el delito fiscal (*vide* GARCÍA CAVERO, 1999, págs. 122 a 128 y 193 y ss.). Es más, en el ámbito del delito fiscal no hay

que olvidar la jurisprudencia que exculpa al administrador que no estaba al cargo de la administración económica ²². Ahora bien, si esto es así, se incurre en el riesgo de que los administradores formales se intenten sustraer de esta responsabilidad cuando sea posible acudir frente al administrador de hecho.

(v) Por último, reseñar que la figura del administrador de hecho no se recoge en la responsabilidad de los administradores en materia de subvenciones (arts. 40.3 y 69.2 de la Ley General de Subvenciones) lo que a nuestro parecer supone una incongruencia en la medida en que las subvenciones no son sino otra cara del fenómeno financiero.

A nuestro juicio, la valoración que merece la inclusión del administrador de hecho como responsable tributario es negativa. Resulta loable la intención de la LGT de imputar la responsabilidad a quienes realmente toman las decisiones en las entidades y que se escudan tras la definición formal de administrador. Y, desde luego, puede suponer una garantía adicional en el ámbito de la garantía de la deuda en tanto que la ley manda un aviso a los administradores de hecho para que actúen de una forma ordenada, ganando así un nuevo coadyuvador al control de los deberes tributarios. Pero la regulación que rodea a esa intención no existe. No se ha determinado quién y cuándo es administrador de hecho, cuáles son las conductas por las que se responde, si responde solo o con el administrador formal, etc. Se deja a la Administración, que es juez y parte, una capacidad de valoración que raya la discrecionalidad y que puede vulnerar principios constitucionales como la seguridad jurídica, derecho a la tutela judicial efectiva e igualdad de trato. Y a esto hay que añadir la incoherencia con la nueva Ley General de Subvenciones donde se regula la responsabilidad del Administrador.

e) El derecho de reembolso de los administradores frente a la sociedad.

Cuando un administrador responda por haber causado o colaborado o bien por haber actuado de forma negligente, en teoría el administrador tendrá la posibilidad de ejercitar el derecho de reembolso frente a la sociedad en los términos previstos en la legislación civil (art. 41.6). Dejando al margen que es difícil ejercer un derecho económico cuando la sociedad ha sido declarada fallida, lo que queremos reseñar es si es posible hablar de un derecho de reembolso por las sanciones y por aquella parte de la deuda tributaria debida a la actuación cuanto menos negligente del administrador, pues no hay que olvidar que el artículo 289 del Código de Comercio con relación al factor determina que responderá por la contravención de las normas fiscales. Por tanto, en este caso el derecho de reembolso conforme a la norma civil puede no ser por el total, sino exclusivamente por la cuota tributaria.

²² Vide STS de 29 de junio de 1985 (*Normacef Fiscal*, NFJ000099), STS de 12 de marzo de 1992, STS de 10 de noviembre de 1993 (*Normacef Fiscal*, NFJ003189), STSJ de Extremadura de 29 de enero de 1998, SAP de Madrid de 1 de marzo de 1999, Sentencia del Juzgado de lo Penal Núm. 17 de Barcelona de 28 de septiembre de 1990, SAP de Asturias de 25 de marzo de 1999 y SAP de Valencia de 1 de febrero de 2000.

2. Responsabilidad de los administradores por el cese de actividades [art. 43.1 b)].

El artículo 43.1 b) recoge el testigo del artículo 40.1 párrafo segundo de la LGT 230/1963 introduciendo alguna modificación y mejora técnica ²³. En primer lugar, en la anterior normativa se señalaba que los administradores respondían *en todo caso* de las deudas pendientes. A pesar de la redacción incluso el TEAC advirtió que la expresión *en todo caso* no era un supuesto de responsabilidad objetiva pura y simple sino que tenía su fundamento en una conducta al menos negligente del administrador (Resolución de 30 de octubre de 2002, *Normacef Fiscal*, NFJ013751). El actual artículo 43.1 b), haciendo a nuestro parecer explícita esa doctrina, precisa que el presupuesto de hecho de la responsabilidad es que los administradores no hubieran hecho lo necesario para su pago o adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago. Al igual que señalábamos con relación a la conducta negligente de los administradores, el problema real estará en la interpretación que se haga de *hacer lo necesario* para su pago ²⁴.

En segundo lugar, su responsabilidad es por obligaciones tributarias *devengas* y pendientes. La nueva norma añade el término *devengadas* poniéndose fin a las discusiones sobre si era o no necesario que la obligación estuviese *liquidada*.

En cualquier caso, sigue sin definirse qué es el cese de las actividades y cuándo se produce éste ²⁵ y, sobre todo, si esta responsabilidad puede ser o no concurrente con la del artículo 43.1 a) por la comisión de infracciones de la persona jurídica. No hay que olvidar que la responsabilidad del artículo 43.1 b) se diferencia de la del 43.1 a) en que ésta exige como presupuesto de hecho la comisión de infracciones tributarias por parte de la persona jurídica, mientras que en cese de la actividad la existencia de infracciones es indiferente. Por tanto, si existen infracciones de la persona jurídica en principio ambas responsabilidades pueden operar. Esto tiene importancia porque en un caso se responde de las sanciones pero no en el otro.

Además, sigue sin relacionarse esta responsabilidad tributaria con la responsabilidad de los administradores por no disolución de la entidad cuando existan pérdidas o por imposibilidad manifiesta de seguir con los fines. Así, por poner un ejemplo, en la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada la falta de ejercicio durante tres años es causa de disolución [art. 104 d)]. Lo que no se ha resuelto normativamente es si sólo es posible derivar responsabilidad tributaria cuando no se ha *disuelto* estando obligado a ello, lo que supone una actitud negligente, o bien opera de manera independiente (*vide* ÁLVAREZ MARTÍNEZ, 2003, págs. 29 y 30). Y precisamente, al hilo de esta idea, es importante hacer referencia a la inclusión de los administradores de hecho dentro de la responsabilidad por

²³ Con relación a la responsabilidad de los administradores en caso de cese de actividades *vide*, por todos, LETE ACHIRICA (2000, págs. 155 a 170 y 201 a 204) y MARTÍN FERNÁNDEZ (2002, págs. 107 y ss.).

²⁴ No obstante, CHECA GONZÁLEZ (2003, págs. 47 y 48) parece entender que con la nueva Ley nos encontramos ante un supuesto de responsabilidad objetiva.

²⁵ Esto supondrá que la jurisprudencia y la doctrina que sobre esta materia existe seguirá siendo válida; el cese de actividades supone una situación fáctica, no jurídica, consistente en una situación de hecho caracterizada por una paralización material de la actividad mercantil societaria en el tráfico o mercado sin que se produzca conforme a derecho la extinción o desaparición de la entidad, la cual conserva intacta su personalidad jurídica; la desaparición ha de ser, además, completa, irreversible y definitiva (*Vide*, por todos, ÁLVAREZ MARTÍNEZ, 2003, págs. 25 a 27).

cese. En efecto, mercantilmente se ha cuestionado si es posible exigir a los administradores de hecho comportamientos que sólo competen a los administradores formales. Así, la conducta de convocar la junta general (art. 262.2) no compete a quien no tenga la condición formal de administrador. La doctrina mercantil se encuentra dividida. A efectos tributarios, si se entiende que el administrador de hecho no tiene competencia para convocar, no será viable derivarle la responsabilidad ²⁶.

3. La responsabilidad del gestor en los procedimientos de disolución, liquidación y concursales [art. 43. 1 c)].

De la misma manera que la LGT 230/1963 la nueva Ley 58/2003 recoge un supuesto de responsabilidad subsidiaria de la administración concursal y los liquidadores. La nueva regulación es continuista con la anterior y solventa algunos de los problemas que con la normativa previa habían aparecido.

a) Administración concursal.

En primer lugar, se ha adaptado la terminología a la empleada en la nueva Ley Concursal dando entrada como responsables a los integrantes de la administración concursal. En principio, los integrantes de la administración concursal se limitan a los administradores concursales (art. 27 de la Ley 22/2003) y excluye a los auxiliares delegados (art. 32), lo que puede ser criticable en la medida en que estos últimos tienen las mismas responsabilidades que los administradores concursales (arts. 32.3 y 36 de la Ley 22/2003).

En segundo lugar, bajo la anterior normativa se exigía para derivar la responsabilidad que no se hubieran realizado las gestiones necesarias y se hubiera actuado con *negligencia o mala fe*. Con la nueva norma la negligencia o mala fe se ha suprimido, lo que podría indicar que nos encontramos en un supuesto de responsabilidad objetiva (CHECA GONZÁLEZ, 2003, pág. 49). A nuestro juicio, sin embargo, será necesario que los administradores concursales, tal y como se les exige por el artículo 36.1 de la Ley Concursal, hayan realizado actos contrarios a la ley o realizados sin la debida diligencia y, además, es posible que algún administrador concursal salve su responsabilidad. Cuestión distinta es que, como en muchos casos se interpreta por la Administración, cualquier infracción de una norma tributaria se considere que ha sido por no actuar diligentemente. Por otro lado, en los casos de intervención, donde el deudor conserva la administración de su patrimonio (arts. 40.1, 44.2 y 48) creemos que se debería haber precisado la responsabilidad de la administración concursal, pues no hay que olvidar que caben delegaciones generales hasta cierta cantidad.

Con relación al alcance de la responsabilidad se excluyen, como se desprende ya de una manera inequívoca del párrafo segundo del artículo 43.1 c), las sanciones, dando fin a la polémica que con la anterior normativa existía sobre sí la responsabilidad alcanzaba o no a las sanciones.

²⁶ JUSTE MENCÍA (2000, pág. 455) entiende que el administrador de hecho no puede convocar la junta. Por su parte, LATORRE (2003, págs. 190 y ss.) pone de manifiesto cómo hay otra postura, que no le parece desacertada, que entiende que estas competencias también se pueden exigir al administrador de hecho.

Pero, además, la LGT deslinda dos momentos para la responsabilidad. Con relación al primero, se señala que los administradores concursales o liquidadores responden de las obligaciones tributarias devengadas con *anterioridad a dichas situaciones*. Y el segundo de los momentos hace referencia a que las obligaciones tributarias y sanciones *posteriores* a dichas situaciones responderán como *administradores* cuando tengan atribuidas *funciones de administración*. La redacción de este segundo supuesto, que es una novedad que incorpora la norma, nos parece confusa. Los procedimientos concursales tienen un antes, un durante y a veces un después. Parece que la redacción quiere abarcar el *durante* y supone remitir al precepto general de la responsabilidad del artículo 43.1 a) de la LGT. Aunque si fuera así quizás lo debería haber expresado de una forma inequívoca. En cualquier caso, esta regulación plantea diversos problemas. En efecto, en las obligaciones tributarias devengadas con *anterioridad* la responsabilidad típica de los administradores concursales son las deudas devengadas, *exigibles* y conocidas con anterioridad a la declaración del concurso. Se sabe que existen y que hay que pagarlas, de tal manera que nos encontramos en un problema de recaudación. Pero dejando al margen esta situación el resto de supuestos de hecho, que a nuestro juicio se deberían haber solventado normativamente, se presentan con cierta oscuridad. Así, con relación a las deudas devengadas pero todavía *no liquidadas*, parece que no se responderá nunca de las sanciones. Pero no se ha solventado cuál debe ser el comportamiento de la administración judicial y de su responsabilidad cuando descubra deudas que se debían haber liquidado previamente (existencia de infracciones) pero que sin embargo no se han hecho, lo que plantea dudas. Sin embargo, si se trata de deudas devengadas y exigibles dentro del concurso [son los llamados créditos contra la masa (art. 84)] sí se responde de las sanciones como administradores siempre y cuando se trate de una conducta que dé lugar a una infracción de la persona jurídica, tal y como exige el artículo 43.1(a) ²⁷. Pero si esto es así, resulta que si deuda devengada y exigible con posterioridad se declara pero no se actúa de forma diligente a la hora de pagar parece que no existiría responsabilidad, lo que resulta extraño pues sí se responde en caso de las obligaciones liquidadas con anterioridad.

Al margen de lo señalado creemos que la actual la mención a situaciones *posteriores* al concurso donde tenga atribuidas funciones de *administrador* puede plantear algún problema adicional por la propia regulación concursal. Así, si la mención a funciones de administrador supone una remisión al artículo 43.1 a), limitado a las personas jurídicas, quedarían exentos los administradores concursales de personas físicas o las herencias yacentes (art. 40.5 de la Ley Concursal). Y, en segundo lugar, no hay que olvidar que los administradores concursales cesan en sus cargos desde el momento en que el convenio tiene eficacia. Pero a partir de ese instante, es posible que todos o alguno de los miembros de la administración concursal puedan ser designados para el cumplimiento de las tareas que aseguren el cumplimiento del convenio (art. 133.2 de la Ley Concursal) ²⁸.

²⁷ Esta interpretación está avalada por la Ley Concursal en tanto que los administradores asuman la mismas funciones, deberes y diligencia que los administradores mercantiles (arts. 35.1 y 36.1 de la Ley 22/2003). Sin embargo, en caso de que la administración concursal se limite a funciones de intervención, el juego de la responsabilidad plantea algún problema adicional ¿Son responsables los administradores formales y los concursales? ¿Sólo los concursales, en tanto que son los que tienen la última palabra? ¿Sólo los formales si la intervención no alcanza a dichas actuaciones?

²⁸ Señalábamos anteriormente que el artículo 43.1 c) debería haber sido más preciso a la hora de determinar qué se respondía por deudas *anteriores* y por deudas *posteriores* a la situación concursal pero no precisaba sobre el *durante*. Y el artículo 133.2 es un ejemplo claro de cómo los administradores pueden actuar *posteriormente* al concurso y no durante.

En cualquier caso, y como ha advertido el profesor VARONA (2000, pág. 357), resulta criticable derivar la responsabilidad a los administradores concursales debido a las dificultades de gestión y conocimiento que en muchos casos existirán. Es más, a nuestro juicio, no son comparables los estándares de diligencia que a estos efectos se le puede pedir a un administrador social que a uno concursal, de tal manera deberían tener una vía para eximir su responsabilidad en el caso de que su comportamiento haya sido el adecuado.

b) Liquidadores.

Con relación a los liquidadores se ha producido una novedad importante. Con la anterior LGT era necesaria negligencia o mala fe, siendo el estándar debido coincidente con el de la LSA (art. 270). Con la nueva norma, sin embargo, la conducta será sancionable si existe una conducta al menos negligente. A nuestro juicio, la actual modificación es censurable. Tiene sentido con relación a la administración concursal, en tanto que la diligencia exigida se equipara a la mercantil, pero no parece que haya justificación para alejarse de los cánones mercantiles con relación al liquidador, con independencia de que éstos sean o no criticables²⁹. Por otro lado, la responsabilidad es por las obligaciones tributarias, lo que excluye las sanciones devengadas con *anterioridad* a la apertura de la liquidación sean o no sean exigibles en dicho momento. De esta manera, su responsabilidad se limita a la deuda tributaria incluso en el caso de que incurra en una infracción grave por las deudas devengadas con anterioridad pero que ahora se tienen que liquidar, salvo que sea aplicable el artículo 42.1 a).

Con relación a las deudas devengadas y exigibles durante el proceso de liquidación el párrafo segundo del artículo 43.1 c) señala que responderán como *administradores* cuando tengan atribuidas funciones de administración. Y hay que recordar que la posición de los liquidadores es sustantivamente igual a la del administrador pero en el marco de una sociedad en extinción (MUÑOZ PÉREZ, 2001, págs. 126 y 127) lo que hace que su responsabilidad sea la del artículo 43.1 a), de la responsabilidad de los administradores. Esto supone responder también de las sanciones. No obstante, a nuestro parecer la remisión al régimen de la responsabilidad de los administradores es incompleta. En el artículo 43.1 a), con base en la LSA, se responde por simple negligencia o por cualquier omisión, pero la propia LSA excluye dicha responsabilidad para los liquidadores. Por tanto, creemos que los liquidadores sólo responderán de la deuda tributaria y de las sanciones en tanto que hayan actuado con fraude o negligencia grave en el desempeño de su cargo (art. 279.1 de la LSA).

Por último, queremos dejar señaladas algunas ideas. En primer lugar, que el artículo 164.1 de la Ley Concursal hace referencia también a los *liquidadores de hecho*, figura que no se ha recogido en la LGT y que, a nuestro juicio sí debería haberse introducido, por un principio de coherencia, ya que en muchos casos los propios administradores son nombrados liquidadores y es perfectamente posible la figura de liquidadores de hecho. Con la nueva norma estarán exentos de responsabilidad pues en una figura de un carácter netamente sancionador no caben interpretaciones extensivas ni

²⁹ MUÑOZ PÉREZ (2001, pág. 131) señala que este privilegio de responsabilidad para los liquidadores está injustificado en el ámbito mercantil si se compara con la diligencia exigida a los administradores.

analogías. En segundo, también en la Ley Concursal, se señala que los administradores cesan con la apertura de la fase de liquidación, y los administradores concursales asumen las funciones de los liquidadores. En tercer lugar, reseñar que a nuestro parecer, la LGT debería haber delimitado los límites entre el supuesto del artículo 43.1 b), que regula el cese de actividad, y el supuesto de liquidación, de tal manera que la entrada de la fase de liquidación debería impedir la responsabilidad del artículo 43.1 b) por cese de actividad.

4. La responsabilidad de los adquirentes de bienes afectos al pago de la deuda tributaria [art. 43.1 d)].

La naturaleza jurídica del adquirente de bienes afectos al pago de la deuda tributaria era una cuestión controvertida, donde se cuestionaba si estábamos ante una responsabilidad tributaria, ante una garantía real o bien ante posiciones intermedias³⁰. En cualquier caso, parecía que la doctrina más adecuada era alejarse de la responsabilidad, pues el adquirente no respondía con todos sus bienes y, además, la transmisión del bien suponía liberar la responsabilidad. De hecho, en el artículo 41 de la LGT 230/1963 se producía una derivación de la acción tributaria contra el adquirente de bienes tributarios pero sin declararlo como responsable tributario y, además, el régimen jurídico que se arbitra anteriormente era distinto con relación al procedimiento (*vide* art. 37 del RGR).

La LGT 58/2003 ha calificado al adquirente de bienes como un *responsable subsidiario*, pero limitando su responsabilidad al propio bien (art. 79). Y, como consecuencia, la afección de los bienes inmuebles para la cuota del IBI ha sido modificada por la Ley 62/2003, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, para calificarlo como un supuesto de responsabilidad tributaria (art. 64, RDLeg. 2/2004, del Texto Refundido de las Haciendas Locales).

A nuestro parecer, la calificación de este supuesto como responsabilidad subsidiaria no es desacertada. Y su acierto no tiene nada que ver con su naturaleza jurídica, que entendemos que se asemeja más a una garantía real, sino con el régimen jurídico al que se le remite. En efecto, siempre que la Administración no entienda que el ser responsable implica que incluso la transmisión del bien a un tercero no le exime de responsabilidad, la aplicación del régimen jurídico de la responsabilidad nos parece una garantía adicional para el adquirente, que dispondrá de una normativa clara (alcance, procedimiento, derechos) a la que acudir y con la que defenderse.

5. Responsabilidad de los agentes y comisionistas de aduanas [art. 43.1 e)].

Se trata de una de las propuestas del Informe de Expertos de 2001, ya que el Código Aduanero Común sólo reconoce la figura del deudor, que es declarante (art. 201.3 del Código Aduanero Común). De esta manera, se hacía necesario recoger como un supuesto de responsabilidad tributaria la figura de los agentes y comisionistas de Aduanas cuando actúen en nombre y por cuenta de sus comitentes.

³⁰ Sobre la afección de bienes al pago de deudas *vide*, por todos, DELGADO GARCÍA (2000).

6. La responsabilidad del contratista o subcontratista [art. 43.1 f)].

La responsabilidad tributaria por contratar o subcontratar es la principal novedad, no exenta de polémica, de la nueva LGT en materia de responsabilidad. Se trata de una regulación que trae causa de una consideración patológica de ciertas actividades y que la ley ha decidido generalizar para todas, con los consiguientes problemas que una opción de este tipo lleva aparejada.

La contratación o subcontratación, que también se denomina en estos casos externalización o descentralización productiva o *outsourcing*, es un fenómeno cada vez más generalizado en el mundo empresarial. Y dentro del ámbito jurídico, especial mención merece la consideración que en el Derecho del trabajo se le ha dado, precisamente porque es consciente de los peligros que esa externalización tiene para los derechos de los trabajadores. Desde un punto de vista empresarial el fundamento se puede encontrar no sólo en la conveniencia de transformar costes fijos en variables, lo que implicará una mayor flexibilidad y una posibilidad de reducir costes (reducir el inmovilizado material y el riesgo), sino además en el hecho de aumentar la capacidad de adaptación, la especialización, dirigir el esfuerzo inversor al verdadero núcleo de su negocio, lo que redundará en la calidad de su producto y en la competitividad, y dejar las funciones secundarias en manos de terceros que, además, estarán más especializados en las mismas. Sin embargo, la contratación o subcontratación también presenta zonas peligrosas donde el contratista o subcontratista se conforman como entidades sin patrimonio y carecen de recursos para hacer frente a sus riesgos y responsabilidades. Así, por ejemplo, no es infrecuente la aparición de grupos de sociedades donde en aras de la pretendida flexibilidad realmente se tratan de crear cotos aislados de responsabilidad para evitar que los riesgos se expandan al resto. Es decir, el fraude de la subcontratación se produce en vía de recaudación, cuando sociedades privadas de sustrato patrimonial tienen que afrontar responsabilidades y obligaciones.

En nuestra disciplina, el Informe de Expertos de 2003 ya señalaba que ciertos supuestos de subcontratación o contratación, sin indicar cuáles, sólo se hacían por motivos fiscales. Es más, en las Directrices Generales del Plan General de Control Tributario para 2004 una de las áreas de atención prioritaria es el sector inmobiliario y la *subcontratación en la construcción*. A nuestro juicio, el fraude que el legislador tributario ha querido atajar creemos que gira en torno a la siguiente idea; el beneficio de la operación se deja en sede del contratante, y el contratista o subcontratista, que es quien realmente presta el servicio o ejecuta la obra, se quedan con el IVA repercutido o con las retenciones practicadas no para ingresarlas en Hacienda, sino para pagar sus deudas. Y también cabe la operación en sentido contrario. Que una entidad despatrimonializada sea la que preste el servicio a un tercero y que subcontrate con una entidad vinculada, quedando el beneficio a buen recaudo en esta última. Pero en estos casos las entidades suelen declarar las deudas tributarias, para evitar la responsabilidad de los administradores, pero no las ingresan porque carecen de recursos, de tal forma que el fraude se ubica en vía de recaudación.

Sin embargo, la regulación concreta que la LGT ha diseñado no parece que pueda ser un vehículo adecuado para atajar estas conductas. En efecto, al eximir de responsabilidad durante un año si se ha hecho uso de la certificación el verdadero fundamento de la norma parece que sea evitar que las empresas contraten con empresarios incumplidores; es decir, sanear el mercado de la subcontrata-

ción. No parece tener sentido que una certificación pasada exonere de deudas futuras si el objeto no es, precisamente, el desincentivar trabajar con empresarios morosos y tratar de evitar el fraude en vía de recaudación. La cuestión, desde la perspectiva tributaria, es si la *sanción* por contratar con empresarios morosos debe ser hacerles responsables de sus deudas tributarias.

Al margen de cuestiones generales es necesario estudiar la concreta regulación del artículo 43.1 f) de una forma detallada.

(i) En primer lugar, el presupuesto de hecho de la responsabilidad es que contraten o subcontraten aspectos correspondientes a su *actividad económica principal*. Y, precisamente, como se ha puesto de manifiesto en el Derecho del trabajo con relación a lo que es la *propia actividad*, la interpretación de *actividad económica principal* no es un asunto pacato³¹. De hecho, en la tramitación de la LGT si bien primeramente se hacía referencia al concepto de *propia actividad económica*, siguiendo la estela laboral, se sustituyó por *actividad económica principal*, lo que supone limitar el presupuesto de la responsabilidad, exclusivamente, dentro de su *propia actividad* a la *actividad principal*. Señalar que, en cualquier caso, la sala de lo laboral del Tribunal Supremo ha establecido que el concepto de actividad propia no debe interpretarse de forma amplia sino restrictiva, de tal manera que sólo la actividad *inherente* al ciclo productivo de la empresa estaría cubierta. No alcanzaría, por el contrario, al criterio de la *indispensabilidad* (que supone que de no haberse concertado la contratación las obras y servicios deberían realizarse por el propio empresario comitente so pena de perjudicar sensiblemente su actividad empresarial). No obstante, el Tribunal Supremo sí incluye como actividades propias las actividades complementarias siempre que sean absolutamente esenciales o nucleares³².

Con relación a la actividad económica *principal* del artículo 43.1 f) reseñar que en ningún sitio se define a qué alcanza esa actividad *principal*, por lo que un primer punto de desencuentro que se va a plantear es el concepto de qué es una actividad principal y qué una actividad accesorias. Por ejemplo, en la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, y para los contratos de gestión de servicios públicos, sólo se permite a los concesionarios recurrir a la subcontratación para las prestaciones *accesorias* (art. 170). Y en otras leyes tributarias, como en el IVA, se hacen también distinciones entre lo que son actividades principales y secundarias a la hora de definir los llamados sectores diferenciados [art. 9.Uno c)]³³. Pero es que, además, es posible que en un contrato existan varias actividades princi-

³¹ Un análisis de la responsabilidad laboral por contratas o subcontratas puede verse en RAMÍREZ MARTÍNEZ (2002, págs. 146 y ss.) y en OLMO GASCÓN (2002, págs. 17 a 131).

³² Lo que en cualquier caso se excluyen son las contrataciones o subcontrataciones de las funciones administrativas, de asesoramiento y consultoría, de informática, de comunicación o distribución, de asistencia financiera, de investigación y desarrollo, y otras de carácter variado (seguridad, limpieza, mantenimiento de equipos). Precisamente, tal y como se ha puesto de manifiesto por la doctrina laboral, quedan faltos de cobertura aquellos donde mayor grado de protección se necesita porque es donde mayor riesgo de insolvencia existe.

³³ O también se puede ver el análisis del Abogado General LÉGER en sus conclusiones de 12 de septiembre de 2002 (Asunto EMD, C-77/01) sobre el concepto de operaciones accesorias empleado en el artículo 19.2 de la Sexta Directiva. En primer lugar se define en sentido negativo: cuando no sea una prolongación directa permanente y necesaria de una actividad sujeta al impuesto (Sentencia de 11 de julio de 1996, Asunto Régie Dauphinoise). En segundo lugar, el término accesorio, desde un punto de vista literal significa lo que acompaña o sucede a lo principal o lo que está subordinado a lo esencial. Y aplicado a la VI Directiva accesorias significaría que las operaciones de que se trata no están directamente incluidas en la actividad económica principal de sujeto pasivo pero que tienen una estrecha relación con ella, y que no debe ser más importante que la actividad principal. Es decir, tiene que cumplir dos requisitos acumulativos; de carácter cualitativo, como la existencia de cierta relación con la actividad principal y de carácter cuantitativo, que dichas operaciones no sean más importantes que aquéllas.

pales (ver, por ejemplo, el art. 36.3 del Reglamento General de la Ley de Contratos) o también que sólo parte de la actividad principal se realice por el contratante y parte por el contratista (*vide* los arts. 115 de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas y 29 de la Ley General de Subvenciones que limitan la cantidad a subcontratar al 50 por 100 de la cantidad concedida).

(ii) Por otro lado, el artículo 43.1 f) establece como requisito necesario para el presupuesto de hecho de la responsabilidad que nos encontremos ante una *contratación o subcontratación* para la *ejecución de obras o prestación de servicios*. Pero no hace mención a qué tipo de contratos o subcontratos, o los requisitos que deben tener para que cumplan con los presupuestos de la responsabilidad. Es más, en el ámbito laboral, uno de los grandes problemas a la hora de interpretar el artículo 42 del Estatuto de los Trabajadores es que hace mención al concepto de *contrata o subcontrata*, que carecen de definición en el mundo jurídico y que parecen provenir del lenguaje real lo que ha supuesto que los negocios cubiertos por dichos conceptos se vean limitados de una manera importante. Así, se ha señalado que su ámbito de aplicación idóneo será el de ejecución de obra material, y que, sin embargo, será de más difícil aplicación para los de obra inmaterial y para los de arrendamiento de servicios sólo en aquellos casos en que se trate de un encargo específico, pero no cuando sea de carácter genérico. De esta manera, se advierte que los negocios cuyo objeto no sea un *facere* específico sino un *dare* o los negocios vinculados a la distribución quedarían fuera del ámbito de las contrataciones o subcontratas (*vide* GOERLICH, 2002, págs. 105 y ss.).

(iii) En cualquier caso, el presupuesto de hecho de la responsabilidad se ha configurado como algo objetivo; debe existir una contratación o subcontratación y debe ser de la actividad económica principal. Esto puede hacer que incluso en aquellos supuestos donde el contratante y el contratista actúen de forma totalmente independiente, en igualdad de condiciones, opere la responsabilidad por deudas de otro. Y esto, ciertamente, no parece aceptable, pues en estos casos la entidad contratista habrá tenido su propio beneficio y asumido sus riesgos por lo que debería solamente responder de sus deudas. A nuestro juicio, el presupuesto de hecho de la responsabilidad, teniendo en cuenta que el fraude detectado estaba en la utilización de entidades vinculadas carentes de patrimonio, debería haber sido la existencia de subordinación de la entidad contratista a la contratante. Hubiera sido necesario que existiera una parte principal, el contratante, y otra dependiente, donde hubiera existido un poder de disposición sobre la organización de la empresa contratista o subcontratista. Pero instrumentar un supuesto objetivo para atajar ciertas conductas va más allá de lo que parece permisible.

(iv) Entrando ya en concreto en el alcance de la responsabilidad, la norma sólo hace mención a aquellos tributos que deban repercutirse y a las retenciones a trabajadores y profesionales u empresarios.

La referencia a los tributos que deban repercutirse por el contratista o el subcontratista por las obras o servicios objeto de subcontratación puede verse desde dos perspectivas. En primer lugar, en aquellos casos donde el contratante encarga al contratista que haga una obra o servicio, el único IVA repercutido debería ser, precisamente, el correspondiente a las facturas del contratista al contratante. Es decir, sólo hay una relación de IVA derivada del propio negocio de contratación y el fraude que se quiere evitar es que el contratista se quede con el IVA y no lo ingrese. La situación donde el contratante soporta el IVA ha sido analizada por el profesor FALCÓN Y TELLA (2003a, págs. 5 y ss.)

llegando a la conclusión de que es contrario a la Sexta Directiva, además de probablemente inconstitucional por arbitraria y desproporcionada, hacer responder por el IVA no ingresado por el contratista en la medida en que supondría, de hecho, limitarle el derecho a la deducción. Naturalmente, esto es cierto en el caso de que el contratante haya soportado el IVA. Sin embargo, es posible que existan otras variantes donde no se soporta el IVA. Así, que el contratante no pague el IVA que se le repercute (pensemos el caso de que no sea deducible para él). O incluso que no se le repercuta IVA, debiéndose haber hecho, ya que en caso de que sea una conducta sancionable la LIVA impide que se repercute (art. 89.Tres). O también cuando caduca el derecho a repercutir en un año (art. 88.Cuatro de la LIVA). En estos casos, el contratante no habrá soportado el IVA y la declaración de responsabilidad tendría el mismo efecto que haber soportado el IVA. Ahora bien, el problema es que no sería deducible, por lo que, realmente, se le estaría cercenando el derecho a la deducción, lo que, siguiendo al profesor FALCÓN Y TELLA no parece tolerable.

La segunda de las perspectivas a las que hacíamos mención opera, justamente, en dirección contraria; es el contratante quien vende o presta un servicio al contratista para que éste, a su vez, lo preste a terceros. Pensemos, por ejemplo, en los contratos de entrega de productos defectuosos y cómo mediante la interposición de una entidad se trata de salvar el patrimonio de la entidad matriz. Y llevando este caso al IVA, es el contratante quien le entrega la mercancía al contratista y éste la vende a terceros. Y el fraude estará precisamente, en la venta a terceros, donde la entidad que vende está infrapatrimonializada y se queda con el IVA repercutido para pagar sus deudas. Pensemos en el caso de que una entidad sin patrimonio que se crea para hacer una obra o servicio. Esta entidad es la que va a cobrar del cliente. A su vez, contrata a una entidad del grupo para que sea ella la que realmente realice la obra. El fraude en el IVA no estará en las relaciones entre las sociedades del grupo, ya que el contratante pagará el IVA y la otra sociedad lo ingresará. El fraude estaría en el hecho de que el contratista cobre el IVA del tercero y se lo quede. Esta situación, que a mi juicio es tanto o más peligrosa que la anterior, tiene más problemas de incardinación en el ámbito del artículo 43.1 f), porque en estos casos no es sencillo identificar al contratante y al contratista. En efecto, si se entiende que el responsable tributario es el contratante, que es quien cometería el fraude, y no el contratista, que es quien obtiene el beneficio y cuyo patrimonio quedaría a salvo, no sería aplicable el artículo 43.1 f). Si por el contrario, se mantiene que quien realmente contrata es el tercero aunque lo hace a través de una entidad interpuesta, sí creemos que sería posible aplicar la responsabilidad. Es más, es cuando realmente tendría sentido hacer referencia a un supuesto de responsabilidad en sentido técnico donde el juego del IVA soportado y la Sexta Directiva no tendrían incidencia. El tercero responde por el IVA a ingresar de otra entidad, sin que el mismo esté derivada su relación bilateral.

(v) El precepto también extiende la responsabilidad a las obligaciones tributarias por las cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios. Al igual que con relación al IVA, el profesor FALCÓN Y TELLA (2003b, págs. 5 y ss.) ha puesto en entredicho la validez constitucional de esta responsabilidad, en tanto que se hace responder a un tercero de una obligación a cuenta del trabajador o profesional. Así, está el problema de que el responsable debería tener una acción de regreso, no recogida en la norma, frente al trabajador o profesional, al que no le une ninguna vinculación. E incluso en aquellos casos donde no se haya retenido al trabajador y este no se lo deduzca, como establece la norma, la retención correspondiente producirá supuestos de doble tributación.

Por otro lado, entendemos que la responsabilidad no alcanza a los supuestos de retenciones de no residentes que actúen sin mediación de establecimiento permanente, en la medida en que en esos casos no nos encontramos, realmente, ante una retención a cuenta de las definidas en el artículo 23 de la LGT sino ante retención definitiva (arts. 30 y 31 del RDLeg. 5/2004 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes).

(vi) El supuesto de hecho de la responsabilidad se limita a la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de contratación o subcontratación, lo que exige que sean identificables, lo cuál no es sencillo. Así, en muchos casos, un contratista puede contratar entregas o servicios que afecten a varios contratantes, o que los trabajadores estén afectos a varias obras a la vez. En estas circunstancias, sí es posible que el fraude en retenciones e IVA repercutido sea sólo por una parte ¿quién responde? ¿a qué obra y contratante corresponden los IVA y retenciones dejadas de ingresar? Por otro lado, el responsable tendrá problemas de prueba, pues es muy posible que para verificar algunos datos necesite conocer información interna del sujeto pasivo principal a la que no tiene derecho a acceder. Y esta limitación puede causar indefensión.

Desde luego este problema no existe en aquellos casos donde el contratista o subcontratista trabaje en exclusiva para un contratante, que parece que es el supuesto en el que está pensando el legislador.

(vii) Una de las cuestiones que a nuestro juicio es necesario analizar es la responsabilidad en caso de encadenamiento de contrata; es decir, hay una contrata y una posterior subcontrata, y así sucesivamente³⁴. En estos casos, el servicio se presta en un eslabón de la cadena alejado del que realmente es el contratista. La cuestión es si este último también debe responder tributariamente por las deudas de aquel que realmente hizo el trabajo o la responsabilidad sólo es exigible a quien realmente le contrató. A nuestro parecer, la respuesta es negativa; no todos los eslabones del proceso de contratación/subcontratación responden. La responsabilidad sólo opera con carácter bilateral entre dos partes. Así, la certificación que exime de responsabilidad sólo exige al siguiente de la cadena, y no a un tercero, de tal manera que el contratante original no podría enervar su responsabilidad. Y, en segundo lugar, como ya dijimos para el caso de la sucesión de empresas, el responsable, tal y como está regulado en el artículo 41 sólo se sitúa junto con el *deudor principal* y sólo tiene esta consideración el que realiza efectivamente el servicio, mientras que el que le contrata a él será el responsable. Si esto es así, la cadena de subcontratas abre una puerta a quienes quieran defraudar.

(viii) Por último es necesario examinar qué sucede cuando el contratista o subcontratista desaparece porque un tercero adquiere los derechos de la contrata. Es decir, cuando alguien se subroga en la posición del contratista o subcontratista sin que esta situación pueda calificarse como sucesión de empresa. A nuestro juicio, el contratista o subcontratista deja de ser responsable por las deudas devengadas a partir de dicho instante y para las deudas futuras será responsable el nuevo adquirente. En efecto, el artículo 43.1 f) limita la responsabilidad a las derivadas de las obras o servicios objeto de contratación o subcontratación y desde el momento en que se produce una transmisión de la contrata el objeto del contrato inicial pierde su razón de ser.

³⁴ Sobre la responsabilidad solidaria en Derecho del trabajo en caso de encadenamiento de contrata y subcontratas *vide*, por todos, LLANO SÁNCHEZ (2000).

Al margen de las cuestiones materiales señaladas merece una especial consideración lo referente a la certificación. En teoría, lo que se exige para eximir la responsabilidad es que se haya comprobado la solvencia del contratista o subcontratista.

(i) Con relación a su ubicación reseñar que creemos que no parece congruente que en el caso de sucesión de empresa la certificación se regule en el artículo 175.2 y que para las contratas o subcontratas se haga en el propio artículo 43.1 f).

(ii) En segundo lugar, entendemos que para que opere la responsabilidad no es necesario que el contratista o subcontratista *aporte* un certificado, bastará con que lo tenga en su poder, con independencia de que lo aporte o no. De hecho, el período de tiempo para computar los doce meses es desde la emisión del certificado. Sin embargo, lo que se exige es que se tenga el certificado, de tal manera que entendemos que el silencio negativo no opera, aunque también se ha entendido que debe operar el silencio positivo por analogía a lo que sucede con la sucesión de empresa (CALVO ORTEGA, 2003, pág. 47). En efecto, el plazo para emitir o denegar la certificación es de tres días hábiles desde la solicitud, pero nada se dice sobre el hipotético caso de que la Administración no contestase en dicho plazo, y si opera el silencio negativo o positivo. En teoría, por aplicación del artículo 104.3 debería ser aplicable el silencio positivo. Sin embargo, al obligar que se *aporte* un certificado creemos que el no resolver el plazo carece de efectos. Por otro lado, advertir que con relación al plazo de tres días se hace referencia a la emisión y no a la notificación.

En cualquier caso, el hecho de reducir a tres días la emisión del certificado supone que las tareas que puedan hacerse en el departamento de gestión se limiten a una mera comprobación formal de que se han presentado declaraciones y se han ingresado las deudas liquidadas. De esta manera, lo que realmente se quiere atajar, como hemos señalado, es que se contrate con entidades morosas, que no pueden pagar, evitando así un posible fraude en vía de recaudación.

Por otro lado, sería conveniente que el certificado se regulase vía reglamento para poder solventarse los supuestos dudosos, como sí es posible emitir una certificación positiva en caso de actos recurridos cuya ejecución está suspendida y garantizada por retenciones y por IVA. En este sentido puede verse el artículo 13 del Reglamento General de la Ley de Contratos.

(iii) En tercer lugar, al hacer mención de la existencia de un certificado específico creemos que el certificado debe limitarse a estar al corriente de pago en materia de retenciones e IVA, y no del resto de obligaciones tributarias. Es decir, el no estar al corriente de otras obligaciones tributarias no impide la operativa de la exención. Pero, por otro lado, si se tiene un certificado general de estar al corriente de pago de todas las obligaciones, que es por ejemplo el que se solicita a efectos de subvenciones o de contratos públicos, creemos que debería ser suficiente con el mismo para eximir de responsabilidad.

(iv) La exención de la responsabilidad opera durante doce meses posteriores a su emisión y sólo con relación al *pago* de cada de cada *factura*. Desde un punto de vista económico, esta situación presenta algún problema para los contratos de más de un año. En efecto, se puede pensar en el

siguiente caso; se contrata una obra o servicio que dura dos años, y cuando se pide el certificado de estar al corriente de pago para los segundos doce meses, la empresa no lo puede aportar porque tiene deudas pendientes. En este caso ¿qué se supone que debe hacer el contratante? ¿cancelar un contrato que lleva ya un año funcionando y que está a medio hacer? ¿retener cantidades como garantía hasta que regularice su situación? Es más, la posibilidad de cancelar un contrato así quizás suponga para un contratista independiente un riesgo empresarial que no podría asumir y que, de hecho, podría llevarle a adoptar conductas ilícitas. Más en concreto, irse a economía sumergida para obtener certificados limpios.

Pero entrando en cuestiones técnicas, es necesario reseñar que se hace mención al término factura cuando los trabajadores dependientes no emiten facturas. Y al margen de esto, es importante advertir que el deber de retener a trabajadores y a profesionales nace, cuando se trata de retrasos, en el momento del *pago* (art. 73.1 del RIRPF), lo que hace que si un empresario necesitara un certificado limpio, y dejando al margen el pago en dinero negro, pudiera retrasar el pago a los propios empleados, con lo que la ley estaría colaborando al no pago a terceros.

Y con relación al IVA, la mención se refiere, tal y como se señaló en la enmienda 325 del Congreso, a los importes que se *paguen* al contratista o subcontratista. Recordar que en el IVA repercutido el devengo se produce con la prestación del servicio, y no con el pago, salvo cuando se trate de pagos anticipados. Por tanto, el pago anticipado puede salvar la responsabilidad cuando es el contratante a quien se le repercute.

(v) Por otro lado, una cuestión que se puede plantear es que el contratista *falsifique* el certificado. En este caso, y partiendo de la base de que el contratante ha actuado de una forma diligente creemos que no es posible derivar la responsabilidad. En efecto, esta responsabilidad se configura como una especie de *sanción* para aquel que no ha actuado de forma diligente. Si ha obtenido un certificado y no tenía conocimiento o no se tenían por qué plantear dudas sobre su veracidad debe excluirse la responsabilidad.

(vi) Con relación a la posibilidad de solicitar el certificado con ocasión de la presentación del IRPF o del Impuesto sobre Sociedades se nos escapa la razón última. Podría ser que al tratarse de presentaciones que se hacen cada doce meses, dejando al margen en qué momento del período voluntario se presente, se estaría dando una facilidad para solicitar la certificación una vez al año, siempre por las mismas fechas, limitando los costes indirectos (art. 3.1 de la LGT). La verdad, sin embargo, es que en un sistema como el nuestro donde los costes indirectos son ciertamente importantes no creemos que sea de ninguna ayuda. Es más, presenta el inconveniente de su tramitación y, sobre todo, se amplía el plazo para determinar cuándo se tiene que estar al corriente de obligaciones pues desde la fecha de la solicitud hasta la fecha de emisión no van a pasar, desde luego, tres días.

Por último, al margen de lo señalado es necesario recoger que en otros lugares de la norma se hace referencia también a las contrata o subcontratas. En el artículo 81.3 d) se regula una medida cautelar que consiste, precisamente, en la retención de un porcentaje de los pagos que las empresas que contraten o subcontraten *realicen* a los contratistas o subcontratistas. Es decir,

al margen de la responsabilidad subsidiaria se regula un derecho de retención. Por otro lado, en la disposición transitoria primera apartado tercero se señala que no se aplicará a las obras o prestaciones de servicios contratadas o subcontratadas y cuya ejecución o prestación se haya iniciado antes de 1 de julio de 2004.

PARTE IV. LA SUCESIÓN DE PERSONAS FÍSICAS Y PERSONAS JURÍDICAS

1. La sucesión de personas físicas (arts. 39, 177.1 y 182.3).

La LGT 58/2003 regula en los artículos 39 y 177.1 los supuestos de sucesión de las obligaciones tributarias cuando el causante es una persona física. Al margen de que se ha corregido la incorrecta ubicación de la sucesión en la LGT 230/1963, la regulación se configura como un supuesto de remisión a la norma civil, pues el fundamento de la responsabilidad está precisamente en la ley civil y no en la tributaria³⁵. Así, se puede heredar pura y simplemente, de tal manera que se produce una responsabilidad *ultra vires*, o a beneficio de inventario, limitando la responsabilidad al patrimonio del causante. Quizás la mayor crítica que se le puede hacer a la nueva norma es que no se haya limitado la responsabilidad incluso en el caso de aceptación pura y simple a los bienes del causante, pues el hecho de que el sucesor tenga que responder con su patrimonio por deudas ajenas parece casar mal, en primer lugar, con el principio de capacidad económica pues no hay que olvidar que si el causante estuviera vivo ese hubiera sido el límite de la responsabilidad y, en segundo, con el hecho de que la figura del sucesor no tiene por qué suponer un aumento de la responsabilidad.

Dejando al margen esta cuestión se pueden hacer los siguientes comentarios de la nueva regulación:

(i) Expresamente se recoge la figura del legatario, señalando que las obligaciones tributarias se transmitirán en las mismas condiciones que las establecidas para los herederos cuando la herencia se distribuya a través de legados y en los supuestos en que se instituyan legados de parte alícuota. A nuestro juicio, la expresión «las mismas condiciones que las establecidas para los herederos» supone, en primer lugar, remitir al Código Civil, de tal manera que la responsabilidad será la que establezca el testador, y si no hubiera dispuesto nada, en proporción a sus cuotas y limitadas al valor de lo legado, además de responder solidariamente entre ellos³⁶. Y, en segundo, implica que, como veremos posteriormente, el legatario también debe cumplir con las obligaciones tributarias formales y tiene derecho a la devolución de ingresos indebidos.

³⁵ Con relación a la sucesión, *vide*, por todos, GONZÁLEZ SÁNCHEZ (1993) y RUIBAL PEREIRA (1997).

³⁶ El legatario de parte alícuota se entiende vulgarmente cuando se tiene un cuota abstracta sobre la herencia y, como tal, no viene definido en el Código Civil. Sin embargo, sí está regulado expresamente en la Legislación Navarra (Compilación del Derecho civil foral, Leyes 219, 330 y 337) y Catalana (art. 305 del Código de Sucesiones de Cataluña).

En cualquier caso, y al margen del supuesto anterior, un legatario no es un sucesor sino un adquirente de bienes, por lo que no tiene cabida en el artículo 39. De esta manera, podrá responder tributariamente por otras razones, como sería el caso de la afección de bienes [art. 43.1 d)] o por la sucesión de empresa por medio de legado [art. 42.1 a)]. Pero en estos casos la responsabilidad debe limitarse al activo en que consiste ese legado, no pudiéndose ir contra el patrimonio personal del legatario que, como establece el Código Civil, no puede acogerse al beneficio de inventario.

(ii) También es necesario reseñar que la sucesión, en la medida que supone subentrar en la posición de otro, se produce no sólo respecto del sujeto pasivo sino de cualquier otra situación en la que se pueda suceder. De esta manera, el artículo 39.1 de la LGT hace mención a la categoría genérica de *obligados tributarios*, de tal manera se puede ser sucesor de un retenedor, de un sustituto o de un responsable. Y precisamente con relación al responsable la LGT ha señalado que no se transmitirá la obligación del responsable si el acuerdo de derivación de responsabilidad no se hubiera notificado antes del fallecimiento, lo que a juicio de FALCÓN Y TELLA (2003c, pág. 6) se justifica en razones de seguridad jurídica y de evitar la indefensión del sucesor en cuanto no estará en condiciones de demostrar la inexistencia del presupuesto de hecho de la responsabilidad.

(iii) Con relación al objeto de la sustitución tributaria la LGT se limita a hacer referencia a que las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos. A esto hay que añadir que el artículo 177.2 se refiere al pago de la deuda tributaria y de las costas pendientes del causante. Y se excluyen en todo caso las sanciones. El sucesor debe responder de lo mismo que responda el sucedido. Si el causante era sujeto pasivo la responsabilidad es por toda deuda tributaria (art. 58.2) e incluso por las costas, pero si era un responsable tributario no responderá del recargo de apremio del sujeto pasivo. En cualquier caso, se responde de las deudas con independencia de que estén o no liquidadas.

Con relación a las sanciones expresamente se señala que no se sucede en las mismas (art. 182.3). A nuestro juicio, lo referente a las sanciones presenta algunas dudas. En efecto, el artículo 6 del Reglamento del Régimen Sancionador Tributario dispone que el cobro de las sanciones liquidadas y notificadas con anterioridad a la muerte del sujeto infractor se suspenderá y la deuda se declarará extinta. En los casos donde la sanción no sea firme no hay duda. Pero si la sanción es firme sí se nos plantea algún problema. En efecto, a partir de ese momento el sujeto puede, por ejemplo, recurrir y pagar o no pagar. Si antes de la sentencia fallece resulta que en un caso su patrimonio hubiera pagado la sanción y no en el otro, lo que a nuestro juicio plantea alguna duda.

Por otro lado, la mención a las obligaciones tributarias pendientes parece limitar la sucesión a obligaciones de pago. Sin embargo, tal y como se puede verificar en el artículo 39.2 también se pueden suceder en obligaciones tributarias formales (art. 29.1) y, desde luego, en derechos, como expresamente se reconoce en el artículo 32.

(iv) Relacionado con las obligaciones tributarias formales está el procedimiento. Si la deuda no estuviera liquidada, el artículo 39.3 dispone que las actuaciones de la Administración se entenderán con cualquiera de los sucesores, debiéndose notificar la liquidación a todos ellos. Esta regu-

lación parece entrar en contradicción con en el artículo 46.6, al establecer este que en caso de obligados solidarios –los sucesores lo son– se presumirá concedida la representación salvo que se produzca manifestación expresa en contrario. Si convenimos que el fundamento del artículo 46.6 se encuentra en un máximo respeto de los principios de audiencia y contradicción la excepción del artículo 39.3 parece de difícil justificación ³⁷.

De una forma expresa se reconoce que en caso de que la deuda esté en fase de recaudación, será suficiente el requerimiento de pago a cualquiera de los sucesores tras notificarles (art. 177.2). La referencia a la notificación supone a nuestro juicio que se les concede un período voluntario de pago.

Pero, a nuestro parecer, el supuesto que más dudas presenta es cuando el sucesor está obligado a autoliquidar un tributo del causante, como es el caso del IRPF del fallecido, y no cumple con el mismo. En concreto, si es responsable por las sanciones o no o por el resto de obligaciones accesorias. A nuestro parecer, son conductas a él imputables, siempre que le hayan concedido un tiempo suficiente, y, por tanto, debe responder de ellas. Sin embargo, creemos que expresamente se le debería dar un tiempo adicional para presentar las autoliquidaciones cuando el causante hubiera fallecido pocos días antes de la finalización del período voluntario de pago.

(v) Por último, y dentro del procedimiento de recaudación, es preciso hacer referencia al artículo 177.1 párrafo 2. En efecto, la recaudación con el heredero se suspende cuando alegue haber hecho uso del derecho a deliberar (30 días desde la finalización del inventario). Ahora bien, el derecho a deliberar implica que la herencia está yacente al menos en esa parte y, por tanto, parece que el procedimiento de recaudación no podrá seguir tampoco con la herencia yacente, lo que supone una excepción al párrafo 3 del propio artículo 177.2. A nuestro juicio, la actual redacción puede dar lugar a equívocos.

Y, en segundo lugar, se señala que el heredero podrá solicitar de la Administración la relación de las deudas tributarias pendientes del causante, con efectos meramente informativos. Esta solicitud se desvincula, en contra de lo que estipula del artículo 15.2 del RGR, de la certificación detallada de las deudas para el caso de sucesión de empresa (art. 175.2) y, como consecuencia, limita sus efectos a los de mera información y se evita así que se pudiera entender que había una limitación de la responsabilidad al contenido de la certificación. Lo que no se regula es ni el plazo de la certificación ni los efectos si ésta se emite después de que haya pasado el tiempo de deliberar, lo que resulta a nuestro juicio contradictorio con lo que se ha hecho en las certificaciones de la sucesión de empresa o en caso de contratación y subcontratación. Este tipo de situaciones se hubieran evitado si la LGT se hubiera diseñado más como una Ley General y menos como una Ley reglamentaria.

³⁷ A nuestro parecer, la nueva regulación de la solidaridad tributaria supone exigir la figura del litisconsorcio pasivo necesario y su correspondiente fundamento en los principios de audiencia y contradicción, siguiendo la estela de la Ley de Enjuiciamiento Civil. Como hemos señalado, este estudio es una versión extendida de una parte del comentario que sobre los obligados tributarios hemos realizado en una obra conjunta dirigida por el profesor D. Carlos PALAO TABOADA. Remitimos al mismo para un estudio detallado de las novedades en la solidaridad tributaria.

a) *La herencia yacente.*

Mención especial merece la herencia yacente. Jurídicamente, la herencia yacente se caracteriza por una situación de pendencia o indeterminación del heredero. Con independencia de cuáles sean las causas de esta situación transitoria lo único cierto es que no existe un titular y sólo cuando se acepte la herencia se retrotraen los efectos a la fecha de fallecimiento. Pero, mientras tanto, la herencia yacente seguirá siendo titular de derechos y obligaciones.

El régimen de esta institución era solventado en la LGT 230/1963 equiparando su régimen jurídico al de las entidades sin personalidad de base asociativa, a pesar de que las situaciones no son comparables. En la Ley 58/2003 se ha seguido con el mismo sistema aunque se ha introducido algún precepto específico para este supuesto.

Entrando en el análisis concreto, se puede señalar que ni el régimen de responsabilidad ni el de sucesión, ni el de representación diseñado para las entidades del artículo 35.4 es aplicable a la herencia yacente. El artículo 43.1 b) dispone que los partícipes o cotitulares de las entidades del artículo 35.4 serán *responsables tributarios solidarios* de las deudas tributarias. Pues bien, si la herencia yacente no tuviera patrimonio para satisfacer la deuda no se podría en ningún caso derivar la responsabilidad a nadie porque, precisamente, no existen ni *partícipes* ni *cotitulares*. Y con relación al artículo 40.4, que señala que las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los partícipes o cotitulares de las entidades sin personalidad, hay que recordar que no es posible hablar de sucesión. Precisamente la herencia yacente es un estado de indeterminación del titular, y la cesación será por aceptación, en cuyo caso, los efectos se retrotraen a la fecha del fallecimiento, por desaparición del activo hereditario o por herencia vacante. Es decir, no es posible hablar de disolución de la herencia yacente y transmisión de sus deudas.

Mención especial merece la figura del representante. El régimen general de los entes sin personalidad, donde es representante el que aparentemente ejerza la gestión o cualquiera de los miembros, no parece aplicable (art. 45.3). Y precisamente una de las modificaciones de la nueva ley ha consistido en precisar, como no podía ser de otra manera, que los procedimientos tributarios y el cumplimiento de las obligaciones deberán realizarse por el *representante o administrador* de la herencia yacente (arts. 39.3 y 177.1). Se trata de una remisión al Derecho civil. Y un problema en el Derecho civil está en la identificación de ese representante. No debe haber duda cuando se ha nombrado un administrador o bien cuando haya un albacea testamentario (HERNÁNDEZ, 1995, págs. 140 y 141). Pero sí la hay en el resto de casos. El Código Civil señala que el llamado a la herencia podrá realizar los actos de mera conservación o de administración provisional sin que impliquen aceptación. Por tanto, será el heredero o la comunidad de herederos quienes sean representantes (HERNÁNDEZ, 1995, pág. 160). En cualquier caso, y como hemos señalado, el administrador no podrá incurrir en la responsabilidad tributaria subsidiaria del artículo 43, pues dicho supuesto se refiere exclusivamente al administrador de personas jurídicas.

Quizás lo más problemático sea el régimen sancionador. En concreto, si la herencia yacente puede o no ser sujeto infractor, teniendo en cuenta que nos encontramos ante un supuesto de pendencia donde existe un representante legal. La LGT señala que el sujeto infractor es la entidad sin

personalidad y sólo lo es el representante legal para aquellos supuestos donde no existe capacidad de obrar en el orden tributario (art. 181). La herencia yacente tiene un patrimonio autónomo y responde de sus incumplimientos. El problema a nuestro juicio está cuando cesa la herencia y si una vez aceptada la herencia deben responder los herederos de las infracciones que durante el período de gestión de la herencia yacente se hayan podido cometer. Si el representante es el llamado a la herencia habría que entender que los actos de administración se realizó en cosa propia por la eficacia retroactiva de la aceptación (art. 899 del Código Civil) y, por tanto, entendemos que responderá de las sanciones cometidas durante la administración. Sin embargo, cuando el administrador o albacea no coincide con el llamado a la herencia la solución puede ser distinta, debido precisamente a que el administrador no representa al llamado a la herencia (HERNÁNDEZ, 1995, págs. 145 y 146). En estos casos entendemos que responder de las sanciones sería responder por un hecho ajeno, lo que impide el principio de personalidad de la pena.

2. La transmisión de deudas en caso de extinción de personas jurídicas (arts. 40, 177.2 y 182.3).

a) *La sucesión tributaria en caso de disolución con liquidación de entidades.*

La disolución con liquidación de entidades era en la LGT 230/1963 (art. 89.4) un precepto sometido a críticas. Dejando al margen su incorrecta ubicación con las infracciones, corregida con la nueva norma, la regulación es continuista con la anterior. En concreto, lo que se había planteado es si realmente nos encontrábamos ante un supuesto de sucesión y sobre si era o no correcto exigir la responsabilidad a los socios y no a los liquidadores ³⁸.

Con relación a su naturaleza la doctrina mercantil se había planteado que para la extinción de una sociedad no era suficiente la cancelación registral, concepto formal de extinción, sino que era necesario acudir al significado sustancial de liquidación, lo que exigía que no existiera ninguna deuda pendiente de la sociedad. De esta manera, se entendía que no era posible desafectar el patrimonio social mientras que existieran relaciones con terceros. Esto, llevado al ámbito tributario, ha supuesto que no se pudiera hablar de sucesión sino de responsabilidad. Pero parece que desde la reforma de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada (art.123) es posible convenir la desaparición de la sociedad, pues si los acreedores eventualmente insatisfechos encuentran un vía de tutela adecuada tras la cancelación carece de toda lógica pretender que la sociedad no esté extinguida. En efecto, en el artículo 123.2 se dispone que los socios responderán solidariamente de las deudas no satisfechas hasta el límite de lo que se hubiera repartido como cuota de responsabilidad. Se establece de esta manera una acción directa frente a los socios.

³⁸ Con relación a la sucesión tributaria de los socios en caso de liquidación y disolución *vide*, por todos, RUIBAL PEREIRA (1997, págs. 253 a 260). Sobre la nueva LGT 58/2003, *vide* FALCÓN Y TELLA (2003d y 2003e). La responsabilidad de los socios en Derecho mercantil una vez extinguida la sociedad ha sido estudiada recientemente por MUÑOZ PÉREZ (2002, págs. 551 a 663).

Por tanto, es posible hablar de *sucesión*, entendida ésta en el sentido de que el deudor principal desaparece de la relación jurídica, y de hecho es una doctrina que ha sido tradicional en el ámbito mercantil. Aunque desde luego también se ha planteado que en el artículo 123.2 de la LSRL, que es del mismo tenor que el de la LGT, no alcanza a explicarse adecuadamente mediante su asociación a otras categorías del ordenamiento y tiene perfiles propios; se afirma que el *socio* no queda obligado, sino que es la *cuota de liquidación* la que queda gravada, vinculada *ex lege* a la satisfacción del acreedor. Es decir, se ha establecido que en caso de pasivos sobrevenidos se instaura una especie de carga en tanto que el patrimonio sigue afectado al vínculo social.

Con relación a la necesidad de que la Administración actúe contra los liquidadores antes que con los socios reseñar que es necesario distinguir en cualquier caso entre las deudas conocidas y las desconocidas. Si se ha liquidado con conocimiento de la existencia de deudas no debe ser válida la liquidación y debería procederse a su nulidad, de tal manera que los socios están obligados a devolver las cuotas indebidamente distribuidas y el liquidador subsiste igualmente tras la cancelación. Es decir, no podría haber extinción de la sociedad. La LGT 58/2003, en lugar de emplear el sistema de la nulidad, ha instaurado un sistema de acción directa frente a los socios, como expresamente se advierte en el artículo 177.2 cuando se dispone que el procedimiento de recaudación se seguirá con los socios. Es más, en este caso es cuando se debe cuestionar si la Administración debería haber actuado en primer lugar frente a los liquidadores. A nuestro juicio, sin embargo, el acudir primero frente a los socios no parece desacertado. Ciertamente supone una barrera para actuar contra los liquidadores, que realmente son los responsables de cerrar incorrectamente la liquidación. Pero a nuestro parecer esto es un problema de índole privada. El patrimonio social, ahora repartido, es el que debe responder de las deudas y no parece tampoco justo que sea el patrimonio de los liquidadores el que responda únicamente y en primera instancia. Los perjuicios que puedan sufrir los socios (sanciones, recargos intereses y costas) se pueden proteger en vía privada mediante el resarcimiento de daños.

Pero si se ha liquidado y cancelado la sociedad sin que el liquidador tuviera conocimiento de esas deudas *desconocidas* la entidad debe desaparecer de forma definitiva de la vida jurídica. El liquidador no tendrá ningún tipo de responsabilidad y, además, es su obligación repartir el patrimonio. En estos casos, la acción directa contra los socios, de la misma manera que se regula en el artículo 123 de la LSRL, parece adecuada.

En cualquier caso, la redacción del artículo 40.1, al limitar la responsabilidad a su cuota de liquidación deja una vía de fraude abierta en sede de recaudación. Nos referimos a qué sucede cuando antes de la disolución y la liquidación se ha procedido, por ejemplo, a repartir beneficios o incluso a realizar una disminución de capital o algún otro tipo de maniobra similar, de tal manera que la cuota de liquidación sea la mínima. La doctrina mercantil ha señalado que en estos casos es necesario reintegrar los dividendos distribuidos (art. 217 de la LSA). En la LSRL los socios responden solidariamente en caso de reducción de capital con restitución total o parcial de aportaciones durante los cinco años siguientes a contar desde la fecha en que la reducción fuera oponible a terceros (art. 80.1). Y la Ley de Cooperativas dispone que si el socio causa baja en la cooperativa responderá durante los cinco años siguientes hasta el importe reembolsado de sus aportaciones (art. 15.4). Pero desde el punto de vista tributario lo único cierto es que el artículo 40.1 se limita a la cuota de liquidación y cualquier otra acción debe ejercitarse ante la jurisdicción privada.

Con relación a la cuota de liquidación es necesario realizar alguna precisión adicional. Así, en los casos en que se haya producido una distribución de bienes creemos que la responsabilidad será por el valor de la cuota de liquidación que se le dio en dicho instante. Y, en segundo lugar, entendemos que esa cuota de liquidación no se debe actualizar con los frutos e intereses percibidos, aunque mercantilmente se haya propuesto por algún autor.

La LGT regula de forma expresa la *sucesión* en caso de sociedades personalistas, que no limitan la responsabilidad de los socios, la norma señala que las obligaciones tributarias se *transmitirán* a los socios, que quedarán obligados solidariamente a su cumplimiento. En Derecho privado, y por aplicación analógica del inciso final de artículo 405 del Código Civil («conservarán igualmente su fuerza no obstante la división, los derechos personales que pertenezcan a un tercero contra la sociedad»), una vez que se ha disuelto la sociedad sin haber cancelado todas las deudas se interpreta que persiste la preferencia de los acreedores sociales sobre los acreedores particulares para hacer efectivos los créditos sobre los bienes procedentes del reparto³⁹. En cualquier caso, es importante reseñar que la responsabilidad en las sociedades mercantiles es siempre solidaria. Sin embargo, con relación a las sociedades civiles hay que recordar que la responsabilidad de los socios por deudas sociales es subsidiaria (art. 1.698 del Código Civil) y de forma mancomunada (*vide* CAPILLA RONCERO, 1995, pág. 6266 y DE TORRES, 2003, págs. 88 a 92). Por tanto, parece que el legislador tributario ha desoído la normativa civil y en lugar de establecer un sistema de responsabilidad mancomunada para las sociedades civiles lo ha hecho por la solidaridad entre ellos, lo que a nuestro juicio resulta criticable.

Con relación al procedimiento el artículo 177.2 dispone que una vez disuelta y liquidada una sociedad el *procedimiento de recaudación* seguirá con los socios, una vez constatada la extinción de la sociedad y la responsabilidad alcanzará incluso a las costas. Ciertamente, si la sociedad está inmersa en un procedimiento de recaudación no acabamos de comprender cómo se puede disolver y liquidar la sociedad. Se trataría de una liquidación nula donde, además, habría responsabilidad de los liquidadores de una forma inmediata. Pero, si aun así, se reparten los activos y derechos, cabe plantearse cuáles son los derechos del sucesor. Más en concreto, si tiene derecho a recurrir la liquidación original de la que trae causa el procedimiento de recaudación, como ocurre con los *responsables tributarios*. A nuestro parecer, la mención a que se produce una *transmisión* de la deuda y que el *procedimiento de recaudación* sigue con los socios nos hace pensar que no se puede impugnar la liquidación. La calificación tributaria como *sucesor* supone que el socio se *subroga* en la posición del deudor principal, lo que a nuestro juicio impide que los derechos del responsable se le transmitan.

Por su parte, el artículo 40.2 ha introducido, como novedad, que en caso de que la deuda tributaria no estuviera liquidada al producirse la extinción de la personalidad jurídica las actuaciones se podrán entender con *cualquiera* de los *socios*, lo que han planteado dudas en la medida en que

³⁹ Por su parte FALCÓN Y TELLA (2003d, pág. 7) advierte que con relación a los socios comanditarios debe también entenderse que su responsabilidad se limita a su cuota de liquidación.

quizás las actuaciones deberían realizarse frente al liquidador ⁴⁰. A nuestro juicio, sin embargo, el hecho de que las actuaciones se mantengan con el accionista puede no resultar tan negativo. En efecto, si el liquidador es un tercero no socio y ha actuado de forma diligente no tendrá ningún interés directo en el procedimiento, de tal manera que puede no defender los intereses de los socios. Lo que no parece tolerable es que las actuaciones realizadas por uno puedan vincular a todos, y más cuando el artículo 46.6 dispone que se presume que la representación la tiene cualquiera de ellos salvo que se produzca una manifestación en contrario. En cualquier caso, la liquidación se debe notificar a todos los socios o partícipes, con los efectos consecuentes que en el ámbito de la solidaridad se producen (art. 46.6). Ahora bien, en el caso de que posteriormente se derivara responsabilidad al administrador negligente o al liquidador y éstos, en su calidad de responsables, obtuvieran respuestas positivas de los tribunales, la limitación del artículo 174.5 donde se indica que las liquidaciones firmes del sujeto pasivo no son revisables debería ser sometida a revisión.

En cualquier caso es necesario recordar que el hecho de ser sucesor en la deuda de una entidad tendrá efectos en el Impuesto de la Renta y de Sociedades, pues el socio ha sufrido una pérdida patrimonial derivada de la participación en el capital social que es compensable.

b) Disolución de fundaciones.

La nueva LGT incorpora un precepto que hace referencia a las fundaciones y a las entidades sin personalidad. Este último supuesto lo hemos estudiado en el análisis del régimen de los entes sin personalidad. Pero para las fundaciones se ha establecido que en caso de *disolución* de fundaciones las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los destinatarios de los bienes y derechos de las fundaciones. Se trata de una referencia que a nuestro juicio resulta criticable. Desde una perspectiva meramente técnica hay que reseñar, primeramente, que en la Ley de Fundaciones, Ley 50/2002, el término *disolución* no se emplea. En segundo lugar, en el artículo 40.4 no se precisa que se trata de un supuesto de *disolución con liquidación* cuando parece que es el supuesto que se quiere regular. En este sentido, el artículo 177.2 dispone que una vez *disuelta y liquidada* la fundación el procedimiento de recaudación continuará con los destinatarios de sus bienes y derechos. Por tanto, la responsabilidad tributaria en el régimen de fusión (*disolución sin liquidación*) seguirá el mismo régimen que para el resto de deudas y responsabilidades privadas.

Pero dejando al margen estas cuestiones lo más sorprendente de la regulación es que no se limita la responsabilidad al valor de los bienes adquiridos, lo que implica un exceso de responsabilidad sin ningún tipo de justificación. De hecho, incluso en las sociedades mercantiles que limitan

⁴⁰ FALCÓN Y TELLA (2003d, pág. 6) entiende que la liquidación de las obligaciones tributarias debe practicarse y notificarse a los liquidadores y resulta especialmente criticable cuando estas actuaciones se hagan con socios minoritarios o con cualquiera que no haya participado en la gestión. Y ciertamente en la LSRL el artículo 123 señala que si una vez ha desaparecido la sociedad aparecen activos será el liquidador el que deba otorgar la escritura de adjudicación. Y de la misma manera, una vez cancelada la sociedad los antiguos liquidadores podrán formular actos jurídicos en nombre de la sociedad extinguida. Y a esto hay que añadir que es posible que el liquidador sea el que tenga los libros y la documentación porque no los haya depositado en el Registro Mercantil (art. 247.5).

la responsabilidad los socios sólo responden hasta el valor de la cuota de liquidación (art. 40.1). Las fundaciones son patrimonios adscritos a fines, donde no hay partícipes en el capital, de tal manera que el destino de los bienes y derechos de la liquidación es la *transmisión gratuita* a un tercero sin ánimo de lucro o entidad pública (art. 33 de la Ley de Fundaciones). En aquellos casos donde el destinatario de los bienes y derechos sea otra fundación el artículo 22 de la Ley 50/2002 dispone que la aceptación de herencias por las fundaciones se entenderá hecha siempre a *beneficio de inventario* y los patronos serán responsables frente a la fundación de la pérdida del beneficio de inventario por los actos a que se refiere el artículo 1.024 del Código Civil. Y de la misma manera, la aceptación de legados con cargas, donde la responsabilidad se limita al valor de lo donado (art. 858 del Código Civil), será comunicada por el patronato al Protectorado pudiendo éste ejercer las acciones de responsabilidad que correspondan contra los patronos, si los actos del Patronato fueran lesivos para la fundación, en los términos previstos en esta Ley. Es decir, la Ley 50/2002 exige, por un lado, que la Fundación no renuncie a ninguna vía de financiación y, por otro, impide que las fundaciones asuman cargas ajenas que excedan del valor de los bienes.

Pero es que esto no es sólo así si el destinatario es una fundación. En efecto, la Ley 50/2002 señala que los beneficiarios del patrimonio también pueden ser Entidades Públicas de naturaleza no fundacional (art. 33.3). Y en estos casos no hay que olvidar que la Ley de Patrimonio de las Administraciones del Estado (Ley 33/2003) dispone que las herencias se entenderán hechas siempre a beneficio de inventario (art. 20.1) y que en caso de legados o donaciones sólo se pueden aceptar si el valor del gravamen impuesto no excede del valor de lo que se adquiere (art. 20.3).

Por tanto, el régimen de la LGT entra a nuestro parecer en contradicción con la Ley de Fundaciones y con la Ley de Patrimonio y creemos que es necesario realizar una interpretación correctiva. Desde el momento en que la liquidación del patrimonio se puede calificar como una donación el Código Civil exige que el valor de lo donado sea superior a la carga (arts. 619 y 858), aunque la LGT debería haberlo expresado de forma inequívoca. Otra solución no sólo atentaría contra el Derecho civil sino que, además, puede hacer que los patronos no acepten donaciones por posibles responsabilidades. De esta manera, una interpretación literal del artículo 40.4 tendría un efecto negativo en la financiación de las fundaciones que no parece acorde con la finalidad última de dicha norma.

Es más, a nuestro parecer no es procedente calificar este supuesto como una *sucesión*, pues estamos ante *donatarios* que adquieren bienes con carga. Aunque tampoco se trata de una carga real en tanto que la transmisión de los bienes por parte del adquirente no le exime de responsabilidad. En cualquier caso, cabe preguntarse si con el tenor del artículo 40.4 es preceptivo comunicar al Protectorado de la fundación adquirente la aceptación de bienes procedentes de una fundación liquidada (art. 22.2). El problema será cómo se reparten internamente estas deudas.

Por otro lado, y aun cuando la responsabilidad tenga como límite el valor de los bienes adquiridos, la LGT no regula la forma de responder cuando sean varios los destinatarios. En efecto, si fueran varias fundaciones las beneficiarias parece que, en aplicación del artículo 35.6, responderán solidariamente entre ellos hasta el límite del valor de lo adquirido y si uno solo de los destinatarios pudiera hacer frente a la deuda ahora exigida debería tener derecho de reembolso frente al resto de entidades beneficiarias (art. 1.145 del Código Civil).

Por último, es necesario hacer mención a cuestiones de carácter procedimental. El artículo 177.2 señala que el procedimiento de *recaudación* continuará con las entidades destinatarias de los bienes. Como señalamos con relación a las sociedades, una liquidación con deudas pendientes debe ser nula. Y en el caso de las fundaciones, donde el protectorado debe ejercer un control y donde los patronos no tienen intereses directos, resulta complejo que se pueda cerrar una liquidación con deudas pendientes. Si la deuda no estuviera liquidada no se señala con quien se seguirán las actuaciones, por lo que cabrían dos posibilidades. O bien con el patronato, como liquidador, o bien aplicar analógicamente el artículo 40.2 que remite a los propios sucesores. A nuestro parecer, debería procederse en todo caso con el patronato, pues no hay ninguna razón que avale la posibilidad de actuar con los adquirentes.

c) La disolución de entidades sin personalidad.

La regulación de la sucesión en las entidades sin personalidad es una de las incorporaciones de la nueva LGT. En caso de disolución de la entidad las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los partícipes o cotitulares de dichas entidades (art. 40.4). Nada se dice, sin embargo, sobre si responden de forma solidaria o mancomunada. Teóricamente podría ser aplicable el artículo 35.6 en la medida en que dispone que los obligados tributarios, entre los que están los sucesores, que concurren en un mismo presupuesto de hecho responden de forma solidaria. Y, además, en el caso de las sociedades colectivas y civiles también se responde de forma solidaria (art. 40.1). Sin embargo, lo único cierto es que no parece tener sentido que se responda mancomunadamente, sólo por su parte, en caso de responsabilidad tributaria y solidariamente, por todos, en caso de que la entidad se haya disuelto. Sobre todo porque es posible que la disolución de la comunidad societaria venga de la mano de la deuda tributaria, de tal manera que la causa de una disolución no puede suponer que en un caso se responda de forma mancomunada y en otra solidaria ⁴¹.

d) Alcance de la responsabilidad en caso de disolución con liquidación; obligaciones tributarias y sanciones.

El artículo 40.1 dispone que se *transmitirán* las obligaciones tributarias pendientes de las entidades. A su vez, el artículo 40.5 establece que también las sanciones serán *exigibles* a los sucesores. Con la anterior normativa la LGT hacía referencia a las obligaciones tributarias pendientes y el RGR (art. 15.1) mencionaba que la responsabilidad lo era por la deuda tributaria, intereses y costas, lo que debido a su imprecisión planteaba dudas con relación al alcance. En la LGT 58/2003 la responsabilidad es por las *obligaciones tributarias pendientes* y este concepto no se limita, como se había interpretado con la pretérita LGT, a la cuota. En efecto, la nueva norma distingue entre obligación tributaria *principal*, que se identifica con la cuota (arts. 19 y 58.1 de la LGT), y obligaciones tributarias *accesorias* (art. 25). Por tanto, cuando no se limitan las *obligaciones tributarias* parece que deben alcanzar tanto a la cuota como al resto de conceptos. A esto hay que añadir que si se responde de las sanciones parece lógico que se responda del resto de conceptos.

⁴¹ Este supuesto entendemos que está limitado para las entidades sin personalidad de base asociativa y no resulta a la herencia yacente donde no cabe hablar de extinción sino de retroacción de efectos al momento del fallecimiento en caso de aceptación.

A pesar de la redacción del artículo 40, el artículo 177.2 añade que a los socios o partícipes se les podrá requerir el pago de la deuda tributaria y las costas pendientes, de tal manera que se amplía el alcance de la responsabilidad de una manera que legislativamente creemos deja mucho que desear. En cualquier caso, no se entiende bien la mención a las costas del procedimiento, las cuales por cierto, no deberían existir, pues como hemos señalado no es posible liquidar la sociedad si existe cualquier tipo de deuda pendiente. Y una vez que se ha extinguido la sociedad no caben ni recargos ni costas de las mismas.

En la nueva ley, y dejando de lado las polémicas que con la anterior norma existían, se ha establecido que la responsabilidad alcanza a las sanciones. Con independencia de que su ubicación creemos que no es correcta es significativo que la ley evite el término *transmitir* y se sustituya por el de *exigir* (art. 40.5). En cualquier caso, lo que la ley instaura es una responsabilidad de la cuota de liquidación por la sanción para cualquier tipo de entidad. Se trata de que sea el patrimonio de la sociedad ahora distribuido quien responda de la sanción. Esta tesis, sin embargo, presenta algún matiz en el caso de sociedades donde no se limita la responsabilidad. En efecto, en estos casos la responsabilidad también se limita al valor de cuota de liquidación, parece que en cumplimiento de personalidad de la pena. Ahora bien, entendemos que si hay responsabilidad por obligaciones tributarias y por sanciones la cuota de liquidación estará afectada por entero a las sanciones, mientras que por el resto de conceptos responderá el socio con su patrimonio. Sin embargo, en la Ley General de Subvenciones, no se limita la responsabilidad hasta la cuota de liquidación. En efecto, el artículo 69.4 dispone que en el caso de «sociedades o entidades disueltas y liquidadas en las que la Ley no limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares, las sanciones pendientes se transmitirán a éstos, que quedarán obligados solidariamente a su cumplimiento». Esta doble regulación carece de justificación, aunque parece que es la de la LGT la que respeta el principio de personalidad de la pena.

e) Cuota de liquidación y la responsabilidad por sucesión de empresa.

Mención especial merecen aquellos casos donde la cuota de liquidación implica la transmisión de elementos que permitan la continuación de la actividad. Como hemos visto al estudiar el artículo 42.1 c), la responsabilidad por sucesión de empresa no excluye los supuestos de sucesión por extinción de la persona jurídica. De esta manera, por tanto, es posible que el socio sea sucesor en la actividad económica, de tal manera que su responsabilidad no se limitará a la cuota de liquidación sino que se extenderá a todo su patrimonio. En caso de que existan sanciones entendemos que el artículo 40.5 impide que se responda de las sanciones más allá de la cuota de liquidación.

f) La disolución sin liquidación de personas jurídicas.

Mención aparte merece la disolución sin liquidación y la cesión global o total de activos, regulación que se presenta como una novedad respecto de la LGT 230/1963 y que, fundamentalmente, viene a remitir a la norma mercantil. Sin embargo, merece algún comentario adicional, al margen de

que no parece procedente la limitación a las *sociedades mercantiles*, en tanto que la reestructuración empresarial cabe también en otro tipo de entidades, como por ejemplo las fundaciones, y su ámbito debería haber sido general.

Cuando una entidad se disuelve es necesario distinguir dos supuestos. El primero, aquel donde se produce una *sucesión universal* por otro nuevo empresario. Son los supuestos de fusión y cesión global de activos y pasivos⁴². Conforme a la normativa mercantil se produce una subrogación en todos los derechos y obligaciones, entre los que se encuentran los tributarios, por lo que la mención del artículo 40.3 resulta innecesaria. Pero el supuesto más problemático, y el que se debería haber solventado, es el de la escisión de sociedades. Si se trata de una escisión total, donde la escindida desaparece y se crean varias sociedades nuevas, la cuestión parece compleja. A nuestro juicio, y pesar de que la Ley del Impuesto sobre Sociedades parece identificar la sucesión universal con un sólo adquirente (art. 90.1 del RDLeg. 4/2004 del IS) se produce una sucesión universal donde la LGT no ha regulado la forma de responder. En teoría, todas las sociedades son sucesoras y, como tales, responderán solidariamente sin ningún límite (art. 35.6 de la LGT). Sin embargo, el artículo 259 de la LSA constriñe esta responsabilidad; sólo la entidad que ha asumido las respectivas obligaciones responde con todo su patrimonio (hay que tener en consideración que la nueva sociedad no sólo tiene que tener el activo transmitido por la entidad que desaparece) mientras que el resto lo harán hasta el importe del activo neto atribuido. A nuestro juicio, y ante la indeterminación de la ley debe operar el límite de la LSA.

Pero el caso más complejo y que no se ha abordado por la LGT es el de la escisión parcial, donde la entidad no desaparece, pero, sin embargo, tampoco es la titular de las acciones o participaciones de las nuevas entidades creadas ya que son los socios los titulares. En estos casos, la LIS se refiere a una *transmisión* que se producirá únicamente respecto de los derechos y obligaciones tributarias que se refieran a los bienes y derechos *transmitidos* (art. 90.2 del RDLeg. 4/2004 del IS). Es decir, partiendo de que la LGT cuando habla de *transmisión* de obligaciones lo identifica con la *sucesión* el hecho de no haberlo introducido en el artículo 40 de la LGT es, cuanto menos, extraño. A esto hay que añadir que si el sujeto pasivo no desaparece el transmitir deudas vulnera el artículo 17.4 de la LGT en tanto que los elementos de la obligación tributaria no pueden ser alterados por los particulares. A nuestro parecer, la falta de inclusión de la escisión parcial en el artículo 40 supone la imposibilidad de transmitir las obligaciones tributarias, a pesar de lo que se señala en el artículo 253.2 de la LSA. Es más, creemos que la LGT ha considerado esta situación como un supuesto de responsabilidad tributaria solidaria del artículo 42.1 c) de la LGT, que regula la *sucesión* de empresa, en tanto que la parte del patrimonio que se segregue debe ser una unidad económica (art. 253.1 de la LSA). Si la deuda se puede identificar como proveniente de una unidad económica parece que sólo la entidad que se escinde y la que recibe dicha unidad económica deberán responder tributariamente, lo que supone una excepción al artículo 259 de la LSA. El problema está cuando la causa de la deuda no es identificable.

⁴² Señala CASTROMIL (1993, pág. 424) que la cesión global de activos y pasivos del artículo 266 se limita a aquellos casos donde sólo existe un accionista al que se le transmite la totalidad de la empresa, produciéndose una sucesión universal. Este procedimiento es diferente al de la fusión impropia (art. 250 de la LSA), en la medida en que es más económico tanto en tiempo de ejecución como en trámites y en los costes directos e indirectos de los mismos. En el ámbito tributario podemos ver las sentencias del TS de 26 de mayo de 1994 (*Normacef Fiscal*, NFJ003374) y 24 de septiembre de 1999 (*Normacef Fiscal*, NFJ008276), referidas a la sucesión de empresa.

Con relación al alcance de la responsabilidad es necesario reseñar que el artículo 40.3 hace mención a las obligaciones tributarias pendientes. A nuestro juicio, sin embargo, en un supuesto de sucesión universal se responde no sólo de las obligaciones tributarias, entendidas en su sentido más amplio, sino también, por ejemplo, de cualquier otra deuda que tenga que ver con la aplicación de los tributos como por ejemplo las costas, y las obligaciones tributarias formales.

Y mención especial merecen las sanciones. El artículo 40.5 señala que las sanciones serán exigibles a los sucesores hasta el límite del valor de la *cuota de liquidación*. Sin embargo, en estos casos no existe cuota de liquidación pues, precisamente, se trata de un supuesto de disolución sin liquidación. Parece, en cualquier caso, que sí deben responder de las mismas hasta el límite de lo aportado, conjugándose de esta manera el principio de personalidad de la pena con el de subrogación en todas las obligaciones (art. 233.1 de la LSA). Ahora bien, el problema está en la operativa de esta responsabilidad. En efecto, dejando al margen los problemas de valoración, la cuestión es determinar cómo opera la responsabilidad con relación a la obligación principal y a las sanciones cuando la suma de ambas es mayor al patrimonio neto aportado. A nuestro juicio, y de la misma manera que en las sociedades que no limitan la responsabilidad, el patrimonio adquirido responderá primero de las sanciones y lo que quede irá a enjugar las obligaciones tributarias pendientes. De esta manera, la parte de obligaciones tributarias no cubiertas con dicho patrimonio será satisfecha por la sociedad adquirente.

Por otro lado, y con relación a las sanciones, no podemos dejar de mencionar que el artículo 42.1 c), referido a la sucesión de empresa, hace responder al adquirente de las sanciones sin límites. Se produce así una contradicción entre el artículo 40.5 y el 42.1 c) que hay que resolver a favor del primero.

BIBLIOGRAFÍA

ALONSO GONZÁLEZ, L. M., y DURÁN SINDRÉU, A., (1999), «Responsabilidad tributaria y sucesión en las deudas tributarias», en AA.VV., *El ciudadano ante la Hacienda Pública. XXII Congreso Nacional de la AEDAF*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid.

ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., (2003), «Las responsabilidades de los administradores de las personas jurídicas del artículo 40.1 de la Ley General Tributaria: análisis de los presupuestos necesarios para su nacimiento», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 249.

APARICIO CARRILLO, E. J., (2003), *Los socios ante el patrimonio de la sociedad civil en liquidación*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Jaén, Jaén.

ARGÜELLES PINTOS, J., y FELTRER BAUZA, F., (2002), *Régimen Jurídico de la Responsabilidad Tributaria y su Aplicación Práctica*, Aranzadi, Pamplona.

- BANACLOCHE, J., (2003), «La recaudación que viene», *Impuestos*, núm. 22.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A., (1996), «La prescripción de la obligación del responsable tributario», *Cuadernos Jurídicos*, núm. 40.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A., (1999), *El Régimen de los grupos de sociedades en la Ley 43/95 (fundamentos, subjetividad, régimen sancionador y requisitos)*, Ed. Estudios Financieros, Madrid.
- CALVO ORTEGA, R., (2003), «El proyecto de Ley General Tributaria: Aportaciones y Aspectos Críticos», *Nueva Fiscalidad*, núm. 8.
- CANAÑABATE CLAU, D., (1999), «Transmisión de la deuda tributaria en la sucesión de la empresa: análisis de la jurisprudencia y doctrina administrativa», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 199.
- CAPILLA RONCERO, F., (1995), voz «Sociedad», *Enciclopedia Jurídica Básica*, Civitas, Madrid.
- CASTROMIL SÁNCHEZ, F., (1993), «La cesión global del activo y el pasivo. El artículo 266 de la Ley de Sociedades Anónimas», en AA.VV., *Estudios sobre la Sociedad Anónima*, tomo II, Civitas, Madrid.
- CHICO DE LA CÁMARA, P., (1997), «La responsabilidad solidaria del adquirente de una explotación económica», en AA.VV., *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, Instituto de Estudios Fiscales- Marcial Pons, Madrid.
- CHECA GONZÁLEZ, C., (2003), *Los Responsables Tributarios*, Aranzadi, Pamplona.
- CHECA GONZÁLEZ, C., (2003), «Notas sobre la nueva regulación de los responsables tributarios en el anteproyecto de la LGT», *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 5.
- DE TORRES PEREA, J. M., (2003), *Alcance de la personalidad jurídica de la sociedad civil externa*, Tirant lo blanch, Valencia.
- DELGADO GARCÍA, A. M., (2000), «Aspectos problemáticos de la afección de bienes al pago de las deudas tributarias». *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm 213.
- DÍAZ ECHEGARAY, J. L., (2002), *El administrador de Hecho de las Sociedades*, Aranzadi, Pamplona.
- FALCÓN Y TELLA, R., (2001), «La prescripción de la obligación tributaria en relación el responsable: un problema mal planteado», *Quincena Fiscal*, núm. 12.
- FALCÓN Y TELLA, R., (2003a), «La responsabilidad subsidiaria en los supuestos de contratación o subcontratación en el Anteproyecto de LGT (I): su inaplicabilidad al IVA», *Quincena Fiscal*, núm. 8

- FALCÓN Y TELLA, R., (2003b), «La responsabilidad subsidiaria en los supuestos de contratación o subcontratación en el Anteproyecto de LGT (y II): las retenciones», *Quincena Fiscal*, núm. 9.
- FALCÓN Y TELLA, R., (2003c), «La regulación de los responsables en el Anteproyecto de Ley General Tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 10.
- FALCÓN Y TELLA, R., (2003d), «Las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades disueltas y liquidadas (I): naturaleza de la responsabilidad del socio», *Quincena Fiscal*, núm. 18.
- FALCÓN Y TELLA, R., (2003e), «Las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades disueltas y liquidadas (II): especial referencia a la representación de la sociedad», *Quincena Fiscal*, núm. 19.
- GARCÍA CAVERO, P., (1999), *La responsabilidad penal del administrador de hecho de la empresa: criterios de imputación*, Bosch, Barcelona.
- GARCÍA NOVOA, C., (2002), «El procedimiento de derivación de responsabilidad de los administradores de sociedades. Aspectos sustantivos y procedimentales», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 57.
- GIRGADO PERANDONES, P., (2002), *La responsabilidad de la sociedad matriz y de los administradores en una empresa del grupo*, Marcial Pons, Madrid.
- GOERLICH PESET, J. M., (2002), «Actividades laborales externalizables: régimen jurídico», en AA.VV., *La externalización de actividades laborales (outsourcing): una visión interdisciplinar*, Lex Nova, Valladolid.
- GONZÁLEZ ORTIZ, D., (2002), *La responsabilidad tributaria en el Ordenamiento Jurídico Español*, Dykinson, Madrid.
- GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M., (1993), *La sucesión en la deuda tributaria*, Aranzadi, Pamplona.
- GUERRA REGUERA, M., (1997), *Garantías personales del crédito tributario*, Comares, Granada.
- GUERRA REGUERA, M., (1999), «¿Cuándo prescribe la obligación del responsable?», *Carta Tributaria*, monografía núm. 321.
- HERNÁNDEZ DÍAZ-AMBRONA, M. D., (1995), *La herencia yacente*, Bosch, Barcelona.
- HERRERA MOLINA, P. M., (1997), «Coautoría y participación en las infracciones tributarias y responsabilidad tributaria por actos ilícitos», en AA.VV., *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid.

- HERRERA MOLINA, P. M., (2002), «La responsabilidad de los administradores por participación en ilícitos tributarios», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 57.
- JUSTE MENCÍA, J., (2000), «En torno a la aplicación de los régimen de responsabilidad de los administradores al apoderado general de la sociedad», *Derecho de Sociedades*, núm. 14.
- LATORRE CHINER, N., (2003), *El administrador de hecho en las sociedades de capital*, Comares, Granada.
- LETE ACHIRICA, C., (2000), *La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles*, Civitas, Madrid.
- LOZANO SERRANO, C., (1998), *Responsabilidad del Adquirente de Empresa por Deudas Tributarias Anteriores a la Transmisión*, Aranzadi, Pamplona.
- LLANO SÁNCHEZ, M., (2000), «El alcance personal de la responsabilidad solidaria en los supuestos de encadenamiento de contratas y subcontratas», *Actualidad Laboral*, en soporte informático, referencia XI.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J., «La responsabilidad de los administradores por cese de actividades», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 57.
- MARTÍN JIMÉNEZ, F. J., (2000), *El procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria*, Lex Nova, Valladolid.
- MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S., (1994), *Los responsables Tributarios*, Instituto de Estudios Fiscales. Marcial Pons.
- MOSCARDÓ MORALES-VARA DE REY, M. y RAMILO RODRÍGUEZ DE ROBLES, I., (1996), «Responsabilidad de carácter penal», en J & A Garrigues Abogados, *Responsabilidad de consejeros y altos cargos de sociedades de capital*, McGraw-Hill, Madrid.
- MUÑOZ PÉREZ, A. F., (2001), «La responsabilidad del liquidador de la sociedad anónima», *Revista de Sociedades*, núm. 17.
- MUÑOZ PÉREZ, A. F., (2002), *El proceso de liquidación de la Sociedad Anónima*, Aranzadi, Pamplona.
- OLMO GASCÓN, A. M., (2002), *Los derechos laborales del trabajo en contratas*, Comares, Granada.
- PAZ-ARES, C., (2003), «La responsabilidad de los Administradores como Instrumento de Gobierno Corporativo», *Derecho de Sociedades*, núm. 20
- PERDICES HUETOS, A., (2002), «Significado actual de los "administradores de hecho": los que administran de hecho y los que de hecho administran», *Derecho de Sociedades*, núm. 18.

- RAMÍREZ MARTÍNEZ, J. M., (2002), «La responsabilidad del empresario principal en las contratas y subcontratas», en AA.VV., *La externalización de actividades laborales (outsourcing): una visión interdisciplinar*, Lex Nova, Valladolid.
- RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., (1998), «La participación del asesor fiscal en la comisión de infracciones tributarias», en AA.VV., *El ejercicio de las funciones del asesor fiscal en el Ordenamiento Tributario español*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid.
- ROZAS VALDÉS, J. A., (2003), «Sucesores y Responsabilidad en el proyecto de la Ley General Tributaria», *Gaceta Fiscal*, núm. 226.
- RUIBAL PEREIRA, L., (1997), *La sucesión en Derecho Tributario. Especial referencia a la sucesión de empresa*, Lex Nova, Valladolid.
- VARONA ALABERN, J. E., (2000), *El crédito tributario en la quiebra*, Lex Nova, Valladolid.
- ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., «La responsabilidad solidaria por conductas obstativas del embargo en el apremio administrativo», *Tribuna Fiscal*, núm. 109.