

JOAQUÍN ÁLVAREZ MARTÍNEZ

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad
de Zaragoza*

Este trabajo ha sido seleccionado y ha obtenido el **Accésit Especial Premio Estudios Financieros 2003** en la Modalidad de **TRIBUTACIÓN**.

El Jurado ha estado compuesto por: don Vicente RAMBLA MOMPLET, don Inocente ALTOZANO FERRAGUT, don José DÍAZ DELGADO, don Carmelo LOZANO SERRANO, don Andrés SÁNCHEZ PEDROCHE y doña María Teresa SOLER ROCH.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato del autor.

Extracto:

UNA de las cuestiones más polémicas y controvertidas en el ámbito de la responsabilidad tributaria ha sido, sin lugar a dudas, la relativa a la exigencia de dicha responsabilidad a los administradores de las personas jurídicas. Con el presente trabajo se ha pretendido, en exclusiva, examinar los diferentes presupuestos cuya concurrencia determina el nacimiento de los diferentes supuestos de responsabilidad previstos, en relación a los referidos administradores, en el artículo 40.1 de la LGT hoy vigente.

A tal fin, y una vez efectuada la oportuna distinción entre las dos hipótesis de responsabilidad contempladas en dicho precepto, nuestro estudio se inicia con el análisis del presupuesto común o genérico de ambos casos de responsabilidad, lo que ha conllevado la delimitación, a estos efectos, de la figura del administrador, incluidos todos los aspectos relativos a la prueba de tal condición.

Efectuado lo anterior, se procede al examen del presupuesto específico de la responsabilidad contemplada en el párrafo primero del ya citado artículo 40.1 de la LGT, lo cual ha sido llevado a cabo a través del análisis de las diversas conductas de los administradores cuya presencia ha resultado determinante en la comisión de una infracción tributaria por parte de la persona jurídica administrada.

Por último, el trabajo concluye con el estudio del presupuesto específico de la responsabilidad recogida en el párrafo segundo del precepto arriba mencionado, para lo cual se ha procedido a concretar tanto el significado que debe atribuirse al concepto «cese de actividad» como las características propias del mismo, incidiendo asimismo en la necesidad de la ausencia de disolución de la respectiva persona jurídica.

* Con posterioridad a la concesión del accésit especial, y por petición expresa del *Centro de Estudios Financieros*, el presente trabajo ha sido objeto de la correspondiente revisión y actualización normativa.

Sumario:

Abreviaturas.

- I. Aproximación al problema debatido. La determinación de los referidos presupuestos: diferenciación entre los párrafos primero y segundo del artículo 40.1 de la LGT.
- II. La condición de administrador como presupuesto genérico.
 - a) La interpretación del término «administradores».
 - b) Concurrencia temporal y prueba de la condición de administrador: en especial, la cuestión de la inscripción registral.
 - c) Administradores personas jurídicas y exigencia de responsabilidad.
- III. La comisión de infracciones tributarias ex artículo 40.1, párrafo primero, de la LGT.
 - a) Las conductas de los administradores determinantes de la comisión de infracciones tributarias: caracterización general. Concurrencia temporal y prueba de las mismas.
 - b) Examen particularizado y delimitación de las diversas conductas de los administradores determinantes de la comisión de infracciones tributarias.
- IV. El cese de actividad ex artículo 40.1, párrafo segundo, de la LGT.
 - a) La delimitación del concepto «cese de actividades»: su carácter fáctico y definitivo. Circunstancias específicas indicadoras del referido cese.
 - b) La ausencia de disolución de las personas jurídicas: el incumplimiento de la normativa mercantil en la materia.

ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AN	Audiencia Nacional
art./arts.	Artículo/s
CC	Código Civil
CCo.	Código de Comercio
CE	Constitución Española
CP	Código Penal
DGIFT	Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria
DGRN	Dirección General de los Registros y del Notariado
DGT	Dirección General de Tributos
FJ	Fundamento Jurídico
ISoc.	Impuesto sobre Sociedades
LCoop.	Ley de Cooperativas
LDGC	Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes
LGT	Ley General Tributaria
LPAC	Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común
LSA	Ley de Sociedades Anónimas
LSRL	Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada
OTA	Ordenanza Tributaria Alemana
RRM	Reglamento del Registro Mercantil
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia

I. APROXIMACIÓN AL PROBLEMA DEBATIDO. LA DETERMINACIÓN DE LOS REFERIDOS PRESUPUESTOS: DIFERENCIACIÓN ENTRE LOS PÁRRAFOS PRIMERO Y SEGUNDO DEL ARTÍCULO 40.1 DE LA LGT

Constituye el objeto del presente estudio la determinación y análisis de los distintos presupuestos cuya concurrencia provoca el nacimiento de las diferentes hipótesis de responsabilidad previstas, en relación a los administradores de las personas jurídicas, en el artículo 40.1 de la LGT, tema este que, como es bien sabido, ha sido, por su innegable relevancia, objeto de permanente atención no sólo por parte de nuestra doctrina, sino también por nuestros Tribunales, circunstancia de la cual da constancia el elevado número de pronunciamientos recaídos cada año al respecto del mismo.

Junto a lo anterior, el interés del tema viene también motivado por el hecho de que se trata de una materia tradicionalmente regulada por nuestra LGT, pues si bien el legislador de 1963 omitió cualquier referencia acerca de esta cuestión ¹, pronto volvió sobre sus pasos, introduciendo, a través de la Ley 60/1969, la primera previsión al respecto ², la cual sería reformada años más tarde como consecuencia de la Ley 10/1985, siendo el texto resultante de esta última reforma el que hoy se mantiene en vigor ³. Por lo demás, y a mayor abundamiento, el Proyecto de la futura LGT sigue prestando atención a esta cuestión en su articulado, y ello de una forma similar a la vigente en el instante presente ⁴, lo que, además de remarcar la trascendencia del tema, hace que el análisis que del mismo se efectúe en las líneas sucesivas no pierda su valor en el caso de que aquélla vea definitivamente la luz.

Entrando ya en el examen de la cuestión objeto del presente estudio, conviene recordar que el texto actual que presenta el artículo 40.1 de la LGT es el siguiente: «Serán responsables subsidiariamente de las infracciones tributarias simples y de la totalidad de la deuda tributaria en los casos de infracciones graves cometidas por las personas jurídicas, los administradores de las mismas que no realizaren los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, consintieren el incumplimiento por quienes de ellos dependan o adoptaren acuerdos que hicieran posible la comisión de tales infracciones.

Asimismo, serán responsables subsidiariamente, en todo caso, de las obligaciones tributarias pendientes de las personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, los administradores de las mismas».

Como de inmediato se desprende de la lectura del precepto arriba transcrito, la reforma llevada a cabo en 1985 vino a tipificar, en el conjunto de dicho artículo, dos hipótesis de responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas completamente diferentes, a saber: a) la derivada de la comisión de infracciones tributarias por parte de éstas (art. 40.1, párrafo primero) y b) la resultante del cese en sus actividades de las mismas teniendo obligaciones tributarias pendientes (art. 40.1, párrafo segundo). Advertido lo anterior, cabría afirmar, en un primer instante y sin perjuicio de todas las consideraciones que a este respecto se efectuarán en páginas ulteriores, que el nacimiento de cada uno de los casos de responsabilidad mencionados se supedita a la concurrencia de los siguientes presupuestos:

- Así, en el caso de la responsabilidad contemplada en el párrafo primero del susodicho artículo, dichos presupuestos serían los tres siguientes: la existencia de una obligación tributaria a cargo de la persona jurídica; la condición de administrador de la misma; y, en último lugar, la realización por parte del administrador de una determinada conducta ilícita en el cumplimiento de sus obligaciones cuyo resultado provoca la comisión de una infracción tributaria imputable a la persona jurídica.
- Por su parte, también en el supuesto de responsabilidad previsto en el párrafo segundo del precepto en cuestión serían necesarios tres presupuestos: el haber cesado la persona jurídica en sus actividades; la condición de administrador de la misma en el instante en que tiene lugar el mencionado cese de actividad; y, por último, la existencia, en dicho momento, de obligaciones tributarias pendientes de pago a cargo de la referida persona jurídica.

A la vista de lo anterior, resulta obvio que el esqueleto estructural de ambas hipótesis de responsabilidad presenta, como *elementos comunes o genéricos*, los relativos a la cualidad de administrador de una persona jurídica (en un determinado momento) y la presencia de obligaciones tributarias (infringidas en el primer caso, pendientes de pago en el segundo); junto a ello, cada una de dichas hipótesis contiene asimismo *un elemento propio y específico*: la conducta ilícita del administrador que determina la comisión de una infracción tributaria por parte de la entidad administrada –párrafo primero del art. 40.1 de la LGT– y el cese de actividades de la persona jurídica –párrafo segundo del referido precepto–.

Siendo esto así, entendemos que el análisis de los diferentes presupuestos a los que acabamos de hacer mención debe realizarse llevando a cabo, en el orden indicado, un examen individualizado de los mismos, dado que cada uno de ellos presenta, como tendremos oportunidad de comprobar, una problemática singular. No obstante, es preciso advertir, antes de comenzar el referido análisis, que en las líneas sucesivas prescindiremos de efectuar cualquier tipo de consideración acerca de las obligaciones tributarias arriba referidas, dado que su apreciación, en cuanto presupuesto necesario para que surja alguno de los casos de responsabilidad antes mencionados, no plantea, en sí misma, ningún tipo de controversia, siendo más bien a la hora de concretar el alcance o extensión de cada uno de ellos donde han surgido las discrepancias ⁵.

II. LA CONDICIÓN DE ADMINISTRADOR COMO PRESUPUESTO GENÉRICO

Como acaba de indicarse, las dos hipótesis de responsabilidad reguladas en el artículo 40.1 de la LGT exigen, como presupuesto común de ambas, la presencia de una o varias personas –físicas o jurídicas⁶– que reúnan la condición de administrador de una entidad jurídica⁷, lo cual suscita de inmediato, a nuestro entender, diversos problemas: en primer lugar, el relativo al significado que debe atribuirse a la expresión «administradores» recogida en dicho precepto; en segundo término, el referente a la concurrencia y prueba de dicha condición en el instante en que acontecen los restantes presupuestos que configuran los diversos casos de responsabilidad contemplados en el referido artículo; y, por último, y para aquellas situaciones en que el cargo de administrador sea desempeñado por una persona jurídica (actuando en su representación una persona física⁸), el concerniente a la determinación de a cuál de ellas le serán exigibles, en su caso, las responsabilidades en cuestión.

a) La interpretación del término «administradores».

Adentrándonos en el primero de los problemas mencionados, y al objeto de plantear la cuestión en sus términos exactos, es preciso indicar la existencia, en este concreto punto, de una doble opción interpretativa: una primera, de carácter estricto, de acuerdo con la cual únicamente estarían sometidos a las responsabilidades tributarias objeto de examen aquellos sujetos que, de conformidad con la normativa mercantil, ostenten *formalmente* la condición de administradores; y una segunda, más amplia, según la cual el sometimiento a tales responsabilidades abarcaría no sólo a los administradores en sentido formal, sino, en general, a todos aquellos sujetos que, desde una *perspectiva funcional*, desempeñan las labores de gestión y dirección económica de la sociedad.

Más en concreto, la segunda de las tesis expuestas –cuya aplicación, en lo que concierne a la materia tributaria, se manifestó en un primer momento en el ámbito penal⁹– entiende que la cualidad de administrador, a los efectos indicados, constituye un *presupuesto fáctico* que no viene determinado por la denominación del cargo desempeñado, sino por el contenido legal o estatutario de los cometidos propios del mismo. Así pues, y de conformidad con dicha tesis –que cuenta con algunos apoyos, si bien minoritarios, en la doctrina¹⁰ y jurisprudencia¹¹ tributarias–, las responsabilidades en cuestión resultarían exigibles, además de a los administradores *stricto sensu*, a todos aquellos sujetos que, careciendo formalmente de tal condición (gerentes, directores generales, apoderados generales, administradores de hecho¹², etc.), ejerzan, de manera efectiva, funciones de administración en el seno de una persona jurídica.

Evidentemente, no cabe duda de que la opción interpretativa ahora expuesta, al tratar de forma idéntica a quienes desempeñen la gestión efectiva de la persona jurídica con absoluta independencia de su denominación, resulta ser, además de lógica, la más respetuosa desde la perspectiva del principio de igualdad, pues de no aceptarse la misma se producirían efectos indeseados en este punto. Así, es obvio que de rechazarse tal interpretación la responsabilidad subsidiaria contemplada en el párrafo primero del artículo 40.1 de la LGT sólo sería exigible a los administradores formalmente reputados como tales, pero no a los fácticos, lo que supondría, en el caso de que estos últimos colaborasen en la comisión de la infracción imputada a la persona jurídica, que a dichos administrado-

res fácticos les sería exigible la responsabilidad prevista en el artículo 38.1 de dicha Ley ¹³, la cual, al ser solidaria, resulta más gravosa que aquélla, cuando menos desde un punto de vista procedimental ¹⁴. Junto a ello, y ya en lo que concierne a la responsabilidad recogida en el párrafo segundo del referido artículo 40.1, también ésta resultaría únicamente exigible a los administradores *stricto sensu*, viéndose exentos de ella los administradores *de facto*, los cuales quedarían, además, totalmente impunes en estos supuestos, al no existir en la LGT –a diferencia del caso anterior– otra hipótesis de responsabilidad en la que ubicar este tipo de situaciones.

No obstante lo anterior, estimamos que, *lege data*, ha de sostenerse la primera de las opciones interpretativas expuestas con anterioridad, debiendo por tanto imputarse las responsabilidades contempladas en el artículo 40.1 de la LGT exclusivamente a los administradores de las personas jurídicas que, *de modo formal*, reúnan dicha condición, tesis esta que, en la esfera tributaria, ha sido mantenida de un modo mayoritario por nuestros autores ¹⁵ y Tribunales ¹⁶ y que, estimamos, resulta refrendada en la actualidad por los siguientes argumentos:

- En este sentido, y en primer lugar, es evidente que cuando el legislador ha querido imputar una determinada responsabilidad a los administradores *de facto* lo ha hecho de forma expresa, indicándolo así en la norma correspondiente. Ello viene sucediendo –y puede apreciarse– no sólo en otros sectores de nuestro ordenamiento jurídico cuando, a estos efectos, se realiza la correspondiente alusión al administrador de hecho, como sucede en la esfera penal ¹⁷ o en la mercantil ¹⁸, sino también en el propio ámbito tributario, pues no en vano existen (o, mejor, han existido) ejemplos normativos que demuestran cómo también en este campo se ha procedido a equiparar el tratamiento dado, en materia de responsabilidad, a los administradores –por así denominarlos– formales y funcionales (directores, gerentes, apoderados generales, etc.) cuando se ha estimado oportuno o necesario ¹⁹, circunstancia que, como sabemos, no tiene lugar en sede del artículo 40.1 de la LGT ²⁰.
- Junto a lo anterior, y en segundo lugar, cabe señalar que si bien no puede ponerse en duda que la concreción del concepto «administrador» es una cuestión que se sitúa extramuros del ordenamiento tributario, ello no significa que constituya una mera cuestión de carácter o naturaleza fáctica, debiendo recurrirse a tal fin, de conformidad con lo previsto en los artículos 23 y 9.2 de la LGT, a los preceptos que constituyen el Derecho común en la materia, esto es, la normativa mercantil ²¹, la cual ha delimitado con detalle el régimen jurídico y los requisitos y condiciones necesarias para ser considerado y ostentar la condición de administrador ²², diferenciando esta figura de otras que, pese a desempeñar funciones de gestión efectiva en el seno de una empresa ²³, no pueden ser identificadas con aquélla.
- Por último, como tercer argumento y conectado de forma específica con la previsión recogida en el párrafo primero del artículo 40.1 de la LGT, debe recordarse que la misma contempla una hipótesis de responsabilidad por infracciones tributarias, circunstancia esta que exige, a nuestro juicio, que los términos allí recogidos sean objeto de una *interpretación rigurosa y estricta* ²⁴, sin que puedan llevarse a cabo interpretaciones extensivas de los mismos a través de un procedimiento analógico *in malam partem*, so pena de vulnerar con ello las exigencias derivadas de ciertos principios –como el de tipicidad o el de legalidad– que cuentan con un evidente refrendo constitucional ²⁵.

Así pues, y como ya hemos indicado, los argumentos expuestos resultan, en nuestra opinión, suficientes para decantarnos, en el marco normativo actualmente vigente, por la tesis que considera exigibles las responsabilidades contempladas en el artículo 40.1 de la LGT únicamente a aquellos sujetos que, de conformidad con la legislación aplicable, reúnan *de manera formal* la condición de administrador de una persona jurídica ²⁶, lo cual no significa, empero, que estimemos que sea ésta la solución más lógica, ni la que convenga mantener en el futuro en esta materia.

En este sentido, somos de la opinión que, *lege ferenda*, las responsabilidades arriba referidas deberían exigirse, con independencia de las categorías mercantiles existentes, a todos aquellos sujetos que, desde una *perspectiva fáctica*, desempeñasen funciones o cometidos que implicasen la dirección y gestión efectiva de una entidad jurídica, intención esta que parece ser también la mantenida por la futura LGT ²⁷. De este modo –mediante la superación del criterio formal por uno funcional (en la línea así avanzada por la legislación penal)– no solamente se exigirían tales responsabilidades a quienes en verdad realizan los actos u omisiones que constituyen el presupuesto de hecho de aquéllas ²⁸, sino que se evitarían los problemas –ya señalados– que se derivan de la tesis formalista, si bien somos conscientes que ello generaría otros nuevos, vinculados, en lo fundamental, a la cuestión de la prueba de la condición de gestor efectivo de la sociedad ²⁹.

Y es precisamente el tema de la prueba la segunda de las cuestiones que, como ya se indicó en un instante anterior, debe ocupar nuestra atención, dado que, como es sabido, la exigencia de las responsabilidades previstas en el artículo 40.1 de la LGT a los administradores de las personas jurídicas requiere no sólo que existan uno o varios sujetos que reúnan tal condición, sino que, además, es necesario que ello se produzca, desde la perspectiva temporal, en plena concurrencia con el resto de los presupuestos que determinan el nacimiento de alguna de dichas responsabilidades, exigencia esta reconocida no sólo por la doctrina ³⁰ y la jurisprudencia ³¹, sino también por la propia Administración tributaria ³². De ahí que dediquemos las siguientes líneas al análisis de esta concreta cuestión.

b) Concurrencia temporal y prueba de la condición de administrador: en especial, la cuestión de la inscripción registral.

Procediendo en la forma arriba indicada, debe señalarse de inmediato que la cuestión de la demostración o prueba de la condición de administrador cuando se den los restantes requisitos que generan las responsabilidades en cuestión –tarea esta que, en buena lógica, incumbe a los órganos competentes de la Hacienda Pública ³³– ha venido gravitando, en lo fundamental, en torno al tema de la *inscripción registral* de la referida condición y de la eficacia y alcance de la misma en cuanto mecanismo probatorio, siendo dos las tesis que, a este respecto, se han venido a mantener: 1) la que otorga a las inscripciones del Registro Mercantil un valor absoluto y definitivo a la hora de concretar quiénes ostentan la cualidad de administrador; y 2) aquella según la cual las referidas inscripciones carecen de dicho alcance, pudiendo desvirtuarse el contenido del susodicho Registro.

La primera de las opciones expuestas –que ha sido mantenida por un cierto sector jurisprudencial ³⁴ y por algún autor de nuestra doctrina ³⁵– encuentra su fundamento, de una parte, en la *obligatoriedad*, normativamente establecida, de inscribir el nombramiento y cese de los administradores en

el Registro Mercantil ³⁶ y, de otra, en el denominado *principio de publicidad material del citado Registro*, tanto en su vertiente positiva –principio de legitimación–, en cuanto que el contenido del mismo se presume exacto y válido (art. 7.1 del RRM), como negativa –principio de oponibilidad–, en la medida en que los actos sujetos a inscripción sólo serán oponibles a terceros de buena fe (en nuestro caso, la Administración tributaria) desde su publicación en el Boletín Oficial del referido Registro (art. 9.1 del RRM).

Frente a la anterior se sitúa la segunda de las tesis expuestas –que cuenta asimismo con un cierto respaldo de nuestros Tribunales ³⁷ y de la que se ha hecho eco la práctica totalidad de nuestra doctrina ³⁸–, tesis esta que, como se ha indicado, permite la posibilidad de destruir la apariencia registral y que, a nuestro juicio, goza de más y mejores fundamentos, los cuales pueden resumirse de la siguiente forma:

- En primer lugar, que si bien es cierto que el RRM proclama la presunción de exactitud y validez del contenido de sus libros, ello no significa que tal presunción no admita prueba en contrario (presunción *iuris tantum*), circunstancia reconocida por nuestro TS en relación a otros Registros públicos ³⁹ y que, en nuestro caso, se deriva de la aplicación de las previsiones que, en materia de presunciones, establecen el CC, la LGT y la LDGC ⁴⁰. Por lo demás, e incidiendo en esta línea, el otorgamiento de validez absoluta a las inscripciones registrales supondría, en nuestra opinión, limitar de forma injustificada los medios de prueba que la normativa tributaria permite utilizar en los procedimientos de tal naturaleza ⁴¹ e ignorar el valor atribuido a esos otros medios probatorios ⁴², todo ello sin olvidar las posibles conclusiones absurdas a las que podía llegar a conducirnos la tesis en cuestión ⁴³.
- Junto a lo anterior, y en segundo lugar, cabe indicar que la propia normativa mercantil no supedita la adquisición de la condición de administrador al hecho de la inscripción de su nombramiento como tal, sino que éste surte efectos desde el instante mismo de la *aceptación* de dicho cargo ⁴⁴. En consecuencia, la inscripción carece en estos casos, y a diferencia de otros íntimamente relacionados ⁴⁵, de eficacia constitutiva –conclusión refrendada no sólo por la jurisprudencia del TS ⁴⁶, las Resoluciones de la DGRN ⁴⁷ y la doctrina mercantilista ⁴⁸, sino también por la propia Administración tributaria ⁴⁹–, por lo que el nombramiento de administrador, si ha sido aceptado por quien ha de desempeñar tal cargo ⁵⁰, desplegará toda su eficacia a partir del momento de la citada aceptación y *con total independencia de su ulterior inscripción*, tesis que algunos Tribunales han hecho asimismo extensiva a las hipótesis de pérdida de la condición de administrador ⁵¹.
- Por último, y ya en lo referente en exclusiva a la hipótesis de responsabilidad por infracciones regulada en el párrafo primero del artículo 40.1 de la LGT, estimamos, siguiendo la opinión mantenida por el TEAC en algunas de sus Resoluciones, que resulta dudosamente admisible, desde la perspectiva constitucional, el pretender derivar una responsabilidad de tal naturaleza sobre la base única de una presunción registral ⁵², en especial si tenemos en cuenta las especiales cautelas que deben guardarse en esta materia por las exigencias derivadas de principios tales como el de presunción de inocencia o el de culpabilidad y el carácter supletorio e indirecto que, desde la jurisprudencia, se viene otorgando a las presunciones como medio probatorio ⁵³.

Así pues, los argumentos que acaban de ser expuestos permiten, a nuestro entender, afirmar que el contenido del Registro Mercantil no será definitivo a la hora de concretar quiénes ostentan o no la condición de administrador de una persona jurídica a los efectos de exigir las responsabilidades reguladas en el artículo 40.1 de la LGT, pudiendo demostrarse la inexactitud del mismo a través de los oportunos mecanismos probatorios. Ello no significa que los órganos de la Administración tributaria no puedan acudir, con este objeto, al citado Registro –tal y como viene siendo habitual en la práctica–, sino solamente el reconocimiento, a los sujetos que en el mismo figuren como administradores, de la posibilidad de poder destruir dicha apariencia mediante prueba en contrario. Es más, tampoco la propia Administración tributaria puede verse vinculada por los datos registrales, pudiendo derivar la acción de responsabilidad contra quien, siendo jurídicamente administrador (por haber aceptado el cargo para el que fue nombrado), no figure aún como tal en el referido Registro (por no haberse practicado la inscripción pertinente) ⁵⁴, si bien, obviamente, serán los órganos de aquélla a quienes incumbirá, en estos casos, la carga de probar las posibles inexactitudes del mismo, circunstancia reconocida en alguna ocasión por nuestros Tribunales ⁵⁵.

Por lo demás, y como precisión adicional en este concreto punto, conviene añadir que la utilización, por parte de la Administración tributaria, de los datos obrantes en el Registro a los efectos arriba indicados sólo podrá reputarse lícita en la medida en que aquélla sea considerada tercero de buena fe ⁵⁶, circunstancia que, obviamente, no se producirá cuando la Administración en cuestión tenga conocimiento, por razón de las actuaciones practicadas en el expediente, de datos diferentes a los registrales (o de la inexactitud de estos últimos) ⁵⁷, existiendo incluso algunos pronunciamientos del TEAC que, yendo más allá en esta concreta cuestión, han venido a negar, de *forma absoluta*, que la Hacienda Pública pueda alegar la condición de tercero de buena fe, en la medida en que ésta cuenta con instrumentos legales más que suficientes para determinar en cada momento quiénes ostentan la condición de administrador de una persona jurídica ⁵⁸.

Como puede verse, la cuestión de la inscripción registral y de su alcance y eficacia constituye, en efecto, un problema esencial a la hora de determinar quién ostenta, en un determinado momento, la condición de administrador de una persona jurídica, cualidad esta que, como sabemos, es, en sí misma ⁵⁹, presupuesto necesario, aunque no suficiente por sí solo, para proceder a derivar las responsabilidades reguladas en el artículo 40.1 de la LGT ⁶⁰. Ahora bien, no es éste el único problema, dado que en este ámbito pueden plantearse otros diferentes, entre los cuales cabe destacar, en primer lugar, el relativo a la fijación del instante concreto en que debe entenderse producida la pérdida de la condición de administrador y, en segundo término, el referente a la determinación de las consecuencias que, a los efectos aquí examinados, se producen en aquellas situaciones en que el administrador desconoce su nombramiento como tal por haber sido realizado éste de forma irregular (cuando no claramente fraudulenta).

En lo que respecta a la primera cuestión planteada, cabe señalar que la pérdida de la cualidad de administrador debe entenderse producida, en un principio, cuando *tenga lugar* alguna de las causas que la provoca ⁶¹, si bien existe, en la normativa mercantil actual, alguna excepción a esta regla general ⁶². No obstante, es preciso advertir que dicha regla no resultará de aplicación en aquellas situaciones en que el cese del administrador conlleve que el órgano de administración de la persona

jurídica quede totalmente vacante (sin titulares) o resulte inoperante ⁶³, dejando a ésta *descabezada* ⁶⁴, hipótesis estas en las que los administradores, a fin de evitar la paralización de la vida societaria, seguirán ostentado tal cargo en tanto en cuanto no se adopten, conforme a la legislación vigente, las medidas precisas que posibiliten el nombramiento de nuevos administradores ⁶⁵, tesis esta compartida no sólo por la doctrina ⁶⁶, sino también por nuestros Tribunales ⁶⁷.

Por su parte, y ya en lo que concierne a la segunda de las cuestiones suscitadas, conviene recordar que la situación arriba descrita no resulta infrecuente en la práctica, figurando inscritos en el Registro Mercantil, en calidad de administradores de una sociedad, personas que desconocen totalmente tal situación. En estos supuestos, que revelan en la generalidad de los casos un evidente comportamiento delictivo, es obvio, como bien se ha indicado, que corresponderá a esos pretendidos administradores demostrar la falsedad de tales datos a través de las acciones judiciales procedentes ⁶⁸, debiendo actuar la Administración tributaria en estas situaciones con una especial prudencia, pudiendo adoptar las medidas cautelares necesarias para asegurar la satisfacción de la deuda tributaria objeto de derivación pero absteniéndose de continuar el procedimiento iniciado en tanto no se resuelvan dichas acciones ⁶⁹ y sin que, en modo alguno, proceda la exigencia de responsabilidad respecto de aquellos sujetos en el caso de que su nombramiento como administradores sea declarado nulo ⁷⁰.

c) Administradores personas jurídicas y exigencia de responsabilidad.

Una vez solventadas en las páginas anteriores diversas e importantes cuestiones –terminológicas, temporales y probatorias– relativas a la delimitación de los sujetos que ostentan la condición de administradores de una persona jurídica a los efectos de lo dispuesto en el artículo 40.1 de la LGT, sólo resta solventar, siguiendo el esquema fijado en su momento, una última interrogante en este punto: la determinación de quién deberá hacer frente a las responsabilidades contempladas en dicho precepto cuando, haciendo uso de la posibilidad contemplada en este sentido por la normativa mercantil, el cargo de administrador se atribuya a una persona jurídica y actúe en su representación una persona física ⁷¹.

El problema ahora expuesto ha sido objeto de atención en el seno de la propia doctrina mercantil, habiéndose entendido en este ámbito, de forma mayoritaria, que en estas situaciones la responsabilidad de carácter civil que pueda contraer el representante por razón de su actuación será exigible a la persona jurídica representada y no a la persona física representante, todo ello sin perjuicio de las posibles responsabilidades, orgánicas o civiles, en que ésta puede incurrir frente a aquélla en atención a su calidad de administrador o apoderado voluntario de la misma, respectivamente ⁷².

En nuestra opinión, la aplicación en sede tributaria de la solución que acaba de exponerse podría plantear algunas dificultades, especialmente en la hipótesis prevista en el párrafo primero del artículo 40.1 de la LGT, en la medida en que la misma regula, como ya ha quedado indicado con anterioridad, un supuesto de responsabilidad por infracciones tributarias, razón por la cual su exigencia requerirá tener bien presente determinados principios esenciales del Derecho sancionador como el de culpabilidad y, sobre todo, el de personalidad, lo que, en principio, nos inclinaría a impu-

tar la referida responsabilidad a la persona física representante, al ser ésta, y no la persona jurídica representada, la que llevaría a cabo, en último extremo, las actuaciones origen de la referida responsabilidad.

No obstante lo anterior, estimamos que, de conformidad con lo dispuesto en la normativa actualmente vigente, ha de rechazarse esta última posibilidad, debiendo imputarse en estas situaciones las responsabilidades a las que nos venimos refiriendo a *la persona jurídica* que ostenta la condición de administrador, opinión que es compartida por otros autores en el seno de la doctrina tributarista ⁷³ y que se encuentra respaldada, a nuestro juicio, por los siguientes argumentos:

- Así, y desde una perspectiva terminológica, conviene recordar, en primer lugar, que el artículo 37 de la LGT dispone que «La ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria, junto a los sujetos pasivos o deudores principales, a otras *personas*, solidaria o subsidiariamente», lo que, si bien suscita la duda de si la cualidad de responsable puede ser atribuida a un ente sin personalidad jurídica ⁷⁴, deja claro –al no establecer precisión adicional alguna– que tal condición podrá recaer tanto en las personas físicas como en las jurídicas ⁷⁵. A ello se une no sólo el hecho de que la normativa mercantil permite que el cargo de administrador pueda ser desempeñado por una persona jurídica, sino también que esa misma normativa –en concreto el art. 143 del RRM– advierte expresamente que la persona física designada para el ejercicio de las funciones propias del cargo «representa» a la entidad jurídica, lo que demuestra, de modo indiscutible, que el administrador lo es la persona jurídica ⁷⁶.
- Junto a lo anterior, y en segundo lugar, debe señalarse que cuando nuestro legislador ha optado por imputar una determinada responsabilidad a la persona física que, en representación de una entidad jurídica, desempeña el cargo para el cual ésta ha sido nombrada, lo ha hecho expresamente, estableciéndolo así en la correspondiente norma ⁷⁷.
- Por último, y como tercer argumento, debe recordarse que las consecuencias derivadas de las responsabilidades previstas en el artículo 40.1 de la LGT son, incluso en el supuesto contemplado en su párrafo primero, de *naturaleza patrimonial*, por lo que no existe impedimento alguno para que puedan ser asumidas por las personas jurídicas. Es más, la asunción de tales responsabilidades por parte de éstas parece ser la solución lógica si nos atenemos al esquema normativo actual de la LGT, en la medida en que son las personas jurídicas administradas –y no quienes por las mismas actúan (los administradores)– las *responsables/autoras directas* de las infracciones tributarias por ellas cometidas (art. 77.3 de dicha Ley), asumiendo, de forma asimismo directa, las correspondientes sanciones; de ahí que, siendo esto así, deba admitirse también la imputación, *vía responsabilidad* del artículo 40.1, párrafo primero, de la LGT, de las consecuencias derivadas de dichas infracciones a las personas jurídicas que reúnan la condición de administradores ⁷⁸.

En consecuencia, y a tenor de los argumentos expuestos, resulta evidente, en el instante presente, que cuando el administrador de una determinada sociedad reúna la condición de persona jurídica será ésta a quien deberán imputarse los efectos derivados de las responsabilidades

previstas en el artículo 40.1 de la LGT, habiéndose planteado no obstante, en el seno de la doctrina, alguna cuestión adicional acerca de la posibilidad de exigir en estos supuestos la referida responsabilidad al representante persona física convenientemente designado por el administrador persona jurídica.

Y en este sentido se ha venido a pronunciar MARTÍN FERNÁNDEZ, quien, analizando el párrafo primero del precepto arriba indicado y pese a reconocer que en estos casos la responsabilidad corresponde al administrador persona jurídica, ha entendido, en relación a aquellas situaciones en las que exista una pluralidad de administradores responsables –uno de los cuales sea una entidad jurídica– y dicha responsabilidad sea exigida a la misma (la entidad administradora) siendo declarada insolvente, que procederá derivar, a su vez, la referida responsabilidad a la persona física que la represente, siempre que ésta sea administrador de la susodicha entidad ⁷⁹.

A nuestro juicio, la tesis expuesta por el citado autor carece de fundamento normativo y ello porque, como sabemos, la responsabilidad prevista en el párrafo primero del artículo 40.1 de la LGT resulta exigible, *en exclusiva*, a quienes ocupen la posición de administradores de la persona jurídica que haya cometido una infracción tributaria, sin que dicho precepto establezca, en ningún momento, una suerte de «responsabilidad de segundo grado» imputable al administrador de la entidad jurídica administradora que, en representación de esta última, actúa por ella en el seno de la sociedad infractora. De ahí que, siguiendo a GARCÍA NOVOA y HERRERA MOLINA ⁸⁰, entendamos que en la hipótesis arriba planteada la Administración tributaria podrá, con base en lo dispuesto en el artículo 37.6 de la LGT, exigir el pago íntegro de la deuda a cualquiera de los restantes administradores de la entidad jurídica infractora (siempre, claro está, que éstos hayan realizado, además, el presupuesto de hecho específico que hace nacer la referida responsabilidad) ⁸¹, sin perjuicio de las posibles acciones civiles de regreso entre aquéllos ⁸².

No obstante lo anterior, y pese a reafirmarnos en la tesis por nosotros defendida al respecto del tema debatido en este epígrafe, estimamos, *lege ferenda*, que la responsabilidad que venimos examinando debería ser imputada y asumida, no por la persona jurídica administrador, sino por la *persona física representante* de la misma. Y no sólo eso, sino que al ser el elemento humano un factor esencial en la toma de decisiones por parte de los entes jurídicos, deberían ser las personas físicas que ocupan la posición de administradores (o las que, en su caso, representan a los administradores personas jurídicas) quienes, en estas situaciones, fueran considerados *autores directos* de la infracción, siendo aquellas –y no la sociedad administrada– las que, en calidad de sujetos infractores, hicieran frente a las correspondientes sanciones.

Evidentemente, de aceptarse el planteamiento propuesto vendría a superarse el esquema normativo hoy vigente a este respecto en nuestro ordenamiento tributario, en el cual, como es sabido, se incluye a los entes jurídicos entre los posibles sujetos activos de las infracciones tributarias (art. 77.3 de la LGT) ⁸³, previsión legislativa que, pese a haberse intentado justificar sobre la base de diversos argumentos ⁸⁴, ha sido objeto de severas críticas por parte de nuestra doctrina, las cuales han venido a centrarse, básicamente, en las dos siguientes circunstancias: 1) en la dificultad que plan-

tea, en estas situaciones, la constatación de la culpabilidad necesaria para la existencia de la infracción ⁸⁵, lo que provoca que en la esfera represiva tributaria puedan llegar a verse vulnerados principios fundamentales del orden sancionador como el de *nulla poena sine culpa* ⁸⁶ o el de personalidad de la sanción ⁸⁷; y 2) en el hecho de que la solución legislativa expuesta provoca que los administradores de las citadas entidades sólo respondan de las actuaciones ilícitas que lleven a cabo a través de la responsabilidad recogida en el último artículo 40.1, párrafo primero, de la LGT, lo que supone una *utilización espuria* de este instituto jurídico en la medida en que el mismo resulta instrumentado al servicio de las infracciones tributarias ⁸⁸.

Precisamente por ello, y a fin de evitar tales inconvenientes, estimamos, siguiendo una opinión extendida en la doctrina, que la intervención de los administradores en la comisión de dichas infracciones debe ser objeto de una sanción pecuniaria propia e independiente, en la medida en que son los *auténticos sujetos infractores*, pues habrán sido aquellos –y, más en concreto, los que hubieran tenido capacidad de decisión en este ámbito– quienes hayan llevado a cabo *realmente* la acción punible ⁸⁹, al carecer la persona jurídica, al objeto de desplegar su actividad interna y/o externa, de capacidad de acción en sentido natural ⁹⁰. De este modo, además de evitar situaciones de posible impunidad de los administradores ⁹¹, nos situaríamos en la línea mantenida en esta materia no sólo por nuestro Derecho penal ⁹², sino también por las más avanzadas tendencias del Derecho comparado, las cuales se reflejan en algunos ordenamientos de nuestro entorno, como el alemán ⁹³ o el italiano ⁹⁴. No obstante, no parece ser ésta la intención de la futura LGT, pues el Proyecto de la misma, consciente quizá de los inconvenientes que plantea la solución propuesta ⁹⁵, viene a mantener el esquema normativo vigente en la LGT actual, atribuyendo la condición de sujeto infractor a las personas jurídicas ⁹⁶ y configurando a los administradores de la mismas como meros responsables subsidiarios ⁹⁷.

III. LA COMISIÓN DE INFRACCIONES TRIBUTARIAS EX ARTÍCULO 40.1, PÁRRAFO PRIMERO, DE LA LGT

Como ya se ha indicado, para que surja la responsabilidad contemplada en el artículo 40.1, párrafo primero, de la LGT –responsabilidad que presenta una indudable connotación sancionadora ^{98, 99}– es necesario que los administradores de las personas jurídicas lleven a cabo alguna de las conductas descritas en el referido precepto, las cuales provocan como consecuencia la comisión de una infracción tributaria imputable a dichas entidades.

Precisamente por ello, debemos afrontar a continuación, de conformidad con el orden expositivo indicado en su momento, el estudio pormenorizado de las referidas conductas, objetivo cuya correcta consecución exige, en nuestra opinión, abordar con detalle un *doble grupo* de cuestiones: en primer término, la relativa a la determinación de los *rasgos generales* que caracterizan el comportamiento de los administradores en estas situaciones; y, en segundo lugar, la referente a la *delimitación individualizada* de cada uno de dichos comportamientos.

a) Las conductas de los administradores determinantes de la comisión de infracciones tributarias: caracterización general. Concurrencia temporal y prueba de las mismas.

Las conductas de los administradores que aparecen enumeradas en el artículo 40.1, párrafo primero, de la LGT, de contenido activo o pasivo según los casos, son las siguientes: a) no realizar los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas; b) consentir el mencionado incumplimiento por quienes de ellos dependan; y c) adoptar acuerdos que hicieran posible la comisión de tales infracciones.

Atendiendo al conjunto de los diversos comportamientos descritos y procediendo al examen de sus *características esenciales*, cabe señalar, en primer lugar, que una de las notas inherentes a los mismos es la relativa a su naturaleza *ilícita*, circunstancia que ha sido puesta de manifiesto en repetidas ocasiones por la jurisprudencia ¹⁰⁰. Ello resulta plenamente lógico, dado que tales comportamientos son determinantes en la comisión de una infracción tributaria, debiendo existir entre ésta y aquéllos lo que se ha venido a denominar «nexo causal» ¹⁰¹, a través del cual se pone de relieve la *efectiva participación* de los administradores en la susodicha infracción ¹⁰², requisito que, como bien ha advertido la práctica totalidad de nuestra doctrina, resulta de todo punto imprescindible a la hora de exigir a los mismos la responsabilidad en cuestión ¹⁰³.

Junto al anterior, e íntimamente relacionado con el mismo, un segundo rasgo distintivo de los comportamientos arriba mencionados es el referente a su naturaleza *culpable*, característica que, como la precedente, también deriva del origen infractor de la hipótesis de responsabilidad contemplada en el párrafo primero del artículo 40.1 de la LGT. A ello no es óbice el hecho de que la redacción actual de dicho precepto no contenga ya, como sucedía hasta la reforma de dicho artículo llevada a término por la Ley 10/1985, una mención expresa a la «mala fe» o «negligencia grave» de los administradores ¹⁰⁴, debiendo estar presente siempre en estos casos, como han señalado nuestra doctrina ¹⁰⁵ y Tribunales ¹⁰⁶, cuando menos la «simple negligencia» a la que se refiere el artículo 77.1 de la LGT, pues lo contrario supondría el establecimiento, en sede de infracciones tributarias, de un supuesto de responsabilidad objetiva, posibilidad absolutamente rechazable y, como es sabido, vetada de raíz por nuestro Tribunal Constitucional ¹⁰⁷.

En consecuencia, y pese a la disminución producida en la esfera del elemento intencional ¹⁰⁸, ninguna duda existe de la necesidad de apreciar en estas situaciones un comportamiento culpable del administrador en grado, como mínimo, de simple negligencia ¹⁰⁹, lo que obligará a determinar si quienes ostentan dicha condición han demostrado o no un nivel de diligencia suficiente, tarea para la cual deberá tomarse como parámetro de referencia, en nuestra opinión, no lo dispuesto en esta materia en el artículo 1.104 del CC (diligencia del buen padre de familia) ¹¹⁰, sino lo previsto, de forma más específica, en el artículo 127.1 de la LSA, a cuyo tenor: «Los administradores desempeñarán su cargo con la diligencia de un ordenado empresario y de un representante leal» ¹¹¹. En todo caso, es obvio que la apreciación de la referida diligencia constituye una cuestión que, dada la propia indeterminación de los conceptos utilizados por la LSA ¹¹², deberá efectuarse, en última instancia, por los Tribunales supuesto por supuesto ¹¹³, llevando a cabo un examen detallado de las específicas y singulares circunstancias que se dan cita en cada uno de ellos ¹¹⁴ y olvidando cualquier tipo de generalización arbitraria al respecto ¹¹⁵, lo cual generará una importante casuística en la materia.

Por lo demás, y ya desde una *perspectiva temporal*, conviene recordar que tanto la doctrina ¹¹⁶ como la jurisprudencia ¹¹⁷ se han ocupado de indicar que la exigencia de la responsabilidad analizada en estas líneas únicamente podrá llevarse a cabo respecto de aquellos administradores que ostenten tal condición en el momento de cometerse la infracción tributaria que se imputa a la persona jurídica, tesis esta que, en nuestra opinión, no es del todo correcta, siendo más acertado afirmar que dicha responsabilidad sólo será exigible a los administradores que lo fueran, no en el instante concreto en que se entienda cometida la referida infracción, sino *cuando se llevaron a cabo las conductas específicas desencadenantes de la misma*. Dicha puntualización estimamos, al igual que NAVARRO ALCÁZAR ¹¹⁸, que presenta una singular trascendencia en las hipótesis de infracciones graves cuando se produzca un cambio de administradores en el tiempo que media entre la fecha de devengo del tributo y el período establecido para su declaración y liquidación, pudiendo ponerse algún ejemplo demostrativo de ello.

En este sentido, cabría pensar en una sociedad anónima cuyos administradores, cumpliendo el mandato previsto en el artículo 171.1 de la LSA ¹¹⁹, formulan, dentro del plazo de tres meses desde que se produjo el cierre del ejercicio de la entidad –cierre que determina la finalización del período impositivo y el devengo del ISoc ¹²⁰–, las cuentas anuales correspondientes ¹²¹, las cuales se presentan *falseadas* pero, pese a ello, son objeto de aprobación por la Junta General ¹²²; efectuado lo anterior, y antes del inicio del plazo para la presentación de la pertinente declaración-liquidación por dicho impuesto –inicio que se producirá una vez transcurridos seis meses desde el cierre del ejercicio económico ¹²³– tiene lugar una modificación en las personas que ocupan el cargo de administrador de la sociedad, siendo ya los nuevos administradores los encargados de llevar a cabo dicha presentación, la cual se realiza atendiendo a los datos consignados en las cuentas anuales aprobadas en su momento. Evidentemente, la situación descrita podrá dar lugar, en último extremo, a la comisión de una infracción tributaria grave; sin embargo, y a nuestro juicio, de ella no serán responsables (salvo que conocieran el falseamiento en las cuentas o su actitud no hubiera sido diligente al objeto de evitar la infracción) los administradores que lo sean en el momento efectivo de cometerse ésta (fin del plazo de presentación de la declaración-liquidación) ¹²⁴, sino los que desempeñaron tal cargo cuando se llevó a cabo la conducta que dio lugar a la misma (adopción del acuerdo consistente en la presentación de las cuentas falseadas).

En consecuencia, nos ratificamos en la opinión antes expuesta en el sentido de que la exigencia de la responsabilidad prevista en el artículo 40.1, apartado primero, de la LGT deberá efectuarse respecto de los administradores que lo sean cuando se lleven a cabo las conductas que, enumeradas en dicho precepto, implican la comisión de una infracción por parte de la persona jurídica; de ahí que carezca de importancia a estos efectos, como indica el Informe de la DGIFT de 21 de diciembre de 1990, quién desempeñe la condición de administrador en el momento de la firma de las actas o de la comunicación del apremio ¹²⁵, siendo asimismo irrelevante los posibles cambios o alteraciones que *con posterioridad* a la realización de tales conductas y por muy diversos motivos (ceses, dimisiones, nuevos nombramientos, etc.) hayan podido producirse en el órgano de administración del ente jurídico respecto de las personas concretas que ocuparon en ese momento el referido cargo directivo ¹²⁶.

Advertido lo anterior, conviene recordar asimismo que es deber inexcusable de la Administración *probar* la concurrencia de las diversas circunstancias a las que nos hemos venido refiriendo (participación del administrador en las conductas constitutivas de la infracción y, consiguientemente, la

–al menos– actitud negligente del mismo) y que sirven de base a la derivación; dicha exigencia –puesta de relieve en múltiples ocasiones por los autores¹²⁷ y la jurisprudencia¹²⁸ y que no es sino consecuencia del principio constitucional de presunción de inocencia (art. 24.2 de la CE)¹²⁹– se fundamenta tanto en el artículo 33.2 de la LDGC¹³⁰ como, ya a un nivel más genérico, en el artículo 114.1 de la LGT¹³¹, debiendo llevarse a cabo de modo *concluyente y riguroso*¹³², no bastando en consecuencia a este respecto una actividad probatoria basada en meras deducciones o conjeturas¹³³. De ahí que no sea extraño que la propia Administración tributaria haya reconocido de manera expresa la necesidad inexcusable de motivar la derivación de responsabilidad que en este sentido se produzca¹³⁴.

Por lo demás, es evidente que a la hora de proceder a la efectiva exigencia de la responsabilidad aquí examinada deberá tenerse en cuenta en todo caso la hipotética presencia de alguna de las denominadas circunstancias excluyentes de responsabilidad por infracciones previstas en la normativa tributaria¹³⁵, sin que en modo alguno pueda operar como tal el hecho de que la actuación llevada a cabo por los administradores (y que dio lugar a la infracción) hubiera sido adoptada, autorizada o ratificada por la Junta General¹³⁶. A estos efectos, y en lo que concierne a delimitación de las referidas circunstancias, habrá de prestarse una especial atención a lo previsto al respecto, entre otros preceptos¹³⁷, en el artículo 77.4 de la LGT¹³⁸ y, más en concreto, por el singular interés que presenta en estos casos, a lo dispuesto, acerca de las decisiones colectivas, en la letra c) del mismo¹³⁹, lo cual será objeto de un análisis específico en un momento posterior al examinar el comportamiento de los administradores que, consistente en la adopción de acuerdos, conlleva la comisión de una infracción tributaria por parte de la persona jurídica.

Con la referencia anterior concluye, desde una perspectiva general, el análisis de las conductas de los administradores mencionadas en el párrafo primero del artículo 40.1 de la LGT, las cuales, además de poner de manifiesto de manera genérica el incumplimiento de los deberes inherentes a todo buen gestor de una entidad jurídica¹⁴⁰, presentan, como nota característica, la de aparecer formuladas en el seno de dicho precepto en términos de *gran amplitud*, lo que, como se ha venido afirmando, induce a apreciar en cualquier infracción tributaria cometida por una persona jurídica una cierta responsabilidad del administrador que conlleva la aplicabilidad de aquel precepto¹⁴¹. Precisamente por ello, y al objeto de evitar una utilización desmedida del mismo por parte de la Administración tributaria, entendemos que debe efectuarse a continuación un examen específico e independiente de cada una de las conductas en cuestión.

b) Examen particularizado y delimitación de las diversas conductas de los administradores determinantes de la comisión de infracciones tributarias.

La primera de las conductas que, según lo advertido en su momento, provoca el nacimiento de la responsabilidad contemplada en el artículo 40.1, párrafo primero, de la LGT aparece constituida por «*la no realización (por parte de los administradores de las personas jurídicas) de los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas*».

Como inmediatamente se deduce de los términos transcritos, la exigencia de la referida responsabilidad en este supuesto aparece condicionada por un *doble requisito*: en primer lugar, que la infracción de las obligaciones tributarias se produzca como consecuencia de la no realización, por parte de los administradores, de los actos necesarios para lograr el adecuado cumplimiento de aquéllas; y, en segundo término, que tales actos sean, además, de la incumbencia de dichos administradores.

Atendiendo a lo anterior, y centrándonos en este momento en el requisito de la *incumbencia*, hay que señalar que existe unanimidad doctrinal en el sentido de afirmar que la delimitación de los actos cuya realización incumbe (o no) a los administradores a los efectos arriba indicados exigirá tener en cuenta, en cada caso concreto, tanto la *estructura organizativa* de la respectiva persona jurídica ¹⁴², como la *distribución de competencias* existente en el conjunto de la misma ¹⁴³, lo cual dará lugar, en la práctica, a una multiplicidad de situaciones, por lo que la conclusión a la que se llegará en este punto dependerá, en último extremo, de las circunstancias específicas de cada supuesto, no siendo siempre la misma.

En este sentido, y por poner un ejemplo, estimamos que en el marco de una empresa familiar en la que exista un administrador único encargado, en exclusiva, de la totalidad de la gestión societaria, sí parece lógico estimar que es a éste a quien compete la labor de llevar a cabo, de forma adecuada, el cumplimiento de los deberes tributarios que incumben a aquélla ¹⁴⁴. No obstante, en la gran mayoría de las sociedades mercantiles no resulta razonable pensar que sean los propios administradores que integran el Consejo de Administración los que se encarguen de ejecutar, de forma directa, la totalidad de las tareas de gestión que a las mismas afectan, incluidas las de contenido tributario; bien al contrario, dichas labores estarán encomendadas, en la generalidad de los supuestos, a un sector del personal integrado en el departamento específico correspondiente ¹⁴⁵, limitándose dichos administradores a llevar a cabo la planificación de la gestión societaria y el control de su ejecución ¹⁴⁶, circunstancia esta que, sin embargo, no exime sin más de responsabilidad a estos últimos, pues de no ejercerse dicho control de forma adecuada, ello puede erigirse también, como veremos con posterioridad, en conducta que, por culpa *in vigilando*, da lugar a la responsabilidad prevista en el párrafo primero del artículo 40.1 de la LGT ¹⁴⁷.

Por otra parte, es evidente que a la hora de exigir la referida responsabilidad sobre la base del comportamiento ahora examinado será imprescindible, como bien se ha señalado, la investigación del reparto interno de funciones en el seno de la persona jurídica ¹⁴⁸, pues sólo así podrá concretarse quién o quiénes ostentan la competencia en materia tributaria, o lo que es igual, a quién o a quiénes incumbe la realización de los actos necesarios para el cumplimiento de las obligaciones y deberes fiscales, opinión esta que también ha encontrado reflejo en los pronunciamientos de nuestros Tribunales ¹⁴⁹. Precisamente por ello, entendemos lógico que, desde diferentes ámbitos, se haya indicado la trascendental importancia que, a los efectos indicados, revestirán las previsiones estatutarias y los pactos sociales de la entidad de que se trate ¹⁵⁰, habiéndose sugerido incluso, *lege ferenda*, la necesidad de recoger en el texto del correspondiente precepto de la futura LGT la mención al contenido de los estatutos sociales como criterio delimitador de la referida incumbencia ¹⁵¹.

Una vez aclarado lo anterior, es preciso recordar que la tantas veces mencionada responsabilidad no resultará exigible por el mero hecho de reunir la condición de administradores ni tampoco porque éstos (o alguno de ellos) ostenten competencias en materia tributaria, siendo sólo procedente cuando, concurriendo ambas circunstancias, se produzca la transgresión de los deberes u obligaciones tributarias propias de la persona jurídica como consecuencia de la *no realización*, por parte de aquéllos, de los *actos necesarios* para lograr su oportuno cumplimiento. Partiendo de dicha premisa, se ha venido señalando –y en ello coincidimos– que dicho comportamiento podrá consistir tanto en una omisión pura y simple, como en la ejecución de un acto incorrecto o defectuoso o distinto del específicamente requerido a estos efectos ¹⁵², habiéndose citado como ejemplos evidentes del mismo la falta de presentación de declaraciones tributarias (o su presentación falseada, inexacta o incompleta) o la ausencia de contabilidad (o su llevanza con anomalías sustanciales) ¹⁵³.

Por lo demás, y en lo que respecta al *grado de culpabilidad* implícito en este tipo de actuaciones –las cuales revelan una evidente dejación de funciones por parte de los administradores ¹⁵⁴–, estimamos, con la práctica totalidad de la doctrina, que la base de dicho comportamiento estará constituida, como norma general, por una actitud meramente negligente de aquéllos, lo cual no excluye, en modo alguno, que en determinados supuestos pueda apreciarse un cierto componente doloso (o intencional) en la falta de realización, por parte de dichos órganos, de los actos precisos para el cumplimiento de las correspondientes obligaciones o deberes tributarios ¹⁵⁵. En todo caso, la determinación de dicho grado de culpabilidad dependerá esencialmente del volumen y complejidad que presente, en cada caso concreto, la gestión tributaria y del carácter más o menos patente de las irregularidades cometidas ¹⁵⁶.

La segunda de las conductas de los administradores que, de conformidad con el párrafo primero del artículo 40.1 de la LGT, da lugar a la responsabilidad contemplada en dicho precepto está constituida por el hecho de «*consentir el incumplimiento* (de las obligaciones tributarias infringidas) *por quienes de ellos dependan*».

A este respecto, y poniendo en conexión el comportamiento ahora citado con el examinado líneas más atrás, debe ponerse de relieve, ante todo, que la concurrencia del mismo únicamente se producirá en aquellos supuestos en que, atendiendo a la concreta y específica *estructura organizativa* que presente la persona jurídica infractora, las funciones o labores relativas al cumplimiento de las referidas obligaciones aparezcan encomendadas a otros sujetos distintos de los propios administradores. Junto a ello, y en segundo lugar, debe precisarse asimismo que la exigencia de responsabilidad en estos casos exigirá también llevar a cabo un examen de la *distribución interna de funciones* en el seno de la persona jurídica, al objeto de determinar qué administradores quedan sometidos a la misma por tener atribuidos los correspondientes poderes de dirección o ser de su incumbencia determinados deberes de vigilancia ¹⁵⁷.

Efectuadas las anteriores precisiones, debe señalarse que el problema esencial que plantea la conducta ahora examinada radica en la determinación del significado y alcance de la expresión «*que de ellos dependan*», o lo que es igual, en la concreción de cuál es ese grado o nivel de dependencia requerido por la norma al objeto de poder exigir a los administradores la responsabilidad en cuestión, aspecto este acerca del que el artículo 40.1, párrafo primero, de la LGT guarda un absoluto silencio.

Y en relación a este punto, entendemos, al igual que un sector de nuestra doctrina, que la dependencia que, a los efectos indicados, debe existir entre el causante (inmediato o directo) del incumplimiento y los administradores va más allá de la *mera dependencia genérica* (basada en la subordinación laboral), abarcando también los supuestos en que exista una relación de *dependencia específica* ¹⁵⁸. De acuerdo con lo anterior, estimamos que el comportamiento al que venimos aludiendo deberá entenderse producido no sólo cuando el incumplimiento de las obligaciones tributarias haya sido llevado a cabo por quienes, en su condición de empleados de la sociedad, se encuentran en situación de dependencia jerárquica, sino también en los casos en que entre el sujeto causante del referido incumplimiento y los administradores exista una vinculación derivada, bien de un relación de apoderamiento, general o particular ¹⁵⁹, bien de una delegación de facultades llevada a cabo, por parte del Consejo de Administración, en favor de uno a varios miembros del mismo (Comisión ejecutiva/Consejeros delegados) ¹⁶⁰. Ello debe reputarse lógico, dado que en todos estos supuestos incumbe a los administradores un *deber de vigilancia* respecto de lo actuado por los distintos sujetos mencionados (empleados, apoderados, Consejeros delegados), sin que aquéllos pierdan, ni siquiera en los dos últimos casos expuestos, su condición de tales (en cuanto titulares de la gestión societaria) ¹⁶¹ ni puedan ignorar las obligaciones y funciones aparejadas a su cargo ¹⁶², quedando sometidos, en caso contrario, a la correspondiente responsabilidad ¹⁶³, conclusión respaldada de forma mayoritaria por nuestros Tribunales ¹⁶⁴.

Por lo demás, y en lo que atañe al *nivel de culpabilidad* presente en la conducta ahora examinada –la cual pone también de relieve una clara dejación de funciones por parte de los administradores ¹⁶⁵–, debe señalarse que aunque la expresión «*consintieren el incumplimiento*» parece implicar un cierto conocimiento o autorización expresa de dicha situación por aquellos órganos ¹⁶⁶, la doctrina ha venido entendiendo que nos encontramos ante un supuesto de culpa *in vigilando*, en el que los administradores actúan de forma negligente al no cumplir adecuadamente el deber de vigilancia necesario respecto de las personas de ellos dependientes ¹⁶⁷. En todo caso, como bien afirma HERRERA MOLINA, la responsabilidad será inexigible cuando, atendiendo a las específicas circunstancias del caso, conste que los administradores sólo habrían podido evitar la comisión de la infracción imputada a la persona jurídica si hubieran llevado a cabo una labor de supervisión extraordinaria o desproporcionada ¹⁶⁸.

Por último, la tercera de las conductas de los administradores que, según el párrafo primero del artículo 40.1 de la LGT, da lugar a la hipótesis de responsabilidad que venimos examinando se encuentra constituida por «*la adopción de acuerdos que hicieran posible la comisión de infracciones tributarias*».

Atendiendo a la terminología empleada por el precepto en cuestión –adopción de acuerdos–, cabría pensar, en un principio, que con ello se está haciendo referencia a decisiones que sean consecuencia de la concurrencia o concurso de una pluralidad de voluntades (y, más singularmente, a las adoptadas por un órgano de administración colegiado), tesis que, en cierto sentido, podría verse ratificada por el contenido que presenta el artículo 77.4 c) de la LGT, precepto este que, al enumerar las causas que dan lugar a la exclusión de responsabilidad por infracción tributaria, señala que la misma no nacerá «*Cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se tomó la misma*».

No obstante, estimamos –siguiendo a algún autor de nuestra doctrina¹⁶⁹– que en estos casos el término «acuerdo», cuando es referido a las sociedades mercantiles, simplemente refleja una *decisión* adoptada por la persona o personas que, en su calidad de administradores, ostentan las facultades de gestión en esta clase de entidades; de ahí que este tipo de comportamiento pueda ser llevado a cabo por el órgano de administración de una sociedad cualquiera que sea su modalidad, incluida la de administrador único¹⁷⁰. En cualquier caso, no basta sin más con que tenga lugar la adopción del acuerdo y exista, por ello, la mera posibilidad de la infracción, sino que es necesario que ésta se produzca *efectivamente* como consecuencia de aquél¹⁷¹, pues de lo contrario faltaría el presupuesto necesario para el nacimiento de la responsabilidad aquí examinada¹⁷².

Advertido lo anterior, la siguiente precisión que debe llevarse a cabo guarda relación con el hecho de que, en opinión de algún autor, resulta difícil que la conducta ahora examinada tenga sentido propio y sea aplicable en la práctica, y ello porque, dada la amplitud de los comportamientos recogidos en el párrafo primero del artículo 40.1 de la LGT, es imposible diferenciar y disociar aquélla de las restantes dos actuaciones que aparecen enumeradas en el mismo y que han sido objeto de examen en las páginas precedentes¹⁷³.

Por nuestra parte, entendemos que si bien es cierto que puede producirse un solapamiento o concurrencia entre la conducta consistente en la adopción de acuerdos y cualquiera de los restantes dos comportamientos mencionados en el precepto arriba citado, ello no significa que aquélla deba ceder siempre ante estos últimos cuando se pretenda averiguar quiénes son los administradores responsables, pudiendo ser, en ocasiones, el criterio fundamental a dichos efectos¹⁷⁴. De ahí que estimemos que cuando dicho solapamiento se produzca tendrán que analizarse las circunstancias específicas del caso concreto, debiendo determinarse –determinación en la que influirán múltiples factores y variables– qué administradores han sido o no diligentes (o negligentes) y cuál ha sido, en definitiva, el comportamiento que permite la imputación de responsabilidad¹⁷⁵, pudiendo derivar ésta –insistimos– de la adopción de un acuerdo por parte de aquéllos.

Profundizando en el examen del comportamiento ahora analizado, se ha venido planteando la duda referente al *grado de culpabilidad* que exige la realización del mismo, existiendo un sector doctrinal a cuyo juicio nos encontramos ante un tipo de conducta activa que requiere la voluntad expresa de posibilitar la infracción, presentando el acuerdo adoptado a tal fin por los administradores una naturaleza claramente dolosa¹⁷⁶, tesis no compartida por otro grupo de autores que estiman que esta hipótesis no está pensando tanto en la adopción consciente de un acuerdo defraudador sino, más bien, en aquellos casos en que, por culpa o negligencia, la decisión adoptada conlleva la comisión del ilícito tributario¹⁷⁷. A nuestro entender, la responsabilidad exigida a los administradores puede derivar en estas situaciones tanto de una conducta dolosa (o intencional) como culposa de los mismos¹⁷⁸, concurriendo esta última cuando la infracción imputada a la persona jurídica fuera el resultado no buscado del acuerdo adoptado en su momento, mientras que la primera de ellas se producirá cuando el administrador fuera consciente de las consecuencias que, desde el punto de vista tributario, implicaba dicha decisión.

Por lo demás, y abundando en las ideas precedentes, es preciso recordar la existencia en la normativa tributaria –más concretamente en el art. 77.4 de la LGT– de las denominadas circunstancias eximentes de responsabilidad por infracción tributaria, de entre las cuales, como ya se ha indi-

cado con anterioridad, merece una especial atención en este instante la recogida en la letra c) de dicho precepto, a cuyo tenor: «Las acciones u omisiones tipificadas en las Leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos: (...) c) Cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se tomó la misma».

Así pues, y de conformidad con la previsión transcrita –que hasta la Ley 10/1985 apareció recogida en el seno del propio art. 40.1 de la LGT¹⁷⁹ y cuya aplicabilidad a la hipótesis ahora examinada no plantea discusión alguna¹⁸⁰–, la responsabilidad contemplada en el párrafo primero de dicho precepto no podrá ser exigida, en principio, a los administradores de las personas jurídicas que, o bien *hubiesen salvado su voto* en el sentido de no apoyar el acuerdo del órgano colegiado de administración que dio lugar a la infracción tributaria, o bien *no hubieran asistido a la reunión* del citado órgano en la cual aquél se adoptó. No obstante, aunque ésta es la solución que se deriva del tenor literal del artículo 77.4 c) de dicha Ley y la que han venido admitiendo tanto un sector de nuestra doctrina¹⁸¹ como la propia Administración tributaria¹⁸², se ha venido defendiendo, por parte de un grupo de autores –al cual nos adherimos–, la necesidad de llevar a cabo una reinterpretación del mismo sobre la base de lo previsto en esta materia en la normativa mercantil¹⁸³.

En este sentido, si examinamos los términos en que se expresa el precitado artículo 77.4 c) de la LGT se observa cómo el mismo no coincide en su totalidad con la previsión recogida al respecto en el artículo 133.2 de la actual LSA, de acuerdo con el cual: «Responderán solidariamente todos los miembros del órgano de administración que realizó el acto o adoptó el acuerdo lesivo, menos los que prueben que, no habiendo intervenido en su adopción y ejecución, desconocían su existencia o, conociéndola, hicieron todo lo conveniente para evitar el daño o, al menos, se opusieron expresamente a aquél»¹⁸⁴. Como puede verse, el precepto transcrito se muestra *más riguroso* que el referido artículo 77.4 c) a la hora de eximir de responsabilidad a los *administradores ausentes*, condicionando tal exención a la concurrencia de ciertas circunstancias¹⁸⁵; de ahí que en caso de admitirse, en sede tributaria, la interpretación de esta causa de exclusión de la responsabilidad en consonancia con lo dispuesto en el artículo 133.2 de la LSA, estimo que la determinación de su concurrencia o no –y la consiguiente imputación o no de dicha responsabilidad a los administradores– exigirá llevar a cabo necesariamente un análisis específico del caso concreto ante el que nos encontremos y de sus circunstancias, pudiendo plantearse en este punto hipótesis muy diversas que, de modo resumido, podrían esquematizarse de la siguiente manera:

- Asistencia, en persona, del administrador a la reunión en que se adoptó el acuerdo que generó la infracción tributaria, oponiéndose expresamente al mismo: en este caso la oposición al acuerdo adoptado revela la falta de participación de aquél en la susodicha infracción¹⁸⁶, razón por la cual no es posible exigir al administrador que proceda en el sentido indicado responsabilidad alguna¹⁸⁷. A estos efectos, la oposición expresa manifestada por uno o varios de los administradores deberá quedar reflejada, previa solicitud de éstos, en el acta de la sesión correspondiente¹⁸⁸.

- Asistencia, por representante, del administrador a la reunión en que se adoptó el acuerdo que generó la infracción tributaria: en esta hipótesis, permitida por la normativa mercantil ¹⁸⁹, algún autor ha señalado que será el voto ejercitado por su representante el que determinará si el administrador representado es partícipe o disidente en el acuerdo adoptado, por lo que su posición jurídica, a efectos de la responsabilidad examinada en estas líneas, dependerá del sentido del voto efectuado por aquél ¹⁹⁰, opinión esta que, a nuestro juicio, debe ser objeto de alguna matización. Así, es obvio que la mencionada responsabilidad resultará exigible al administrador cuando su representante hubiera votado a favor del acuerdo, bien de un modo voluntario y libre (esto es, no estando sometido a instrucción alguna), bien por tener instrucciones expresas de aquél en dicho sentido ¹⁹¹; en cambio, no procederá la exigencia de responsabilidad al administrador cuando su representante hubiera votado en contra del acuerdo ni tampoco, en nuestra opinión, cuando lo hiciera a favor si, en este caso, el administrador demostrase la existencia de órdenes expresas suyas en sentido contrario y la vulneración de las mismas por parte de aquél ¹⁹².
- Inasistencia del administrador a la reunión en que se adoptó el acuerdo que generó la infracción tributaria: en este supuesto la exención de responsabilidad se producirá siempre que los administradores ausentes acrediten que la mencionada inasistencia fue debida a un motivo ajeno a su voluntad ¹⁹³, pudiendo ubicarse esta situación en la hipótesis de «fuerza mayor» prevista en la letra b) del artículo 77.4 de la LGT ¹⁹⁴. Por su parte, en caso de inasistencia libre y voluntaria entendemos, pese al tenor de la letra c) de dicho precepto, que los administradores ausentes de *modo injustificado* quedarán sujetos a responsabilidad por haber actuado de una forma negligente en el ejercicio de su cargo al incumplir una obligación –la de asistir a las reuniones– a la que, evidentemente, están obligados por su condición ¹⁹⁵, situación que, como han resaltado diversos autores, revestirá una especial gravedad cuando los ausentes hubieran tenido la posibilidad de disentir posteriormente del acuerdo adoptado y no hicieran uso de tal facultad ¹⁹⁶ y cuando, de haber asistido, su voto hubiera podido evitar la adopción del acuerdo que posibilitó la infracción ¹⁹⁷.

Como puede comprobarse, la interpretación propuesta en las líneas precedentes de la causa de exención de la responsabilidad por infracciones tributarias contemplada en el artículo 77.4 c) de la LGT da pie a múltiples alternativas que, en función de las circunstancias concurrentes en cada caso concreto, conducen a soluciones diversas en orden a la exigibilidad o no de la responsabilidad de los administradores prevista en el párrafo primero del artículo 40.1 de dicha Ley, generándose así una importante casuística en esta materia ¹⁹⁸. En todo caso, pensamos que ésta es la forma correcta de proceder, debiendo renunciarse a la aplicación *automática y literal* de la referida causa de exención tal y como aparece configurada en el primero de los preceptos citados, sustituyendo aquélla por otra que, en la línea de lo dispuesto en la normativa mercantil, tenga presente en todo momento la mayor o menor diligencia mostrada por quien, en su condición de tal, desempeña las funciones de administrador de una persona jurídica.

IV. EL CESE DE ACTIVIDAD EX ARTÍCULO 40.1, PÁRRAFO SEGUNDO, DE LA LGT

Una vez analizado en las páginas precedentes el contenido del presupuesto específico necesario para que surja la responsabilidad prevista en el párrafo primero del artículo 40.1 de la LGT, debemos proceder a continuación, de conformidad con el esquema expositivo indicado en su momento, al estudio del presupuesto singular y propio de la responsabilidad contemplada en el párrafo segundo de dicho precepto, lo cual nos obliga, como sabemos, a examinar en qué consiste el «cese de actividades» de la persona jurídica a la que este último inciso normativo se refiere.

Y a los efectos indicados, la primera observación que debe efectuarse en este punto –respecto de la cual existe unanimidad doctrinal– pasa por poner en conexión la situación arriba descrita con aquellas entidades que, aun habiendo desaparecido de hecho, no han sido objeto de disolución formal¹⁹⁹, esto es, las –así denominadas– «sociedades inactivas»²⁰⁰. Ahora bien, la afirmación anterior no basta, por sí sola, para configurar, de forma definitiva, el presupuesto que ahora ocupa nuestra atención, tarea esta que, a nuestro juicio, exige examinar con detalle una *doble cuestión*: en primer lugar, la relativa a la *delimitación conceptual* del referido cese de actividades, de sus notas esenciales y de las circunstancias cuya concurrencia es demostrativa de tal situación; y, en segundo lugar, la referente al *incumplimiento de la normativa mercantil* que, en materia de disolución de sociedades, tiene lugar en estos casos.

a) La delimitación del concepto «cese de actividades»: su carácter fáctico y definitivo. Circunstancias específicas indicadoras del referido cese.

Como acertadamente se ha señalado, el párrafo segundo del artículo 40.1 de la LGT, al establecer la responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades con obligaciones tributarias pendientes, ha omitido cualquier precisión acerca de lo que debe entenderse por «cese de actividades» de una persona jurídica y, por tanto, de cualquier sociedad mercantil²⁰¹. Precisamente por ello –y por ser frecuente en la vida real la existencia de este tipo de entidades–, tanto la doctrina como la jurisprudencia se han ocupado de llevar a cabo la delimitación de dicha noción a través de una doble vía: *positiva*, mediante la concreción de las características básicas del referido cese y de los diversos datos que prueban su existencia; y *negativa*, a través de su diferenciación con otras situaciones que, afectando también a los entes jurídicos, sí aparecen definidas y reguladas por el ordenamiento y el señalamiento de determinadas circunstancias cuya presencia no implica necesariamente, desde la perspectiva tributaria, la concurrencia del cese en cuestión.

Procediendo en este sentido, la totalidad de los autores y de los Tribunales que han afrontado este tema han concluido que el cese de actividades al que venimos haciendo mención constituye un *concepto fáctico*, no jurídico ni formalista, consistente en una situación de hecho caracterizada por la *paralización material de la actividad mercantil societaria en el tráfico o mercado* sin que se produzca, conforme a Derecho, la extinción y desaparición de la entidad, la cual conserva intacta su personalidad jurídica^{202, 203}. De conformidad con lo anterior, la figura del cese se ha distinguido

–con razón– de otras hipótesis, relativas también a las personas jurídicas, con las que aquél no debe confundirse, como es el caso de las entidades disueltas o liquidadas –en las cuales el ente ha desaparecido (formal y jurídicamente)–²⁰⁴ o el de las entidades disueltas y todavía no liquidadas o las sometidas a un procedimiento de naturaleza concursal –pues en estos casos, pese a subsistir la persona jurídica como tal, no existen los administradores, los cuales han sido sustituidos por otros órganos como los liquidadores o los síndicos^{205, 206}–, distinción que debe reputarse plenamente lógica en la medida en que las diversas situaciones a las que acabamos de hacer alusión se caracterizan, a diferencia del mero cese de actividades aludido en el párrafo segundo del artículo 40.1 de la LGT, por llevar a cabo una cierta actividad gestora –liquidatoria o similar– conducente al pago de las obligaciones tributarias de la sociedad²⁰⁷; de ahí que la normativa tributaria utilice una terminología diversa para describir cada una de las referidas situaciones, estableciendo, asimismo, previsiones distintas para cada supuesto en caso de impago de tales obligaciones²⁰⁸.

Junto a lo anterior, el cese de actividades –tal y como ha sido descrito– ha de ser *completo, definitivo e irreversible*, no bastando una cesación meramente parcial ni la suspensión temporal de las actividades, conclusión esta admitida no sólo por nuestra doctrina²⁰⁹, sino también por nuestros Tribunales²¹⁰. No obstante, dicha exigencia ha sido matizada al objeto de evitar posibles conductas fraudulentas; de ahí que se haya indicado –no sin razón– que el referido cese no puede identificarse siempre con la desaparición íntegra de todo tipo de actuación, pudiendo apreciarse el mismo en aquellos supuestos en que, a fin de eludir las responsabilidades que pudieran resultar exigibles en el pago de las deudas tributarias, se simule de manera ficticia y formal la existencia de una cierta actividad²¹¹ o se mantenga un nivel mínimo de actuaciones derivado de la simple inercia del tráfico comercial²¹². Asimismo, y abundando en esta línea, la apreciación de dicho cese será también posible en aquellos casos en que los órganos de la persona jurídica se mantengan activos si ello no comporta o lleva consigo una presencia *real y efectiva* de la misma en el tráfico mercantil²¹³.

Como puede deducirse de las afirmaciones precedentes, la apreciación del presupuesto ahora examinado –cuya existencia, así como el momento en que el mismo se produce, deberán, evidentemente, ser probados en el correspondiente expediente por la Administración tributaria²¹⁴– resulta en múltiples casos una cuestión compleja y dificultosa, razón por la cual se ha venido a señalar, desde la óptica jurisprudencial, una serie de circunstancias o datos indicativos –cuando menos de forma indicaria²¹⁵– de la ausencia de operatividad comercial de la persona jurídica²¹⁶. Tales datos serían los siguientes: la imposibilidad de practicar a la persona jurídica las oportunas notificaciones relativas a las obligaciones tributarias pendientes²¹⁷, las declaraciones de baja en el IAE²¹⁸ o en las cotizaciones a la Seguridad Social²¹⁹, la falta de presentación de las declaraciones relativas al IVA y al ISoc. o la presentación de declaraciones negativas²²⁰, la cancelación de las cuentas bancarias abiertas a nombre de la sociedad²²¹, la falta de actividad real en los locales de la misma²²² o la ubicación en dichos locales de otra empresa²²³ y, por último, la falta de presentación de las cuentas anuales de aquélla en el Registro Mercantil o de la realización de otras anotaciones en dicho Registro²²⁴.

Así pues, será a través de las circunstancias enumeradas en el párrafo anterior como podrá determinarse la concurrencia del cese de actividades necesario para el nacimiento de la responsabilidad recogida en el párrafo segundo del artículo 40.1 de la LGT. Ahora bien, la existencia del refe-

rido cese, en cuanto *hecho fáctico* (paralización definitiva de la actividad mercantil), no es suficiente a tal fin, puesto que, como ya hemos indicado, una vez que el mismo tenga lugar es preciso, además, que la persona jurídica cuyas actividades cesaron no se encuentre sometida a un procedimiento concursal o no haya procedido a extinguirse *jurídicamente*, esto es, que no se lleven a cabo las operaciones de disolución de la misma previstas en la normativa mercantil como antesala de su liquidación ²²⁵, problema este último que pasamos a examinar a continuación.

b) La ausencia de disolución de las personas jurídicas: el incumplimiento de la normativa mercantil en la materia.

Centrando la cuestión analizada en el ámbito de las sociedades mercantiles y, más en concreto, en las modalidades o especies más representativas de las mismas (esto es, las anónimas y las limitadas), debemos comenzar señalando que la normativa aplicable al respecto se encuentra recogida, en lo que a nosotros interesa, en los artículos 260 y 262 de la LSA y 104 y 105 de la LSRL, preceptos estos (entre otros) que regulan, de una forma similar aunque –como se verá– no idéntica, la fase de disolución de las referidas sociedades como paso anterior a su liquidación. De ahí que comencemos exponiendo la situación existente en sede de sociedades anónimas para examinar con posterioridad este mismo tema en la esfera de las sociedades de responsabilidad limitada.

En este sentido, es el artículo 260 de la LSA el que se ocupa de enumerar las causas de disolución de este tipo de sociedades, estableciendo su apartado primero que «La sociedad anónima se disolverá: 1) Por acuerdo de la Junta General, adoptado con arreglo al artículo 103. 2) Por cumplimiento del término fijado en los estatutos. 3) Por la conclusión de la empresa que constituya su objeto o la imposibilidad manifiesta de realizar el fin social o por la paralización de los órganos sociales, de modo que resulte imposible su funcionamiento. 4) Por consecuencia de pérdidas que dejen reducido el patrimonio a una cantidad inferior a la mitad del capital social, a no ser que éste se aumente o se reduzca en la medida suficiente. 5) Por reducción del capital social por debajo del mínimo legal. 6) Por la fusión o escisión total de la sociedad. 7) Por cualquier otra causa establecida en los estatutos».

Una vez efectuado lo anterior, el artículo 262 de la citada Ley dispone, en su apartado primero, que «Cuando concorra alguna de las causas previstas en los números 3, 4, 5 y 7 del apartado 1 del artículo 260, la disolución de la sociedad requerirá acuerdo de la Junta General constituida con arreglo al artículo 102», para lo cual –de conformidad con el apartado segundo de dicha norma– «Los administradores deberán convocar Junta General en el plazo de dos meses para que adopte el acuerdo de disolución», pudiendo cualquier accionista «requerir a los administradores para que convoque la Junta si, a su juicio, existe causa legítima para la disolución». Por lo demás –advierte el apartado tercero del referido precepto–, «En el caso de que la Junta solicitada no fuese convocada o no pudiese lograrse el acuerdo o éste fuese contrario a la disolución, cualquier interesado podrá solicitar la disolución judicial de la sociedad», estando obligados los administradores –según dispone el apartado cuarto de dicho artículo– «a solicitar la disolución judicial de la sociedad cuando el acuerdo social fuese contrario a la disolución o no pudiera ser logrado».

La regulación expuesta se cierra con una cláusula de responsabilidad mercantil, recogida en el apartado 5 del susodicho artículo 262, en cuya virtud: «Responderán solidariamente de las obligaciones sociales los administradores que incumplan la obligación de convocar en el plazo de dos meses la Junta General, para que adopte, en su caso, el acuerdo de disolución o que no soliciten la disolución judicial de la sociedad en el plazo de dos meses, a contar desde la fecha prevista para la celebración de la Junta, cuando ésta no se haya constituido, o desde el día de la Junta, cuando el acuerdo hubiera sido contrario a la disolución».

A la vista de la normativa anterior, la primera idea que conviene destacar es que el cese de actividades no aparece configurado, en sede de la LSA, como causa de disolución de esta especie de sociedades, circunstancia esta que ha propiciado que la doctrina haya venido a reconducir el referido cese a la presencia de ciertas causas de disolución que sí aparecen recogidas en la regulación arriba reseñada y, más en concreto, a las dos siguientes: la relativa a la existencia de pérdidas que dejen reducido el patrimonio a una cantidad inferior a la mitad del capital social y, sobre todo, la referente a la imposibilidad manifiesta de realizar el fin social.

En lo que concierne a la existencia de pérdidas con reducción de patrimonio en las condiciones señaladas, entendemos, siguiendo en este punto a ORON MORATAL y BANACLOCHE PÉREZ, que la situación de cese descrita en el párrafo segundo del artículo 40.1 de la LGT comportará normalmente la presencia de la mencionada causa de disolución, dado que la exigencia de la responsabilidad contemplada en el precepto en cuestión requiere, al ser subsidiaria, que se produzca, con carácter previo, la declaración de fallido de la sociedad, debiendo carecer ésta a tal fin de patrimonio o bienes embargables suficientes²²⁶. Pero al margen de su situación patrimonial –y en ello coincidimos también con el primero de los autores citados–, es evidente que una sociedad anónima que cesa en sus actividades deja de dar satisfacción a su fin social, representado fundamentalmente por la obtención de beneficios²²⁷, por lo que debe disolverse²²⁸.

De conformidad con lo anterior, y atendiendo a las previsiones recogidas en el artículo 262 de la LSA, la constatación del referido cese, en cuanto que *implica* la presencia de alguna de las causas legales de disolución a las que alude de manera específica el apartado primero de dicho precepto, exigirá que los administradores convoquen la correspondiente Junta General a fin de que se adopte en su seno el acuerdo disolutorio de la sociedad, disponiendo para ello de un plazo de dos meses a contar desde la concurrencia de alguna de las causas mencionadas²²⁹, término este que plantea serios problemas en lo que concierne a la determinación del inicio del mismo (*dies a quo*)²³⁰ y cuyo incumplimiento genera el nacimiento de la responsabilidad mercantil prevista, en relación a las obligaciones sociales, en el apartado quinto del precepto citado. Por lo demás, si la Junta es correctamente convocada pero ésta no se constituye, o constituyéndose el acuerdo social es contrario a la disolución, los administradores, a fin de evitar la posible exigencia de la citada responsabilidad, han de solicitar la disolución judicial de la sociedad, y ello en el plazo de dos meses a contar desde la fecha prevista para la celebración de la Junta, cuando ésta no se hubiere constituido, o desde el día de la Junta, cuando el acuerdo social adoptado se hubiera opuesto a la disolución.

Como puede verse, la normativa mercantil establece, para aquellos supuestos en que nos encontremos ante alguna de las situaciones arriba descritas, unos plazos específicos al objeto de impulsar, de una u otra forma, la disolución de las sociedades anónimas, previsiones estas cuyo respeto y cumplimiento impedirá exigir a los administradores de las mismas no sólo la responsabilidad mercantil antes aludida, sino también, en nuestra opinión, la tributaria prevista en el apartado segundo del artículo 40.1 de la LGT, dado que la adopción por la Junta del acuerdo disolutorio o la solicitud judicial en este sentido coloca al ente societario en proceso de disolución, desapareciendo así la situación de cese o inactividad requerida por dicho precepto como presupuesto de la responsabilidad en él recogida ²³¹. Dicho de otra forma: que la exigencia a tales administradores de la responsabilidad tributaria en cuestión sólo será posible cuando, concurriendo la situación fáctica de cese (en la forma ya descrita en las líneas precedentes), hayan transcurrido, además, los plazos anteriormente indicados sin que aquéllos hayan promovido los diversos procedimientos (acuerdo social/solicitud judicial) tendentes a la disolución de la sociedad ²³².

Siendo el expuesto el régimen previsto en relación a las sociedades anónimas debemos plantearnos a continuación si el mismo resulta extensivo a las sociedades de responsabilidad limitada, interrogante esta que, a nuestro entender, debe recibir una respuesta negativa, pues si bien es cierto que en esta materia los artículos 260 y 262 de la LSA guardan, respectivamente, una gran similitud, en sede de la LSRL, con sus artículos 104 ²³³ y 105 ²³⁴, no lo es menos que el mencionado artículo 104 recoge una importante novedad al respecto al incluir entre las causas de disolución de las sociedades de responsabilidad limitada la «falta de ejercicio de la actividad o actividades que constituyan el objeto social durante tres años consecutivos».

En efecto, como acertadamente se ha puesto de relieve, el legislador ha venido a establecer en estos casos, a modo de período de carencia, un *plazo de inactividad de tres años* cuyo transcurso es *imprescindible* para requerir del administrador/es la convocatoria de la Junta General pertinente al objeto de adoptar en su seno el acuerdo de disolución y, en su caso, solicitar con posterioridad la correspondiente disolución judicial ²³⁵. Así pues –y ello es lo verdaderamente importante en estos momentos–, a diferencia de lo que sucedía en sede de sociedades anónimas, en el caso de las sociedades de responsabilidad limitada ya no resulta factible reconducir el cese de actividades al que se refiere el párrafo segundo del artículo 40.1 de la LGT a la imposibilidad manifiesta de realizar el fin social, pues la legislación mercantil permite su inactividad durante tres años consecutivos sin que las mismas deban disolverse. En consecuencia, estimamos, con ORON MORATAL ²³⁶, que siempre que no concorra durante ese período de tres años alguna de las restantes causas de disolución previstas en el artículo 104 de la LSRL ²³⁷ –concurriera, por otra parte, perfectamente posible ²³⁸–, la responsabilidad tributaria prevista en el precepto arriba citado, al igual que la mercantil regulada en el apartado quinto del artículo 105 LSRL, sólo podrá exigirse a los administradores de las referidas sociedades cuando, habiendo transcurrido el citado lapso temporal de inactividad, éstos no hayan convocado la Junta General en un plazo de dos meses o, de haberla convocado, cuando no se haya instado la disolución judicial en el término de dos meses a contar desde la fecha prevista para la celebración de la Junta –si ésta no se hubiera constituido– o desde el día en que la misma se celebró –cuando el acuerdo hubiera sido contrario a la disolución o no se hubiera adoptado–.

Como puede verse, la exigencia de la responsabilidad tributaria a la que venimos haciendo alusión requiere, de modo necesario, el incumplimiento, por parte de los administradores de las personas jurídicas, de una obligación –la de proceder a una ordenada disolución de la entidad como paso previo a su liquidación– impuesta por la normativa societaria examinada, lo que implica, cuando menos, un comportamiento irregular y negligente de dichos órganos desde la perspectiva mercantil²³⁹. De ahí que no compartamos la opinión mantenida a este respecto por un sector de la doctrina en el sentido de que la «fuerza mayor» podría llegar a amparar la exclusión de la referida responsabilidad en aquellas situaciones en que la imposibilidad de pago de las obligaciones tributarias pendientes sea debida, *en exclusiva*, al devenir de la actividad mercantil, esto es, cuando el administrador, pese a mostrar una conducta diligente desde la perspectiva tributaria (presentando en plazo las correspondientes declaraciones o autoliquidaciones), no haya podido hacer frente a dichas obligaciones ante la falta absoluta de recursos financieros de la entidad²⁴⁰.

En concreto, la razón de nuestro rechazo se debe, de una parte, a que si partimos de la interpretación que se ha venido efectuando de la «fuerza mayor» en su sentido civilista (art. 1.105 del CC)²⁴¹, difícilmente puede admitirse, como ha señalado el TEAC, que la ausencia de recursos financieros por parte de la entidad jurídica, en los términos arriba expuestos, pueda ser catalogada como un suceso que «no hubiera podido preverse, o que, previsto, fuera inevitable»²⁴²; pero además, y junto a lo anterior, debe recordarse asimismo que la referida responsabilidad surge no sólo por la existencia de tales obligaciones, sino también por la falta de cumplimiento, por parte del administrador, de su deber de instar la disolución de la entidad cuando ésta cesa en su actividad, razón por la cual la inexigibilidad de aquélla requerirá también, en todo caso, que dicho incumplimiento venga justificado (circunstancia improbable, aunque no imposible) por causa de «fuerza mayor».

NOTAS

- ¹ En efecto, la responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas (en cualquiera de sus hipótesis) no mereció, en un primer momento, la atención de la LGT, al regular originariamente su artículo 40 un único caso de responsabilidad subsidiaria relativo a los liquidadores, interventores y síndicos de quiebras, concursos, sociedades y entidades en general.
- ² En concreto, la Ley 60/1969 procedió a incluir en el seno del artículo 40 de la LGT el que, desde aquel momento, pasó a ser su apartado primero, de conformidad con el cual: «Serán responsables subsidiariamente de las infracciones simples, de omisión y de defraudación cometidas por las personas jurídicas, los administradores de las mismas que por mala fe o negligencia grave no realizasen los actos necesarios que fueran de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, consintiesen el incumplimiento por quienes de ellos dependan o adoptasen acuerdos que hicieran posible la comisión de tales infracciones».
- ³ El actual contenido de los párrafos primero y segundo del artículo 40.1 de la LGT encuentra su origen en la enmienda n 175 formulada al Proyecto de Ley de Modificación Parcial de Ley General Tributaria (n 109/II Legislatura) –anteriormente denominado «de Represión del Fraude Fiscal» y origen de la Ley citada en el texto– por el Grupo parlamentario Socialista en el Senado, la cual sería admitida, quedando así recogida en la versión definitiva de la ya referida Ley 10/1985. De esta forma, el legislador vino a modificar de forma sensible el texto que presentaba el citado precepto en sede de dicho Proyecto, el cual –siguiendo los parámetros establecidos en esta materia por la Ley 60/1969– se limitaba a establecer que «Serán responsables subsidiariamente de las infracciones cometidas por las personas jurídicas, los administradores de las mismas que por mala fe o negligencia grave no realizasen los actos necesarios que fueran de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, consintiesen el incumplimiento por quienes de ellos dependan o adoptasen acuerdos que hicieran posible la comisión de tales infracciones».

- ⁴ En este sentido, indica el artículo 43.1 de dicho Proyecto que «Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades: a) Sin perjuicio de lo dispuesto en la letra a) del artículo 42 de esta Ley, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones. b) Los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias de éstas que se encuentren pendientes».
- ⁵ En concreto, las mayores dudas que se han planteado a este respecto se han centrado en la cuestión relativa a las sanciones, habiéndose entendido, por la doctrina mayoritaria, que la responsabilidad contemplada en el párrafo primero del artículo 40.1 de la LGT sí incluye las mismas, mientras que la regulada en el párrafo segundo de dicho precepto las excluye, soluciones estas que ha venido a recoger, de manera expresa, el artículo 43.1 del Proyecto de nueva LGT (transcrito en la nota precedente), siguiendo de este modo las ideas expuestas en el *Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria (primera versión)*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 2001, p. 207 y 208.
- ⁶ La posibilidad de que la condición de administrador de una sociedad mercantil pueda ser ostentada por personas físicas o jurídicas aparece expresamente reconocida, a título de ejemplo, en el artículo 8 de la LSA, precepto este que establece que «En la escritura de constitución de la sociedad se expresarán: (...) f) Los nombres, apellidos y edad de las personas que se encarguen inicialmente de la administración y representación social, si fueran *personas físicas*, o su denominación social si fueran *personas jurídicas* y, en ambos casos, su nacionalidad y domicilio ...». No obstante lo anterior, es obvio que cuando dicha condición se atribuya a una persona jurídica ésta deberá actuar a través de una persona física, de ahí que el artículo 143.1 del RRM disponga a este respecto que «En caso de administrador persona jurídica, no procederá la inscripción del nombramiento en tanto no conste la identidad de la persona física que aquélla haya designado como representante suyo para el ejercicio de las funciones propias del cargo».
- ⁷ En este sentido, y apoyándonos de nuevo en el texto de la LSA, cabe señalar que su artículo 9 previene que «En los estatutos que han de regir el funcionamiento de la sociedad se hará constar: (...) h) La estructura del órgano al que se confía la administración de la sociedad, determinando los administradores a quienes se confiere el poder de representación, así como su régimen de actuación, de conformidad con lo dispuesto en esta Ley y en el Reglamento del Registro Mercantil...». Por su parte, el artículo 124.1 del RRM dispone a este respecto que «En los estatutos se hará constar la estructura del órgano al que se confía la administración, determinando si se atribuye: a) A un administrador único. b) A varios administradores que actúen solidariamente. c) A dos administradores que actúen conjuntamente. d) A un Consejo de Administración, integrado por un mínimo de tres miembros».
- ⁸ Véase la nota 6 del presente trabajo.
- ⁹ En este sentido, resulta ya clásica la cita de la Sentencia del TS de 29 de junio de 1985, la cual, al enjuiciar un delito de defraudación tributaria, afirmó (FJ 2.º) que «en el caso de ahora y por lo que respecta a las sociedades, el delito era imputable, entre otros, al Presidente del Consejo de Administración que *efectivamente ejerciera su administración y tuviera atribuidos poderes de decisión*, cual aquí acontece, es decir, la persona que, *con la denominación que fuere*, llevara la dirección económica de la entidad». Idéntica opinión se recoge en las Sentencias del mismo Tribunal de 10 de noviembre de 1993 (FJ 3.º) y 2 de marzo de 1988 (FJ 3.º).
- ¹⁰ GALIANO ESTEVAN, J. e IZQUIERDO RIVAS, J.: *La responsabilidad tributaria*, Ciss, Valencia, 1997, p. 74-75; HERRERA MOLINA, P.M.: «La responsabilidad de los administradores por participación en ilícitos tributarios», *RTT*, n.º 57 (2002), p. 87-88; MARTÍN JIMÉNEZ, F.J.: «La responsabilidad tributaria en la Ley General Tributaria: supuestos», *RIF*, n.º 42 (2000), p. 32; BARRACHINA JUAN, E.: «Responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades: el acto de derivación de responsabilidad (primera parte)», *GF*, n.º 167 (1998), p. 26-28.
- ¹¹ Siendo especialmente destacables a este respecto las Resoluciones del TEAC de 22 de febrero de 1995 (FJ 3.º) y de 29 de marzo de ese mismo año (FJ 7.º), las cuales apoyan su argumentación en el contenido de la Sentencia del TS de 29 de junio de 1985 transcrita dos notas antes.
- ¹² Entendemos por «administradores de hecho», siguiendo a QUIJANO GONZÁLEZ (*La responsabilidad civil de los administradores de las Sociedades Anónimas. Aspectos sustantivos*», Valladolid, 1985, p. 351), aquellos que «sin ocupar formalmente el cargo, ejercen de hecho y de manera efectiva las funciones de administración, sea sustituyendo a los administradores de derecho, sea influyendo sobre ellos de forma decisiva». Un estudio detallado de esta figura es el realizado por DÍAZ ECHEGARAY, J.L.: *El administrador de hecho de las sociedades*, Aranzadi, Pamplona, 2002.
- ¹³ El cual dispone que «Responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria».
- ¹⁴ De ahí que una buena parte de la doctrina haya recalado la situación de privilegio en la que, por la razón expuesta en el texto, se encuentran los administradores de las personas jurídicas respecto de quienes, con carácter general, son causantes o colaboradores en la comisión de una infracción tributaria. No obstante, algún autor (HERRERA MOLINA, P.M.: «La responsabilidad de los administradores por participación en ilícitos tributarios», *op. cit.*, p. 79-80) ha entendido que dicha

situación de privilegio no existe, pues si bien el régimen del mencionado párrafo primero del artículo 40.1 resulta ser más laxo en su condición de garantía del crédito tributario, desde el punto de vista del Derecho sancionador dicho precepto establece, en su opinión, un régimen más severo, en la medida en que el ámbito objetivo de la responsabilidad en él contemplada incluye las sanciones, cosa que, a su entender, no sucede en la hipótesis de responsabilidad contemplada en el artículo 38.1 de la LGT.

- 15 CHECA GONZÁLEZ, C.: *Hecho imponible y sujetos pasivos*, Lex Nova, Valladolid, 1999, p. 307; ZORNOZA PÉREZ, J.J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, Civitas, Madrid, 1992, p. 197; CAZORLA PRIETO, L.M.^a: *Derecho Financiero y Tributario*, 3.^a ed., Aranzadi, Pamplona, 2002, p. 353; Equipo de Dirección de la *Revista Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*: «La exigencia de la responsabilidad subsidiaria establecida por el artículo 40 de la LGT únicamente es exigible a quien ostente formalmente la condición legal de administrador», en la Presentación al n.º 10 (2000) de la citada Revista, p. 17-18; CARBAJO VASCO, D.: «La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles. Análisis del art. 40.1 de la LGT», *CT*, n.º 76 (1995), p. 78; NAVARRO FAURE, A.: «La responsabilidad tributaria de los administradores de empresas», *RTT*, n.º 52 (2001), p. 89; NAVARRO ALCÁZAR, J.V.: «La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles», *Tr.F.*, n.º 75 (1997), p. 85; MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: «Los socios y administradores ante las deudas tributarias de una sociedad: estado de la cuestión», *CT*, n.º 79 (1996), p. 104; MORILLO MÉNDEZ, A.: «Responsabilidades de los administradores de sociedades en el ámbito de aplicación de los tributos», *GF*, n.º 192 (2000), p. 36-37.
- 16 Sentencias del TSJ de Murcia de 3 de marzo de 1999 (FJ 2.º) y 7 de octubre de 1998 (FJ 3.º) y Resoluciones del TEAC de 26 de abril de 2001 (FJ 2.º), 7 de junio de 2000 (FJ 4.º), 11 de febrero de 2000 (FJ 5.º), 18 de noviembre de 1999 (FJ 4.º) y 22 de noviembre de 1996 (FJ 4.º). En concreto, indica la primera Sentencia citada (FJ 2.º) que «la responsabilidad subsidiaria que en tal precepto se declara quedará limitada a quienes merezcan *propiamente* la condición de administradores; esa calificación, en las sociedades anónimas, corresponde, *en rigor*, a los que ostentan cargos orgánicos que estatutariamente tienen atribuida la gestión interna y la representación externa de la sociedad; quienes son meramente apoderados no desempeñan ningún cargo orgánico estatutariamente establecido».
- 17 Así, el artículo 31 de nuestro CP –el cual regula el denominado «actuar en lugar de otro»– preceptúa que «El que actúe como *administrador de hecho o de derecho* de una persona jurídica o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito o falta requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre». Junto a lo anterior, la afirmación realizada en el texto vuelve a corroborarse cuando se examina el contenido del Capítulo que dicho Código dedica a los «Delitos societarios», pues no en vano diversos preceptos recogidos en el mismo (arts. 290, 293, 294 y 295) contienen nuevamente la referencia al administrador de hecho.
- 18 En este sentido, debe hacerse alusión a la Ley 24/1988, de 28 de julio, reguladora del Mercado de Valores, cuyo artículo 95 dispone, en su párrafo primero, que «Las personas físicas y entidades a las que resulten de aplicación los preceptos de la presente Ley, así como quienes ostenten *de hecho o de derecho los cargos de administración o dirección* de estas últimas, que infrinjan normas de ordenación o disciplina del Mercado de Valores incurrirán en responsabilidad administrativa sancionable con arreglo a lo dispuesto en este capítulo», añadiendo a continuación, en su párrafo segundo, que «Ostentan cargos de administración en las entidades a que se refiere el párrafo anterior, a los efectos de lo dispuesto en este capítulo, *sus administradores o miembros de sus órganos colegiados de administración, así como sus Directores generales y asimilados*, entendiéndose por tales aquellas personas que, *de hecho o de derecho, desarrollen en la entidad funciones de alta dirección*». Por su parte, en esta misma línea se sitúan los artículos 172 de la Ley Concursal y 133.2 de la LSA, pues en ambos casos se prevé que las responsabilidades que dichos preceptos contemplan se extiendan a los administradores de hecho y de derecho.
- 19 Pudiendo citarse diversos ejemplos representativos en esta línea: así, en primer lugar, la Orden de 22 de febrero de 1966 a través de la cual se regulaba, en materia de Renta de Aduanas, las condiciones para el despacho directo de las mercancías y cuyo artículo 1.4 vino a establecer que «Los *Directores, Gerentes, Consejeros, Administradores o representantes* de las Compañías mercantiles a que se refiere este apartado responderán particular y solidariamente con las respectivas Empresas ante la Hacienda Pública de los débitos descubiertos que resultaren contra dichas Entidades»; junto al anterior, se encontraría asimismo el Texto Refundido de los Impuestos Generales sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de 6 de abril de 1967, cuyo artículo 68 disponía que «Serán solidariamente responsables del pago del impuesto: a) En la constitución, aumento y reducción del capital social, prórroga, modificación, transformación y disolución de Sociedades, los promotores, *directores, gerentes, administradores, gestores* o liquidadores de las mismas que hayan intervenido en el acto jurídico sujeto al Impuesto, siempre que se hubieran hecho cargo del capital aportado o hubiesen entregado los bienes», previsión que todavía se mantiene en el artículo 24 del actual Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de 24 de septiembre de 1993, el cual sigue estableciendo la referida responsabilidad (si bien con carácter subsidiario), pero atribuyéndola en exclusiva –y ello resulta significativo– a los promotores, administradores y liquidadores, evitando cualquier mención a los restantes sujetos aludidos en el Texto normativo de 1967.

- 20 Comparten este mismo argumento MAURICIO SUBIRANA [«La responsabilidad tributaria en las operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales», *RTT*, n.º 47 (1999), *op. cit.*, p. 95] y MORILLO MÉNDEZ («Responsabilidades de los administradores de sociedades en el ámbito de aplicación de los tributos», *op. cit.*, p. 36), si bien ambos autores aluden, en exclusiva, a la diferente regulación que, en este concreto tema, presentan la normativa tributaria y la penal.
- 21 ZORNOZA PÉREZ, J.J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, *op. cit.*, p. 197; ARIAS ABELLÁN, M.ª D.: «Modificaciones a la Ley General Tributaria en la regulación jurídica del responsable», *REDF*, n.º 47-48 (1985), p. 426 y nota 24; LETE ACHIRICA, C.: *La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles*, Civitas, Madrid, 2000, p. 49-50; MORILLO MÉNDEZ, A.: «Responsabilidades de los administradores de sociedades en el ámbito de aplicación de los tributos», *op. cit.*, p. 36. Es más, como bien ha indicado NAVARRO ALCÁZAR («La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles», *op. cit.*, p. 80), el recurso a la normativa mercantil permite dar respuesta a otras muchas cuestiones que, en la práctica, se suscitan en torno a la responsabilidad tributaria de los administradores de las personas jurídicas.
- 22 Cuya regulación aparece recogida, por centrarnos en los supuestos más representativos de sociedades mercantiles, en los artículos 123 y siguientes de la LSA y en los artículos 57 y sucesivos de la LSRL.
- 23 Como son los factores, gerentes o directores generales, figuras todas ellas que han sido objeto de un profundo análisis por parte de JUSTE MENCÍA en su obra *Factor de comercio, Gerente de empresa, Director general (Estudio Jurídico Mercantil)*, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 2002.
- 24 Opinión que es compartida por MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 10.ª ed., Tecnos, Madrid, 1999, p. 506; PÉREZ ROYO, F.: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, IEF, Madrid, 1986, p. 275; ZORNOZA PÉREZ, J.J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, *op. cit.*, p. 99; ESEVERRI MARTÍNEZ, E. y LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Temas prácticos de Derecho Financiero. Parte general*, Aranzadi, Pamplona, 1999, p. 799; CHECA GONZÁLEZ, C.: «Los responsables tributarios» en *La reforma de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1996, p. 137; DE LA HUCHA CELADOR, F.: «Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho tributario (I)», *REDF*, n.º 94 (1997), p. 169 y 180. Por su parte, y ya desde una óptica jurisprudencial, la tesis expuesta aparece expresamente recogida en las Sentencias del TSJ de Murcia de 3 de marzo de 1999 (FJ 2.º) y 7 de octubre de 1998 (FJ 3.º) y en las Resoluciones del TEAC de 11 de febrero de 2000 (FJ 5.º) y 18 de noviembre de 1999 (FJ 4.º).
- 25 Nos referimos, obviamente, al artículo 25.1 de la Carta Magna, a cuyo tenor: «Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento». En contra de la opinión expuesta en el texto se manifiesta, empero, HERRERA MOLINA («La responsabilidad de los administradores por participación en ilícitos tributarios», *op. cit.*, p. 88), al entender que a estos efectos no debe prevalecer de modo automático el sentido otorgado al término «administrador» por otras ramas del ordenamiento, sino que, atendiendo a los criterios de interpretación admitidos en Derecho, resulta prevalente la finalidad de la norma (esto es, el art. 40.1, párrafo primero, de la LGT), precepto que cumple una finalidad no sólo garantista, sino sancionadora, lo que, a juicio de dicho autor, lleva a pensar que existe en este punto una remisión implícita al administrador de hecho y de derecho a los que se refieren los artículos 31, 290, 293, 294 y 295 del CP. Por nuestra parte, y aun reconociendo la validez de los argumentos expuestos por dicho autor, estimamos que la solución final a la que éste llega es incorrecta, pues si se admite que nos encontramos ante una norma con finalidad sancionadora es evidente que en su interpretación deberán observarse inexcusablemente las exigencias derivadas en la materia de los principios del Derecho administrativo sancionador, entre las que se encuentran la de *lex stricta* y la de interdicción de la analogía *in malam partem*, exigencias ambas, como ya se ha indicado, refrendadas por el precepto constitucional transcrito al inicio de la presente nota.
- 26 En este sentido, ciñéndonos al ámbito de las sociedades anónimas y atendiendo a las diversas formas que puede presentar el órgano de administración de las mismas de conformidad con lo previsto en el artículo 124.1 del RRM (transcrito en la nota 7 del presente trabajo), estimamos, siguiendo a MOYA JIMÉNEZ (*La responsabilidad de los administradores de las empresas insolventes*, 3.ª ed., Ed. Bosch, Barcelona, 2002, p. 42-43 y 45), que se consideran administradores, a efectos de la responsabilidad citada en el texto: el administrador único, los administradores solidarios, los administradores individuales, el presidente, el secretario y los vocales del Consejo de Administración, el Consejero delegado, los directores miembros de la comisión ejecutiva y el letrado asesor (este último si es asimismo administrador). Por su parte, y ya en el caso de una sociedad agraria de transformación, el TEAC ha estimado, en su Resolución de 25 de mayo de 2000 (FJ 7.º y 9.º), que ostentan la cualidad de administradores el presidente, el secretario y los vocales de la Junta Rectora.
- 27 Pues así resulta de la lectura del artículo 43.1 de su Proyecto (el cual aparece transcrito en la nota 4 del presente trabajo). De esta manera el referido Proyecto no hace sino seguir la opinión mantenida a este respecto en el *Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria (primera versión)*, *op. cit.*, p. 78 y 210.
- 28 Ciñéndose al ámbito penal, señala GARRETA SUCH (*La responsabilidad civil, fiscal y penal de los administradores de las sociedades*, 4.ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 351) que la equiparación que se ha producido en este sector del ordenamiento entre los administradores de hecho y de derecho aparece fundada en diversas razones de política criminal que

- van encaminadas a impedir: en primer lugar, que quienes se valen de un poder real para llevar a cabo sus ilícitos comportamientos puedan eludir las responsabilidades que por ello les correspondería y, en segundo lugar, favorecer a quienes, por negligencia, no hayan llevado a cabo la regularización de los órganos de la sociedad.
- 29 Circunstancia que ha sido puesta de manifiesto asimismo por GALIANO ESTEVAN e IZQUIERDO RIVAS (*La responsabilidad tributaria*, *op. cit.*, p. 75), para quienes todo se resume en demostrar quién es el que realmente tiene encomendada dicha gestión a pesar de las posibles apariencias.
- 30 ESEVERRI MARTÍNEZ, E. y LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Temas prácticos de Derecho Financiero. Parte general*, *op. cit.*, p. 407-408; NAVARRO FAURE, A.: «La responsabilidad tributaria de los administradores de empresas», *op. cit.*, p. 88, 90 y 92; HERRERA MOLINA, P.M.: «La responsabilidad de los administradores por participación en ilícitos tributarios», *op. cit.*, p. 89; MORILLO MÉNDEZ, A.: «Responsabilidades de los administradores de sociedades en el ámbito de aplicación de los tributos», *op. cit.*, p. 46; CARBAJO VASCO, D.: «La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles. Análisis del art. 40.1 de la LGT», *op. cit.*, p. 78; NAVARRO ALCÁZAR, J.V.: «La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles», *op. cit.*, p. 93.
- 31 Sentencias de la AN de 8 de febrero de 2001 (FJ 5.º) y de los TSJ de Castilla y León (Burgos) de 9 de febrero de 2001 (FJ 2.º), Aragón de 18 de febrero de 2000 (FJ 3.º), Murcia de 3 de marzo de 1999 (FJ 2.º) y 13 de julio de 1998 (FJ 4.º), La Rioja de 13 de febrero de 2001 (FJ 2.º) y 13 de noviembre de 1998 (FJ 7.º) y Extremadura de 28 de septiembre de 1999 (FJ 4.º y 5.º) y 11 de marzo de 1998 (FJ 3.º), así como las Resoluciones del TEAC de 22 de febrero de 2001 (FJ 5.º), 3 de diciembre de 1998 (FJ 1.º), 15 de abril de 1998 (FJ 1.º), 23 de julio de 1996 (FJ 2.º), 10 de enero de 1996 (FJ 4.º) y 6 de septiembre de 1995 (FJ 5.º).
- 32 En esta línea, el Informe de la DGIFT de 21 de diciembre de 1990 afirma, en su punto 6.º, que la condición de responsables «vendrá determinada por la realización del presupuesto de hecho previsto en la Ley, genérica o específicamente, como desencadenante de los especiales efectos jurídicos que dimanen de la responsabilidad tributaria, y que en el ámbito de la Ley General Tributaria, y en lo que se refiere a los administradores de las personas jurídicas, se concreta en las conductas o situaciones contempladas en el número 1 del art. 40».
- 33 Pues no en vano el artículo 114.1 de la LGT establece que «Tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo». Tal exigencia ha sido reconocida de forma expresa por la jurisprudencia, habiendo señalado ya al respecto la Sentencia del TS de 30 de septiembre de 1993 (FJ 2.º) que en estas situaciones es preciso que «la Administración tenga que aportar las pruebas de los presupuestos de hecho en que la Ley funda la derivación de responsabilidad».
- 34 Sentencia de la AN de 8 de febrero de 2001 (FJ 3.º) y Resoluciones del TEAC de 8 de marzo de 2000 (FJ 4.º), 24 de septiembre de 1999 (FJ 5.º y 6.º), 3 de diciembre de 1998 (FJ 2.º), 25 de junio de 1998 (FJ 4.º), 11 de septiembre de 1997 (FJ 2.º) y 26 de octubre de 1994 (FJ 3.º).
- 35 Nos referimos a LETE ACHIRICA (*La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles*, *op. cit.*, p. 177-178), quien, tras afirmar que la averiguación de la existencia de posibles responsables subsidiarios irá indisolublemente unida a la consulta del Registro Mercantil, recuerda la obligatoriedad de la inscripción en dicho Registro del nombramiento de los administradores y la necesidad del reflejo registral de su dimisión o cese, señalando a este respecto que no podrá exigirse a los mismos las responsabilidades aquí examinadas cuando los hechos constitutivos de éstas sean de fecha posterior a la de constancia registral del referido cese.
- 36 Artículos 125 de la LSA, 34.3 de la LCoop., 22.2 del CCo. y 94.1 del RRM. Así, señala el primero de los preceptos citados que «El nombramiento de los administradores surtirá efecto desde el momento de su aceptación y *deberá ser presentado a inscripción* en el Registro Mercantil en el plazo de los diez días siguientes a la fecha de aquélla ...».
- 37 Sentencias del TSJ de Murcia de 24 de enero de 2001 (FJ 6.º) y 13 de julio de 1998 (FJ 5.º) y Resoluciones del TEAC de 8 de febrero de 2001 (FJ 5.º), 7 de junio de 2000 (FJ 4.º), 12 de mayo de 2000 (FJ 3.º y 4.º), 1 de diciembre de 1999 (FJ 4.º), 25 de febrero de 1998 (FJ 3.º y 4.º), 12 de junio de 1997 (FJ 4.º) y 24 de octubre de 1996 (FJ 3.º).
- 38 Equipo de Dirección de la *Revista Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*: «Interpretación lógica *versus* interpretación literal: la Hacienda como tercero de buena fe», en la Presentación al n.º 8 (1998) de la citada Revista, p. 11-13; MARTÍN JIMÉNEZ, F.J.: «La responsabilidad tributaria en la Ley General Tributaria: supuestos», *op. cit.*, p. 32; GALIANO ESTEVAN, J. e IZQUIERDO RIVAS, J.: *La responsabilidad tributaria*, *op. cit.*, p. 74; MARCOS SÁNCHEZ, T.: «Responsabilidad de los administradores de entidades en materia tributaria», en *La responsabilidad de los administradores de las sociedades de capital*, Tecnos, Madrid, 1999, p. 241; BARRACHINA JUAN, E.: «Responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades: el acto de derivación de responsabilidad (primera parte)», *op. cit.*, p. 28 y «Responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades: el acto de derivación de responsabilidad (segunda parte)», *GF*, n.º 168 (1998), p. 40.
- 39 En este sentido, el TS [Sentencias de 29 de mayo de 1984 (FJ 1.º) y 19 de diciembre de 1957 (FJ 1.º)] ha señalado, en relación al estado de las personas, que «El principio referido a la probanza por medio de las actas del Registro Civil no es de tan estricto rigor que no admita que esta prueba no pueda ser suplida por otras».
- 40 Recuérdese en este sentido que el artículo 1.251 del mencionado Código establece que «Las presunciones establecidas por la ley pueden destruirse por la prueba en contrario, excepto en los casos en que aquélla expresamente lo prohíba», previsión que, como es sabido, aparece reiterada, en similares términos, en los artículos 118.1 de la LGT y 4.4 de la LDGC. Por

- lo demás, téngase en cuenta asimismo que la propia LGT tras reconocer, en su artículo 119, el derecho de la Administración tributaria de considerar como titular de un bien, derecho, servicio, actividad o función a quien figure como tal en un Registro Fiscal o cualquier otro de carácter público, admite de manera expresa la posibilidad de prueba en contrario.
- 41 Pues no en vano el artículo 115 de la LGT establece que «En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas sobre medios y valoración de prueba que se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, salvo lo que se establece en los artículos siguientes».
- 42 Como, por ejemplo, los documentos públicos, los cuales, según el artículo 1.218 del CC, «hacen prueba, aun contra tercero, del hecho que motiva su otorgamiento y de la fecha de éste». Acerca de la validez de la escritura pública como medio de prueba para destruir la presunta veracidad de los datos contenidos en el Registro Mercantil, véase la Resolución del TEAC de 8 de febrero de 2001 (FJ 4.º y 5.º).
- 43 Así, de mantenerse la eficacia absoluta de las inscripciones registrales, podría llegarse a la insólita situación de pretender exigir alguna de las responsabilidades a las que venimos haciendo mención a un administrador que hubiese fallecido con anterioridad a la realización de los presupuestos que producen el nacimiento de aquéllas por el simple hecho de figurar todavía como tal en este instante en el Registro, al no haberse llevado a cabo en su momento la correspondiente inscripción de cese por la causa indicada.
- 44 En esta línea se manifiestan los artículos 125 de la LSA (cuyo contenido aparece transcrito en la nota 36 del presente trabajo), 58.4 de la LSRL y 34.3 de la LCoop.
- 45 Como el nombramiento de Consejeros delegados, pues, según dispone el artículo 141.2 de la LSA, el mismo no produce efecto alguno hasta su inscripción en el Registro Mercantil.
- 46 Siendo especialmente destacable su Sentencia de 14 de junio de 1993, la cual concluye a este respecto (FJ 3.º) que «la inscripción no tiene carácter constitutivo o de validez del nombramiento de los administradores sociales (...), como parece confirmarse (...) al distinguirse dos momentos en el nombramiento: el de su aceptación y posterior presentación en el Registro, pero especificándose que aquél surtirá efectos desde la aceptación».
- 47 Así cabe citar, por todas, su Resolución de 17 de diciembre de 1997, en la cual se afirma que «es incuestionable la validez de las actuaciones jurídicas que en nombre de la sociedad anónima realice el administrador desde el *mismo momento de la aceptación del cargo* (art. 125 de la LSA). Ciertamente la inscripción de tal cargo es obligatoria (arts. 22.2 del CCo., 125 de la LSA y 4 y 94.4.º del RRM) pero como el incumplimiento de la obligación de inscripción no afecta a la validez y eficacia del acto realizado en representación de la sociedad, tal incumplimiento cae fuera del ámbito de calificación que le corresponde al Registrador de la Propiedad respecto del acto jurídico otorgado por aquel administrador».
- 48 Por todos, VICENT CHULIÁ, F.: *Introducción al Derecho Mercantil*, 14.ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2001, p. 357.
- 49 En este sentido, la Contestación de la DGT de 14 de septiembre de 2001, proporcionada a la consulta n.º 1680-01, afirma, con carácter general, que «en nuestro sistema jurídico la inscripción registral, salvo contadas excepciones, *no tiene carácter constitutivo, sino declarativo*, es decir, que se limita a publicar un cambio jurídico operado al margen del Registro».
- 50 En lo que se refiere a la aceptación, MARTÍN JIMÉNEZ («La responsabilidad tributaria en la Ley General Tributaria: supuestos», *op. cit.*, p. 32) se plantea si la misma ha de ser expresa o si cabe también que sea tácita. En nuestra opinión, y en la medida en que la normativa mercantil guarda silencio al respecto, parece que la aceptación podrá llevarse a cabo de ambas maneras, si bien, dado el deber que existe de proceder a inscribir el nombramiento del administrador en el Registro Mercantil, lo habitual será la aceptación expresa, pudiendo ésta llevarse a cabo en la propia Junta General o fuera de ella (art. 142 del RRM).
- 51 Así, la Sentencia del TS de 10 de mayo de 1999 vino a reconocer (FJ 2.º) la imposibilidad de exigir responsabilidad alguna a los administradores que hubiesen cesado en sus cargos como tales con anterioridad a los hechos que motivan la acción de responsabilidad, independientemente de que la inscripción del referido cese no haya tenido su reflejo en el Registro Mercantil. En idéntica línea se manifiestan la Sentencia del TSJ de Murcia de 24 de enero de 2001 (FJ 6.º) y la Resolución del TEAC de 8 de febrero de 2001 (FJ 4.º).
- 52 Resoluciones del TEAC de 25 de febrero de 1998 (FJ 3.º) y 24 de octubre de 1996 (FJ 5.º), habiendo señalado la primera de tales Resoluciones que «Incluso en una interpretación literal del artículo 40.1 de la Ley General Tributaria es dudosamente admisible derivar una responsabilidad por comisión o por omisión en el cumplimiento de obligaciones tributarias a personas que sólo por una presunción registral se entiende que intervinieron en tales actos o adoptaron esa conducta».
- 53 Resultando especialmente significativa en este sentido la Sentencia del TS de 6 de diciembre de 1996 (FJ 2.º).
- 54 En este sentido, ya el propio TS, en su Sentencia de 14 de junio de 1993 (FJ 3.º), reconoce, con carácter general, que «la publicidad registral frente a terceros, a fin de no verse perjudicados en su buena fe (...), no cierra el paso a cualquier otro medio de conocimiento por vía extrarregistral».
- 55 Así se pronuncia la Resolución del TEAC de 7 de junio de 2000 (FJ 4.º), la cual anula una derivación de responsabilidad efectuada contra un sujeto que no figuraba inscrito como administrador en el Registro Mercantil en el instante de cometerse la infracción tributaria presupuesta de la derivación, y ello –indica la referida Resolución– por «no haberse probado fehacientemente *por la Administración tributaria* que el mismo (el citado Registro) deba considerarse inexacto o incorrecto».

- ⁵⁶ De conformidad con el artículo 9.1 del RRM: «Los actos sometidos a inscripción sólo serán oponibles a terceros de buena fe desde su publicación en el Boletín Oficial del Registro Mercantil».
- ⁵⁷ En esta línea, señala el artículo 9.4 del RRM que «La buena fe del tercero se presume en tanto no se pruebe que conocía el acto sujeto a inscripción y no inscrito, el acto inscrito y no publicado o la discordancia entre la publicación y la inscripción». Precisamente por ello, resulta plenamente lógico que el TEAC, en su Resolución de 8 de febrero de 2001 (FJ 4.º), procediese a anular la derivación de responsabilidad efectuada contra el administrador de una sociedad que cesó en sus actividades el día 31 de diciembre de 1996 al constatar que la Administración conocía –y había admitido expresamente– que el susodicho administrador perdió su condición de tal el 12 de febrero de ese mismo año, y ello –señala la citada Resolución– a pesar de que la inscripción de esa circunstancia no se produjo hasta el día 28 de agosto de 1997.
- ⁵⁸ Resoluciones de 25 de febrero de 1998 (FJ 3.º) y 24 de octubre de 1996 (FJ 4.º).
- ⁵⁹ Decimos «en sí misma» porque las posibles circunstancias «accesorias» (y distintas de las previstas en el art. 40.1 de la LGT) que puedan rodear a la figura del administrador son indiferentes a la hora de exigir las responsabilidades aquí examinadas. Buena prueba de ello la encontramos en los pronunciamientos de nuestros Tribunales, los cuales han entendido que no exime de las referidas responsabilidades la circunstancia de que el administrador hubiera vendido sus acciones en la sociedad administrada con anterioridad a la concurrencia del hecho que desencadenó aquellas [Sentencia del TSJ de Canarias (Santa Cruz de Tenerife) de 27 de julio de 1999 (FJ 4.º) y Resolución del TEAC de 11 de septiembre de 1997 (FJ 2.º)], ni tampoco que aquél hubiese dimitido de su condición de presidente del Consejo de Administración si ello no fue acompañado asimismo de su dimisión como consejero, para lo cual había sido nombrado con carácter previo e independiente [Resolución del TEAC de 25 de junio de 1998 (FJ 4.º)].
- ⁶⁰ Pues evidentemente, y como ya hemos indicado con anterioridad, será necesario para ello que junto al citado presupuesto concurren, desde la perspectiva temporal, los restantes presupuestos que se mencionan en cada uno de los dos apartados del precepto citado.
- ⁶¹ A este respecto, el TEAC se ha planteado en alguna ocasión [Resolución de 8 de febrero de 2001 (FJ 5.º)], en relación a los casos en que la pérdida de la cualidad de administrador tiene lugar por el cese de éste, si como fecha de dicho cese deberá tomarse la del acuerdo que da lugar al mismo o la de elevación del referido acuerdo a escritura pública, cuestión sobre la que se ha pronunciado el TS en su Sentencia de 10 de mayo de 1999 (FJ 2.º), habiéndose decantando –a nuestro juicio con razón– por la primera de las soluciones propuestas (fecha del acuerdo de cese).
- ⁶² Nos referimos a la pérdida de la condición de administrador que tiene lugar por el transcurso del plazo para el que éste ha sido nombrado (caducidad del nombramiento), situación respecto de la cual el artículo 145.1 del RRM establece que dicho nombramiento «caducará cuando, vencido el plazo, se haya celebrado la Junta General siguiente o hubiese transcurrido el término legal para la celebración de la Junta que deba resolver sobre la aprobación de las cuentas del ejercicio anterior».
- ⁶³ Lo cual sucederá, por ejemplo, en los casos de renuncia del administrador único, de un administrador mancomunado o de la totalidad de los miembros del Consejo de Administración.
- ⁶⁴ Dicho término es utilizado por VICENT CHULIÁ (*Introducción al Derecho Mercantil*, op. cit., p. 359) tomando como apoyo diversas Resoluciones de la DGRN que se manifiestan en el sentido indicado en el texto.
- ⁶⁵ Singularmente, convocando al efecto la correspondiente Junta General. En esta línea, resulta especialmente clarificador la Resolución de la DGRN de 24 de marzo de 1994, la cual indica que «Sin prejuzgar la facultad que corresponde a los administradores de desvincularse unilateralmente del cargo que les ha sido conferido y han aceptado, (...) no cabe desconocer que el mínimo deber de diligencia exigible en el ejercicio de ese cargo cuando como consecuencia de su renuncia quede el mismo totalmente vacante o, sin que ello llegue a producirse, devenga inoperante (...) obliga a los renunciantes, pese a su decisión, a continuar al frente de la gestión hasta que la sociedad haya podido adoptar las medidas necesarias para proveer a dicha situación».
- ⁶⁶ GALIANO ESTEVAN, J. e IZQUIERDO RIVAS, J.: *La responsabilidad tributaria*, op. cit., p. 78; HERRERA MOLINA, P.M.: «La responsabilidad de los administradores por participación en ilícitos tributarios», op. cit., p. 89; MARTÍN JIMÉNEZ, F.J.: «La responsabilidad tributaria en la Ley General Tributaria: supuestos», op. cit., p. 32; MARCOS SÁNCHEZ, T.: «Responsabilidad de los administradores de entidades en materia tributaria», op. cit., p. 243-244; NAVARRO ALCÁZAR, J.V.: «La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles», op. cit., p. 84.
- ⁶⁷ Siendo destacable la Sentencia de la AN de 19 de junio de 1998, la cual afirma (FJ 3.º), en relación a un supuesto de cese en la condición de administrador por razón de la caducidad de su nombramiento, que «Su cese no se produce automáticamente (...), sino que el mismo sigue ostentando la representación de dichas entidades en tanto no reciba un nuevo nombramiento o se designe a un administrador que le sustituya para evitar así que las referidas entidades queden sin ningún representante legal que convoque la oportuna Junta General de renovación o confirmación de administradores». Otros pronunciamientos que se manifiestan en esta línea son las Resoluciones del TEAC de 8 de febrero de 2001 (FJ 4.º) y 5 de octubre de 2000 (FJ 2.º).
- ⁶⁸ NAVARRO ALCÁZAR, J.V.: «La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles», op. cit., p. 84.
- ⁶⁹ NAVARRO ALCÁZAR, J.V.: op. ult. cit.

- 70 De ello se hace eco, con carácter general, la Resolución del TEAC de 12 de febrero de 1997, la cual señala (FJ 4.º) que «Lo expuesto en el fundamento jurídico anterior reduce la cuestión a examinar (...) si el interesado fue administrador de la sociedad, como afirma el acto inicialmente impugnado. La Administración tributaria se apoyó para establecerlo en que así consta en determinados documentos protocolizados notarialmente y en el Registro Mercantil. Mas, como se ha expuesto en los antecedentes de hecho, se dictó sentencia judicial, que devino firme, en virtud de la cual se declaró nula la escritura –y el documento en ella protocolizado– que originó la inscripción en el Registro del nombramiento de administradores (...) y se ordenó la cancelación de cuantas anotaciones e inscripciones registrales se hubiesen producido como consecuencia de la citada escritura. Tal pronunciamiento vincula a la Administración, en aplicación de lo que disponen los artículos 117.3 y 118 de la Constitución, 2 y 17.2 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, y conduce a la conclusión de que falta en este caso el presupuesto de hecho determinante de la responsabilidad que establece el artículo 40 de la Ley General Tributaria, y de que debe anularse el acuerdo por el que se deriva la misma».
- 71 Véase la nota 6 del presente trabajo.
- 72 Opinión diferente parece sostener VICENT CHULIÁ (*Introducción al Derecho Mercantil, op. cit.*, p. 355), quien estima que el representante responde siempre de su actuación, incluso cuando cumpla instrucciones de la persona jurídica que lo nombró, respondiendo asimismo esta última por las instrucciones impartidas.
- 73 ARIAS ABELLÁN, M.ª D.: «Modificaciones a la Ley General Tributaria en la regulación jurídica del responsable», *op. cit.*, p. 426; DE LA HUCHA CELADOR, F.: «Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho tributario (y II)», *REDF*, n.º 95 (1997), p. 352; GARCÍA NOVOA, C.: «El procedimiento de derivación de responsabilidad de los administradores de sociedades. Aspectos sustantivos y procedimentales», *RTT*, n.º 57 (2002), p. 67; NAVARRO FAURE, A.: «Los supuestos de responsabilidad tributaria solidaria en el ordenamiento tributario español», *RDFHP*, n.º 225-226 (1993), p. 624; BANACLOCHE PÉREZ, J.: *La Ley General Tributaria reformada, La Ley-Actualidad*, Madrid, 1995, p. 25.
- 74 Cuestión que es examinada por DE LA HUCHA CELADOR [«Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho tributario (y II)», *op. cit.*, p. 352], autor este que, tras examinar algunos supuestos dudosos, termina por dar una respuesta negativa a la misma.
- 75 Tomando para ello como base la clásica distinción que al efecto se establece, en relación a los diversos tipos de personas, en los Capítulos I y II, del Título II, del Libro I del CC.
- 76 En idéntico sentido se pronuncian GALIANO ESTEVAN, J. e IZQUIERDO RIVAS, J.: *La responsabilidad tributaria, op. cit.*, p. 74.
- 77 En este sentido, el artículo 30 de la Ley Concursal, tras señalar en su apartado primero que «Cuando el nombramiento de administrador concursal recaiga en una persona jurídica, ésta, al aceptar el cargo, deberá comunicar la identidad de la persona natural que haya de representarla en el ejercicio de su cargo», indica a continuación, en su apartado tercero, que «Será de aplicación al representante de la persona jurídica designada el régimen de incompatibilidades, prohibiciones, recusación y responsabilidad y separación establecido para los administradores concursales».
- 78 Dicho de otro modo: que carecería de sentido pretender exigir, conforme a lo dispuesto en el párrafo primero del artículo 40.1 de la LGT, la responsabilidad derivada de la infracción tributaria a la persona física que representa al administrador persona jurídica cuando la autoría directa de la misma (y su correspondiente sanción) se exige, en el esquema normativo vigente, no a las personas físicas que sean administradores, sino a la propia entidad jurídica administrada.
- 79 MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: «Los socios y administradores ante las deudas tributarias de la sociedad», *Derecho de los negocios*, n.º 41 (1994), p. 11-12.
- 80 GARCÍA NOVOA, C.: «El procedimiento de derivación de responsabilidad de los administradores de sociedades. Aspectos sustantivos y procedimentales», *op. cit.*, p. 67; HERRERA MOLINA, P.M.: «La responsabilidad de los administradores por participación en ilícitos tributarios», *op. cit.*, p. 101.
- 81 Dispone el citado artículo 37.6 que «Cuando sean dos o más los responsables solidarios o subsidiarios de una misma deuda, ésta podrá exigirse íntegramente a cualquiera de ellos».
- 82 De conformidad con lo previsto en el artículo 1.145 del CC, a cuyo tenor: «El pago hecho por uno de los deudores solidarios extingue la obligación. El que hizo el pago sólo puede reclamar de sus codeudores la parte que a cada uno corresponda con los intereses del anticipo. La falta de cumplimiento de la obligación por insolvencia del deudor solidario será suplida por sus codeudores, a prorrata de la deuda de cada uno». La tesis expuesta en el texto ha sido asumida por la Sentencia del TSJ de Extremadura de 28 de septiembre de 1999 (FJ 5.º).
- 83 Indica dicho precepto que «Serán sujetos infractores las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el artículo 33 de esta Ley que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las Leyes ...». Por su parte, y ya con carácter general, el reconocimiento de las personas jurídicas como posibles sujetos infractores en sede del derecho administrativo sancionador aparece recogido en el artículo 130.1 de la LPAC.
- 84 Así, señala PÉREZ ROYO (*Los delitos y las infracciones en materia tributaria, op. cit.*, p. 281) que las razones por las que tradicionalmente se ha admitido la capacidad de las personas jurídicas para ser consideradas responsables directas de las infracciones son las dos siguientes: en primer lugar, la menor relevancia que hasta épocas recientes se ha atribuido al elemento subjetivo y al propio juicio de culpabilidad en las infracciones no estrictamente penales; y, en segundo término, la naturaleza fundamentalmente pecuniaria de las sanciones administrativas, lo que elimina el obstáculo de la «incapacidad de pena» propio de aquellas personas. Por su parte, abundando en este segundo argumento, indica NIETO GARCÍA

- (*Derecho administrativo sancionador*, 2.ª ed., Tecnos, Madrid, 1994, p. 359) que de lo que se trata en definitiva en estas situaciones «es de llegar a la responsabilidad, no a través de la culpabilidad como es lo ordinario, sino a través de la capacidad de soportar la sanción. En términos deliberadamente simplistas podría decirse, por tanto, que en estos casos el responsable no es el culpable sino el que puede pagar», opinión esta a la que se suma COLOMA CHICOT, J.A.: *La responsabilidad civil en el delito fiscal*, Marcial Pons, Madrid, 2001, p. 208.
- 85 Dado que, como ha indicado ZORNOZA PÉREZ (*El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, op. cit., p. 181), «Tal elemento no puede ser imputado en términos propios de la teoría penal a las personas jurídicas», opinión sostenida igualmente en el *Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria (primera versión)*, op. cit., p. 199 y 204.
- 86 A este respecto, es preciso recordar que la jurisprudencia ha señalado, en repetidas ocasiones, que la exigencia de culpa no se ha visto suprimida, en modo alguno, en los casos de infracciones administrativas cometidas por las personas jurídicas, sino simplemente que el principio de culpabilidad ha de aplicarse de forma distinta a como se hace en relación a las personas físicas [por todas, Sentencia del Tribunal Constitucional 246/1991, de 19 de diciembre (FJ 2.º)]; de ahí que la doctrina haya señalado que, a efectos del juicio de culpabilidad, la simple negligencia exigida en relación a las infracciones tributarias deberá concurrir en las personas físicas a través de las cuales actúa la persona jurídica, tesis defendida, entre otros, por PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario*, 9.ª ed., Civitas, Madrid, 1999, p. 301, ZORNOZA PÉREZ, J.J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, op. cit., p. 182, GARCÍA NOVOA, C.: «El principio de personalidad en el ordenamiento sancionador tributario», en *Temas de Derecho Penal Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 41-42, CASANA MERINO, F.: «La configuración del ilícito tributario según el art. 77 de la Ley General Tributaria», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Vol. II, IEF, Madrid, 1991, p. 1.107.
- 87 ZORNOZA PÉREZ, J.J.: *Ibidem*. La posibilidad de que en estas situaciones se produzca la vulneración de los principios mencionados en el texto aparece reconocida asimismo en el *Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria (primera versión)*, op. cit., p. 207.
- 88 ESCRIBANO LÓPEZ, F.: «Notas sobre la futura regulación de la responsabilidad tributaria», *QF*, n.º 13 (1995), p. 9; DE LA HUCHA CELADOR, F.: «Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho tributario (I)», op. cit., p. 166-167, 173 y 179; GONZÁLEZ ORTIZ, D.: «Responsabilidad tributaria y sanciones», *R.J.Tr.*, n.º 9 (1999), p. 29; COLOMA CHICOT, J.A.: *La responsabilidad civil en el delito fiscal*, op. cit., p. 203; FUSTER ASENCIO, C.: *El procedimiento sancionador tributario*, Aranzadi, Pamplona, 2001, p. 116.
- 89 PÉREZ ROYO, F.: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., p. 282-284; ZORNOZA PÉREZ, J.J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, op. cit., p. 182-184; GONZÁLEZ GARCÍA, E. y LEJEUNE VALCÁRCCEL, E.: *Derecho Tributario I*, 2.ª ed., Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 2000, p. 240-241; PONT MESTRES, M. y PONT CLEMENTE, J.F.: *Análisis de la Ley 25/1995, de Modificación de la Ley General Tributaria*, Civitas, Madrid, 1995, p. 75-76; GONZÁLEZ ORTIZ, D.: *La responsabilidad tributaria en el ordenamiento jurídico español*, Dykinson, Madrid, 2002, p. 173.
- 90 Lo cual aparecía ya reconocido en la propia Exposición de Motivos de la Ley 60/1969, en la que se afirmaba lo siguiente: «Con ello, dentro de los principios de la responsabilidad tributaria establecidos en la Ley General Tributaria, se precisa la que asumen los administradores, que aunque en su actuación como tales vinculan a la persona jurídica de la que constituyen su órgano de gobierno, pueden y deben ser responsables en supuestos tan graves y notorios en los que en definitiva la voluntad humana es la que se pone, deliberadamente y con propósito defraudatorio, al margen del Derecho».
- 91 Impunidad que en la actualidad se produce, cuando menos en el ámbito tributario, siempre que la persona jurídica haga frente a la deuda tributaria debida y a la sanción correspondiente abonando el importe de las mismas, dado que en estos casos es evidente, por razones obvias, que no cabrá derivar contra el administrador la responsabilidad a la que venimos haciendo mención.
- 92 Véase la nota 17 del presente trabajo.
- 93 Ordenamiento en el que resulta de aplicación a estas hipótesis la denominada «técnica de las consecuencias accesorias», de conformidad con la cual son las personas físicas que ocupan los órganos directivos de la persona jurídica quienes deberán responder directamente, en calidad de autores, de los ilícitos tributarios cometidos, pudiendo imponerse además a la entidad jurídica, de forma accesoria, una multa pecuniaria. Todo ello aparece expresamente previsto en el § 30 de la Ley Alemana sobre Infracciones Administrativas, norma esta que resulta aplicable, en su parte primera, a las infracciones tributarias en virtud de lo dispuesto en el § 377.2 de la OTA. Acerca de esta específica cuestión véanse, por todos, PÉREZ ROYO, F.: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., p. 282 y ZORNOZA PÉREZ, J.J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, op. cit., p. 181-182, así como la bibliografía citada por ambos autores.
- 94 En este sentido, el artículo 11 del Decreto legislativo n.º 472 de 1997, de 18 de diciembre, establece a este respecto que como autor directo de la infracción será considerado el representante legal o el administrador de hecho, de las sociedades y entes en general, cuando actúen en el ejercicio de sus funciones. Junto a lo anterior, y paralelamente, la sociedad asume la posición de coobligado solidario al pago de la sanción impuesta en estos casos, si bien se reconoce el derecho de regreso de ésta contra el autor de la infracción, el cual deberá hacerse efectivo por la vía civil. Un análisis detallado de esta concreta regulación es llevado a cabo por SAMMARTINO, S. en su trabajo «Principi, diritti e garanzie costituzionali nel sistema tributario sanzionario. L'esperienza italiana», ponencia presentada en las *II Jornadas sobre principios y garantías constitucionales en el sistema tributario sancionador*, Toledo, noviembre de 2000.

- 95 Entre tales inconvenientes se han indicado los siguientes: 1) la dificultad que, en ocasiones, se plantearía para encontrar a la persona física responsable del ilícito tributario; 2) que la persona jurídica, a través de pactos secretos, puede indemnizar a su gestor del importe de la sanción impuesta, resultando por tanto indiferente quién de los dos sea sancionado, puesto que quien termina pagando de hecho es la persona jurídica; 3) que, en el caso de que no exista ese pacto secreto, se agrava en exceso la situación de los administradores de las personas jurídicas; y 4) que es necesario actuar contra quien realmente obtiene el beneficio derivado del hecho ilícito, esto es, la persona jurídica, dado que si sólo se sanciona a las personas físicas, aquélla podrá seguir actuando de forma impune mediante el concurso de otros ejecutores materiales. Un examen más preciso de esta concreta cuestión puede consultarse en NIETO GARCÍA, A.: *Derecho administrativo sancionador*, *op. cit.*, p. 361, FUSTER ASENCIO, C.: *El procedimiento sancionador tributario*, *op. cit.*, p. 104 y ss. y LOZANO, B.: «La responsabilidad de la persona jurídica en el ámbito sancionador administrativo», *RAP*, n.º 129 (1992), p. 230.
- 96 En este sentido, señala el artículo 181.1 del referido Proyecto que «Serán sujetos infractores las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta Ley que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las Leyes». De este modo se siguen las propuestas recogidas en el *Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria (primera versión)* (*op. cit.*, p. 207-208), el cual, tras llevar a cabo un examen de las posibles alternativas en esta materia, estima, dados los inconvenientes que las mismas plantean, que debe seguir optándose en estos casos por considerar sujeto infractor a la persona jurídica y responsables subsidiarios a sus administradores.
- 97 Tal y como proclama el artículo 43.1 a) del referido Proyecto, cuyo texto aparece recogido en la nota 4 del presente trabajo.
- 98 Así lo han indicado, desde el ámbito doctrinal, FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho Financiero Español*, 21.ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1999, p. 391-393; ARIAS ABELLÁN, M.ª D.: «Modificaciones a la Ley General Tributaria en la regulación jurídica del responsable», *op. cit.*, p. 420-421; RUFÍAN LIZANA, D.M.ª: «La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades en las infracciones tributarias cometidas por éstas», *Impuestos*, Tomo I (1987), p. 640-641; GUERRA REGUERA, M.: *Garantías personales del crédito tributario*, Comares, Granada, 1997, p. 165; MARTÍN JIMÉNEZ, F.J.: «La responsabilidad tributaria en la Ley General Tributaria: supuestos», *op. cit.*, p. 29.
- 99 Por su parte, tanto un sector de la jurisprudencia [Sentencias del TS de 30 de septiembre de 1993 (FJ 1.º y 2.º), de la AN de 8 de febrero de 2001 (FJ 2.º) y de los TSJ de Castilla-La Mancha de 14 de abril de 1998 (FJ 3.º) y Murcia de 28 de junio de 1995 (FJ 2.º) y Resoluciones del TEAC de 15 de enero de 1999 (FJ 5.º), 12 de febrero de 1998 (FJ 2.º) y 10 de julio de 1996 (FJ 1.º)], como el Informe de la DGIFT de 21 de diciembre de 1990 (punto 3.º) han negado que la responsabilidad examinada tenga la naturaleza de un expediente sancionador en sentido técnico y que la situación jurídica del responsable sea la de un sancionado. Frente a ello, otro sector jurisprudencial [Sentencias de la AN de 8 de octubre de 1998 (FJ 2.º) y de los TSJ de Castilla-La Mancha de 20 de mayo de 2000 (FJ 3.º) y Cantabria de 28 de septiembre de 1998 (FJ 6.º)] ha venido a mantener la idea expuesta en el texto en el sentido de reconocer a dicha responsabilidad un innegable carácter sancionador, por lo que en su exigencia la Administración deberá observar las pertinentes garantías procedimentales.
- 100 Siendo muestras de ello las Sentencias de los TSJ de La Rioja de 13 de febrero de 2001 (FJ 2.º), Castilla y León (Burgos) de 9 de febrero de 2001 (FJ 3.º), Murcia de 7 de octubre de 1998 (FJ 4.º) y Extremadura de 11 de marzo de 1998 (FJ 3.º), así como las Resoluciones del TEAC de 7 de junio de 2000 (FJ 1.º), 24 de marzo de 2000 (FJ 5.º), 8 de marzo de 2000 (FJ 4.º), 3 de diciembre de 1998 (FJ 1.º), 15 de abril de 1998 (FJ 3.º), 10 de enero de 1996 (FJ 4.º), 6 de septiembre de 1995 (FJ 5.º), 1 de marzo de 1995 (FJ 3.º) y 1 de febrero de 1995 (FJ 3.º).
- 101 En este sentido, ha sido el TEAC quien, en diversas Resoluciones [24 de marzo de 2000 (FJ 5.º), 15 de enero de 1999 (FJ 6.º), 12 de febrero de 1998 (FJ 3.º) y 10 de julio de 1996 (FJ 3.º), entre otras], ha hecho uso de la expresión mencionada en el texto para referirse a la conexión que debe existir, a efectos de poder exigir la responsabilidad ahora examinada, entre el incumplimiento de los deberes fiscales de la persona jurídica y la actitud o comportamiento de sus administradores. Por su parte, y ya desde el ámbito doctrinal, dicha expresión ha sido utilizada por MORILLO MÉNDEZ («Responsabilidades de los administradores de sociedades en el ámbito de aplicación de los tributos», *op. cit.*, p. 45), CARBAJO VASCO («La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles. Análisis del art. 40.1 de la LGT», *op. cit.*, p. 76), MARTÍN JIMÉNEZ («La responsabilidad tributaria en la Ley General Tributaria: supuestos», *op. cit.*, p. 34) y BARRACHINA JUAN [«Responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades: el acto de derivación de responsabilidad (segunda parte)», *op. cit.*, p. 39].
- 102 De idéntica manera se manifiestan las Sentencias de los TSJ de Castilla-La Mancha de 5 de junio de 2000 (FJ 2.º), Extremadura de 28 de septiembre de 1999 (FJ 4.º) y Murcia de 24 de enero de 2001 (FJ 4.º), afirmando esta última que «el responsable sólo responderá de las infracciones en la medida en que pueda imputársele, y reprochársele jurídicamente, la autoría o participación en una infracción». Por su parte, también el TEAC ha venido a pronunciarse en idéntico sentido, siendo una muestra de ello su Resolución de 10 de julio de 1996 (FJ 2.º y 3.º).
- 103 MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, *op. cit.*, p. 505; MARCOS SÁNCHEZ, T.: «Responsabilidad de los administradores de entidades en materia tributaria», *op. cit.*, p. 216 y 226; CARBAJO VASCO, D.: «La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles. Análisis del art. 40.1 de la LGT», *op. cit.*, p. 76.

- 104 El contenido íntegro del artículo 40.1 de la LGT vigente con anterioridad a la reforma citada en el texto aparece recogido en la nota 2 del presente trabajo. A este respecto, y situándonos en esta época, la necesidad de la concurrencia en el administrador de la mala fe o de la negligencia grave como requisito imprescindible para poder exigir la responsabilidad contemplada en aquel precepto aparece expresamente reconocida en las Sentencias del TS de 16 de diciembre de 1992 (FJ 3.º) y del TSJ de Murcia de 13 de julio de 1998 (FJ 5.º), así como en las Resoluciones del TEAC de 6 de octubre de 1992 (FJ 4.º) y del TEAR de Cantabria de 5 de julio de 1993 (FJ 5.º).
- 105 MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., p. 505; PÉREZ ROYO, F.: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., p. 297; ZORNOZA PÉREZ, J.J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, op. cit., p. 198; ARIAS ABELLÁN, M.ª D.: «Modificaciones a la Ley General Tributaria en la regulación jurídica del responsable», op. cit., p. 426; GARCÍA NOVOA, C.: «El principio de personalidad en el ordenamiento sancionador tributario», op. cit., p. 49-50; CARBAJO VASCO, D.: «La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles. Análisis del art. 40.1 de la LGT», op. cit., p. 73.
- 106 Sentencias de la AN de 8 de febrero de 2001 (FJ 3.º) y de los TSJ de Castilla-La Mancha de 20 de mayo de 2000 (FJ 2.º) y Extremadura de 28 de septiembre de 1999 (FJ 4.º) y Resoluciones del TEAC de 22 de febrero de 2001 (FJ 5.º), 5 de octubre de 2000 (FJ 4.º), 15 de enero de 1999 (FJ 5.º), 12 de febrero de 1998 (FJ 2.º), 10 de julio de 1996 (FJ 1.º) y 26 de julio de 1995 (FJ 6.º).
- 107 Siendo la mejor manifestación de ello su Sentencia 76/1990, de 26 de abril, la cual, tras indicar (FJ 4.º) que «No existe, por tanto, un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributaria», afirma con posterioridad, en relación al artículo 38.1 de la LGT, que «Ha de señalarse, en primer lugar, que el precepto no consagra, como ya se ha dicho, una responsabilidad objetiva, sino que la responsabilidad solidaria allí prevista se mueve en el marco establecido con carácter general por el artículo 77.1, que gira en torno a la culpabilidad. Una interpretación sistemática de ambos preceptos permite concluir que también en los casos de responsabilidad solidaria se requiere la concurrencia de dolo o culpa, aunque sea leve». Evidentemente, la doctrina constitucional ahora expuesta resulta aplicable en su plenitud a la responsabilidad contemplada en el párrafo primero del artículo 40.1 de la LGT, en la medida en que esta última, al igual que la prevista en el artículo 38.1 de la mencionada Ley, encuentra su origen en la comisión de una infracción tributaria.
- 108 Disminución reconocida expresamente por las Resoluciones del TEAC de 7 de junio de 2000 (FJ 1.º), 24 de marzo de 2000 (FJ 5.º), 8 de marzo de 2000 (FJ 4.º), 15 de enero de 1999 (FJ 5.º y 6.º), 3 de diciembre de 1998 (FJ 6.º), 12 de febrero de 1998 (FJ 3.º) y 21 de febrero de 1996 (FJ 7.º) y 22 de febrero de 1995 (FJ 5.º).
- 109 Acerca de esta cuestión, GARCÍA GÓMEZ (*La simple negligencia en la comisión de infracciones tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 2002, p. 78-81), tras distinguir los diferentes grados de culpa o imprudencia existentes en atención al aspecto valorativo de la infracción del deber de cuidado (grave, leve –o simple– y levisima), afirma que en el campo de las infracciones tributarias debe rechazarse la aplicabilidad de la denominada «culpa levisima», citando en apoyo de su tesis la Sentencia de la AN de 8 de marzo de 1994, de conformidad con la cual «una dudosa omisión de diligencia que sólo adoptarían hombres muy cuidadosos y que integraría la culpa levisima del Derecho romano, debe quedar al margen de la sanción». En idéntico sentido se pronuncian ARAGONÉS BELTRÁN, E.: «Artículo 77», en *La reforma de la Ley General Tributaria*, Cedecs, Barcelona, 1995, p. 110, GARRETA SUCH, J.M.ª: *La responsabilidad civil, fiscal y penal de los administradores de las sociedades*, op. cit., p. 312-313 y el *Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria (primera versión)*, op. cit., p. 204.
- 110 Dispone el referido artículo que «La culpa o negligencia del deudor consiste en la omisión de aquella diligencia que exija la naturaleza de la obligación y corresponda a las circunstancias de las personas, del tiempo y del lugar. Cuando la obligación no exprese la diligencia que ha de prestarse en su cumplimiento, se exigirá la que correspondería a un buen padre de familia».
- 111 De dicha opinión se hacen eco las Resoluciones del TEAC de 21 de febrero de 1996 (FJ 6.º), 5 de octubre de 2000 (FJ 4.º) y 22 de febrero de 2001 (FJ 5.º), afirmando esta última al respecto que de los hechos probados en el expediente resulta «que la sociedad cometió infracciones graves en relación con esas deudas tributarias; que la sociedad fue declarada fallida y que se aprecia en la conducta de los administradores al menos una negligencia inexcusable en *el desempeño de sus funciones como administrador tal y como se definen en la legislación mercantil*, es decir, que están presentes todos los requisitos previstos en aquella norma –se refiere al art. 40.1 de la LGT– para la derivación hacia los administradores de la responsabilidad por esas deudas». Por su parte, y desde el ámbito doctrinal, comparte también dicha opinión CARBAJO VASCO, D.: «La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles. Análisis del art. 40.1 de la LGT», op. cit., p. 74.
- 112 Indeterminación –indica MOYA JIMÉNEZ (*La responsabilidad de los administradores de las empresas insolventes*, op. cit., p. 27)– que «obedece fundamentalmente a la naturaleza igualmente indeterminada de la actividad realizada por los administradores». Por lo demás, el carácter «altamente abstracto o genérico de esta norma de conducta» aparece reconocido en el *Informe de la Comisión Especial para el estudio de un Código Ético de los Consejos de Administración de las Sociedades* (Madrid, 1998, p. 46).
- 113 PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A.: *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1996, p. 220; RUFÍAN LIZANA, D.M.ª: «La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades en las infracciones cometidas por éstas», op. cit., p. 645.

- 114 GALIANO ESTEVAN, J. e IZQUIERDO RIVAS, J.: *La Responsabilidad Tributaria*, *op. cit.*, p. 81; LETE ACHIRICA, C.: *La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles*, *op. cit.*, p. 74-75.
- 115 ARAGONÉS BELTRÁN, E.: «Artículo 77», *op. cit.*, p. 113.
- 116 ESEVERRI MARTÍNEZ, E. y LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Temas prácticos de Derecho Financiero. Parte general*, *op. cit.*, p. 406; NAVARRO FAURE, A.: «La responsabilidad tributaria de los administradores de empresas», *op. cit.*, p. 88 y 90; MARCOS SÁNCHEZ, T.: «Responsabilidad de los administradores de entidades en materia tributaria», *op. cit.*, p. 221.
- 117 Sentencias de la AN de 29 de septiembre de 1999 (FJ 2.º) y de los TSJ de La Rioja de 13 de febrero de 2001 (FJ 2.º), Castilla y León (Burgos) de 9 de febrero de 2001 (FJ 3.º), Murcia de 7 de octubre de 1998 (FJ 4.º) y Extremadura de 11 de marzo de 1998 (FJ 3.º) y Resoluciones del TEAC de 7 de junio de 2000 (FJ 1.º), 24 de marzo de 2000 (FJ 5.º), 8 de marzo de 2000 (FJ 4.º), 3 de diciembre de 1998 (FJ 1.º), 15 de abril de 1998 (FJ 1.º), 23 de julio de 1996 (FJ 2.º), 10 de enero de 1996 (FJ 4.º), 6 de septiembre de 1995 (FJ 5.º), 1 de marzo de 1995 (FJ 3.º) y 1 de febrero de 1995 (FJ 3.º).
- 118 NAVARRO ALCÁZAR, J.V.: «La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles», *op. cit.*, 83.
- 119 De conformidad con el cual: «Los administradores de la sociedad están obligados a formular, en el plazo de tres meses contados a partir del cierre del ejercicio social, las cuentas anuales, el informe de gestión y la propuesta de aplicación del resultado, así como, en su caso, las cuentas y el informe de gestión consolidados».
- 120 En este sentido, dispone el artículo 24.1 de la Ley reguladora del ISoc. que «El período impositivo coincidirá con el ejercicio económico de la entidad», indicando con posterioridad el artículo 25 de dicha Ley que «El impuesto se devengará el último día del período impositivo».
- 121 Cuentas anuales que comprenden, de acuerdo con el artículo 172.1 de la LSA, «el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria». A este respecto, recuérdese asimismo que el artículo 141.1 de la referida Ley declara indelegables «la rendición de cuentas y la presentación de balances a la Junta General», lo cual debe reputarse lógico dada la indiscutible importancia de ambas funciones; de ahí que no sea extraño que el *Informe de la Comisión Especial para el fomento de la transparencia y seguridad en los mercados y en las sociedades cotizadas* (Madrid, 2003, p. 41) haya señalado que si bien la certificación de las referidas cuentas «atribuye una específica responsabilidad a aquellos que tienen una vinculación directa con la marcha societaria», ello no excluye «la responsabilidad de todos los consejeros por la formulación de las cuentas anuales».
- 122 Artículo 212.1 de la LSA.
- 123 Artículos 142.1 y 24.1 de la Ley del ISoc.
- 124 Y ello porque, evidentemente, no cabe apreciar en los citados administradores participación alguna en la infracción cometida, no incurriendo los mismos en ningún tipo de conducta ilícita o culpable. A este respecto, y aunque no se refiera directamente a los administradores de las personas jurídicas, debe traerse a colación la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Oviedo de 14 de septiembre de 2000, la cual estima (FJ 4.º) que no cabe exigir la responsabilidad prevista en el artículo 40.2 de la LGT al liquidador de una sociedad que llevó a cabo su labor atendiendo a los datos recogidos en los libros contables de la misma y en los cuales no figuraban como deudas contraídas las de naturaleza tributaria.
- 125 Punto 6.º del referido Informe.
- 126 Circunstancia que acertadamente vino a poner de relieve la Resolución del TEAC de 10 de octubre de 1996, en la cual se afirma (FJ 2.º) que «La atribución que de esa responsabilidad hace el artículo 40.1 de la LGT a los administradores de las personas jurídicas no puede declararse extinguida por su cese en esa condición respecto de las deudas pendientes en el momento del cese, pues en caso distinto bastaría la sistemática variación de administradores en cada ejercicio para hacer imposible la exigencia de tal responsabilidad».
- 127 ARIAS ABELLÁN, M.ª D.: «Modificaciones a la Ley General Tributaria en la regulación jurídica del responsable», *op. cit.*, p. 427; ESEVERRI MARTÍNEZ, E. y LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Temas prácticos de Derecho Financiero. Parte general*, *op. cit.*, p. 800; LETE ACHIRICA, C.: *La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles*, *op. cit.*, p. 112; CARBAJO VASCO, D.: «La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles. Análisis del art. 40.1 de la LGT», *op. cit.*, p. 76; DEL PASO BENGOA, J.M.ª y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C.: *Derechos y garantías del contribuyente*, Ciss, Valencia, 1998, p. 381-382.
- 128 Sentencias del TS de 30 de septiembre de 1993 (FJ 2.º) y 16 de diciembre de 1992 (FJ 3.º), de la AN de 8 de febrero de 2001 (FJ 3.º), 25 de enero de 2001 (FJ 5.º) y 24 de febrero de 2000 (FJ 2.º) y del TSJ de Murcia de 3 de marzo de 1999 (FJ 5.º) y 28 de junio de 1995 (FJ 2.º), así como Resoluciones del TEAC de 6 de octubre de 1992 (FJ 4.º) y del TEAR de Cantabria de 5 de julio de 1993 (FJ 5.º).
- 129 HERRERA MOLINA, P.M.: «La responsabilidad de los administradores por participación en ilícitos tributarios», *op. cit.*, p. 90; RUFÍAN LIZANA, D.M.ª: «La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades en las infracciones cometidas por éstas», *op. cit.*, p. 642; BARRACHINA JUAN, E.: «Responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades: el acto de derivación de responsabilidad (primera parte)», *op. cit.*, p. 29. En contra de dicha opinión se ha manifestado, empero, el TS, quien, en su Sentencia de 30 de septiembre de 1993 (FJ 2.º), afirma que en la medida en que el administrador responsable tendrá en estos casos derecho a reembolsarse con cargo al patrimonio de la persona jurídica

su situación no es la propia de un sancionado, por lo que no le resultan aplicables al mismo las garantías inicialmente fijadas para los procesos penales, entre las que se encuentra el artículo 24.2 de la Constitución, conclusión esta que no comparte la Sentencia del TSJ de Murcia de 3 de marzo de 1999 (FJ 5.º), en la cual se afirma –a nuestro entender con acierto– que «La presunción constitucional de inocencia (art. 24 CE) tiene una fuerza expansiva que rebasa la materia penal. Y se traduce, por lo que hace a quienes reclamen la responsabilidad de otras personas, en la carga o necesidad que a ellos incumbe de probar eficazmente los hechos en que intenten basar esa reclamación».

- 130 De conformidad con el cual: «Corresponde a la Administración tributaria la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias». A este respecto, conviene recordar que durante la tramitación de la LDGC el Grupo parlamentario Catalán propuso, tanto en el Congreso (enmienda n.º 69) como en el Senado (enmienda n.º 70), que el actual artículo 32 de dicha Ley («Derivación formal y alcance de la responsabilidad») estableciera que «Para los casos previstos en el artículo 40.1 de la Ley General Tributaria se requerirá que la Administración pruebe la conducta infractora del administrador para, en su caso, proceder a la apertura de un expediente sancionador en la persona del mismo, de acuerdo con lo previsto en el artículo 34 de esta Ley». Evidentemente, y como bien han señalado diversos autores [DEL PASO BENGÓA, J.M.ª y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C.: *Derechos y garantías del contribuyente*, op. cit., p. 381-382; GÓMEZ CABRERA, C.: «Artículo 32», en *Comentarios a la Ley de derechos y Garantías de los Contribuyentes*, McGraw-Hill, Madrid, 1998, p. 248 (nota 692)], la idea propuesta a través de tales enmiendas, pese a ser bienintencionada, comete el error de considerar al administrador de la persona jurídica como sujeto infractor, cuando, como sabemos, en el ámbito tributario dicha condición recae en la persona jurídica, por lo que el expediente sancionador debe dirigirse contra ésta.
- 131 De acuerdo con el cual: «Tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo». Entre los pronunciamientos que recuerdan la vigencia de este precepto a la hora de acreditar el comportamiento negligente del administrador a los efectos de derivar contra él la responsabilidad aquí examinada se encuentran las Sentencias del TS de 16 de diciembre de 1992 (FJ 3.º), de la AN de 8 de febrero de 2001 (FJ 3.º) y del TSJ de Murcia de 28 de junio de 1995 (FJ 2.º).
- 132 ESEVERRI MARTÍNEZ, E. y LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Temas prácticos de Derecho Financiero. Parte general*, op. cit., p. 801. Por lo que respecta a la jurisprudencia, la necesidad de que la labor probatoria efectuada sea eficaz y suficiente aparece expresamente exigida por la Sentencia del TSJ de Murcia de 3 de marzo de 1999 (FJ 5.º) y la Resolución del TEAC de 24 de marzo de 2000 (FJ 5.º).
- 133 Sentencias de la AN de 24 de febrero de 2000 (FJ 2.º) y 8 de octubre de 1998 (FJ 2.º) y del TSJ de Murcia de 13 de julio de 1998 (FJ 5.º).
- 134 Circunstancia reconocida en la Instrucción del Departamento de Recaudación de la AEAT de 2 de noviembre de 1995. De este modo la Administración no viene sino a asumir las exigencias que el TS ha establecido en esta materia, siendo buena prueba de ello la Sentencia de dicho Tribunal de 16 de diciembre de 1992, cuyo FJ 2.º señalaba, en referencia al artículo 40.1 de la LGT, que este precepto «exige un comportamiento malicioso o negligente en el administrador *suficientemente acreditado* para que sirva de *motivación* al acto mediante el cual se deriva la responsabilidad».
- 135 Ello implica que la exoneración de la citada responsabilidad no podrá fundarse en causas o circunstancias que no sean las expresamente contempladas en dicha normativa (o, en su caso, que no encajen en alguna de ellas), afirmación que se ha visto corroborada por diversos pronunciamientos de nuestros Tribunales, los cuales han venido a rechazar, como motivo eximente de responsabilidad en estos casos, la imposibilidad de hacer frente al pago de las deudas tributarias debida a la ausencia de recursos financieros por parte de la entidad jurídica [Sentencias de la AN de 8 de febrero de 2001 (FJ 3.º) y 29 de septiembre de 1999 (FJ 4.º) y del TSJ de Extremadura de 11 de marzo de 1998 (FJ 3.º), así como Resolución del TEAC de 8 de marzo de 2000 (FJ 4.º)]. En lo que a nosotros respecta, compartimos en su totalidad la tesis mantenida en este punto por los referidos Tribunales, en la medida en que es evidente que las dificultades financieras en las que pueda encontrarse una entidad jurídica no constituyen impedimento alguno para que los administradores de la misma procedan a presentar las declaraciones-liquidaciones pertinentes, deber este cuyo incumplimiento, unido a la falta de ingreso, es el que, en definitiva, da lugar a la realización del tipo infractor previsto en el artículo 79 a) de la LGT.
- 136 De este modo asumimos plenamente, en la esfera tributaria, la solución adoptada en este punto por el artículo 133.3 de la LSA, el cual dispone a este respecto que «En ningún caso exonerará de responsabilidad la circunstancia de que el acto o acuerdo lesivo haya sido adoptado, autorizado o ratificado por la Junta General».
- 137 Decimos «entre otros preceptos» porque en alguna ocasión son normas tributarias distintas a la LGT las que establecen sus propios criterios en materia de exoneración de responsabilidad, circunstancia que tiene lugar, por citar algún ejemplo, en el artículo 77 de la Ley del ISoc., precepto este que, tras recordar que constituye infracción tributaria simple el incumplimiento de la obligación de mantener o convertir en nominativos los valores o participaciones representativos de la participación en el capital de las sociedades patrimoniales, establece, acto seguido, que «De esta infracción serán responsables subsidiariamente los administradores de la sociedad, *salvo los que hayan propuesto expresamente las medidas necesarias para dar cumplimiento a lo previsto en el párrafo anterior*, sin que hubiesen sido aceptadas por los restantes administradores».

- 138 Siendo especialmente destacable la causa de exoneración de responsabilidad relativa a la concurrencia de fuerza mayor, careciendo por el contrario de relevancia práctica, por motivos evidentes, la referente a la falta de capacidad de obrar. Por su parte, y en lo que respecta a la causa de exclusión de responsabilidad consistente en haber puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, estimamos, siguiendo a LETE ACHIRICA (*La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles*, *op. cit.*, p. 62), que la misma no puede ponerse en conexión con el artículo 40.1 de la LGT, dado que la diligencia a la que alude el artículo 77.4 d) de dicha Ley no puede identificarse con la del ordenado empresario y representante leal a la que hace mención el artículo 127.1 de la LSA, debiendo valorarse en estas situaciones el actuar diligente de los administradores, como indica HERRERA MOLINA («La responsabilidad de los administradores por participación en ilícitos tributarios», *op. cit.*, p. 91), a la luz de sus obligaciones legales y estatutarias.
- 139 A cuyo tenor: «Las acciones u omisiones tipificadas en las Leyes no darán lugar a responsabilidad tributaria (...) c) Cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se tomó la misma».
- 140 Sentencia del TSJ de Canarias (Santa Cruz de Tenerife) de 27 de julio de 1999 (FJ 2.º) y Resoluciones del TEAC de 7 de junio de 2000 (FJ 2.º), 24 de marzo de 2000 (FJ 5.º), 8 de marzo de 2000 (FJ 4.º) y 12 de febrero de 1998 (FJ 2.º).
- 141 LOZANO SERRANO, C.: «Sujetos pasivos y responsabilidades», en *Anuario tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada. Tomo I. 1998*, IEF, Madrid, 2000, p. 147; GUERRA REGUERA, M.: *Garantías personales del crédito tributario*, *op. cit.*, p. 159-160; RUFÍAN LIZANA, D.M.ª: «La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades en las infracciones cometidas por éstas», *op. cit.*, p. 646; NAVARRO ALCÁZAR, J.V.: «La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles», *op. cit.*, p. 81; OCHOA TREPAT, M.ª L.: «La responsabilidad tributaria de los administradores de las personas jurídicas», *GF*, n.º 75 (1990), p. 151.
- 142 MARTÍN JIMÉNEZ, F.J.: «La responsabilidad tributaria en la Ley General Tributaria: supuestos», *op. cit.*, p. 33; PALAO ARRIETA, C.: «Responsabilidad tributaria. Los administradores de las sociedades», *Impuestos*, Tomo II (1990), p. 474.
- 143 CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero I*, 3.ª ed., Civitas, Madrid, 1999, p. 444; ZORNOZA PÉREZ, J.J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, *op. cit.*, p. 197-198.
- 144 De idéntico modo se pronuncia LETE ACHIRICA, C.: *La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles*, *op. cit.*, p. 64.
- 145 LETE ACHIRICA, C.: *La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles*, *op. cit.*, p. 111; PALAO ARRIETA, C.: «Responsabilidad tributaria. Los administradores de las sociedades», *op. cit.*, p. 474.
- 146 Tal y como recuerda el *Informe de la Comisión Especial para el estudio de un Código Ético de los Consejos de Administración de las Sociedades* (*op. cit.*, p. 17 y 64), afirmándose en el mismo que «el Consejo de Administración debe configurarse básicamente como un instrumento de supervisión y control».
- 147 En idéntico sentido se pronuncia HERRERA MOLINA, P.M.: «La responsabilidad de los administradores por participación en ilícitos tributarios», *op. cit.*, p. 91.
- 148 ZORNOZA PÉREZ, J.J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, *op. cit.*, p. 197-198. Comparten asimismo dicha tesis MARTÍN JIMÉNEZ, F.J.: «La responsabilidad tributaria en la Ley General Tributaria: supuestos», *op. cit.*, p. 33 y BANACLOCHE PÉREZ, J.: «La nueva Ley General Tributaria: responsables e infractores», *Impuestos*, Tomo II (1985), p. 11.
- 149 Sentencias de la AN de 21 de febrero de 2000 (FJ 3.º) y 29 de septiembre de 1999 (FJ 4.º) y del TSJ de Extremadura de 28 de septiembre de 1999 (FJ 4.º), así como Resoluciones del TEAC de 5 de octubre de 2000 (FJ 4.º) y 9 de septiembre de 1998 (FJ 5.º).
- 150 CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero I*, *op. cit.*, p. 444; CAZORLA PRIETO, L.M.ª: *Derecho Financiero y Tributario*, *op. cit.*, p. 354; HERRERA MOLINA, P.M.: «La responsabilidad de los administradores por participación en ilícitos tributarios», *op. cit.*, p. 91; BANACLOCHE PÉREZ, J.: «La nueva Ley General Tributaria: responsables e infractores», *op. cit.*, p. 11. Por su parte, y en lo referente a la perspectiva jurisprudencial, dicha importancia ha sido resaltada por las Sentencias de la AN de 21 de febrero de 2000 (FJ 3.º) y 29 de septiembre de 1999 (FJ 4.º) y las Resoluciones del TEAC de 25 de mayo de 2000 (FJ 5.º) y 9 de septiembre de 1998 (FJ 5.º).
- 151 Idea recogida en el *Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria (primera versión)*, *op. cit.*, p. 77, pero que, sin embargo, no ha tenido plasmación en el seno del Proyecto de la nueva LGT, al no haberse recogido dicha previsión en el artículo 43.1 del mismo (cuyo texto aparece recogido en la nota 4 del presente trabajo).
- 152 CARBAJO VASCO, D.: «La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles. Análisis del art. 40.1 de la LGT», *op. cit.*, p. 74; MARTÍN JIMÉNEZ, F.J.: «La responsabilidad tributaria en la Ley General Tributaria: supuestos», *op. cit.*, p. 33. Por su parte, el TEAC ha venido afirmando a este respecto que el referido comportamiento exige «la omisión de actos relacionados directamente con la obligación infringida que el administrador tiene el deber de realizar por razón de su cargo», idea recogida en sus Resoluciones de 7 de junio de 2000 (FJ 2.º), 24 de marzo de 2000 (FJ 5.º), 8 de marzo de 2000 (FJ 4.º), 12 de febrero de 1998 (FJ 2.º) y 10 de julio de 1996 (FJ 1.º).
- 153 La tesis expuesta en el texto aparece recogida, desde la perspectiva jurisprudencial, en las Sentencias de los TSJ de Extremadura de 11 de marzo de 1998 (FJ 3.º) y Murcia de 28 de junio de 1995 (FJ 2.º), así como en las Resoluciones del TEAC de 5 de octubre de 2000 (FJ 4.º), 23 de julio de 1996 (FJ 4.º), 5 de junio de 1996 (FJ 2.º), 21 de febrero de 1996 (FJ 6.º) y 10 de enero de 1996 (FJ 4.º).

- 154 Tal y como reconocen las Resoluciones del TEAC de 7 de junio de 2000 (FJ 2.º), 24 de marzo de 2000 (FJ 5.º) y 8 de marzo de 2000 (FJ 4.º).
- 155 MORILLO MÉNDEZ, A.: «Responsabilidades solidarias y subsidiarias después de la Ley 10/85, de modificación parcial de la Ley General Tributaria», *CT*, n.º 53 (1985), p. 232; RUFÍAN LIZANA, D.M.ª: «La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades en las infracciones cometidas por éstas», *op. cit.*, p. 647; OCHOA TREPAT, M.ª L.: «La responsabilidad tributaria de los administradores de las personas jurídicas», *op. cit.*, p. 152.
- 156 HERRERA MOLINA, P.M.: «La responsabilidad de los administradores por participación en ilícitos tributarios», *op. cit.*, p. 92.
- 157 ZORNOZA PÉREZ, J.J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, *op. cit.*, p. 197-198; MARTÍN JIMÉNEZ, F.J.: «La responsabilidad tributaria en la Ley General Tributaria: supuestos», *op. cit.*, p. 33; BANACLOCHE PÉREZ, J.: «La nueva Ley General Tributaria: responsables e infractores», *op. cit.*, p. 11.
- 158 En este sentido se pronuncian LETE ACHIRICA, C.: *La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles*, *op. cit.*, p. 115-118 y 143-144 y PALAO ARRIETA, C.: «Responsabilidad tributaria. Los administradores de las sociedades», *op. cit.*, p. 475.
- 159 A este respecto, recuérdese que el artículo 281 del CCo. dispone que «El comerciante podrá constituir apoderados o mandatarios generales o singulares para que hagan el tráfico en su nombre y por su cuenta en todo o en parte, o para que le auxilien en él». Junto a lo anterior, téngase en cuenta lo previsto, en relación al mandato, en los artículos 1709 y siguientes del CC.
- 160 Dispone en este punto el artículo 141.1 de la LSA que «Cuando los estatutos de la sociedad no dispusieran otra cosa, el Consejo de administración podrá designar a su Presidente, regular su propio funcionamiento, aceptar la dimisión de los Consejeros y designar de su seno una Comisión ejecutiva o uno o más Consejeros delegados, sin perjuicio de los apoderamientos que pueda conferir a cualquier persona. En ningún caso podrán ser objeto de delegación la rendición de cuentas y la presentación de balances a la Junta General, ni las facultades que ésta conceda al Consejo, salvo que fuese expresamente autorizado por ella», previsión esta que resulta aplicable asimismo a las sociedades de responsabilidad limitada en virtud de lo preceptuado al respecto en el artículo 57.1 de su Ley reguladora. Por lo demás, y como recuerda la Resolución de la DGRN de 4 de marzo de 1985, indicar que la figura de los Consejeros delegados no debe confundirse con la de los apoderados (aun cuando sean generales), pues mientras que éstos únicamente tienen la condición de representantes, aquéllos son administradores de la sociedad y, en cuanto a tales, órganos de la misma, extendiéndose su ámbito de representación, por disposición legal, «a todos los actos comprendidos en el objeto social delimitado en los estatutos» (art. 129.1 de la LSA).
- 161 GALIANO ESTEVAN, J. e IZQUIERDO RIVAS, J.: *La responsabilidad tributaria*, *op. cit.*, p. 74; LETE ACHIRICA, C.: *La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles*, *op. cit.*, p. 122-123. Por lo demás, la afirmación efectuada en el texto ha sido ya realizada por el propio TS, quien, en su Sentencia de 26 de octubre de 2001, señala expresamente (FJ 3.º) que «La misma –se refiere a la sociedad– puede haber conferido poderes para obrar en su nombre a otra u otras personas, pero ello no significa que los administradores pierdan su condición por estos apoderamientos».
- 162 Entre las cuales se encuentra, según el *Informe de la Comisión Especial para el estudio de un Código Ético de los Consejos de Administración de las Sociedades* (*op. cit.*, p. 18), «el Control de la actividad de gestión y evaluación de los directivos», idea esta refrendada con posterioridad por el *Informe de la Comisión Especial para el fomento de la transparencia y seguridad en los mercados y en las sociedades cotizadas* (*op. cit.*, p. 32-33). Por su parte, la Sentencia del TSJ de Canarias (Santa Cruz de Tenerife) de 27 de julio de 1999 (FJ 2.º) señala a este respecto que entre los deberes de los administradores está el relativo a la vigilancia de la actuación de los subordinados, tesis asumida también por el TEAC en su Resolución de 11 de febrero de 2000 (FJ 4.º), en la cual se afirma expresamente que el órgano de administración que otorga y confiere un poder conserva siempre la función y el deber de control del apoderado.
- 163 De idéntica manera se expresan GALIANO ESTEVAN, J. e IZQUIERDO RIVAS (*La responsabilidad tributaria*, *op. cit.*, p. 74), HERRERA MOLINA («La responsabilidad de los administradores por participación en ilícitos tributarios», *op. cit.*, p. 91-92), NAVARRO ALCÁZAR («La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles», *op. cit.*, p. 84-85) y LETE ACHIRICA (*La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles*, *op. cit.*, p. 142), quien afirma a este respecto que «el Consejo es siempre responsable de la administración en su conjunto, aunque los estatutos deleguen las facultades representativas o lleve a cabo esa delegación el mismo Consejo». Por lo demás, la idea expuesta en el texto aparece asimismo recogida en el *Informe de la Comisión Especial para el estudio de un Código Ético de los Consejos de Administración de las Sociedades* (*op. cit.*, p. 17 y 28), el cual, tras indicar que «el Consejo de Administración debe configurarse básicamente como un instrumento de supervisión y control», afirma, acto seguido, que «La existencia de una Comisión ejecutiva no revela ni reduce las responsabilidades del Consejo y de sus consejeros en el cumplimiento de sus funciones de supervisión».
- 164 En esta línea, resulta especialmente esclarecedora la Resolución del TEAC de 11 de febrero de 2000 (FJ 5.º), la cual afirma que «En estos casos como el que nos ocupa (...), la Administración tributaria ha de dirigirse contra quien o quienes sean administradores, puesto que, como declaró este Tribunal en su Resolución de 24 de octubre de 1996, la delegación de facultades hecha por el Consejo de Administración a determinadas personas no exime a aquél de la responsabilidad

- que le corresponde por prescripción legal». En idéntica línea a la anterior se manifiestan las Sentencias de la AN de 8 de febrero de 2001 (FJ 3.º) y de los TSJ de La Rioja de 13 de febrero de 2001 (FJ 2.º) y Canarias (Santa Cruz de Tenerife) de 27 de julio de 1999 (FJ 2.º), así como las Resoluciones del TEAC de 7 de junio de 2000 (FJ 4.º) y 25 de mayo de 2000 (FJ 5.º).
- 165 Circunstancia reconocida por las Resoluciones del TEAC de 7 de junio de 2000 (FJ 2.º), 24 de marzo de 2000 (FJ 5.º) y 8 de marzo de 2000 (FJ 4.º).
- 166 GUERRA REGUERA, M.: *Garantías personales del crédito tributario*, op. cit., p. 158 (nota 42); LETE ACHIRICA, C.: *La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles*, op. cit., p. 102; PALAO ARRIETA, C.: «Responsabilidad tributaria. Los administradores de las sociedades», op. cit., p. 475. Ésta parece ser asimismo la opinión mantenida por el TEAC, quien, al respecto de dicha conducta, ha venido señalando que la misma «supone una clara permisividad respecto de la actividad ilícita de los subordinados», afirmación recogida en sus Resoluciones de 7 de junio de 2000 (FJ 2.º), 24 de marzo de 2000 (FJ 5.º), 8 de marzo de 2000 (FJ 4.º), 12 de febrero de 1998 (FJ 2.º) y 10 de julio de 1996 (FJ 1.º).
- 167 MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., p. 328; NAVARRO FAURE, A.: «La responsabilidad tributaria de los administradores de empresas», op. cit., p. 91; RUFÍAN LIZANA, D.M.ª: «La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades en las infracciones cometidas por éstas», op. cit., p. 648; OCHOA TREPAT, M.ª L.: «La responsabilidad tributaria de los administradores de las personas jurídicas», op. cit., p. 152; MARTÍN JIMÉNEZ, F.J.: «La responsabilidad tributaria en la Ley General Tributaria: supuestos», op. cit., p. 33; NAVARRO ALCÁZAR, J.V.: «La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles», op. cit., p. 81; CARBAJO VASCO, D.: «La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles. Análisis del art. 40.1 de la LGT», op. cit., p. 74.
- 168 HERRERA MOLINA, P.M.: «La responsabilidad de los administradores por participación en ilícitos tributarios», op. cit., p. 92. En este sentido, recuerda dicho autor –y en ello coincidimos– que la labor de supervisión y control no puede ser en modo alguno «tan rigurosa como la que se exige a la persona que tiene específicamente encomendada la gestión tributaria, pues si el supervisor tuviera que controlar todos los extremos de la labor realizada por la persona delegada, la delegación de facultades carecería de sentido». Por lo demás, la idea recogida en el texto ha sido asimismo reconocida por el TEAC en su Resolución de 10 de julio de 1996 (FJ 2.º y 3.º).
- 169 LETE ACHIRICA, C.: *La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles*, op. cit., p. 150 y 155.
- 170 Una opinión distinta sostiene NAVARRO FAURE («La responsabilidad tributaria de los administradores de empresas», op. cit., p. 91) y GALIANO ESTEVAN e IZQUIERDO RIVAS (*La responsabilidad tributaria*, op. cit., p. 83), para quienes este tipo de comportamiento hace referencia a los casos en que existe un Consejo de Administración o cuando son varios los administradores.
- 171 MARTÍN JIMÉNEZ, F.J.: «La responsabilidad tributaria en la Ley General Tributaria: supuestos», op. cit., p. 34; GALIANO ESTEVAN, J. e IZQUIERDO RIVAS, J.: *La responsabilidad tributaria*, op. cit., p. 83; CARBAJO VASCO, D.: «La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles. Análisis del art. 40.1 de la LGT», op. cit., p. 74-75.
- 172 En relación a esta cuestión, la Sentencia de la AN de 8 de febrero de 2001 (FJ 3.º) ha indicado, a nuestro juicio con total acierto, que en estos supuestos la derivación de la responsabilidad no podrá llevarse a cabo hasta que no concluya el procedimiento sancionador separado en el que se declare la comisión de la respectiva infracción por parte de la persona jurídica (art. 34 de la LDGC), dado que ello es uno de los presupuestos necesarios para la exigencia de tal responsabilidad. Idéntica posición mantienen a este respecto LOZANO SERRANO («Sujetos pasivos y responsables», op. cit., p. 147), NAVARRO FAURE («La responsabilidad tributaria de los administradores de empresas», op. cit., p. 95), GÓMEZ CABRERA («Artículo 32», op. cit., p. 247-248) y NAVARRO ALCÁZAR («La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles», op. cit., p. 83), afirmando este último autor que en aquellos casos en que se anule la sanción impuesta por no apreciarse una conducta infractora imputable a la sociedad tampoco procederá derivar responsabilidad alguna al administrador por este concepto, a diferencia de lo que sucederá en el caso en que la referida sanción sea condonada, ya que la condonación no varía el carácter infractor de la conducta en cuestión, por lo que sí cabrá la derivación de responsabilidad contra aquél, si bien la misma no alcanzará, obviamente, a la susodicha sanción.
- 173 De esta manera se pronuncia LETE ACHIRICA, C.: *La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles*, op. cit., p. 151.
- 174 En este sentido, cabría poner de nuevo como ejemplo la formulación y presentación de unas cuentas anuales falseadas por parte de unos administradores que, con posterioridad y una vez que las mismas han sido aprobadas por la Junta General, son sustituidos por otros que ignoran dicho falseamiento y que, tomando como base dichas cuentas, presentan en plazo la correspondiente declaración-liquidación del ISoc. En este caso, es evidente que la comisión de la infracción tributaria que en este caso se producirá deriva de la falsedad de las referidas cuentas anuales, razón por lo cual la responsabilidad aquí examinada únicamente será imputable a los administradores que adoptaron el acuerdo de presentar tales cuentas, opinión que también mantienen a este respecto PÉREZ ROYO y AGUALLO AVILÉS (*Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*, op. cit., p. 229) y la Sentencia del TSJ de Murcia de 19 de abril de 2000 (FJ 1.º a 4.º).

- 175 Así, entre los factores relevantes a estos efectos se encontrarían, por ejemplo, el que los sujetos que realizan los diversos comportamientos a los que venimos haciendo alusión no coincidan en el supuesto concreto examinado por haberse producido cambios en las personas que desempeñan el cargo de administrador, el conocimiento (o no), por parte de los nuevos administradores, de la ilicitud de las actuaciones o acuerdos adoptados por sus predecesores o la hipotética concurrencia de una causa de exclusión de responsabilidad.
- 176 PALAO ARRIETA, C.: «Responsabilidad tributaria. Los administradores de las sociedades», *op. cit.*, p. 475; BARRACHINA JUAN, E.: «Responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades: el acto de derivación de responsabilidad (segunda parte)», *op. cit.*, p. 39. Esta postura parece ser sostenida asimismo por el TEAC cuando, en referencia a este comportamiento, afirma que el mismo supone «una *consciencia* de las consecuencias normales del acuerdo que se adopta», afirmación recogida en sus Resoluciones de 7 de junio de 2000 (FJ 2.º), 24 de marzo de 2000 (FJ 5.º), 8 de marzo de 2000 (FJ 4.º), 12 de febrero de 1998 (FJ 2.º) y 10 de julio de 1996 (FJ 1.º).
- 177 RUFÍAN LIZANA, D.M.ª: «La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades en las infracciones cometidas por éstas», *op. cit.*, p. 648; OCHOA TREPAT, M.ª L.: «La responsabilidad tributaria de los administradores de las personas jurídicas», *op. cit.*, p. 152; DURÁN-SINDREU BUXADE, A.: «La responsabilidad tributaria de los Administradores de Sociedades», *RTT*, n.º 25 (1994), p. 50.
- 178 En idéntico sentido se manifiestan COLOMA CHICOT (*La responsabilidad civil en el delito fiscal*, *op. cit.*, p. 213), MORILLO MÉNDEZ («Responsabilidades solidarias y subsidiarias después de la Ley 10/85, de modificación parcial de la Ley General Tributaria», *op. cit.*, p. 232) y NAVARRO ALCÁZAR («La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles», *op. cit.*, p. 81-82).
- 179 En concreto, el precepto mencionado en el texto, en la redacción dada al mismo por la Ley 60/1969, tras señalar que «Serán responsables subsidiariamente de las infracciones simples, de omisión y de defraudación cometidas por las personas jurídicas, los administradores de las mismas que por mala fe o negligencia grave no realicen los actos necesarios que fueran de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, consintiesen el incumplimiento por quienes de ellos dependan o adoptasen acuerdos que hicieran posible la comisión de tales infracciones», indicaba, en el párrafo siguiente, que «En ningún caso podrá ser exigida la indicada responsabilidad a los administradores que no asistan a la reunión o que salvaran expresamente su voto en los acuerdos de que se trate».
- 180 Circunstancia que ha sido reconocida no sólo a nivel doctrinal (por todos, PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A.: *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*, *op. cit.*, p. 229 y HERRERA MOLINA, P.M.: «La responsabilidad de los administradores por participación en ilícitos tributarios», *op. cit.*, p. 93) y jurisprudencial [por todas, Resolución del TEAC de 10 de octubre de 1996 (FJ 2.º)], sino también por la propia Administración tributaria, siendo muestra de ello el Informe de la DGIFT de 21 de diciembre de 1990 (punto 7.º).
- 181 ARIAS ABELLÁN, M.ª D.: «Modificaciones a la Ley General Tributaria en la regulación jurídica del responsable», *op. cit.*, p. 427; RUFÍAN LIZANA, D.M.ª: «La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades en las infracciones cometidas por éstas», *op. cit.*, p. 648; OCHOA TREPAT, M.ª L.: «La responsabilidad tributaria de los administradores de las personas jurídicas», *op. cit.*, p. 152; NAVARRO ALCÁZAR, J.V.: «La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles», *op. cit.*, p. 82.
- 182 En concreto, el Informe de la DGIFT de 21 de diciembre de 1990 señala a este respecto, en su punto 7.º, que «Si la gestión de la persona jurídica está encomendada a un Consejo de Administración u otro órgano colegiado, las decisiones de éste se entienden imputables a todos los miembros que lo integren. No obstante, debe excluirse de responsabilidad a los administradores ausentes o que hubieran salvado expresamente su voto en la reunión en que fueron adoptados los acuerdos».
- 183 ZORNOZA PÉREZ, J.J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, *op. cit.*, p. 213; GARRETA SUCH, J.M.ª: *La responsabilidad civil, fiscal y penal de los administradores de las sociedades*, *op. cit.*, p. 312-313; LETE ACHIRICA, C.: *La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles*, *op. cit.*, p. 133-138; CARBAJO VASCO, D.: «La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles. Análisis del art. 40.1 de la LGT», *op. cit.*, p. 76; SÁNCHEZ AYUSO, I.: *Circunstancias eximentes y modificativas de responsabilidad por infracciones tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 1996, p. 249-250.
- 184 Dicha previsión resulta igualmente aplicable a las sociedades de responsabilidad limitada, al disponer al respecto el artículo 69 de su Ley reguladora que «La responsabilidad de los administradores de la sociedad de responsabilidad limitada se regirá por lo establecido para los administradores de la sociedad anónima».
- 185 Tales circunstancias serían cualquiera de las dos siguientes: a) no haber intervenido los administradores en la adopción y ejecución del acuerdo lesivo, desconociendo además la existencia del mismo; o b) teniendo aquéllos conocimiento del referido acuerdo, hubieran hecho todo lo conveniente para evitar el daño o, al menos, se hubiesen opuesto expresamente a aquél. A este respecto, conviene señalar que en la doctrina mercantilista ha planteado dudas la interpretación de cuál debe ser la conducta del administrador dirigida a hacer todo lo conveniente para evitar el referido daño, habiéndose entendido que la única conducta clara y posible a tal fin (y, a su vez, conseguir con ello la exculpación de responsabilidad) es la de impugnar el acuerdo lesivo de conformidad con lo previsto en el artículo 143 de la LSA, pudiendo consultarse sobre este particular las observaciones realizadas por POLO SÁNCHEZ en su trabajo «Comentario al artículo 133 de la LSA», en *Comentario al régimen legal de las sociedades mercantiles*, Tomo VI, Civitas, Madrid, 1992, p. 304-305.

- ¹⁸⁶ De ahí que la práctica totalidad de la doctrina haya señalado que en estas situaciones nos encontramos, más que ante una causa de exención de responsabilidad, ante un supuesto de atipicidad, opinión esta mantenida por MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., p. 507, PÉREZ ROYO, F.: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., p. 310, MENÉNDEZ MORENO, A. (Dir.): *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 2.ª ed., Lex Nova, Valladolid, 2001, p. 376, ZORNOZA PÉREZ, J.J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, op. cit., p. 213 y ESEVERRI MARTÍNEZ, E. y LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Temas prácticos de Derecho Financiero. Parte general*, op. cit., p. 803.
- ¹⁸⁷ Así lo reconoce la Sentencia del TSJ de Murcia de 19 de abril de 2000 (FJ 3.º), la cual exime de responsabilidad a una administradora que, en su calidad de miembro del Consejo de Administración, salvó su voto, mediante oposición expresa, respecto del proyecto de balance y de cuenta de pérdidas y ganancias de la sociedad. No obstante, debe advertirse que, en alguna ocasión, la oposición expresa a un determinado acuerdo por parte de los administradores no resulta suficiente para proceder a la exclusión de la referida responsabilidad por infracciones tributarias; así, puede traerse de nuevo a colación lo dispuesto en el artículo 77 de la Ley del ISoc., precepto que, tras establecer que constituye infracción tributaria simple el incumplimiento de la obligación de mantener o convertir en nominativos los valores o participaciones representativos de la participación en el capital de las sociedades patrimoniales, señala a continuación que «De esta infracción serán responsables subsidiariamente los administradores de la sociedad, salvo los que hayan propuesto expresamente las medidas necesarias para dar cumplimiento a lo previsto en el párrafo anterior, sin que hubiesen sido aceptadas por los restantes administradores».
- ¹⁸⁸ Artículos 26.1 del CCo. y 97.1 del RRM. Por su parte, y ya en lo referente a las cuentas de la sociedad, debe recordarse que el artículo 171.2 de la LSA dispone que «Las cuentas anuales y el informe de gestión deberán ser firmados por todos los administradores. Si faltare la firma de alguno de ellos se señalará en cada uno de los documentos en que falte, con expresa indicación de la causa».
- ¹⁸⁹ Así, cabe citar como ejemplo el artículo 139 de la LSA, el cual prevé al respecto que «El Consejo de Administración quedará válidamente constituido cuando concurren a la reunión, presentes o representados, la mitad más uno de sus componentes». Junto al anterior, el artículo 97.1 del RRM, al regular el contenido de las actas, indica que «En caso de órganos colegiados de administración, se expresará el nombre de los miembros concurrentes, con indicación de los que asisten personalmente y de quienes lo hacen representados por otro miembro».
- ¹⁹⁰ LETE ACHIRICA, C.: *La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles*, op. cit., p. 137.
- ¹⁹¹ A este respecto, el *Informe de la Comisión Especial para el estudio de un Código Ético de los Consejos de Administración de las Sociedades* (op. cit., p. 33), al abordar la cuestión de la representación de los consejeros en las sesiones del Consejo de Administración y tras indicar que la asistencia a través de representante «debe reducirse a casos indispensables», concluye que «En todo caso, si es preciso acudir a ella, debe procurarse que la representación se confiera con instrucciones y que sea ostentada por consejeros del mismo grupo». Dicha opinión ha sido ratificada con posterioridad por el *Informe de la Comisión Especial para el fomento de la transparencia y seguridad en los mercados y en las sociedades cotizadas* (op. cit., p. 26).
- ¹⁹² Véase la nota precedente. En relación a esta cuestión resulta imprescindible tener presente asimismo el contenido de los diversos preceptos del CC relativos al mandato, siendo especialmente destacable en este instante su artículo 1719, de conformidad con el cual: «En la ejecución del mandato ha de arreglarse el mandatario a las instrucciones del mandante».
- ¹⁹³ A este respecto, conviene tener presente que, en el ámbito mercantil, el artículo 133.2 de la LSA exige que sea el administrador el que pruebe la causa que determina la exoneración de la responsabilidad prevista en aquel precepto. Dicha idea resulta, evidentemente, aplicable en el ámbito tributario, y ello en virtud de la previsión contenida en el artículo 114.1 de la LGT, de conformidad con el cual «Tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo».
- ¹⁹⁴ Entendida ésta, como bien ha apuntado la doctrina (por todos, PÉREZ ROYO, F.: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., p. 310 y ZORNOZA PÉREZ, J.J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, op. cit., p. 176 y 211-212), en su sentido civilista, esto es, como «aquellos sucesos que no hubieran podido preverse, o que, previstos, fueran inevitables» (art. 1.105 del CC).
- ¹⁹⁵ Recuérdese en este sentido que el artículo 127.1 de la LSA obliga a los administradores a desempeñar su cargo con la diligencia de un ordenado empresario y de un representante leal, habiendo indicado a este respecto el *Informe de la Comisión Especial para el fomento de la transparencia y seguridad en los mercados y en las sociedades cotizadas* (op. cit., p. 26) que el cumplimiento de los deberes de diligencia por parte de aquéllos abarca, entre otros aspectos, el de «participar activamente en el órgano de administración (...) expresando su opinión».
- ¹⁹⁶ ZORNOZA PÉREZ, J.J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, op. cit., p. 213; PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A.: *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*, op. cit., p. 229; ARAGONÉS BELTRÁN, E.: «Artículo 77», op. cit., p. 127; FERNÁNDEZ CUEVAS, A.: «Comentario al artículo 77», en *Comentario a las Leyes Tributarias y Financieras. Modificación parcial de la Ley General Tributaria*, Tomo II-A, Edersa, Madrid, 1985, p. 101; DELGADO PACHECO, A.: «Las circunstancias excluyentes de la responsabilidad derivada de infracciones tributarias», *GF*, n.º 36 (1986), p. 94.

- 197 GARRETA SUCH, J.M.²: *La responsabilidad civil, fiscal y penal de los administradores de las sociedades*, op. cit., p. 312-313; MORILLO MÉNDEZ, A.: «No sancionabilidad por ausencia de acción o de tipo de infracción. Un análisis del artículo 77.4 de la Ley General Tributaria», *Impuestos*, Tomo I (1998), p. 508; LETE ACHIRICA, C.: *La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles*, op. cit., p. 138.
- 198 Tal y como ha puesto de relieve MORILLO MÉNDEZ en su trabajo «No sancionabilidad por ausencia de acción o de tipo de infracción. Un análisis del artículo 77.4 de la Ley General Tributaria», op. cit., p. 506-509.
- 199 PÉREZ ROYO, F.: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., p. 298; ZORNOZA PÉREZ, J.J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, op. cit., p. 200; MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: *Los responsables tributarios*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1994, p. 125.
- 200 ORON MORATAL, G.: «Los administradores de sociedades como responsables de deudas tributarias ¿otro supuesto de superación de las previsiones de la LGT para el caso de cese de actividades?», *Fiscal Mes a Mes*, n.º 23 (1997), p. 25; LETE ACHIRICA, C.: *La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles*, op. cit., p. 155.
- 201 LETE ACHIRICA, C.: *La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles*, op. cit., p. 167.
- 202 CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero I*, op. cit., p. 207; ESEVERRI MARTÍNEZ, E. y LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Temas prácticos de Derecho Financiero. Parte general*, op. cit., p. 407; ARIAS ABELLÁN, M.² D.: «Modificaciones a la Ley General Tributaria en la regulación jurídica del responsable», op. cit., p. 428; MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: *Los responsables tributarios*, op. cit., p. 125; ORON MORATAL, G.: «Los administradores de sociedades como responsables de deudas tributarias ¿otro supuesto de superación de las previsiones de la LGT para el caso de cese de actividades?», op. cit., p. 24-25; GALLIANO ESTEVAN, J. e IZQUIERDO RIVAS, J.: *La responsabilidad tributaria*, op. cit., p. 92; CARBAJO VASCO, D.: «La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles. Análisis del art. 40.1 de la LGT», op. cit., p. 77; NAVARRO FAURE, A.: «La responsabilidad tributaria de los administradores de empresas», op. cit., p. 92; LÓPEZ GETA, J.M.²: «Disolución y liquidación de sociedades: responsabilidad de socios, liquidadores y administradores», *Impuestos*, Tomo I (1990), p. 103; GARRETA SUCH, J.M.²: *La responsabilidad civil, fiscal y penal de los administradores de las sociedades*, op. cit., p. 321; MARTÍN JIMÉNEZ, F.J.: «La responsabilidad tributaria en la Ley General Tributaria: supuestos», op. cit., p. 43.
- 203 Sentencias de la AN de 25 de enero de 2001 (FJ 5.º), 24 de febrero de 2000 (FJ 2.º) y 8 de octubre de 1998 (FJ 2.º) y de los TSJ de Castilla y León (Burgos) de 9 de febrero de 2001 (FJ 2.º), Extremadura de 17 de octubre de 2000 (FJ 2.º), Aragón de 18 de febrero de 2000 (FJ 5.º) y Cataluña de 15 de enero de 1997 (FJ 2.º), así como las Resoluciones del TEAC de 24 de septiembre de 1999 (FJ 5.º) y 21 de febrero de 1996 (FJ 4.º). En este sentido, indica la primera de las Sentencias citadas que «En otro orden de cosas, es preciso que la persona jurídica deudora haya cesado en sus actividades (...) debiéndose reseñar que tal cese tiene un contenido fáctico, no jurídico (...) careciendo por tanto de contenido formalista».
- 204 ARIAS ABELLÁN, M.² D.: «Modificaciones a la Ley General Tributaria en la regulación jurídica del responsable», op. cit., p. 428; MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: *Los responsables tributarios*, op. cit., p. 125; ORON MORATAL, G.: «Los administradores de sociedades como responsables de deudas tributarias ¿otro supuesto de superación de las previsiones de la LGT para el caso de cese de actividades?», op. cit., p. 23; CAZORLA PRIETO, L.M.²: *Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., p. 355; LETE ACHIRICA, C.: *La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles*, op. cit., p. 156 y 167; MAURICIO SUBIRANA, S.: «La responsabilidad tributaria en las operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales», op. cit., p. 104. Por su parte, y ya desde la perspectiva jurisprudencial, la AN, en su Sentencia de 25 de enero de 2001, señala a este respecto (FJ 6.º) que «El precepto –se refiere al párrafo segundo del art. 40.1 de la LGT–, como se ha indicado, exige que las deudas pendientes procedan de personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades. No se trata de la disolución o extinción de la sociedad, sino del cese en su actividad social, o lo que es lo mismo, de la inactividad de la sociedad, de su producción». Otros pronunciamientos en idéntico sentido son las Sentencias de los TSJ de Castilla y León (Burgos) de 9 de febrero de 2001 (FJ 2.º), La Rioja de 13 de febrero de 2001 (FJ 2.º) y 14 de noviembre de 2000 (FJ 3.º), Extremadura de 17 de octubre de 2000 (FJ 2.º), Aragón de 18 de febrero de 2000 (FJ 5.º) y Cataluña de 15 de enero de 1997 (FJ 4.º), así como las Resoluciones del TEAC de 24 de septiembre de 1999 (FJ 5.º y 7.º), 3 de diciembre de 1998 (FJ 7.º) y 15 de abril de 1998 (FJ 4.º).
- 205 Aunque la LGT sigue haciendo mención, en el párrafo segundo de su artículo 40.1, a la figura del síndico, debe recordarse que la Ley Concursal atribuye la condición de órgano necesario del concurso a los denominados «administradores concursales», así como, en su caso, a los «auxiliares delegados».
- 206 ARIAS ABELLÁN, M.² D.: «Modificaciones a la Ley General Tributaria en la regulación jurídica del responsable», op. cit., p. 428; ORON MORATAL, G.: «Los administradores de sociedades como responsables de deudas tributarias ¿otro supuesto de superación de las previsiones de la LGT para el caso de cese de actividades?», op. cit., p. 23; GARRETA SUCH, J.M.²: *La responsabilidad civil, fiscal y penal de los administradores de las sociedades*, op. cit., p. 298 y 321. Por lo que respecta a la jurisprudencia, la distinción apuntada en el texto ha sido también puesta de manifiesto por la Sentencia de la AN de 25 de enero de 2001 (FJ 6.º), en la cual se afirma que «El fundamento de este precepto (el párrafo segundo del art. 40.1 de la LGT) excluye las crisis económicas transitorias por las que pueden atravesar las sociedades que pueden originar una suspensión de pagos o una quiebra o crisis de empleo que puedan originar un expediente de regulación de empleo, con la consiguiente reducción de trabajadores». Junto al anterior, otros pronunciamientos en el mismo sentido son la Sentencia del TSJ de Cataluña de 15 de enero de 1997 (FJ 4.º) y las Resoluciones del TEAC de 15 de abril de 1998 (FJ 4.º) y 21 de julio de 1994 (FJ 3.º).

- 207 Buena prueba de ello la encontramos en la propia Exposición de Motivos de la Ley Concursal, en cuyo apartado II se afirma que «La unidad del procedimiento del concurso se consigue en virtud de la flexibilidad de que la Ley lo dota, que permite su adecuación a diversas situaciones y soluciones, a través de las cuales puede alcanzarse la satisfacción de los acreedores, finalidad esencial del concurso».
- 208 En este sentido, dos son los preceptos de la LGT que se ocupan de señalar las consecuencias derivadas del referido impago: su artículo 40.2, en virtud del cual «Serán responsables subsidiarios los Síndicos, Interventores o Liquidadores de quiebras, concursos, Sociedades y Entidades en general, cuando por negligencia o mala fe no realicen las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones y que sean imputables a los respectivos sujetos pasivos» y su artículo 89.4, a cuyo tenor «En el caso de Sociedades o Entidades disueltas y liquidadas, sus obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los socios o partícipes en el capital que responderán de ellas solidariamente y hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que se les hubiere adjudicado». Tales previsiones aparecen asimismo contempladas en el Proyecto de la futura LGT [arts. 43.1 c) y 40.1, respectivamente].
- 209 CARBAJO VASCO, D.: «La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles. Análisis del art. 40.1 de la LGT», *op. cit.*, p. 77; NAVARRO ALCÁZAR, J.V.: «La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles», *op. cit.*, p. 93; GALIANO ESTEVAN, J. e IZQUIERDO RIVAS, J.: *La responsabilidad tributaria*, *op. cit.*, p. 92; MARTÍN JIMÉNEZ, F.J.: «La responsabilidad tributaria en la Ley General Tributaria: supuestos», *op. cit.*, p. 43.
- 210 Sentencias de la AN de 8 de febrero de 2001 (FJ 3.º), 25 de enero de 2001 (FJ 6.º), 24 de febrero de 2000 (FJ 2.º) y 8 de octubre de 1998 (FJ 2.º) y del TSJ de Castilla y León (Burgos) de 9 de febrero de 2001 (FJ 2.º), así como las Resoluciones del TEAC de 24 de septiembre de 1999 (FJ 5.º) y 22 de febrero de 1995 (FJ 6.º).
- 211 Resolución del TEAC de 13 de mayo de 1998 (FJ 4.º).
- 212 Resoluciones del TEAC de 13 de mayo de 1998 (FJ 4.º) y 30 de enero de 1998 (FJ 7.º).
- 213 Pues, como bien ha indicado LETE ACHIRICA (*La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles*, *op. cit.*, p. 168), «La noción tributaria de sociedad inactiva, tal y como aparece recogida en el párrafo segundo del artículo 40.1 de la LGT, es un concepto amplio no limitado a la noción equivalente del Derecho mercantil», pudiendo suceder que «Una sociedad mercantil puede hallarse en pleno funcionamiento si se atiende a la actividad propia de sus órganos sociales, lo cual se reflejará a través del funcionamiento de su órgano de administración, de la convocatoria y celebración de su Junta General, etc., y, sin embargo, resultar inactiva desde el punto de vista del tráfico jurídico-mercantil y de su participación en el mercado».
- 214 Sentencia del TSJ de Castilla y León (Burgos) de 9 de febrero de 2001 (FJ 2.º) y Resoluciones del TEAC de 21 de febrero de 1996 (FJ 4.º) y 6 de septiembre de 1995 (FJ 6.º). A este respecto, la Resolución del TEAC de 24 de septiembre de 1999 (FJ 5.º) pone de relieve la dificultad que, como regla general, plantea la fijación del momento concreto del cese de actividad, en la medida en que se trata de un concepto puramente fáctico que no se concreta necesariamente en un dato formal indubitado.
- 215 De este modo se expresa la Resolución del TEAC de 30 de enero de 1998 (FJ 7.º).
- 216 Es más, en alguna ocasión los Tribunales han venido a señalar determinadas circunstancias que no son demostrativas del cese de actividad, siendo un ejemplo de este proceder la Sentencia de la AN de 25 de enero de 2001 (FJ 6.º), en la cual dicho Tribunal indica que no bastan a este fin aquellos indicios que simplemente acreditan una menor actividad empresarial como es el caso de la reducción del número de trabajadores de la empresa.
- 217 Sentencias de la AN de 19 de junio de 1998 (FJ 3.º) y del TSJ de Castilla y León (Burgos) de 9 de febrero de 2001 (FJ 2.º) y Resolución del TEAC de 29 de marzo de 1995 (FJ 8.º).
- 218 Sentencias de la AN de 19 de junio de 1998 (FJ 3.º) y del TSJ de Cataluña de 15 de enero de 1997 (FJ 4.º) y Resoluciones del TEAC de 15 de abril de 1998 (FJ 4.º) y 29 de marzo de 1995 (FJ 8.º).
- 219 Sentencia del TSJ de Cataluña de 15 de enero de 1997 (FJ 4.º).
- 220 Sentencias de la AN de 19 de junio de 1998 (FJ 3.º) y de los TSJ de Castilla y León (Burgos) de 9 de febrero de 2001 (FJ 2.º) y Cataluña de 15 de enero de 1997 (FJ 4.º), así como la Resolución del TEAC de 24 de septiembre de 1999 (FJ 5.º).
- 221 Sentencia de la AN de 19 de junio de 1998 (FJ 3.º).
- 222 Resolución del TEAC de 30 de enero de 1998 (FJ 7.º).
- 223 Sentencia del TSJ de Murcia de 7 de octubre de 1998 (FJ 4.º).
- 224 Sentencia de la AN de 19 de junio de 1998 (FJ 3.º) y Resolución del TEAC de 30 de enero de 1998 (FJ 7.º).
- 225 Véase la nota 204 del presente trabajo.
- 226 ORON MORATAL, G.: «Los administradores de sociedades como responsables de deudas tributarias ¿otro supuesto de superación de las previsiones de la LGT para el caso de cese de actividades?», *op. cit.*, p. 26; BANACLOCHE PÉREZ, J.: «Intereses y responsabilidades», *Impuestos*, Tomo II (2001), p. 143. En relación a dicha causa de disolución, indica MOYA JIMÉNEZ (*La responsabilidad de los administradores de las empresas insolventes*, *op. cit.*, p. 32) que «Es evidente que estas sociedades deudoras que desaparecen, o que prácticamente no tienen actividad, están totalmente desprovistas de patrimonio social, ya que o nunca lo han tenido (sólo ha sido teórico) o éste ha desaparecido».
- 227 VICENT CHULIÁ, F.: *Introducción al Derecho Mercantil*, *op. cit.*, p. 476.
- 228 ORON MORATAL, G.: «Los administradores de sociedades como responsables de deudas tributarias ¿otro supuesto de superación de las previsiones de la LGT para el caso de cese de actividades?», *op. cit.*, p. 26. En idéntico sentido se manifiestan GALIANO ESTEVAN, J. e IZQUIERDO RIVAS, J.: *La responsabilidad tributaria*, *op. cit.*, p. 93 y MARTÍN JIMÉNEZ, F.J.: «La responsabilidad tributaria en la Ley General Tributaria: supuestos», *op. cit.*, p. 43.

- 229 Obsérvese a este respecto que la norma aludida en el texto establece dicho plazo a los efectos de convocar la referida Junta, puesto que, como indica VICENT CHULIA (*Introducción al Derecho Mercantil*, *op. cit.*, p. 478), aquella no indica plazo alguno para su efectiva celebración, si bien dicho autor estima que éste deberá ser el más breve posible.
- 230 Dado que, como indica DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO [«La exigencia en vía administrativa de la declaración de responsabilidad de los administradores de las sociedades anónimas en base al artículo 262.5 LSA», *Impuestos*, Tomo I (2000), p. 700], no todas las causas de disolución son objetivables en igual medida, no resultando sencillo ni su constatación ni la apreciación del instante concreto en que deben entenderse producidas.
- 231 ORON MORATAL, G.: «Los administradores de sociedades como responsables de deudas tributarias ¿otro supuesto de superación de las previsiones de la LGT para el caso de cese de actividades?», *op. cit.*, p. 26.
- 232 En consonancia con lo anterior, y centrándose en el marco de la responsabilidad recogida en el artículo 262.5 de la LSA, afirma DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO («La exigencia en vía administrativa de la declaración de responsabilidad de los administradores de las sociedades anónimas en base al artículo 262.5 LSA», *op. cit.*, p. 699) que los administradores que incurrirán en aquella serán los que desempeñen tal cargo en el momento final del plazo establecido en el referido precepto, puesto que el cese anterior no permitirá el nacimiento de la responsabilidad solidaria, conclusión a la que nos adherimos y que entendemos plenamente aplicable a la hipótesis de responsabilidad regulada en el párrafo segundo del artículo 40.1 de la LGT.
- 233 A cuyo tenor: «La sociedad de responsabilidad limitada se disolverá: a) Por cumplimiento del término fijado en los estatutos, de conformidad con lo establecido en el artículo 107. b) Por acuerdo de la Junta General adoptado con los requisitos y la mayoría establecidos para la modificación de los estatutos. c) Por la conclusión de la empresa que constituya su objeto, la imposibilidad manifiesta de conseguir el fin social, o la paralización de los órganos sociales de modo que resulte imposible su funcionamiento. d) Por falta de ejercicio de la actividad o actividades que constituyan el objeto social durante tres años consecutivos. e) Por consecuencia de pérdidas que dejen reducido el patrimonio contable a menos de la mitad del capital social, a no ser que éste se aumente o se reduzca en la medida suficiente. f) Por reducción del capital social por debajo del mínimo legal. Cuando la reducción sea consecuencia del cumplimiento de una ley se estará a lo dispuesto en el artículo 108. g) Por cualquier otra causa establecida en los estatutos.
- 234 De conformidad con el cual: «1. En los casos previstos en las letras c) a g) del apartado 1 y en el apartado 2 del artículo anterior, la disolución requerirá acuerdo de la Junta General adoptado por la mayoría a que se refiere el apartado 1 del artículo 53. Los administradores deberán convocar la Junta General en el plazo de dos meses para que adopte el acuerdo de disolución. Cualquier socio podrá solicitar de los administradores la convocatoria si, a su juicio, concurriera alguna de dichas causas de disolución. 2. La Junta General podrá adoptar el acuerdo de disolución o aquel o aquellos que sean necesarios para la remoción de la causa. 3. Si la Junta no fuera convocada, no se celebrara, o no adoptara alguno de los acuerdos previstos en el apartado anterior, cualquier interesado podrá instar la disolución de la sociedad ante el Juez de Primera Instancia del domicilio social. La solicitud de disolución judicial deberá dirigirse contra la sociedad. 4. Los administradores están obligados a solicitar la disolución judicial de la sociedad cuando el acuerdo social fuese contrario a la disolución o no pudiera ser logrado. La solicitud habrá de formularse en el plazo de dos meses a contar desde la fecha prevista para la celebración de la Junta, cuando ésta no se haya constituido, o desde el día de la Junta, cuando el acuerdo hubiera sido contrario a la disolución o no se hubiera adoptado. 5. El incumplimiento de la obligación de convocar Junta General o de solicitar la disolución judicial determinará la responsabilidad solidaria de los administradores por todas las deudas sociales».
- 235 ORON MORATAL, G.: «Los administradores de sociedades como responsables de deudas tributarias ¿otro supuesto de superación de las previsiones de la LGT para el caso de cese de actividades?», *op. cit.*, p. 27. De igual opinión son GALIANO ESTEVAN, J. e IZQUIERDO RIVAS, J.: *La responsabilidad tributaria*, *op. cit.*, p. 93.
- 236 ORON MORATAL, G.: «Los administradores de sociedades como responsables de deudas tributarias ¿otro supuesto de superación de las previsiones de la LGT para el caso de cese de actividades?», *op. cit.*, p. 27.
- 237 El contenido de dicho precepto aparece recogido en la nota 233 del presente trabajo.
- 238 En este sentido, cabría pensar en una sociedad de responsabilidad limitada que se dedicase a una actividad de transporte y que, en un determinado instante, cesa en su actividad. Ante tal situación, y pasado un año desde el inicio de dicho cese, el órgano competente retira a dicha sociedad la licencia para ejercer la referida actividad, circunstancia que determina, obviamente, la imposibilidad manifiesta para ésta de alcanzar su fin social, lo cual constituye, como ya ha quedado apuntado, una de las causas de disolución de este tipo de sociedades.
- 239 De ello se ha hecho eco el propio TS, quien, en su Sentencia de 22 de abril de 1994, ha señalado (FJ 2.º) que la falta de liquidación en forma legal del patrimonio social cuando la sociedad se encuentra en una situación de insolvencia configura una negligencia grave por parte de los administradores en el incumplimiento de sus deberes legales.
- 240 MARTÍN JIMÉNEZ, F.J.: «La responsabilidad tributaria en la Ley General Tributaria: supuestos», *op. cit.*, p. 47; NAVARRO ALCÁZAR, J.V.: «La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles», *op. cit.*, p. 94.
- 241 Véase la nota 192 del presente trabajo.
- 242 Resolución del TEAC de 8 de marzo de 2000 (FJ 4.º).