

LA RESPONSABILIDAD DE LOS ADMINISTRADORES POR DEUDAS TRIBUTARIAS PENDIENTES DE SOCIEDADES QUE HAN CESADO EN LA ACTIVIDAD: RELACIONES ENTRE LAS REGULACIONES TRIBUTARIA Y MERCANTIL

HUGO LÓPEZ LÓPEZ

Doctor en Derecho.

Profesor Ayudante de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad Carlos III de Madrid

RAMÓN MARTÍNEZ CABALLERO

Becario de Investigación MEC.

Universidad Carlos III de Madrid

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Álvaro RODRÍGUEZ BEREJO, don Abelardo DELGADO PACHECO, don Luis Alberto MALVÁREZ PASCUAL, don Alberto MONREAL LASHERAS, doña Marta VILLAR EZCURRA y don Juan ZORNOZA PÉREZ.

Extracto:

EL presente artículo tiene por objeto el análisis de la responsabilidad de los administradores por las deudas tributarias pendientes de las sociedades que hayan cesado en su actividad. La concurrencia de una regulación tributaria y otra mercantil para proteger a la Administración tributaria como acreedora social de dichas sociedades inactivas viene provocando una interesante discusión doctrinal y jurisprudencial respecto de los mecanismos jurídicos de que dispone para hacer efectivos los créditos tributarios. Con el propósito de aportar claridad a esta cuestión, se examina en primer lugar la naturaleza y el alcance concreto de la responsabilidad contenida en cada una de estas dos ramas del Ordenamiento, prevista en los artículos 262.5 en conexión con el 260.1.4.º del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y 43.1 b) de la Ley General Tributaria respectivamente. Aclarada esta cuestión principal, se expone al lector las obligaciones que pueden ser exigidas por la Administración a través de la vía tributaria y a través de la vía mercantil para, a continuación, examinar de manera individualizada los problemas concretos que han suscitado y suscitan jurisprudencial y doctrinalmente aquellas deudas tributarias que, a priori, pueden ser exigidas por ambas vías.

Palabras clave: responsabilidad, mercantil, tributaria, administradores y cese.

Sumario

1. Introducción y objeto del artículo.
 - 1.1. La responsabilidad de los administradores de sociedades inactivas en el Derecho tributario.
 - 1.1.1. El concepto de cese de actividad empresarial de la sociedad deudora.
 - 1.1.2. La naturaleza subjetiva de la responsabilidad tributaria y el nexo de causalidad con el impago de las deudas tributarias.
 - 1.1.3. Alcance de la responsabilidad tributaria en los casos de cese en la actividad de las personas jurídicas con deudas tributarias pendientes.
 - 1.2. La responsabilidad de los administradores de sociedades que cesan su actividad por la existencia de pérdidas cualificadas en el Derecho mercantil.
 - 1.2.1. El presupuesto del nacimiento de la responsabilidad *ex* artículo 262.5 TRLSA: el cese de actividad jurídico por las causas del artículo 260.1 TRLSA.
 - 1.2.2. La naturaleza de la responsabilidad *ex* artículo 262.5 TRLSA.
2. La interrelación de la norma tributaria y mercantil en la responsabilidad de administradores incumplidores en situaciones de cese de actividad y la acción de la Administración tributaria para exigir dicha responsabilidad.
 - 2.1. Aspectos comunes de ambas regulaciones: obligaciones tributarias incumplidas reclamables por vía mercantil y tributaria.
 - 2.2. Límites a la legitimación activa de la Administración tributaria para accionar *ex* artículo 262.5 TRLSA.

Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN Y OBJETO DEL ARTÍCULO

No es infrecuente encontrar en el tráfico empresarial sociedades mercantiles que existen formalmente –en tanto que inscritas en el Registro Mercantil– pero carentes de una realidad sustantiva; puesto que se trata de entes que no desarrollan actividad empresarial alguna. En ocasiones, el motivo que lleva a mantener «vivas» estas sociedades es la existencia de deudas societarias que provocan una situación crítica empresarial; de manera que, en lugar de instar el correspondiente procedimiento para liquidar y disolver la entidad, los administradores mantienen formalmente la sociedad, incluso, en ocasiones «vaciando» el patrimonio que eventualmente pudiera tener. De esta manera, se desentienden del pago de las deudas pendientes de la sociedad, dejando a los administradores escaso margen para la satisfacción de sus derechos.

La que se acaba de describir es una práctica que se remonta a hace varias décadas, de ahí que nuestro legislador haya ido adaptando la normativa para atajar este tipo de conductas; protegiendo el legítimo derecho de los acreedores al cobro de las deudas societarias.

Como ya ha puesto de manifiesto repetidamente la mayor parte de la doctrina mercantilista que ha estudiado la cuestión, en la década de los ochenta era relativamente frecuente en el mercado empresarial español encontrarse sociedades que formalmente (de derecho) existían –manteniendo su inscripción en el Registro Mercantil– pero que materialmente (de hecho) no desplegaban actividad empresarial alguna porque habían desaparecido de la noche a la mañana para evitar tener que hacer frente a los acreedores sociales insatisfechos ¹.

Así, frente al proceder legalmente establecido de que los administradores de estas sociedades actuaran «en pro» de la satisfacción de las deudas sociales pendientes de pago en momentos de grave crisis empresarial, instando el correspondiente procedimiento concursal en situaciones de insolvencia o, en lo que aquí interesa, la disolución y liquidación en situaciones de solvencia pero con

¹ DÍAZ ECHEGARAY, J. L. *Deberes y responsabilidad de los administradores de sociedades de capital*. Prólogo de Alberto BERCOVITZ. Navarra: Thomson-Aranzadi, 2006, págs. 346-353; SÁNCHEZ CALERO, F. *Los administradores en las sociedades de capital*. Navarra: Thomson-Civitas, 2005, págs. 425-426; RODRÍGUEZ RUIZ DE VILLA, D. «Por una mejor reforma de la responsabilidad de los administradores por no disolución o no concurso de las sociedades de capital». En *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 691/2005 (disponible en la base de datos electrónica Westlaw –<http://www.westlaw.es/acceso/index.html>– pág. 3).

pérdidas agravadas, aquellos incumplían estas obligaciones simplemente dejando pervivir el continente formal de la sociedad desentendiéndose de sus deudas impagadas y dejando sin margen de maniobra a los acreedores sociales, entre ellos la Hacienda Pública por las deudas tributarias impagadas, que difícilmente podían reaccionar un tiempo después de la evaporación de todo el patrimonio empresarial de estas «sociedades fantasma»².

El grave daño que esta práctica provocaba tanto a la seguridad del tráfico empresarial como a la seguridad jurídica, en tanto en cuanto se violaba la letra de la legislación mercantil en perjuicio de los acreedores sociales, provocó la reacción del legislador que en aquellos años vino a endurecer y ampliar no solo en el ámbito mercantil-civil sino también en el tributario, la responsabilidad de los administradores³ conniventes con la práctica fraudulenta descrita⁴. Así, en la década de los ochenta se alumbraron en España dos preceptos novedosos que trataban de poner coto a aquella sensación de desengranaje de las respuestas legales frente a la evaporación del patrimonio social cuando acechaban las deudas sociales.

El primero de ellos se introdujo en el Derecho tributario e iba destinado a proteger los intereses privilegiados del acreedor público Administración tributaria, encargada de cumplir inexcusablemente con toda una suerte de obligaciones públicas por así mandar los artículos 31 y 128 y siguientes de la Constitución de 1978, para lo cual debía ser eficiente en allegar los ingresos público-tributarios que le fueran debidos y a ello se destinó el nuevo supuesto de responsabilidad de los administradores de sociedades inactivas previsto en la Ley General Tributaria (en adelante, LGT⁵). Casi paralelamente, el legislador mercantil introdujo en el apartado 5 del artículo 262 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (en adelante, TRLSA⁶) un nuevo supuesto de responsabilidad solidaria de los administradores de las sociedades que no hubieran instado la extinción jurídica debida por acumulación de pérdidas graves en su patrimonio neto⁷. La finalidad represora

² ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. *La responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas en la nueva Ley General Tributaria*. Prólogo de Ramón FALCÓN Y TELLA. Navarra: Thomson-Aranzadi. 2004, págs. 28-31.

³ Sean administradores de derecho o de hecho, siempre que se encuentren en el cargo cuando se cumplan los presupuestos para la exigencia de responsabilidades. Quedan excluidos los apoderados, directores generales y demás mandatarios con arreglo al artículo 1.709 del Código Civil (CC) y 281 y siguientes del Código de Comercio (CCom).

⁴ Sobre una magnífica exposición de la evolución de los preceptos legales para exigir la responsabilidad civil y tributaria, véase *ibidem*, págs. 27-39.

⁵ Se trata de un supuesto de responsabilidad tributaria de administradores introducido en la LGT 1963 (230/1963, de 28 diciembre) por la Ley 10/1985, que ha pervivido en el artículo 43.1 b) de la actual LGT (58/2003) con la siguiente redacción: «Los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas de estas que se encuentren pendientes en el momento del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieren adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago». Vid. GARRETA SUCH, J. M. *La responsabilidad civil, fiscal y penal de los administradores de las sociedades*. Prólogo de Eduardo POLO. Madrid: Marcial Pons, 1991, pág. 143.

⁶ Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

⁷ Que en su redacción actual, preceptúa que «(r)esponderán solidariamente de las obligaciones sociales posteriores al acaecimiento de la causa de disolución 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, así como los administradores que no soliciten la disolución judicial o, si procediere, el concurso de la sociedad, en el plazo de dos meses a contar desde la fecha prevista para la celebración de la junta, cuando esta no se haya constituido, o desde el día de la junta, cuando el acuerdo hubiera sido contrario a la disolución o al concurso».

de aquellos fraudes tutelando los intereses de los acreedores sociales y la depuración del parque societario español de aquellos tiempos, se instituyeron como los vértices del alumbramiento de este precepto mercantil.

Surgen diversos interrogantes sobre la interrelación de ambos preceptos, cuando la Administración tributaria es el acreedor insatisfecho de una sociedad que cesa en su actividad sin proceder a su disolución y liquidación ordenada, ya que el precepto mercantil tutela a los acreedores sociales entre los que, en principio y a primera vista, se encuentra la Administración tributaria, pero cuyos intereses se ven asimismo protegidos por el concreto precepto tributario de responsabilidad tributaria. De principio resulta claro que de ambas normas se origina la responsabilidad de los administradores. Sin embargo, los claroscuros aparecen en relación con el alcance de ambas acciones a la hora de reclamar a los administradores responsables las deudas fiscales impagadas por la sociedad. A ello dedicamos nuestro estudio, que comienza con un análisis en abstracto del régimen legal de ambas responsabilidades tanto en el presupuesto de su nacimiento, como su alcance objetivo (qué deudas son reclamables) y subjetivo (la relevancia jurídica de la conducta de los administradores en estas situaciones). Este análisis nos servirá para extraer unas primeras conclusiones en relación con las deudas reclamables por una u otra vía; en segundo lugar, para centrarnos en la legitimación activa de la Administración tributaria para reclamar la responsabilidad de los administradores en estos preceptos, y finalmente tomar postura en relación con la jurisdicción que debe conocer del caso en función de la naturaleza de la responsabilidad exigida.

1.1. La responsabilidad de los administradores de sociedades inactivas en el Derecho tributario.

En 1985 se introdujo un precepto tributario dirigido a proteger específicamente los intereses de la Administración tributaria ante las situaciones que se acaban de exponer. En efecto, la Ley 10/1985 añadió un último párrafo al artículo 40 LGT 1963 para regular la responsabilidad subsidiaria de los administradores de sociedades inactivas con débitos fiscales impagados⁸. En la actual redacción de la LGT dicho supuesto se contempla en el artículo 43.1 b), a tenor del cual serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria: «*Los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas de estas que se encuentren pendientes en el momento del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieran adoptado acuerdos o tomados medidas causantes del impago*».

De la redacción legal que acabamos de transcribir se desprenden los tres elementos fundamentales para la exigencia de la responsabilidad tributaria en el supuesto que nos ocupa: a) un presupuesto previo como era el cese de actividades de la persona jurídica deudora frente la Hacienda Pública;

⁸ Cuya redacción era la 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 posibles tales infracciones. Asimismo, serán responsables subsidiariamente, en todo caso, de las obligaciones tributarias pendientes de las personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades los administradores de las mismas*» (el subrayado es nuestro).

b) la existencia de obligaciones tributarias devengadas y pendientes en el momento del cese; y c) que el impago sea debido a la conducta del administrador de hecho o de derecho.

En las siguientes líneas de este trabajo nos aproximaremos a las principales controversias doctrinales surgidas a raíz del precepto tributario, a fin de ofrecer al lector nuestra opinión en cuanto a la naturaleza y alcance o extensión de este supuesto de responsabilidad tributaria.

1.1.1. El concepto de cese de actividad empresarial de la sociedad deudora.

Es claro que este supuesto de responsabilidad tributaria parte de la existencia de deudas tributarias pendientes en el momento del cese de actividades de la persona jurídica. Se trata de una situación anormal: no se produce un cambio de objeto social que supondría un ajuste a nuevos planteamientos económicos ni tampoco la disolución y liquidación de la misma⁹. El «cese de la actividad» es una situación de hecho que no implica la pérdida de la personalidad jurídica ni necesariamente la insolvencia de la entidad o la existencia de causa legal de disolución¹⁰. Como señala la SAN de 25 enero 2001, «no se trata de la disolución o extinción de la sociedad¹¹, sino del cese en la actividad social, o lo que es lo mismo de la inactividad de la sociedad, de su producción»¹². En opinión de ÁLVAREZ MARTÍNEZ el «cese» puede definirse como la paralización fáctica de la actividad mercantil completa, definitiva e irreversible, sin producirse la extinción y desaparición de la entidad conforme a Derecho¹³. Ahora bien, aunque esta situación suele asimilarse a una cesación completa e irreversible, algún autor, apoyándose en la jurisprudencia, afirma que no se puede descartar el posible reinicio o reactivación de las actividades¹⁴. Sin embargo, no se puede desconocer que la jurisprudencia más reciente del TS es firme a la hora de señalar que: «la desaparición ha de ser, además,

⁹ Así era advertido ya por: PÉREZ ROYO, F. *Los delitos y las infracciones en materia tributarias*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1986, pág. 298; ARIAS ABELLÁN, M.^a D. «Modificaciones a la Ley General Tributaria en la regulación jurídica del responsable». En Civitas: *Revista Española de Derecho Financiero*, 1985, julio/diciembre, núm. 47-48, pág. 428; ZORNOZA PÉREZ, J. J. *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*. Madrid: Civitas, 1992, 305, pág. 200; Más recientemente, CALVO ORTEGA, R. *Obligados Tributarios*. En CALVO ORTEGA, R. (dir.); TEJERIZO LÓPEZ, J. M. (coord.). *La nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Civitas, 2004, págs. 184-185.

¹⁰ Vid. ZABALA RODRÍGUEZ FORNOS, R. «Artículo 43. Responsables subsidiarios». En HUESCA BOADILLA, R. (coord.). *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*. Navarra: Aranzadi, 2004, pág. 328.

¹¹ En el mismo sentido, la SAN de 31 mayo 2001, señala que no es preciso, en absoluto, que la persona jurídica en cuestión haya sido formalmente disuelta y liquidada, para que pueda derivarse la correspondiente responsabilidad subsidiaria hacia el administrador, sino que solo se exige el mero hecho del cese de actividad de la correspondiente persona jurídica.

¹² La SAN de 25 enero 2001 citada, prosigue advirtiendo que «el fundamento de este precepto excluye las "crisis económicas" transitorias por las que puedan atravesar las sociedades que pueden originar una suspensión de pagos o quiebra, o "crisis de empleo" que puedan originar expedientes de regulación de empleo, con la consiguiente reducción de trabajadores».

¹³ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. *La responsabilidad de los administradores... op. cit.*, págs. 99 y ss. En efecto, lo único verdaderamente relevante a estos efectos es el cese de la actividad, aunque la entidad siga existiendo con personalidad jurídica, tal como señaló la STSJ de Cataluña de 15 enero 1997. Vid. también, CHECA GONZÁLEZ, C. «Notas sobre la nueva regulación de los responsables tributarios en el anteproyecto de la LGT». En *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 5/2003 (disponible en la base de datos electrónica Westlaw -<http://www.westlaw.es/acceso/index.html>-, págs. 17-18).

¹⁴ ZABALA RODRÍGUEZ FORNOS, R. «Artículo 43. Responsables subsidiarios...» *op. cit.* pág. 328, citando la SAN de 4 julio 2002.

*completa, irreversible y definitiva, por lo que no basta ni es suficiente a estos fines que se produzca un cese meramente parcial, ni la suspensión temporal, de susodichas actividades»*¹⁵.

En cualquier caso, la apreciación del cese no puede estar subordinada a cuestiones temporales, puesto que ello supondría retrasar la exacción de la deuda o incluso su prescripción¹⁶, sino que habrá de observarse en atención a circunstancias que indiquen la ausencia de producción o de actividad en el tráfico mercantil con incumplimiento de las correspondientes obligaciones, tales como: el cierre del domicilio social y de los lugares o locales donde se realiza la actividad empresarial, los despidos o la resolución de los contratos de trabajo, la ausencia de documentación contable o relativa al tráfico, bajas en el índice de entidades o en el Impuesto sobre Actividades Económicas; rechazándose por la jurisprudencia las pruebas meramente formales en razón de que el cese de actividad es una situación real de hecho; y, por los mismos motivos, *sensu contrario* habrá de prescindirse de ficticias simulaciones de actividad mediante meras formalidades o documentos más o menos correctos. Tampoco es necesario a este respecto la constatación de un cese absoluto y total de cualquier clase de actividad, pues como señala la RTEAC de 30 de enero de 1997, FD 7.º, la existencia de facturas puntuales y recibos de alquileres de locales o incluso relaciones laborales subsistentes no son suficientes como para desmentir evidencias que demuestren que la empresa se encuentra paralizada¹⁷.

Constatado el cese efectivo de la actividad empresarial, determinar el momento a partir del cual se entiende producido este entraña gran dificultad al requerir la prueba de tal momento. En opi-

¹⁵ STS de 30 enero 2007. Comentando esta sentencia, CHECA GONZÁLEZ, C. «Alcance de la noción de cese para decretar la responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas que hubiesen cesado en sus actividades: sentencia comentada: STS de 30 de enero de 2007». En *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 5/2007, págs. 23-27, extrae, como conclusión final, la imposibilidad de derivar responsabilidad subsidiaria a los administradores, en tanto no se haya producido el cese real y efectivo de su actividad económica, sin que sea a ello equiparable la simple paralización parcial de tal actividad como consecuencia de un período de crisis transitoria, siempre que quede probado que tras dicho período de parálisis se continúa ejerciendo el objeto social de la entidad. Ahora bien, como señala el propio autor citado, conviene ser cautos sobre este punto, ya que no es infrecuente que se simule por parte de las entidades la existencia de un mínimo de actividad precisamente con el único objeto de evitar la derivación de responsabilidad tributaria.

¹⁶ Como afirma, ZABALA RODRÍGUEZ FORNOS, R. «Artículo 43. Responsables subsidiarios...» *op. cit.* pág. 328.

¹⁷ *Vid.* RTEAC de 30 enero 1997 FD 7.º: «Es cierto que el cese en la actividad no se produjo de forma absoluta y total y que en anualidades posteriores aún se presentan facturaciones, recibos de alquileres de locales o incluso relaciones laborales subsistentes, pero nada de ello desmiente el hecho evidente de que la empresa se encontraba paralizada prácticamente en su totalidad; que el cese de actividad que requiere la Ley no puede identificarse con la desaparición íntegra de toda actuación y ello más aún tratándose de un complejo fabril como el de la empresa deudora, en donde la simple inercia del tráfico comercial mantiene necesariamente un nivel mínimo de actuaciones que no es incompatible con el cese de actividad a los efectos del artículo 40.1 de la Ley General Tributaria; y que de algunas de estas actuaciones cabe decir lo que con todo acierto se recoge en el acuerdo impugnado en el sentido de que "la mera declaración formal de una mínima actividad, residual, no materializada en la realidad en ninguno de los locales en los que habitualmente operaba la empresa, no tiene valor probatorio alguno, pues ello es indicativo únicamente de que se requiere mantener una situación confusa y de incertidumbre por tiempo indefinido, propiciada por la existencia de un grupo de empresas interrelacionadas entre sí, con trabajadores comunes, actividades similares, etc., con la finalidad de poner a salvo los bienes de valor que todavía le quedaban, al tiempo que se realizan los cambios necesarios en el órgano de dirección para eludir las responsabilidades que, como la que aquí se está probando, pudieran resultar exigibles". Todo ello conduce a la desestimación de esta alegación». En el mismo sentido la RTEAC de 13 mayo 1998 en la que se señala que no es necesaria la desaparición de toda actuación, siendo compatible el mantenimiento de un nivel mínimo de actuaciones debidas a la simple inercia del tráfico comercial con la exigencia de responsabilidad a los administradores por cese en la actividad de la persona jurídica. En particular si del balance se desprende que no existe una actividad comercial con presencia real en el tráfico mercantil, limitándose la entidad a mantener formalmente la subsistencia de la entidad.

nión de RODRÍGUEZ FORNOS¹⁸, «parece decisivo atender a la concurrencia de los indicios de inactividad en relación con el incumplimiento de las obligaciones pendientes que la impliquen».

1.1.2. La naturaleza subjetiva de la responsabilidad tributaria y el nexo de causalidad con el impago de las deudas tributarias.

La regulación inicial de este supuesto de responsabilidad surgió con la aprobación de la Ley 10/1985, de 27 de abril, de modificación parcial de la LGT. Tras declarar la responsabilidad de los administradores de sociedades en caso de comisión de infracciones tributarias, el artículo 40.1 de la entonces vigente LGT señalaba que: «*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*».

Pues bien, sobre la base de esta redacción era posible advertir dos posiciones encontradas en cuanto al carácter objetivo o subjetivo de este último supuesto de responsabilidad. Para un primer grupo de autores¹⁹ era necesaria la concurrencia de negligencia en el actuar del administrador, en perjuicio de la Hacienda Pública, que debería ser previamente constatado para poder derivar la responsabilidad a aquel. En efecto, estos autores veían en el segundo inciso del artículo 40.1 de aquella LGT una continuación del primero –relativo a la responsabilidad de los administradores en caso de infracciones cometidas por las personas jurídicas–. De manera que el presupuesto de hecho de la responsabilidad por cese en la actividad de la entidad requería de una conducta antijurídica cometida mediando al menos negligencia por el administrador. La diferencia entre ambos radicaba en la expresión «en todo caso» a que hacía referencia el segundo inciso del precepto, que lejos de establecer un supuesto de responsabilidad objetiva, simplemente significaba que la responsabilidad por cese se exigía tanto si la sociedad había cometido una infracción, como si no. Pero ello no significaba en modo alguno que tal responsabilidad fuese objetiva, al margen de la negligencia de los administradores. Relacionado este supuesto, precisamente, con la regulación mercantil, estos autores llegaban a sostener, a partir del paralelismo existente entre ambos sectores del Ordenamiento, que la negligencia requerida por la norma tributaria se traducían en no dar los pasos necesarios para llevar a la sociedad a su extinción, utilizando los mecanismos necesarios previstos en Derecho y en particular, los previstos en la normativa mercantil a la que nos referiremos en el punto siguiente²⁰. Por esto último y a diferencia del supuesto contemplado en el primer inciso, la responsabilidad por cese en la actividad vendría fundamentada en el incumplimiento de una obligación propia del administrador responsable, no

¹⁸ Vid. ZABALA RODRÍGUEZ FORNOS, R. «Artículo 43. Responsables subsidiarios...» *op. cit.* pág. 329.

¹⁹ ARIAS ABELLÁN, M.^a D. «Modificaciones a la Ley General Tributaria en la regulación jurídica del responsable...» *op. cit.* pág. 428; ORÓN 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?». En *Fiscal Mes a Mes*, 23/1997, págs. 25 y ss.; FALCÓN Y TELLA, R. «La Ley 19/2005 de la Sociedad Anónima Europea, y sus consecuencias en el ámbito tributario: la imposibilidad de derivar la responsabilidad a los administradores en los supuestos de cese en la actividad por el mero hecho de no instar la disolución». En *Quincena Fiscal*, 20/2005, pág. 5.

²⁰ La RTEAC de 15 abril 1998 (Vocalía 3.^a) FD 3.^o, afirmaba, en este sentido, que: «*en estos casos la culpa o negligencia que se imputa al administrador no conlleva necesariamente la realización de infracciones tributarias, sino que parece atender más bien a la omisión de la debida diligencia exigible al mismo en su actuación como administrador, lo cual debe contemplarse a la luz de las obligaciones que le impone la legislación mercantil [...]*».

de la persona jurídica; puesto que, es a él a quien la normativa mercantil obliga, en determinados supuestos, a disolver y liquidar la sociedad. Algún autor ²¹ va más allá incluso y sostiene que el precepto exige, además de la presencia de una conducta antijurídica y del concurso del elemento subjetivo requerido por la norma, la existencia de un daño y la relación de causalidad entre este y el incumplimiento por el administrador de sus deberes. De manera que habría que probar, que si el administrador hubiera dado debido cumplimiento a dichos deberes, el acreedor tributario no habría sufrido el daño patrimonial equivalente al importe impagado de la deuda tributaria. En opinión del autor citado, se trata, en definitiva, de reconducir este supuesto de responsabilidad a la responsabilidad por daños de naturaleza indemnizatoria, en lugar de a los supuestos de «responsabilidad-sanción».

Esta interpretación de la responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades que hayan cesado en sus actividades como responsabilidad subjetiva venía avalada por alguna Resolución del TEAC así como por una jurisprudencia, que podríamos calificar como minoritaria ²².

Por el contrario, para otro sector de la doctrina ²³ este supuesto de responsabilidad tributaria era concebido por el legislador como un supuesto de responsabilidad en garantía estricta de la deuda tributaria. En estos supuestos el administrador debía responder de manera objetiva con independencia de que existiera o no una conducta antijurídica por su parte, a diferencia del supuesto de responsabilidad del administrador contemplado en el primer inciso del artículo 40.1 de la anterior LGT. Sin duda, esta era la interpretación que se derivaba del sentido literal del precepto, que no hacía referencia alguna a la negligencia en el actuar del administrado, ni tan siquiera a un concreto actuar por parte del administrado, como presupuesto de este tipo de responsabilidad. Teniendo en cuenta, además, que la Ley que creó este supuesto de responsabilidad traía causa del «célebre» Proyecto de Ley de Represión del Fraude Fiscal –en el que se intentó objetivar hasta el mismo concepto de infracción tributaria– todo parecía apuntar que la intención del legislador era la de introducir un supuesto de responsabilidad objetivo en garantía estricta del pago de la deuda tributaria. Por su parte, la interpretación administrativa también se mostraba favorable al carácter objetivo de la misma, como se mostraba en el Informe de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 21 de diciembre de 1990.

Esta posición era sostenida por una amplia jurisprudencia de la que es reflejo la contenida en la SAN 30 octubre 2003, FD 4.º y 5.º. En la Sentencia citada se distinguía perfectamente entre los dos tipos de responsabilidad que regulaba el artículo 40.1 LGT afirmándose que:

«Tal como se expone en la Sentencia de esta Sala –Sección 2.ª– de 8/10/98 (JT 1998, 1591), en el primer supuesto, se exige la declaración administrativa de la existencia de la infracción tributaria imputada a la persona jurídica a través del correspondiente expediente sancionador; dado que

²¹ Vid. GONZÁLEZ ORTIZ, D. *La responsabilidad tributaria en el Ordenamiento Jurídico*. Madrid: Dykinson, 2002, págs. 183-184.

²² Vid. la ya citada RTEAC de 24 septiembre 1999 (Vocalía 3.ª) FD 7.º o las SSTSJ de Aragón 18 febrero 2000 y 2 abril 2004; STSJ de Andalucía de 6 enero 2003; STSJ de Castilla y León de 9 febrero 2001.

²³ Entre otros, PÉREZ ROYO, F. *Los delitos y las infracciones en materia tributarias... op. cit.* pág. 298; ZORNOZA PÉREZ, J. J. *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)... op. cit.* 200; ALVAREZ MARTÍNEZ, J. *La responsabilidad de los administradores... op. cit.*, págs. 118 y ss. donde el autor ensaya una crítica a las tesis de la responsabilidad subjetiva.

como sujeto pasivo es la responsable principal del incumplimiento tributario; de forma que, declarada tal responsabilidad, queda expedita la vía de derivación de responsabilidad a los administradores, que hubieren obrado, en principio, con pasividad o consentimiento el incumplimiento, declarado como infracción simple o grave.

En el segundo supuesto, la norma se limita a derivar dicha responsabilidad cuando se da la circunstancia del "cese de la actividad" de la persona jurídica, lo que supone su desaparición activa del tráfico mercantil y la imposibilidad del cobro de la deuda tributaria del sujeto pasivo, y se trate de "deudas pendientes". En este caso, los efectos de la responsabilidad tienen connotaciones de la responsabilidad civil, mientras que en el primer supuesto, se debe distinguir la responsabilidad atendiendo a si lo exigido es el importe de la sanción tributaria, o, también, el importe de la deuda tributaria pura.»

De ahí que «[...] entendiendo que consta suficientemente acreditado, y suficientemente razonado [...] el hecho de que la sociedad cesó en su actividad [...] hemos de llegar a la conclusión de la procedencia de la derivación de responsabilidad subsidiaria a los administradores de la sociedad por las deudas tributarias pendientes, derivada del cese de la actividad de la sociedad. Sin que sea procedente analizar si concurrió en ellos negligencia en el ejercicio de sus funciones»²⁴.

Sin embargo, con la aprobación de la LGT 2003 se dio una nueva redacción al supuesto que comentamos, que no puede pasar desapercibida. En efecto, el actual artículo 43.1 b) declara responsables subsidiarios a: «Los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas de estas que se encuentren pendientes en el momento del cese, **siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieran adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago**»²⁵.

Convenimos con ÁLVAREZ MARTÍNEZ²⁶ en que con este inciso final que se introdujo al Proyecto –redactado inicialmente en unos términos similares a los de su predecesor– se da un giro radical, hasta el punto de venir a modificar de raíz la naturaleza de la responsabilidad en cuestión, que presenta ahora un indiscutible carácter subjetivo²⁷. Con esta nueva redacción vienen a superarse las

²⁴ Entre la jurisprudencia más reciente del Tribunal Supremo que se ha pronunciado sobre aquel precepto, *vid.* STS de 7 febrero 2005 FD 3.º (RJ 2005-1754). En el mismo sentido que la transcrita en texto ya se había pronunciado anteriormente la Audiencia Nacional en sentencias de 30 abril y 8 octubre 2001; 24 junio y 4 julio 2002, FD 3.º y 4.º. Y en la SAN de 13 enero 2003 FD 4.º, se mantenía una doctrina similar a la expuesta en el texto; afirmándose que para que nazca la responsabilidad que estamos estudiando solo es preciso la concurrencia de: «a) la cesación de hecho de la actividad de la persona jurídica teniendo las mismas obligaciones tributarias pendientes; y b) la condición de administrador al tiempo del cese, extendiéndose la responsabilidad a las obligaciones tributarias pendientes de las personas jurídicas». También podemos citar la STSJ de La Rioja de 13 noviembre 1998, cuando concluye que «no es preciso probar dolo o culpa en la actuación de los administradores, bastando la concurrencia de los elementos objetivos del cargo y situación de cese de actividad de la compañía». En el mismo sentido, TEAC en Resolución de 10 abril 1996; 12 junio 1997 ó 24 septiembre 1997.

²⁵ La negrita es nuestra.

²⁶ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. *La responsabilidad de los administradores...* *op. cit.*, págs. 139-140.

²⁷ Esta también parece ser la posición de CALVO ORTEGA, R. *Obligados tributarios...* *op. cit.* pág. 185, cuando afirma que «ahora, la nueva norma ha extendido esta responsabilidad a los administradores de hecho y la ha limitado exigiendo una conducta culposa o dolosa de los administradores». También, ZABALA RODRÍGUEZ FORNOS, R. «Artículo 43. Responsables subsidiarios...» *op. cit.* pág. 329.

dudas interpretativas que provocaba la anterior, origen de la división de posiciones doctrinales y jurisprudenciales a que nos acabamos de referir ²⁸.

Con este nuevo inciso, a nuestro juicio, queda escaso margen a la discusión respecto de la exigencia, más allá de la mera condición de administrador de la sociedad, de una determinada conducta por parte de este y además, la necesaria relación de causalidad entre dicha conducta del administrador y el impago de las deudas tributarias pendientes de la sociedad en el momento del cese. Por lo que la actual regulación sí exige de manera explícita la necesidad de que la Administración pruebe la existencia de deudas pendientes, el comportamiento negligente del administrador y la relación de causalidad entre ambas; puesto que, en caso contrario, en particular cuando no se aprecie la conducta negligente o, aun apreciándose esta, no sea la causa de la existencia de deudas tributarias pendientes, no se habrá realizado el presupuesto de hecho que origina el nacimiento de esta responsabilidad. A los problemas que se suscitan en torno a esto último prestaremos especial atención en otro momento de este trabajo.

1.1.3. Alcance de la responsabilidad tributaria en los casos de cese en la actividad de las personas jurídicas con deudas tributarias pendientes.

Junto a la incorporación explícita del elemento subjetivo para este supuesto de responsabilidad, interesa destacar a los efectos de nuestro trabajo algunas modificaciones y aclaraciones introducidas en la nueva regulación del artículo 43.1 b) LGT, en cuanto a la extensión o alcance de dicha responsabilidad. Sobre la base de la redacción actual se extiende la responsabilidad de los administradores a «[...] **las obligaciones tributarias devengadas de estas** –en referencia a las personas jurídicas– **que se encuentren pendientes en el momento del cese** [...]» ²⁹.

En primer lugar, con el nuevo texto queda claro que la responsabilidad se extiende tanto a las obligaciones liquidadas como a las nacidas o devengadas que se hallen pendientes de liquidación, lo que viene a solventar las dudas que pudieran generarse respecto de redacciones precedentes que se prestaban a cierta confusión. Por otro lado, el precepto hace referencia a las «obligaciones tributarias». De la amplitud del término pudiera parecer que la responsabilidad se extiende a todos los componentes de la deuda tributaria que enumera el artículo 58 LGT ³⁰. Sin embargo, el artículo 43.1 b) LGT debe

²⁸ Coherentemente con su posición en cuanto a la interpretación de la regulación anterior, en opinión de FALCÓN y TELLA, R. «La Ley 19/2005 de la Sociedad Anónima Europea...» *op. cit.* pág. 5, nada ha cambiado la nueva regulación por cuanto no se trataba, ni se trata, de una responsabilidad objetiva, pues ello resultaría arbitrario y desproporcionado.

²⁹ La negrita es nuestra.

³⁰ «Artículo 58. Deuda tributaria.

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

ser interpretado en sintonía con el artículo 41 apartados 3³¹ y 4³². De manera que la responsabilidad alcanzará al importe exigible «en período voluntario». Como ha señalado algún autor³³, esta expresión viene a zanjar lo que, con la normativa precedente, fue objeto de innumerables controversias judiciales y doctrinales³⁴. Sobre la base de la actual redacción no cabe duda que la responsabilidad se extiende a la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta y los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos; quedando excluidas las sanciones –que no forman parte de la deuda tributaria– así como el interés de demora y los recargos del período ejecutivo, que solo serán exigibles «cuando haya transcurrido el plazo voluntario de pago que se conceda al responsable sin realizar el ingreso» momento a partir del cual «se iniciará el período ejecutivo y se exigirán los recargos e intereses que procedan».

Mayores dudas suscita la exigibilidad del recargo por declaración extemporánea. En efecto, la confusa regulación que lleva a cabo la LGT de los plazos voluntario y ejecutivo para la recaudación provoca serias dudas en torno a la posible extensión de la responsabilidad tributaria a dicho recargo. Como es sabido, este recargo se exige respecto del cumplimiento de obligaciones tributarias con posterioridad al plazo previsto legalmente para su autoliquidación o declaración, sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Pues bien, en opinión de los tratadistas MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ y CASADO OLLERO, en el iter procedimental del pago de los tributos diseñado por el legislador no parece existir solución de continuidad entre el plazo de ingreso voluntario y el período de exigencia coactiva, y así una vez finalizado aquel comienza este. Sin embargo, como reconocen los mismos autores, el plazo durante el cual puede realizarse el pago extemporáneo a que se refiere el artículo 27 LGT, rompe la inmediatez entre el período voluntario y el ejecutivo, calificando estos recargos de prórroga, aunque desde un punto de vista formal, porque ni se denominan así en la Ley, ni cumplen la finalidad que tenía el primitivo recargo de prórroga regulado en el Reglamento General de Recaudación de 1968³⁵.

Centrándonos en los supuestos de autoliquidación, en nuestra opinión, de la regulación legal parece derivarse un distinto tratamiento en cuanto a la posible interrupción de la continuidad entre el final del período voluntario y el inicio del ejecutivo, según la autoliquidación presentada de manera extemporánea venga acompañada del correspondiente ingreso o no. En efecto, de la redacción del artículo 161.2 LGT³⁶ y sobre todo, del 68.2 del Real Decreto 939/2005, de 29

³¹ «La responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario.»

³² «La responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra Ley se establezcan.»

³³ Refiriéndose al Proyecto de la LGT, ROZAS VALDÉS, J. A. «Sucesores y responsables en el Proyecto de Ley General Tributaria». En *Gaceta Fiscal*, 2003, diciembre, núm. 226, págs. 28-29.

³⁴ Sobre la evolución normativa y las discusiones jurisprudenciales y doctrinales sobre las distintas redacciones de este supuesto de responsabilidad, puede consultarse, ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. *La responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas en la nueva Ley General Tributaria... op. cit.* págs. 175 y ss.

³⁵ MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M.; CASADO OLLERO, G. *Curso de Derecho financiero y Tributario*. 17.^a ed. revisada y puesta al día. Madrid: 2006, págs. 482-484.

³⁶ Dispone el artículo 161.1 que «El período ejecutivo se inicia: [...]

de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación ³⁷ (en adelante RGR), parece desprenderse que en los casos de autoliquidación extemporánea sin realizar el ingreso, el período voluntario se extiende más allá de la finalización del plazo legalmente previsto para la liquidación e ingreso ordinario, concluyendo en el momento de la presentación de dicha autoliquidación extemporánea sin ingreso e iniciándose el período ejecutivo el día siguiente a dicha autoliquidación sin ingreso. En estos supuestos, que son los que aquí interesan –en la medida en que si se produce el ingreso no habrá deuda de la que responsabilizar al administrador responsable subsidiario– no se produce solución de continuidad, por la «prolongación» del período voluntario a la que acabamos de hacer referencia ³⁸. Todo ello ha llevado a un sector de la doctrina a entender que se trate de un componente de la deuda tributaria exigible en período voluntario ³⁹ y por tanto, a afirmar que la responsabilidad tributaria alcanza este componente de la deuda.

Pues bien, tan sorprendente como clara es la redacción del artículo 68.2 RGR cuando afirma que el período voluntario concluye, en los supuestos a que nos acabamos de referir, «el mismo día de la presentación de la autoliquidación». De manera que, salvo que pudiera sostenerse la ilegalidad del reglamento, algo ciertamente discutible teniendo en cuenta los términos en los que se expresa la LGT en este aspecto, hemos de concluir que la responsabilidad del administrador en los supuestos de cese en la actividad de la persona jurídica que aquí estudiamos se extiende también a estos recargos, a partir de la desafortunada regulación actual, que provoca unas consecuencias un tanto absurdas, como tendremos ocasión de exponer a continuación.

b) *En el caso de deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, al día siguiente de la finalización del plazo que establezca la normativa de cada tributo para dicho ingreso o, si este ya hubiere concluido, el día siguiente a la presentación de la autoliquidación.*» (la negrita es nuestra).

³⁷ A tenor del cual: «La recaudación en período voluntario concluirá el día del vencimiento de los correspondientes plazos de ingreso. En el caso de deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada fuera de plazo sin realizar el ingreso o sin presentar solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación, concluirá el mismo día de la presentación de la autoliquidación».

³⁸ Mayores dudas presenta la confusa regulación que se hace respecto de los supuestos en los que se produce autoliquidación extemporánea con ingreso, en los que, por aplicación de la regla general del artículo 68.2 RGR «la recaudación en período voluntario concluirá el día del vencimiento de los correspondientes plazos de ingresos». Sin embargo, el artículo 161.1 b) LGT solo señala el inicio del período ejecutivo en los casos en los que se autoliquidada en plazo sin ingreso –que será al día siguiente de la finalización del plazo previsto por la normativa de cada tributo– y en aquellos otros en los que se autoliquidada extemporáneamente sin ingreso –en los que, como hemos visto, el período ejecutivo se inicia al día siguiente de presentar la liquidación extemporánea–. Guarda silencio respecto del tercer grupo de supuestos que son aquellos en los que el obligado tributario autoliquidada e ingresa de forma extemporánea. En estos casos, el sentido común parece indicar que el cumplimiento de la obligación se hace en período ejecutivo. Sin embargo, en la medida en que la compatibilidad de los recargos por declaración extemporánea y por período de ejecutivo solo se prevé respecto de los supuestos en los que se autoliquidada extemporáneamente sin ingreso, podría deducirse que en los casos de autoliquidación con ingreso extemporáneos el sujeto se halla aún y sorprendentemente en período voluntario o bien, que nos hallamos, en estos casos, en la interrupción entre ambos períodos a la que se refieren los autores antes citados.

³⁹ Como sostiene ROZAS VALDÉS, J. A. «Sucesores y responsables en el Proyecto de Ley General Tributaria...» *op. cit.* pág. 29, en opinión del autor «los recargos extemporáneos, en cuanto llamados a ser satisfechos en período voluntario –antes de que se inicien actuaciones ejecutivas– forman parte de la deuda exigida en el mismo y, en consecuencia, de no ser satisfechos en su integridad podría derivarse la acción encaminada a su ingreso hacia terceros responsables de la deuda». De la misma opinión, aunque aportando otros argumentos, *vid.* BLAZQUEZ LIDOY, A. «Novedades de la Ley General Tributaria 58/2003, en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión». En *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, número 255 (junio 2004) pág. 7.

En uno de sus trabajos más recientes sobre responsabilidad tributaria, ÁLVAREZ MARTÍNEZ⁴⁰ sostiene, junto con ROZAS VALDÉS, que la conclusión que en un principio se alcanza con relación al problema que nos ocupa no puede ser otra que entender que los recargos que venimos mencionando se incluyen en la deuda exigible al deudor principal en período voluntario. Siendo esto así, los argumentos que se exponen a continuación pueden ser de utilidad para sostener *lege ferenda* la no inclusión de este componente de la deuda tributaria en el contenido de la responsabilidad, pero no para sostener su exclusión *lege lata*; porque, en nuestra opinión, si se sostiene que estos recargos son exigibles en período voluntario, como lamentablemente parece desprenderse de la LGT, la normativa es más que clara, cristalina, a la hora de delimitar el alcance de la responsabilidad «a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario». Y en la medida en que no se esgrima algún límite que impida al legislador extender la responsabilidad al recargo extemporáneo, si se parte de la posición que sostiene el citado autor, debería reconocerse —como aquí se ha hecho— que la extensión de la responsabilidad alcanza al citado recargo, por muy sorprendente que resulte. Por ello, la argumentación que propone ÁLVAREZ MARTÍNEZ nos resulta un tanto incongruente, aunque en la medida en que se parte de la posición aquí mantenida, los argumentos que dicho autor propone pueden resultar de gran interés a la hora de criticar esta desafortunada regulación.

Apoyándose en determinados planteamientos ya esgrimidos por alguna doctrina que comentaba estos recargos sobre la base de regulaciones precedentes, ÁLVAREZ MARTÍNEZ excluye del alcance de la responsabilidad a los recargos por declaración extemporánea, porque no sería coherente con el esquema de la responsabilidad derivado de nuestro Ordenamiento la exigencia de un recargo íntimamente conectado con la excusa absolutoria del Derecho tributario sancionador⁴¹. Además, como sostiene el autor citado⁴², no se puede obviar la situación paradójica a la que conduciría la exigencia de tales recargos, dado que si la persona jurídica no hubiera declarado ni pagado en su momento incurriría en una sanción que, como sabemos, no resulta exigible a los administradores a través de la responsabilidad ahora examinada; mientras que estos sí tendrían que hacer frente a dichos recargos si la entidad jurídica hubiese declarado de modo espontáneo y fuera de plazo pero no hubiera efectuado el ingreso⁴³. Además de lo anterior, añadimos nosotros que con la nueva regulación se produce una situa-

⁴⁰ Vid. ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. «El alcance de la responsabilidad tributaria en la nueva Ley General Tributaria: Análisis jurídico y examen comparativo respecto de la Ley General Tributaria de 1963». *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, número 263 (febrero 2005), pág. 38.

⁴¹ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. *La responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas en la nueva Ley General Tributaria...* op. cit. págs. 187-188. Citando a DE LA HUCHA CELADOR, F. «Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho tributario (y II)». En *Revista Española de Derecho Financiero*, 1997, julio-septiembre, núm. 95, pág. 333. No obstante, esta idea ya era expuesta por ZORNOZA PÉREZ, J. J. *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*. Madrid: Civitas, 1992, pág. 224.

⁴² ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. *La responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas en la nueva Ley General Tributaria...* op. cit. pág. 188. Anteriormente, PALAO TABOADA, C. Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria (III)». *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, número 158 (mayo 1996), pág. 8.

⁴³ A título de ejemplo, ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. «El alcance de la responsabilidad tributaria en la nueva Ley General Tributaria: Análisis jurídico y examen comparativo respecto de la Ley General Tributaria de 1963...» op. cit. pág. 39, señala que «si una persona jurídica que cesa en sus actividades no hubiese efectuado en su momento, y en el plazo establecido a tal fin, la correspondiente declaración y pago (p. ej., del IS), cabría la imposición de una sanción que, como es obvio, no resulta exigible en modo alguno a los referidos administradores a través de la susodicha responsabilidad (pues la misma no se extiende a aquella); en cambio, si esa persona jurídica hubiera procedido a declarar de modo espontáneo y fuera de plazo pero sin efectuar el ingreso respectivo, dichos administradores sí deberían hacer frente —en términos de estricta

ción aún más paradójica: a saber, en los supuestos de autoliquidación extemporánea con ingreso de la deuda no se plantearían mayores problemas ya que la obligación tributaria se vería satisfecha. Sin embargo, si se autoliquidada pero no se ingresa, según el artículo 27.3 LGT, resultarían compatibles el recargo por declaración extemporánea y los recargos del período ejecutivo que procedan, pues bien, en estos casos se produciría una curiosa división entre el recargo del período ejecutivo, al que no alcanzaría la responsabilidad, y el recargo extemporáneo, al que sorprendentemente y en unos términos difícilmente explicables, sí se extendería dicha responsabilidad.

Quizás, el motivo de esta extraña regulación sea el intento por parte del legislador de eliminar los intereses de demora en los casos que examinamos, en los que por imperativo del artículo 27.3 se hace compatible la exigencia del recargo por presentación extemporánea de la autoliquidación y el recargo del período ejecutivo que corresponda. Por un lado, por hacer menos gravosa la situación del obligado tributario que al menos declara fuera de plazo aunque no ingrese. Y por otro lado, para evitar situaciones tan absurdas como la que se produciría en los casos en los que la autoliquidación se presentara con un retardo superior a 12 meses, momento a partir del cual se compatibilizan recargo por declaración extemporánea e interés de demora⁴⁴, y recargo ejecutivo o recargo de apremio reducido en los que «no se exigirán los intereses de demora devengados desde el período ejecutivo»⁴⁵. De ser esta la razón, no parece que la alambicada regulación que hacen la LGT y el RGR de estas cuestiones sea la forma más adecuada de resolver tales problemas. No obstante, un análisis adecuado de toda esta problemática excede de los límites de este trabajo.

De manera que, para concluir este punto podemos afirmar por todo lo anteriormente expuesto que, de la actual regulación se deriva que el administrador responsable en los casos de cese en la actividad de personas jurídicas con deudas tributarias pendientes responderá de la obligación principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta, así como los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas a favor del Tesoro o de otros entes públicos, y aunque sea de lamentar, del recargo exigible en período extemporáneo, que se encuentren pendientes en el momento del cese de la actividad; excluyéndose las que se devenguen con posterioridad al momento del cese efectivo, así como el resto de conceptos a las que se refiere el artículo 58.2 LGT –salvedad hecha de los recargos por presentación extemporánea de declaraciones, en los términos expresados anteriormente– y las sanciones, que no forman parte de la deuda tributaria.

Una vez expuesta a grandes rasgos la regulación tributaria de la responsabilidad de los administradores de sociedades que han cesado en su actividad por las deudas tributarias pendientes de estas, corresponde ahora aproximarnos a las particularidades que se prevén para el supuesto homólogo en la regulación mercantil.

legalidad– a los recargos derivados de tal proceder, produciéndose, de este modo, la paradoja a la que hemos aludido, ya que comparando ambas situaciones se comprueba que los responsables (los administradores) responden de una cantidad menor en aquel caso en que la conducta del deudor principal (la persona jurídica) resulta más grave, circunstancia esta que hace que nos ratifiquemos en la opinión ya expresada anteriormente en el sentido de excluir los referidos recargos de la deuda exigida a los responsables». El ejemplo es muy ilustrativo de las incoherencias que plantea un régimen tal, a pesar de resultar factible **en términos de estricta legalidad**.

⁴⁴ Por el interés generado desde la finalización del plazo previsto para el ingreso y la presentación de la autoliquidación extemporánea.

⁴⁵ Artículo 28.5 LGT.

1.2. La responsabilidad de los administradores de sociedades que cesan su actividad por la existencia de pérdidas cualificadas en el Derecho mercantil.

Poco después de la meritada reforma de la LGT en 1985 fue el legislador mercantil el que reaccionó frente a aquellas prácticas abusivas y aprovechó la reforma del TRLSA ocurrida en 1989 para introducir un nuevo supuesto de responsabilidad de los administradores en el apartado 5 del artículo 262 TRLSA, que fue modificado en 2003 con la aprobación de la nueva Ley 22/2003, Concursal, quedando redactado como sigue: «*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, así como los administradores que no soliciten la disolución judicial o, si procediere, el concurso de la sociedad, en el plazo de dos meses a contar desde la fecha prevista para la celebración de la junta, cuando esta no se haya constituido, o desde el día de la junta, cuando el acuerdo hubiera sido contrario a la disolución o al concurso*». Apenas dos años después, el precepto sufrió una nueva modificación con ocasión de la aprobación de la Ley 19/2005, de Sociedad Anónima Europea domiciliada en España, que redujo su ámbito objetivo a las «*obligaciones sociales posteriores al acaecimiento de la causa legal de disolución*». Siguiendo el método de análisis utilizado en el apartado anterior, dedicaremos las siguientes páginas a realizar una breve reflexión sobre los dos pilares sobre los que en nuestra opinión se asienta esta responsabilidad, como son el presupuesto de hecho de su nacimiento y la naturaleza de la misma.

1.2.1. El presupuesto del nacimiento de la responsabilidad ex artículo 262.5 TRLSA: el cese de actividad jurídico por las causas del artículo 260.1 TRLSA.

El presupuesto del nacimiento de la responsabilidad civil solidaria contemplada en el artículo 262.5 TRLSA se concreta en el incumplimiento por parte de los administradores sociales de la promoción del acuerdo social o judicial de disolución dentro de los plazos legalmente predeterminados⁴⁶, cuando concurra alguna causa de disolución de los apartados 3.º, 4.º, 5.º ó 7.º del artículo 260.1 TRLSA, siempre que esta no se haya removido en ese tiempo. El legislador ha entendido que estas cuatro circunstancias –cuando no sea posible solicitar el concurso⁴⁷– son de suficiente gravedad como para

⁴⁶ La mayor parte de la doctrina los considera excesivamente breves y contrarios al principio de continuidad de la empresa (por todos, SÁNCHEZ CALERO, F. *Los administradores... op. cit.* págs. 441-443).

⁴⁷ En este trabajo hemos dejado de lado las referencias al Derecho Concursal. Únicamente precisar que la responsabilidad ex artículo 262.5 TRLSA también surge cuando los administradores se retrasan en solicitar la declaración de concurso, y que la misma es compatible con el concurso culpable del artículo 172.3 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal. Para mayor detalle, *vid.* RONCERO SÁNCHEZ, A. «Reforma en curso del régimen de responsabilidad de los administradores sociales por no promoción tempestiva de la disolución o el concurso de la sociedad». En *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal (RDGP)* 3/2005, págs. 485-489; SÁNCHEZ CALERO, F. *Los administradores en las sociedades... op. cit.* págs. 443-459; SEQUEIRA MARTÍN, A. «La responsabilidad de los administradores de las sociedades anónimas en situaciones de crisis económica (la Sentencia del Juzgado de lo Mercantil núm. 5 de Madrid de 16 de febrero de 2006 como pretexto)». En *RDGP* 5/2006, págs. 199-228; PABLO-ROMERO GIL-DELGADO, M.ª C. «La responsabilidad de los administradores de sociedades por no haber instado el concurso ¿un supuesto asegurable?». En *Revista de Derecho de Sociedades (RDS)* 26/2006, págs. 311-332; MORILLAS JARILLO, M.ª J. «Responsabilidad concursal de administradores y liquidadores: balance del primer bienio de vigencia de la Ley Concursal». En *RDGP* 6/2007, págs. 15-21. CHULIÁ, F. «La responsabilidad de los administradores en el concurso». En *RDGP* 4/2006, págs. 55-64.

hacer desaparecer a la sociedad⁴⁸. Las mismas se refieren a la conclusión o imposibilidad de realización del objeto social, la incursión en pérdidas graves, la reducción del capital social por debajo del mínimo legal y al cumplimiento de cualquier causa estatutaria determinante de la disolución. De manera que nos encontramos ante cuatro supuestos de cese jurídico de actividades, por obligación legal.

Destaca entre ellas la causa de disolución por pérdidas cualificadas del artículo 260.1.4.º TRLSA⁴⁹ a la vista de la enorme litigiosidad que ha generado en los 18 años que lleva en vigor⁵⁰. Por la misma, la sociedad deberá cesar sus actividades y los administradores habrán de promover la disolución cuando se verifiquen graves desequilibrios económicos, lo que por Ley ocurre si el patrimonio social es inferior a la mitad del capital social. Significa, pues, que se encuentra en grave riesgo esa cifra de garantía mínima y confianza para los acreedores que es el capital social⁵¹, por lo que se obliga legalmente al cese de actividades y la procedencia de su disolución y liquidación ordenada.

A pesar de la simplicidad que a primera vista desprendería la redacción de esta causa de disolución, el precepto estudiado ha generado numerosas controversias doctrinales de carácter interpretativo, que no han sido resueltas por las reformas del precepto operadas en 2003 y 2005. Tras analizar las opiniones doctrinales más autorizadas y la jurisprudencia que ha tratado el tema, hemos identificado las que a nuestro juicio se erigen como las tres cuestiones más discutidas sobre el precepto, que dificultan sobremanera la tarea que inicialmente parecía sencilla como es la constatar que el patrimonio social queda reducido a menos de la mitad del capital social. Nos referimos a la fijación del momento de la existencia de las pérdidas, a las consecuencias jurídicas de la remoción de las pérdidas cualificadas como alternativa a la disolución, y finalmente a los efectos –si es que hubiera alguno– del cumplimiento tardío de los deberes formales. Por razones del objeto de este estudio, destinamos los siguientes párrafos a realizar una breve síntesis del estado actual de los problemas a nivel doctrinal y jurisprudencial.

a) La fijación del momento de la existencia de las pérdidas.

La Ley no se ocupa de precisar si la concurrencia de las pérdidas cualificadas ocurre con el balance integrado en las cuentas anuales, o si por el contrario desde que se aprecie el grave desequilibrio patrimonial mediante cualquier balance de situación o de comprobación. Cuestión que deviene en central, por cuanto se refiere al *dies a quo* del plazo de dos meses para la promoción por los administradores de la disolución social o judicial cuyo incumplimiento legitima la

⁴⁸ No nos referiremos a las sociedades de responsabilidad limitada, aun cuando la mayoría de las reflexiones contenidas en este trabajo les sean extrapolables por la similitud de su regulación (arts. 104 y 105 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada) en relación con la prevista para las sociedades anónimas.

⁴⁹ Cuya concurrencia se produce por «... pérdidas que dejen reducido el patrimonio a una cantidad inferior a la mitad del capital social, a no ser que este se aumente o se reduzca en la medida suficiente, y siempre que no sea procedente solicitar la declaración de concurso conforme a lo dispuesto en la Ley Concursal» (art. 260.1.4.º TRLSA).

⁵⁰ Como ha puesto de manifiesto el profesor SÁNCHEZ CALERO (*Los administradores en las sociedades... op. cit.* pág. 416). Este dato se erige para SEQUEIRA (*La responsabilidad de los administradores de las sociedades anónimas... op. cit.* pág. 201) como una muestra de la ineficacia de la norma a la hora de conseguir la efectiva disolución de sociedades, principal motivación por la que se alumbró el precepto, tal y como se analiza en *infra*, 1.2.2.1.

⁵¹ Como pone de manifiesto P. PRENDES en su artículo: «Pérdidas y responsabilidad civil de los administradores en las sociedades de capital». En *Aranzadi Civil*, 1998, Tomo II, págs. 107-113.

acción *ex* artículo 262.5 TRLSA. Y es que una u otra interpretación podría concluir con casi un año de diferencia a la hora de computar el inicio de tal plazo fatal para el surgimiento de la responsabilidad⁵², con implicaciones asimismo en la determinación de las deudas exigibles a los responsables⁵³.

En la jurisprudencia hemos de señalar la alineación del Tribunal Supremo con la primera de las interpretaciones posibles. En los pronunciamientos en los que ha tenido oportunidad de manifestarse sobre la cuestión ha concluido que el *dies a quo* comienza desde el momento en que por cualquier vía los administradores tienen o debieran tener conocimiento diligente de las pérdidas graves⁵⁴. Se entiende por la doctrina coincidente con este criterio, que de esta forma se tutela en mayor medida a los acreedores sociales al detectarse a la mayor brevedad el grave desequilibrio financiero, mientras que cualquier demora sería contradictoria con el carácter preconcursal del precepto⁵⁵. En contraposición, la doctrina crítica –minoritaria– pone el acento en la mayor seguridad jurídica que supondría atender al momento de la formulación de las cuentas anuales, las cuales tienen contablemente atribuida la función esencial de mostrar la imagen fiel de la empresa, y se erigen en el documento contable definitivo que permitiría identificar la variación del patrimonio neto ocurrida en el ejercicio social⁵⁶, más allá de momentos puntuales de desvalorizaciones provisionales o crisis transitorias cualificadas.

⁵² En efecto, de acuerdo con la primera posibilidad los administradores deberían constatar las pérdidas cualificadas que arroje la información contable de las cuentas anuales, las cuales deben presentarse en el plazo de tres meses desde la finalización del ejercicio social (a más tardar el 31 de marzo siguiente). Mientras que la segunda podría determinar el acaecimiento de las pérdidas con cualquiera de los balances de comprobación, que son trimestrales según el artículo 28.1 del CCom, por lo que el primero de los cuales estaría listo en abril del ejercicio social corriente, 11 meses antes que la fecha tope de presentación de las cuentas anuales.

⁵³ Por cuanto el artículo 262.5 TRLSA en su redacción actual dispone que las deudas exigibles por esta vía a los administradores incumplidores son las «posteriores al acaecimiento de la causa legal de disolución» (el subrayado es nuestro). De ello nos ocupamos en *infra*, 1.2.2.1.

⁵⁴ Véase la STS de 16 diciembre 2004 FD 6.º: «... (S)iendo válido para determinar el desequilibrio patrimonial de la sociedad tanto un balance de comprobación como un estado de situación». En el mismo sentido, STS de 20 octubre 2000 donde se afirma que «el dato decisivo para efectuar el cómputo del plazo de dos meses no se puede reconducir de modo absoluto al momento en que se conoce el resultado de las cuentas anuales, sino que se ha de contemplar en relación con el conocimiento adquirido, o podido adquirir (con la normal diligencia exigible a un administrador social, artículo 127.1 LSA) acerca de que se da una situación en la que el patrimonio social es inferior a la mitad del capital social». Entre los Tribunales menores, consultar SAP Córdoba (Sección 3.ª) de 5 mayo 1994.

⁵⁵ BELTRÁN SÁNCHEZ, E. «La responsabilidad por las deudas sociales de administradores de sociedades anónimas y sociedades de responsabilidad limitada incuridas en causa de disolución». En *Aranzadi Civil*, 1997, Tomo III, pág. 59. Del mismo autor, «Las pérdidas y la responsabilidad de los administradores por las deudas sociales (Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2004)». En *Anuario de Derecho Concursal*, 4/2005, pág. 412. Consúltese también DÍAZ ECHEGARAY, J. L. *Deberes y responsabilidad... op. cit.* págs. 399-401. MARTÍN PÉREZ, L. F. (dir.). *La responsabilidad mercantil de los administradores*. Navarra: Thomson-Aranzadi, 2003 (colección Factbook – Landwell, Abogados y asesores fiscales), pág. 194. RODRÍGUEZ RUIZ DE VILLA, D.; HUERTA VIESCA, M. I. *La responsabilidad de los administradores por las deudas de las sociedades de capital*. Prólogo de Francisco VICENT CHULIÁ. Navarra: Thomson-Aranzadi, 2004, pág. 236. ALCOVER GARAU, G. «El ámbito de responsabilidad de los administradores en los nuevos artículos 262.5 de la Ley de Sociedad Anónima y 105.5 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada». En *RDS*, 26/2006, pág. 89.

⁵⁶ SÁNCHEZ CALERO, F. *Los administradores en las sociedades... op. cit.* pág. 423. Y hemos de mencionar la «Propuesta de Código de Sociedades Mercantiles» elaborada en el seno de una comisión especial por los profesores SÁNCHEZ CALERO, BERCOVITZ y ROJO, que asume en su artículo 560 que la fijación del *dies a quo* ocurre en el momento de la presentación de las cuentas anuales (propuesta aprobada por la Sección de Derecho Mercantil de la Comisión General de Codificación de 16 de mayo de 2002), solución que, en nuestra opinión, sin duda potenciaría la seguridad jurídica.

- b) Las consecuencias jurídicas de la remoción de las pérdidas cualificadas como alternativa a la disolución.

El precepto nada señala sobre la posibilidad de los administradores de adoptar un plan empresarial tendente a la viabilidad financiera de la sociedad incurso en pérdidas agravadas, como alternativa a la promoción del procedimiento de disolución. Resulta claro que en el plazo de dos meses que discurre entre el acaecimiento de la causa *in disolvendi* y la obligación legal de convocar la junta general, los administradores pueden tratar de salvar a la sociedad removiendo aquellas pérdidas graves mediante alguna actuación, entre las que podemos citar como frecuentes en la práctica societaria: las aportaciones que efectúen los socios para reponer pérdidas sociales, la concesión de préstamos participativos, la reducción de capital por compensación de pérdidas, los aumentos de capital con o sin prima de emisión o las comúnmente denominadas «operación acordeón»⁵⁷. En la medida en que las actuaciones descritas removieran el desequilibrio financiero con anterioridad al *dies ad quem* del plazo legal, no surgirá responsabilidad alguna de los administradores por desaparición del presupuesto mismo de la acción. Así lo reconoce el TS en su Sentencia de 16 de diciembre de 2004⁵⁸.

Mayores dificultades surgen en relación con aquellas actuaciones que intentan eliminar la causa de disolución pero cuya realización requiere de un plazo superior a dos meses, cuando se omita la promoción de la disolución por los administradores en su intento de remover las pérdidas cualificadas⁵⁹. La jurisprudencia del TS ha negado que estos planes de saneamiento financiero impidan el nacimiento de la responsabilidad, pues de su naturaleza *ex lege* se colige que la misma nacerá con la mera prueba del hecho que es presupuesto de su efectividad, que no es otro que la constatación de que la causa de disolución subsiste por más de dos meses desde su acaecimiento sin que se hubiera promovido la disolución (STS 16 diciembre 2004 FD 3.º)⁶⁰. No nos vamos a extender en este momento sobre la cuestión, toda vez que de ello nos ocupamos expresamente en el último epígrafe del presente trabajo, al cual no remitimos.

⁵⁷ SÁNCHEZ CALERO, F. *Los administradores en las sociedades...* op. cit. págs. 420-422, BELTRÁN SÁNCHEZ, E. «Las pérdidas y la responsabilidad...» op. cit. págs. 413-414, DÍAZ ECHEGARAY, J. L. *Deberes y responsabilidad...* op. cit. págs. 416-417. MARTÍN PÉREZ, L.F. (dir.). *La responsabilidad mercantil...* op. cit. pág. 194-196.

⁵⁸ En cuyo FD 3.º señala que «... tal deber no se incumplirá si la causa de disolución desaparece antes del término bimensual, pues desaparecido el requisito previo del deber no hay tal deber y menos incumplimiento del mismo».

⁵⁹ Como bien señala BELTRÁN («Las pérdidas y la responsabilidad...» op. cit. pág. 413), en ocasiones en el breve plazo de dos meses no puede completarse la operación de reducción de capital por pérdidas que, entre otras cosas, exige un balance previamente auditado (art. 168.2 TRLSA). Y, en opinión de CALERO (*Los administradores en las sociedades...* op. cit. pág. 426) el plazo fatal de dos meses es tan corto que incluso se plantea la imposibilidad de cumplir con las obligaciones preceptivas (*i.e.* laborales) que acarrearía la propia disolución pretendida por la norma.

⁶⁰ Ello resulta perfectamente coherente con la naturaleza de responsabilidad objetiva o cuasiobjetiva que le otorga el criterio jurisprudencial mayoritario. Postura que no compartimos ya que creemos que existen argumentos jurídicos de entidad suficiente como para declarar la naturaleza subjetiva de la responsabilidad (*vid. infra*, 1.2.2.2.). Y, en consecuencia, los planes adoptados por los administradores tendentes a la superación de la crisis, que impliquen el incumplimiento de la puesta en marcha del procedimiento de disolución, deberían ser valorados en el marco del juicio de imputabilidad o no de la misma. Así lo ha reconocido alguna Sentencia aislada del Alto Tribunal como las SSTS de 24 abril y 22 noviembre 2006 comentadas más adelante.

c) Consecuencias jurídicas del cumplimiento tardío de los deberes formales.

Como último punto relevante sobre el presupuesto de hecho del nacimiento de la responsabilidad solidaria del artículo 262.5 TRLSA creemos interesante hacer mención a las consecuencias jurídicas que pudieran derivarse de la promoción con retraso de la disolución por pérdidas agravadas, esto es, aquella situación en la que los administradores convocan la junta general o solicitan la disolución judicial cuando ya han transcurrido más de dos meses desde el acaecimiento de las pérdidas cualificadas o la falta de celebración de aquella, respectivamente. La postura del TS ha sido titubeante al respecto llegando a distintas conclusiones, en algún caso merecedoras de fuertes críticas doctrinales. Exponente de ello ocurrió con ocasión de la Sentencia de 23 febrero 2004, la cual afronta la cuestión realizando una interpretación flexible del *dies ad quem* del plazo legal y concluye la relevancia del retraso en el cumplimiento de los deberes formales cuando el mismo se circunscribe a unos pocos días. De tal forma que los dos meses ya no serían un plazo fatal sino «cuasifatal»⁶¹. Por el contrario, la meritada Sentencia de 16 diciembre 2004 entiende la irrelevancia del retraso en la promoción de la disolución, por lo que sobrepasados los dos meses nacerá su responsabilidad⁶².

En esta misma dirección se muestra la mayoría de la doctrina consultada⁶³ que entiende que el cumplimiento tardío libera de nuevas obligaciones surgidas a partir de ese momento pero no de las antiguas. No obstante, podemos encontrar voces discordantes como la de los profesores CALERO⁶⁴ y ROJO⁶⁵ quien además ha elaborado una posición propia sobre la cuestión, que podríamos calificar de intermedia por cuanto el retraso es siempre jurídicamente relevante. A su juicio, el cumplimiento tar-

⁶¹ Afirma en su FD 1.º que «(l)a Sala rechaza esta argumentación conducente a estimar la responsabilidad de los administradores sociales, porque se basa en una interpretación rígida y literal de la norma, impropia cuando el desfase temporal es de tan pocos días si es seguido por la convocatoria de la Junta». Lo que ha sido duramente criticado por la doctrina como fuente de una gran inseguridad jurídica (RODRÍGUEZ RUIZ DE VILLA, D. «El artículo 262.5 de la Ley de Sociedades Anónimas sobre el plazo de dos meses y los efectos del convenio concursal. Comentario de la sentencia del Tribunal Supremo (1.º) de 23 de febrero de 2004». En *Anuario de Derecho concursal*, 2/2004, págs. 83-117 y 93-102). A lo que debemos añadir que resulta, a nuestro juicio, incompatible la calificación por aquella sentencia de la acción del artículo 262.5 TRLSA como de responsabilidad objetiva por renglón seguido intentar moderar su alcance con base en valoraciones subjetivas relativas al perjuicio derivado del cumplimiento tardío.

⁶² Afirma en su FD 6.º que «... (el) cumplimiento tardío, tal cosa sería lógicamente incompatible con el establecimiento de un término fatal, cual es el de dos meses, para convocar la junta. En efecto, si la responsabilidad se alzase en el momento del cumplimiento tardío ello supondría que los administradores en cualquier momento (transcurridos meses o años), cumplido que fuera su deber se liberarían de la responsabilidad que la norma les atribuye y carecería de sentido alguno el plazo bimensual que tan claramente ha establecido la Ley». Sorprende que este pronunciamiento ignore el de 23 de febrero de ese mismo año, máxime a la vista de las soluciones jurídicas tan dispares que proponen.

⁶³ ESTEBAN VELASCO, G. «Algunas reflexiones sobre la responsabilidad de los administradores frente a los socios y terceros: acción individual y acción por no promoción o remoción de la disolución». En *RDS*, 5/1995, pág. 70. QUIJANO GONZÁLEZ, J. «Responsabilidad de los administradores por no disolución de la sociedad y las causas de exoneración». En *RDS* 19/2000-2, pág. 73.

⁶⁴ *Los administradores en las sociedades... op. cit.* pág. 421.

⁶⁵ ROJO FERNÁNDEZ-RÍO, A., «Los deberes legales de los administradores en orden a la disolución de la sociedad de capital como consecuencia de pérdidas». En *Derecho de sociedades, estudio en homenaje al profesor Sánchez Calero*. Volumen II. McGraw-Hill: Madrid, 2002, págs. 1.476-1.478. Posición que ha sido calificada como «sugestiva» por BELTRÁN («Las pérdidas y la responsabilidad...» págs. 415-416) y «diferente» por DÍAZ ECHEGARAY (*Deberes y responsabilidad... op. cit.* págs. 415-416).

dío en la promoción de la disolución libera de obligaciones futuras mientras que extingue la responsabilidad sobre deudas pasadas. Lo que ocurre es que los administradores estarían expuestos a la exigencia de la misma «en el plazo añadido de retraso».

Para cerrar este punto, resta únicamente recordar que las tres restantes causas del artículo 260.1 TRLSA (apartados 1.º, 2.º y 6.º) también originan la obligación de los administradores de disolver la sociedad, pero sin que se pueda imputar responsabilidad alguna a los administradores ya que, en un caso el acuerdo de disolución ya habría sido tomado por la propia junta general, mientras que en otro la sociedad se disolvería necesariamente en el seno de una operación de reestructuración empresarial, lo que haría desaparecer el fundamento de la acción por el artículo 262.5 TRLSA. Más dudas caben en el tercer supuesto como es el cumplimiento del término fijado en los estatutos sociales (apartado 2.º): ¿no serían entonces responsables los administradores que no instan la extinción jurídica de la sociedad cuando ya se hubiera sobrepasado aquel término? Nada se dice en la Ley al respecto.

1.2.2. La naturaleza de la responsabilidad ex artículo 262.5 TRLSA.

1.2.2.1. Ámbito objetivo: alcance de la responsabilidad.

La modificación del sistema legal operada en 2005 incide en el ámbito objetivo de la responsabilidad solidaria, que dejará de extenderse a todas las obligaciones sociales insatisfechas, para limitarse a las «obligaciones sociales» posteriores al acaecimiento de la causa de disolución cuando los administradores hubieren incumplido los deberes específicos en plazo que hemos comentado en el epígrafe anterior. Las motivaciones que subyacen a esta considerable reducción del ámbito objetivo dejan traslucir el progresivo perfeccionamiento del sistema jurídico de protección de los acreedores sociales operado en nuestro país en los últimos años. En particular con la profunda renovación sufrida por el Derecho Concursal (Ley 22/2003), que ofrece más y mejores mecanismos de reclamación de los créditos exigibles e insatisfechos en situaciones de insolvencia, lo que en nuestra opinión ha coadyuvado a la suavización de las deudas por las que se responde ex artículo 262.5 TRLSA operada por la reforma comentada.

Y es que como ya se ha indicado anteriormente, la finalidad originaria de la norma aceptada unánimemente por la doctrina era proporcionar una herramienta jurídica eficaz en la lucha contra las prácticas abusivas tan extendidas en el parque empresarial español de la década de los ochenta, tendentes a la extinción de hecho de sociedades con pasivo exigible⁶⁶. Situaciones fraudulentas que esta

⁶⁶ BELTRÁN, E. «La responsabilidad por las deudas sociales...» *op. cit.* págs. 51-52. Del mismo autor: «La modificación legal del ámbito de la responsabilidad de los administradores por las obligaciones sociales». En *Anuario de Derecho Concursal*, 7/2006, pág. 253. MARÍN DE LA BÁRCENA GARCIMARTÍN, F. «Responsabilidad de los administradores de sociedades de capital por no promoción de la disolución o el concurso (sobre la retroactividad de la reforma de los artículos 262.5 LSA y 105.5 LSRL). STS 1.º, 9 de enero de 2006». En *RDS*, 26/2006, pág. 459 y 463 *in fine*. ROJO FERNÁNDEZ-RÍO, A. «Los deberes legales de los administradores...» *op. cit.* págs. 1.437-1.484. DÍAZ ECHEGARAY, J. L. *Deberes y responsabilidad... op. cit.* pág. 423. SÁNCHEZ CALERO, F. *Los administradores en las sociedades... op. cit.* págs. 425 y 441. SUÁREZ-LLANOS GÓMEZ, L. La responsabilidad por deudas de los administradores de sociedad anónima. En *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Aurelio Menéndez*. Volumen II. Civitas: Madrid, 1996, pág. 2.487. RODRÍGUEZ RUIZ DE VILLA, D.; HUERTA VIESCA, M. I. *La responsabilidad de los administradores... op. cit.* págs. 427-428, RODRÍGUEZ RUIZ DE VILLA, D. «Por una mejor reforma de la responsabilidad...» *op. cit.* pág. 3.

norma –introducida con la reforma de la LSA ocurrida en 1989– pretendió erradicar y que hasta dicha fecha se producían ante la permisividad de la legislación societaria de 1951 y la incapacidad de hacer frente a las insolvencias por la legislación concursal. De manera que ha sido calificada como un precepto represor de evidentes contornos coactivos ⁶⁷, que debía proteger a quienes resultaban defraudados por la falta de disolución con evaporación de los activos de la sociedad. Se entendió, pues, que «todos» los acreedores sociales, contractuales y extracontractuales como acepta pacíficamente la jurisprudencia, podrían acceder al patrimonio personal de los administradores cuando las sociedades incursas en pérdidas graves no procedían efectivamente a su extinción jurídica ordenada en el momento del cese de actividad. Ello explica la dureza de la redacción inicial de la norma ⁶⁸, al exigir responsabilidad sobre todas las deudas insatisfechas.

Sin embargo, el perfeccionamiento y coordinación que hoy en día ha sufrido la legislación societaria ⁶⁹ y concursal ha determinado una reorientación de la finalidad de esta medida de política legislativa hacia un contorno más preventivo, centrado no tanto en la seguridad del tráfico y sí en la tutela de los intereses de quienes hubieran adquirido la condición de acreedor en fecha posterior al incumplimiento de los deberes formales por los administradores ⁷⁰ (nuevos acreedores o acreedores posteriores). Suscribimos las palabras del profesor MARÍN DE LA BÁRCENA ⁷¹ cuando afirma que los titulares de dichos créditos requieren de una protección reforzada que cristaliza en la ofrecida por este precepto, por cuanto son los únicos cuyos créditos no habrían surgido de haberse cesado en el desarrollo de la actividad y, desde una perspectiva de responsabilidad por daños, se considera que deben quedar en la misma posición que estarían de no haber realizado la prestación a favor de la sociedad o no haberse realizado el evento que ha generado su derecho de crédito. Entendemos, así, que la *ratio legis* actual también pretende la disolución de sociedades con pasivo exigible mediante la técnica de impedir que sociedades con graves desequilibrios continúen actuando en el tráfico como si nada hubie-

⁶⁷ RODRÍGUEZ ESPARZA, V. «Deberes y responsabilidad del administrador en el caso de concurrencia de causa de disolución». En VILATA MENADAS, S. (dir.). *La responsabilidad de los administradores de sociedades mercantiles*. Consejo General del Poder Judicial (Escuela Judicial): Generalitat Valenciana, 2005 (Colección Estudios de Derecho Judicial), págs. 129-131. CHULIÁ, F. «La responsabilidad...» *op. cit.* pág. 45.

⁶⁸ BELTRÁN, E. «La responsabilidad por las deudas sociales...» *op. cit.* pág. 52. Del mismo autor: «Las pérdidas y la responsabilidad...» págs. 419-420. DÍAZ ECHEGARAY, J. L. *Deberes y responsabilidad... op. cit.* págs. 423-425.

⁶⁹ Por citar las más recientes reformas del TRLSA por Leyes 1/2000, 44/2002, 22/2003 (con finalidad expresa de coordinar ambas responsabilidades, con origen en la enmienda núm. 34 del Grupo Parlamentario Socialista del Congreso a la tramitación de la Ley 19/2005 –BOCG, Serie A, núm. 19-5, 16 marzo 2005, pág. 24–, que se comenta por BELTRÁN en: «La modificación legal del ámbito de la responsabilidad...» *op. cit.* pág. 251), 26/2003, 62/2003, 19/2005 (que aquí nos ocupa), 7/2006, Orgánica 3/07 y la reforma de la Ley 6/2007 que entrará en vigor el 13 de agosto del presente año.

⁷⁰ Por ello no podemos compartir las críticas que sobre la reforma manifiesta RODRÍGUEZ RUIZ DE VILLA («Por una mejor reforma de la responsabilidad...» *op. cit.* pág. 3) cuando señala que la nueva redacción hace perder el incentivo original de la norma, dirigido a disolver las sociedades inactivas. Creemos, sin embargo, que la norma tal y como ha quedado reformada busca la protección de otros intereses, como son los de los terceros acreedores potenciales siguiendo la argumentación que aquí exponemos.

⁷¹ MARÍN DE LA BÁRCENA GARCIMARTÍN, F. «Responsabilidad de los administradores...» *op. cit.* págs. 462-465. Puede consultarse también la argumentación de SUÁREZ-LLANOS (La responsabilidad por deudas... *op. cit.* págs. 2.488-2.489) elaborada bajo la antigua redacción del precepto, cuando defendía que las deudas exigibles debían ser exclusivamente las posteriores a la concurrencia de la causa legal por cuanto lo que se debía proteger principalmente eran las expectativas de los terceros al entrar en relaciones con una sociedad, confiando en que, cuando menos, la cifra de su patrimonio sería igual a la que indique la cifra de su capital, mientras que existen otras normas cuya finalidad consiste en proteger, de modo inmediato, los intereses de quienes ya ostentan la condición de acreedores de la sociedad.

ra pasado; no obstante ello sin la preeminencia de la represión de fraudes a todos los acreedores, sino poniendo el acento protector en los **intereses de los terceros potenciales acreedores** que se vean sometidos a **riesgos indebidos** a través de la técnica de hacer responsables de las nuevas obligaciones surgidas mientras dura esa situación contraria a la Ley por su comportamiento incumplidor.

Debemos hacer hincapié en dos cuestiones de gran importancia. La primera a la que nos referimos es a la protección de sus intereses, que no de su confianza. Pues como acertadamente puntualiza el profesor MARÍN DE LA BÁRCENA ⁷², esta circunscribiría el ámbito de aplicación de la norma a los acreedores posteriores contractuales, dejando fuera a quienes ostenten a su favor créditos de origen extracontractual o legal, los cuales no se originan en la confianza generada en la apariencia, como ocurre con las deudas reclamadas por la Administración tributaria o la Seguridad Social por poner dos ejemplos significativos ⁷³. Tal restricción sería a nuestro juicio ilegítima en el marco de una responsabilidad subjetiva basada en riesgos indebidos como aquí se defiende (*infra*, 1.2.3.), a la par de quebrar el principio de no diferenciar donde la Ley no distingue al responsabilizar de las obligaciones posteriores al acaecimiento de la causa de disolución, y porque las deudas no contractuales son igualmente exigibles por esta vía según ha reconocido de forma unánime la jurisprudencia (aunque referida a la redacción antigua del artículo). Y en segundo lugar, ha de precisarse quiénes son esos acreedores posteriores que cuentan con la legitimación para accionar. Siguiendo la acertada argumentación de aquel autor ⁷⁴, el principal problema radica en interpretar si el término «obligación» se utiliza por la norma en un sentido jurídico y con la pretensión de extender la responsabilidad exclusivamente a las obligaciones constituidas *ex novo* a partir de ese momento (nuevas «en sentido estricto») o en un sentido vulgar equiparable al de «deuda». Pues bien, debemos suscribir que el concepto se utiliza en sentido vulgar, de lo que se deriva que la norma extendería su ámbito de protección no solo a las nuevas obligaciones cualquiera que sea su naturaleza, sino también a todas aquellas deudas surgidas a consecuencia de prestaciones realizadas con posterioridad a la concurrencia de la causa de disolución, aunque procedan de obligaciones antiguas ⁷⁵.

De todo ello se concluye, en lo que aquí interesa, que también las obligaciones tributarias posteriores e insatisfechas, ya sean nuevas *strictu sensu* o exigibles a partir del acaecimiento de la causa de disolución aunque devengadas con carácter previo ⁷⁶, forman parte del ámbito objetivo de la responsabilidad del artículo 262.5 en su redacción actual.

⁷² MARÍN DE LA BÁRCENA GARCIMARTÍN, F. «Responsabilidad de los administradores...» *op. cit.* pág. 463.

⁷³ En el mismo sentido, CHULIÁ, F. «La responsabilidad...» *op. cit.* págs. 29 y 37.

⁷⁴ MARÍN DE LA BÁRCENA GARCIMARTÍN, F. «Responsabilidad de los administradores...» *op. cit.* págs. 462-466.

⁷⁵ Ahora bien, el segundo párrafo del artículo 262.5 establece una presunción de antigüedad de aquellas obligaciones, que corresponde a los administradores quebrar mediante prueba suficiente. Se trata, por tanto, de una presunción *iuris tantum* con inversión de la carga de la prueba, introducida en el texto legal mediante enmienda en la tramitación del Senado de la Ley 19/2005 (BOCG, Serie A, núm. 19, 17 octubre 2005, pág. 43 y núm. 19-9, 18 octubre 2005, pág. 53). Cuyo fundamento parece ser a juicio de MARÍN DE LA BÁRCENA («Responsabilidad de los administradores...» *op. cit.* pág. 466) el de dispensar al acreedor demandante de la necesidad de probar el momento concreto en el tiempo en que la sociedad incurrió en causa de disolución. Lo que, sin embargo, no es de especial relevancia en Derecho tributario por cuanto las deudas fiscales se originan por obligaciones «legales».

⁷⁶ Piénsese, a título ilustrativo, en la deuda tributaria del Impuesto sobre Sociedades que se devenga el 31 de diciembre del año X pero no resulta exigible hasta junio de X+1, cuando se hubiera producido el cese de actividades en algún momento entre enero y mayo de X+1.

Mientras que, en relación con los titulares de créditos previos a la omisión de los administradores (a los que denominaremos acreedores anteriores), el incumplimiento en la promoción de la disolución no les crea riesgos indebidos pues, a diferencia de en los años noventa, debe en estos momentos tomarse en consideración el endurecimiento de la legislación que dificulta en gran medida la evaporación fáctica de sociedades en fraude de sus créditos⁷⁷, por no decir que en el momento en que surgieron sus créditos la sociedad no se encontraba en desequilibrios financieros graves. Ello no solo por la más adecuada protección ofrecida actualmente por la redacción modificada de los deberes de los administradores (arts. 127 a 127 quáter TRLSA) y de las acciones social e individual (arts. 133 y 135 TRLSA), sino debido también al nuevo procedimiento de ejecución colectiva del patrimonio social y la novedosa legitimación de los administradores concursales para el ejercicio de la acción social derivada del retraso en la promoción del concurso introducidos por la Ley Concursal (arts. 172.2.3.º, 172.3 en conexión con el art. 165.1). Y también en el ámbito tributario, con motivo del perfeccionamiento del régimen de responsabilidad tributaria de administradores previsto en los artículos 42.1 a), 43.1 a) y b) LGT (*supra*, 1.1.).

De manera que, en nuestra opinión, los intereses jurídicos de los acreedores anteriores –entre ellos, la Administración tributaria– quedan en estos momentos suficientemente protegidos por los mecanismos descritos⁷⁸ en un contexto de seguridad del tráfico empresarial, perdiendo sentido a día de hoy el mantenimiento de una responsabilidad societaria tan rigurosa⁷⁹ que habría cumplido con creces su cometido de depuración del parque societario español. Habiéndose superado esta situación, la reforma ocurrida en el artículo 262.5 TRLSA ha cristalizado en la inexigibilidad por esta vía de cualquier deuda anterior a la causa de disolución⁸⁰. De manera que las

⁷⁷ Sin que ello suponga, a nuestro juicio, discriminar entre acreedores antiguos y nuevos como afirma RODRÍGUEZ RUIZ DE VILLA («Por una mejor reforma de la responsabilidad...» *op. cit.* pág. 4), en tanto en cuanto es la creación de riesgos indebidos el hecho que se pretende erradicar con la redacción actual del artículo 262.5 y ello ocurre en sede de los nuevos acreedores –tal y como han quedado definidos en la nota al pie *supra*–, cuyas deudas son las únicas que no deberían haber nacido si los administradores hubieran cumplido diligentemente los deberes formales del artículo 260.1.4.º TRLSA.

⁷⁸ A lo que hay que añadir que los acreedores anteriores cuentan con una medida específica y concreta para conseguir la disolución de la sociedad aun cuando no puedan exigir la responsabilidad del artículo 262.5; nos referimos a la facultad de solicitar la disolución prevista en el artículo 262.3 TRLSA. Incluso, nuestro Tribunal Supremo se ha mostrado favorable a la doctrina según la cual cuando un tercero solicita la disolución de la sociedad incurso en alguna causa para ello (haciendo uso, pues, de esta facultad), los administradores no incurrir en la responsabilidad del artículo 262.5 TRLSA: SSTS 24 octubre 2002 y 17 noviembre 2003. Entre la doctrina que defiende esta misma interpretación, consúltese de SUÁREZ-LLANOS GÓMEZ, L. «La responsabilidad por deudas...» *op. cit.* pág. 2.495 y SÁNCHEZ CALERO, F. *Los administradores en las sociedades...* *op. cit.* pág. 426. En el otro extremo, negando la desaparición de aquella responsabilidad en estas circunstancias, STS 16 diciembre 2004 y RODRÍGUEZ RUIZ DE VILLA, D.; HUERTA VIESCA, M. I. *La responsabilidad de los administradores...* *op. cit.* pág. 420.

⁷⁹ Incluso es calificada como irracional por ALCOVER («El ámbito de responsabilidad...» *op. cit.* pág. 87) por enlazar el supuesto más simplificado como es la inactividad frente a pérdidas significativas con la máxima responsabilidad, la solidaria por todas las obligaciones sociales, determinando la nula utilidad práctica de todos los demás regímenes de responsabilidad.

⁸⁰ Con lo que se ha afirmado que el precepto tal y como ha quedado reformado difiere en poco con la propuesta que fue presentada por el profesor ROJO en la génesis del artículo 262.5 TRLSA cuya dicción era la siguiente: la responsabilidad se exigiría respecto de las «obligaciones contraídas por esta desde la fecha de solicitud de la convocatoria o, caso de haberse convocado, desde la fecha prevista para su celebración» (Informe de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Justicia al Anteproyecto elaborado por la Comisión General de Codificación, pág. 79). Propuesta que, como es sabido, no fue acogida por la reforma final del TRLSA que extendería el ámbito objetivo a todas las deudas insatisfechas. Con mayor detalle sobre la propuesta comentada, *vid.* SÁNCHEZ CALERO, F. *Los administradores en las sociedades...* *op. cit.* págs. 410-412. CHULIÁ, F. «La responsabilidad...» *op. cit.* pág. 43 a 45. BELTRÁN, E. «La modificación legal del ámbito de la responsabilidad de los administradores...» *op. cit.* pág. 253.

obligaciones tributarias devengadas y exigibles antes del acaecimiento de las pérdidas graves quedan actualmente excluidas de reclamación por esta vía.

1.2.2.2. Ámbito subjetivo: culpabilidad de la responsabilidad.

Nos ocupamos en las siguientes páginas de analizar la naturaleza de la responsabilidad civil de los administradores por deudas sociales. Aspecto este que no resulta nada pacífico ni en la doctrina mercantilista ni en la jurisprudencia del TS, que comenzó a pronunciarse sobre la cuestión en 1997 y fijó un criterio mayoritario que podríamos denominar «duro» hasta fecha reciente, en la que hemos observado una tendencia hacia la «suavización» de aquella práctica jurisprudencial sobre la cuestión.

a) Apunte sobre el régimen general de la responsabilidad en materia civil y la evolución jurisprudencial al respecto.

A diferencia de lo que sucede en otras ramas del Ordenamiento Jurídico (véase penal), para encontrar una definición de la culpa o negligencia que maneja el Derecho civil en el ámbito de la responsabilidad contractual no es necesario acudir a la dogmática. El artículo 1.104 CC señala 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»*. También en materia de responsabilidad extracontractual del artículo 1.902 CC es presupuesto indispensable la culpa o negligencia para que nazca la obligación de indemnizar por el daño causado. En efecto, prescindiendo de la responsabilidad objetiva impuesta en algunas leyes especiales, el régimen general aplicable es la responsabilidad subjetiva. En la responsabilidad contractual el estándar de diligencia a que se refieren los dos apartados del artículo 1.104 CC transcrito es el del hombre medio. De manera que el grado de culpa a que atiende esta clase de responsabilidad es la media. La diligencia del buen padre de familia también parece ser exigida en materia de responsabilidad extracontractual ⁸¹.

Expuesta a grandes rasgos la regulación de la responsabilidad civil, la doctrina ⁸² que ha analizado su aplicación por el TS observa una clara tendencia en su jurisprudencia a la objetivación de dicha responsabilidad. Dicha situación se ha producido fundamentalmente a través de dos vías bien distintas: por un lado, la jurisprudencia ha llegado a invertir la carga de la prueba de la culpa, de manera que es el causante del daño quien debe demostrar que actuó conforme a la dili-

⁸¹ Díez-PICAZO, L. «La culpa en la responsabilidad civil extracontractual». En *Anuario de Derecho Civil*, 2001, Tomo III, págs. 1.022-1.027. Afirma que la jurisprudencia traslada «la norma del párrafo segundo del artículo 1.104 –diligencia de un buen padre de familia– indiscutible en materia de responsabilidad contractual a la responsabilidad extracontractual». A la misma conclusión parece llegar el citado profesor tras un examen de los principales argumentos para sostener la culpa levisima en esta clase de responsabilidad.

⁸² Por todos, Díez-PICAZO, L. «Culpa y riesgo en la responsabilidad civil extracontractual». En ÁNGEL YÁGUEZ, R.; YZQUIERDO TOLSADA, M. (coord.). *Estudios de responsabilidad civil en homenaje al profesor Roberto López Cabana*. Madrid: Dykinson, 2001, págs. 153-166.

gencia debida ⁸³; por otro lado, analizando los casos concretos se llega a afirmar que el Tribunal Supremo eleva el nivel de diligencia necesaria para no incurrir en culpa hasta tal punto que su prueba para el demandado se dificulta enormemente. De manera que la diligencia media que parece exigir la normativa civil se termina convirtiendo en una responsabilidad **cuasiobjetiva**. Tal calificativo parece más bien un eufemismo a la vista de algunas sentencias analizadas por esta doctrina ⁸⁴.

b) La naturaleza de la responsabilidad por deudas sociales ex artículo 262.5 TRLSA según la jurisprudencia.

La doctrina jurisprudencial mayoritaria ha calificado la responsabilidad del artículo 262.5 TRLSA cuanto menos de «especial» en relación con las acciones social e individual contempladas en los artículos 133 a 135 TRLSA. Pues es llamativo que estas participen de los rasgos típicos distintivos de la responsabilidad civil (principalmente la producción de un daño conectado causalmente con la culpabilidad del responsable en relación con los deberes de ordenado empresario y representante leal exigidos en los artículos 127 a 127 quáter TRLSA) y, paralelamente, sean compatibles con aquella, que la mayor parte de la jurisprudencia entiende que ignora la culpa del administrador para surgir por el mero incumplimiento de las obligaciones que la LSA impone específicamente al administrador social. De ahí que el TS haya negado en numerosas Sentencias que esta responsabilidad no participa de naturaleza extracontractual al no exigir de una determi-

⁸³ En cuanto a la inversión de la carga de la prueba en relación con el Derecho tributario, alguna jurisprudencia ciertamente aislada del Tribunal Supremo, recogiendo los argumentos de la Sentencia de instancia, afirma que: «No es cierto que sea la Administración la que debe probar la culpabilidad de la conducta de la entidad recurrente: sobre la Administración recae la carga de la prueba de acreditar la falta de ingreso en plazo (elemento objetivo de la infracción) y es a la parte recurrente a la que le correspondía haber acreditado que dicha omisión se justificaba por alguna causa de exclusión de la culpabilidad (error invencible, defectuosa redacción de la norma, dudas en su interpretación, etc.)». vid. STS de 4 marzo 2004 FD 1.º (RJ 2004-2116). En el FD 5.º señala lo siguiente: «Pues bien, cuando la sentencia recurrida, después de decir que "no es cierto que sea la Administración la que debe probar la culpabilidad de la conducta de la entidad recurrente", explica lo que con ello ha querido decir, aplicado al caso de autos, a saber, que "sobre la Administración recae la carga de la prueba de acreditar la falta de ingreso en plazo (elemento objetivo de la infracción) y es a la parte recurrente a la que le correspondía haber acreditado que dicha omisión se justificaba por alguna causa de exclusión de la culpabilidad", en el fondo está diciendo lo que antes hemos razonado sobre la carga de la prueba del presunto responsable. No cabe, pues, apreciar que la sentencia recurrida haya vulnerado el derecho fundamental de presunción de inocencia consagrado en el artículo 24.2 de la Constitución». Criterio que parece seguir la STSJ de Extremadura de 30 julio 2004 y la STSJ de Castilla y León 188/2005, de 8 abril 2005.

⁸⁴ Un buen ejemplo de ello nos lo proporciona la STS de 22 enero 1996, citada y comentada por Díez-PICAZO, L. *Derecho de daños*. reimp. Madrid: Civitas, 2000, págs. 20 y ss., en cuyo considerando sexto se decía que: «el principio de la responsabilidad por culpa es básico en nuestro ordenamiento positivo, encontrándose acogido en el artículo 1.902 del Código Civil, cuya aplicación requiere, por regla general, la necesidad ineludible de un reproche culpabilístico al eventual responsable del resultado dañoso, y si bien es cierto que la jurisprudencia de la Sala ha evolucionado en el sentido de objetivizar la responsabilidad extracontractual, no es menos que tal cambio se ha hecho moderadamente recomendando una inversión de la carga de la prueba y acentuando el rigor de la diligencia requerida, según las circunstancias del caso, de manera que ha de extremarse la prudencia para evitar el daño, pero sin erigir el riesgo en fundamento único de la obligación de resarcir y sin excluir, en todo caso, y de modo absoluto, el clásico principio de la responsabilidad culposa; así pues, en definitiva, la doctrina de la Sala ha ido evolucionando hacia una minoración del culpabilismo originario, hacia un sistema que, sin hacer plena abstracción del factor moral o psicológico y del juicio de valor sobre la conducta del agente, viene a aceptar soluciones cuasiobjetivas, demandadas por el incremento de las actividades peligrosas propias del desarrollo tecnológico y por el principio de ponerse a cargo de quien obtiene el beneficio o provecho, la indemnización del quebranto sufrido por el tercero [...]».

nada diligencia o cuidado en el actual de los administradores como presupuesto básico para su exigibilidad⁸⁵.

De manera que este criterio jurisprudencial, no es que haya endurecido la diligencia media civil en la acción *ex* artículo 262.5 en la forma que se ha descrito más arriba, sino que ha excluido *ab initio* la concurrencia de culpabilidad o imprudencia en el comportamiento del agente, por lo que la conducta del administrador carece de trascendencia, y verificado el hecho objetivo del incumplimiento de las obligaciones que la LSA le impone específicamente se desencadena de forma «automática» el efecto sancionador. Siendo congruente con su análisis, el TS excluye el juicio de imputabilidad de la conducta *contra legem* a su autor, pues tal juicio integra el elemento subjetivo del que carecería esta responsabilidad, por lo que ha negado la posibilidad de exonerarse de tal responsabilidad⁸⁶. Por ello la configuración jurisprudencial mayoritaria termina convirtiendo el precepto en una responsabilidad objetiva, de carácter sancionatorio o pena civil que traería aparejada la mera pasividad de los administradores en impulsar la extinción jurídica debida que se reconoce expresamente en no pocas sentencias⁸⁷.

Del análisis de esta jurisprudencia mayoritaria se desprende, en primer lugar, la intención de trazar una clara distinción entre esta responsabilidad societaria, y las acciones social e individual de los artículos 133 y 135 TRLSA que participan plenamente de la naturaleza de responsabilidad extracontractual. Entendemos, pues, que esta jurisprudencia mayoritaria ha dotado a esta responsabilidad de naturaleza objetiva bajo la necesidad de diferenciarla de aquellas acciones subjetivas. Porque si no fuera así la responsabilidad por deudas sociales se convertiría en un supuesto superfluo ya cubierto por otras vías de responsabilidad⁸⁸.

⁸⁵ Por todas pueden consultarse las Sentencias de 21 febrero 2007, 26 mayo 2006, 24 noviembre 2005, 16 diciembre 2004, 26 marzo y 23 febrero 2004, 14 noviembre, 18 julio y 25 abril 2002, 20 abril y 26 octubre 2001, 21 septiembre y 29 abril 1999. Calificándola además de responsabilidad-sanción, véanse las Sentencias 1 y 26 marzo 2004 y 23 diciembre 2003. En particular, las SSTs de 20 octubre 2003, 13 abril y 20 diciembre 2000 afirman que se trata de «**una responsabilidad objetiva que no se evita con una alegación de diligencia ni, mucho menos, con el argumento de que no hubo culpa**» (la negrita es nuestra).

⁸⁶ Así, la Sentencia de 31 mayo 2001 señala expresamente: «Que como previsión legal, no está previsto en esta responsabilidad por deuda la exención análoga a la del artículo 133-2.º (actual 133.3) LSA, en caso de desacuerdo, en la responsabilidad por daño» (FD 3.º).

⁸⁷ Sentencias de 21 febrero 2007, 26 mayo 2006, 16 diciembre 2004, 20 octubre 2003, 14 noviembre y 18 julio 2002 y 29 abril 1999. Entre los autores que asumen la naturaleza objetiva de esta responsabilidad destacan RODRÍGUEZ RUIZ DE VILLA, D. «Por una mejor reforma de la responsabilidad...» *op. cit.* pág. 6. SÁNCHEZ CALERO, F. *Los administradores en las sociedades...* *op. cit.* págs. 401-443 (con abundante recopilación jurisprudencial). PABLO-ROMERO GIL-DELGADO, M.ª C. «La responsabilidad de los administradores...» *op. cit.* pág. 313, DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, E. «La exigencia en vía administrativa de la declaración de responsabilidad de los administradores de sociedades anónimas en base al artículo 262.5 LSA». En *Impuestos*, 2000, Tomo I, pág. 699. Por su parte, DÍAZ ECHEGARAY (*Deberes y responsabilidad...* *op. cit.* págs. 390-399 y 417-420) comenta la evolución jurisprudencial del Tribunal Supremo (hasta 2006 en que se publica la edición) y suscribe la posición mayoritaria que aboga por una responsabilidad objetiva del artículo 262.5.

⁸⁸ Tal y como asumen MARÍN DE LA BÁRCENA GARCIMARTÍN, F. «Responsabilidad de los administradores...» *op. cit.* pág. 459. DÍAZ ECHEGARAY, J. L. *Deberes y responsabilidad...* *op. cit.* pág. 394. BELTRÁN, E. «La responsabilidad por las deudas sociales...» *op. cit.* pág. 54. RODRÍGUEZ ESPARZA, V. «Deberes y responsabilidad...» *op. cit.* pág. 149. Frente a ello, poniendo el acento en las diferencias existentes entre la responsabilidad por deudas y las acciones social e individual de responsabilidad, pueden consultarse PRENDES CARRIL. «Pérdidas y responsabilidad...» *op. cit.* págs. 78-95. CERDÁ ALBERO, F. *Administradores, insolvencia y disolución por pérdidas*. Tirant lo Blanch: Valencia, 2000 (colección Biblioteca Jurídica Cuatrecasas), págs. 124-125.

Podemos identificar en segundo lugar, ciertos pronunciamientos recientes del TS que, sin apartarse del criterio jurisprudencial mayoritario participan de un intento de moderación del alcance de la responsabilidad por deudas sociales con base en principios generales como la doctrina del abuso de derecho del acreedor demandante contrario al artículo 7 de CC. Esta postura que podríamos calificar de minoritaria ⁸⁹ parte de dos postulados: por un lado, no pone en tela de juicio la naturaleza objetiva de la responsabilidad *ex* artículo 262.5, y por ello no discute el automatismo de la responsabilidad cuando se verifica el incumplimiento objetivo de los deberes específicos tendentes a la disolución; por otro lado, pretende introducir un elemento de templanza en el alcance de la responsabilidad automáticamente declarada, como es el ejercicio abusivo de la acción *ex* artículo 262.5 por los acreedores demandantes ⁹⁰. En nuestra opinión este discurso jurisprudencial es contradictorio, pues la buena fe no tiene cabida en el marco de una responsabilidad objetiva: en efecto, precisamente tal carácter excluiría las valoraciones subjetivas en torno al ejercicio del derecho, siendo suficiente la prueba de que se hace valer una atribución reconocida legalmente por infracción del hecho objetivo contemplado. Creemos por tanto que el recurso a la buena fe en el ejercicio de los derechos es un argumento ineficaz, que no proporciona una alternativa jurídica sólida a las notas de objetividad y automatismo en la declaración de responsabilidad societaria bajo el criterio jurisprudencial mayoritario. Sin contar que esta corrección jurisprudencial solo es aplicable a las obligaciones contractuales pero no a las obligaciones legales y por daños extracontractuales ⁹¹.

Dicho esto, hemos de reconocer el sustrato que la posición jurisprudencial minoritaria ha supuesto en la elaboración de una nueva corriente jurisprudencial de elaboración recientísima y minoritaria, pero de enorme interés al apartarse por primera vez y de forma expresa de la consideración de la responsabilidad por deudas como de naturaleza objetiva ⁹². Este nuevo enfoque debe ser valorado en sus justos términos, suponiendo a nuestro juicio un punto de inflexión que aún debe consolidarse respecto de la jurisprudencia mayoritaria, sin que ello signifique que en fechas actuales el Alto Tribunal haya abandonado su doctrina calificada como dura, que sigue siendo la predominante ⁹³.

Lo interesante de esta novedosa postura doctrinal es la exigencia del elemento subjetivo a la hora de exigir la responsabilidad por deudas sociales como fundamento para la moderación a la hora de declarar la responsabilidad societaria. Dejando a un lado la denominada «teoría del riesgo» apli-

⁸⁹ Aun cuando BELTRÁN («Las pérdidas y la responsabilidad...») *op. cit.* pág. 420) entiende que se ha utilizado con cierta generosidad, lo que parece subyacer en la dureza con que se manifiesta la STS de 16 diciembre 2004 en relación con la aplicación restrictiva que solicita respecto de esta doctrina.

⁹⁰ Sentencias de 14 mayo 2007, 16 febrero 2006, 17 noviembre y 16 octubre 2003 (esta última comentada por el Gabinete Técnico del Tribunal Supremo. En *Crónica de Jurisprudencia, Sala 1.ª del Tribunal Supremo*, 2003-2004), 20 julio y 1 marzo 2001). En la doctrina, tal posición jurisprudencial ha sido estudiada por RUIZ MUÑOZ, M. «Fundamento y naturaleza jurídica de la responsabilidad de los administradores del artículo 262.5 LSA (artículo 105.5 LSRL): análisis contractual-representativo». En *Revista de Derecho Mercantil*, 2002, págs. 469-568. A ella también se refieren DÍAZ ECHEGARAY («Deberes y responsabilidad...» *op. cit.* págs. 417-420) y BELTRÁN («Las pérdidas y la responsabilidad...») *op. cit.* págs. 420-421).

⁹¹ CHULIÁ, F. «La responsabilidad...» *op. cit.* pág. 38.

⁹² Nos referimos a las SSTs de 5 octubre y 28 abril 2006 y especialmente a la de 31 enero 2007. En el sentido parecido se mostraron a principios de los años noventa ciertos pronunciamientos de Tribunales menores: entre otras, SSAP de Granada 14 mayo 1994 (Sección 3.ª), Córdoba 5 mayo 1994, Zaragoza 4 diciembre 1993 y Oviedo 1 diciembre 1992.

⁹³ Aun cuando no hemos identificado Sentencia alguna del TS de fecha posterior a 21 febrero 2007 que siga la doctrina más dura, sino que las analizadas intentan moderar la responsabilidad con base en principios generales (*i.e.* buena fe), tal y como se ha comentado más arriba.

cable al artículo 262.5 TRLSA ⁹⁴, lo novedoso radica en la revitalización de la exigencia de culpa o negligencia en la acción del agente, sobre la base del argumento de que si tal naturaleza subjetiva es presupuesto indispensable de la responsabilidad genérica en el ámbito civil (arts. 1.902 y 1.104 CC), idéntico esquema debiera proyectarse sobre las manifestaciones concretas de aquella, como es la acción por deudas sociales del artículo 262.5 TRLSA ⁹⁵. La necesaria prueba de la culpa o imprudencia de los administradores supone, en nuestra opinión, un sólido argumento que impediría el automatismo entre el incumplimiento de los deberes formales y la declaración de responsabilidad. Porque, como acertadamente apunta el Tribunal Supremo en las Sentencias citadas, para que se entienda cumplido el elemento subjetivo no basta con la prueba de la negligencia (por infracción del deber objetivo de cuidado al incumplir aquellos deberes), sino que se hace necesario evaluar asimismo la imputabilidad de tales conductas a los administradores, pudiéndose apreciar causas de exoneración de la responsabilidad cuando la conducta se declare inimputable al agente ⁹⁶.

c) Toma de postura en relación con la naturaleza de la responsabilidad por deudas sociales del artículo 262.5 TRLSA.

Nuestra postura en relación con la naturaleza de la responsabilidad societaria que nos ocupa coincide básicamente con el criterio jurisprudencial más reciente, que la dota de elemento subjetivo en su realización y va en el sentido mostrado por el Informe Winter elaborado en el seno de la Unión Europea en 2002 ⁹⁷. En las siguientes páginas intentaremos ofrecer un soporte jurídico de mayor solidez a esta incipiente argumentación.

⁹⁴ En opinión del TS en ambas Sentencias fechadas en 2006, no se pretende reparar el daño efectivamente producido por la falta de disolución, sino ofrecer a los acreedores una garantía de satisfacción de las obligaciones sociales por el riesgo creado: «No hay aquí la lesión directa que exige el artículo 135 LSA, pero puede haber un riesgo o peligro de que, en defecto de una liquidación ordenada, los acreedores de la sociedad sufran el agravamiento de su posición o los efectos de un comportamiento desordenado o arbitrario de su deudor; la sociedad, cuyo patrimonio es en principio la única garantía, que por efecto de este precepto se ve reforzada con la de los administradores que no hayan promovido la liquidación o el concurso a su debido tiempo» (STS de 5 octubre 2006, FD 5.º).

⁹⁵ Como afirma el Tribunal en STS de 25 octubre 2006, «los principios del sistema de responsabilidad general, y en especial la necesaria conexión entre las responsabilidades de la Ley de Sociedades Anónimas y las reglas generales de los artículos 1.902 y siguientes del Código Civil y la jurisprudencia que los desarrolla, determin(a)n la necesidad de templar su apreciación y consecuencias, en razón de la valoración de la conducta de los responsables atendiendo a las circunstancias de carácter objetivo y subjetivo concurrentes» (FD 5.º). Mientras que la STS de 31 enero 2007 reconoce textualmente —en el sentido de aquella jurisprudencia de los Tribunales menores citada en nota 92— que la responsabilidad del 262.5 posee la naturaleza de extracontractual (FD 2.ª). Postura coincidente con la doctrina de PRENDES («Pérdidas y responsabilidad...») *op. cit.* págs. 78-95), quien entiende de aplicación a la responsabilidad *ex art.* 262.5 la teoría civil de la responsabilidad por daños (requisitos de realidad del daño, antijuricidad, culpa o negligencia o incumplimiento y relación de causalidad entre ambas) y CERDÁ ALBERO, F. *Administradores, insolvencia... op. cit.* págs. 115-181.

⁹⁶ Estos pronunciamientos no han profundizado en ninguno de los dos elementos que conforman la imprudencia, esto es, la infracción del deber objetivo de cuidado y la imputación de la conducta negligente a su autor, sino que se limitan a exigir su concurrencia como presupuestos básicos del nacimiento de esta responsabilidad. Ello es así posiblemente porque nos encontramos en un estadio muy prematuro de este novedoso criterio jurisprudencial. En todo caso, el TS sí se ocupa de extraer ciertos elementos indiciarios de inimputabilidad de la acción culpable a los administradores [de ello nos ocupamos *infra* apartado c) del presente epígrafe].

⁹⁷ Grupo Jaap Winter: *Report of the High Level Group of Company Law Experts on a Modern Regulatory Framework for Company Law in Europe*. Bruselas, Noviembre 2002, que se muestra partidario de introducir en las legislaciones de los Estados Miembros normas de responsabilidad por deudas basadas en daños (*wrongful trading*). Comentado en CHULIÁ, F. «La responsabilidad...» *op. cit.* pág. 46 y SÁNCHEZ CALERO, F. *Los administradores en las sociedades... op. cit.* págs. 428-429.

Debe partirse necesariamente de la reducción lógica efectuada por el TS cuando afirma que el elemento subjetivo predicable de la responsabilidad civil genérica coadyuva su apreciación en la responsabilidad específica del artículo 262.5 TRLSA. Creemos jurídicamente correcta tal consideración, no tanto porque la responsabilidad específica deba ajustarse a la definición general *ex* artículos 1.104 y 1.902 CC, sino porque ello es expresión misma de una exigencia básica del Ordenamiento Jurídico, donde la naturaleza dolosa o culposa es el adjetivo que otorga relevancia a una conducta para ser reprendida por el Derecho. En palabras del profesor QUINTERO OLIVARES «el dolo y la culpa hoy en día son principios categóricamente válidos para la totalidad del Ordenamiento Jurídico, aun cuando hayan sido aportados por el Derecho Penal (...) de tal forma que solo se excluyen los hechos causados de modo absolutamente fortuito»⁹⁸. Debemos precisar de inicio que ese componente subjetivo deberá ser entendido o matizado en función de las particularidades exigidas por la rama del Derecho en cuestión (*i.e.* en materia de presunciones). De manera que, a nuestro juicio, la oscura redacción del artículo 262.5 debe interpretarse en el sentido de que la responsabilidad de los administradores nacerá cuando su conducta sea imprudente⁹⁹, lo que nos permite desechar de inicio la objetivación de la naturaleza del concepto adoptada mayoritariamente por la jurisprudencia del TS.

Procede en segundo lugar, ocuparnos del contenido del elemento subjetivo previsto en el artículo 262.5 TRLSA. En particular, nos preguntamos si el incumplimiento de los deberes formales del artículo 260.1 TRLSA por los administradores es una conducta culpable o que se presume culpable, y que se articula como presupuesto suficiente para hacer surgir la responsabilidad como han afirmado algunos pronunciamientos del TS¹⁰⁰. Para ello, debemos analizar siquiera esquemáticamente los dos aspectos que conforman el elemento subjetivo de la culpa o imprudencia¹⁰¹: a) un elemento objetivo-normativo, representado por la inobservancia del cuidado objetivamente debido; y b) un elemento o capacidad individual de observar el cuidado objetivamente debido, que atiende a la exi-

⁹⁸ QUINTERO OLIVARES, G. «La autotutela, los límites al poder sancionador de la Administración Pública y los principios inspiradores del Derecho Penal». En *Revista de Administración Pública*, 126/1991 (septiembre-diciembre), págs. 264-265.

⁹⁹ PABLO-ROMERO («La responsabilidad de los administradores...») *op. cit.* págs. 313-314) analiza el fundamento de la responsabilidad *ex* artículo 262.5 cuando se produce incumplimiento de los deberes de instar el concurso, pero creemos extrapolables sus conclusiones al caso objeto de nuestro estudio por cuanto el presupuesto de hecho que da origen a la responsabilidad así como su regulación jurídica son análogos. Opina que «(l)a sanción se impone como consecuencia de la culpa del administrador, derivada de una negligencia del administrador consistente en que, conocedores de la situación patrimonial de la sociedad, no procedan como impone el artículo 262.5», y que la responsabilidad «... en el Derecho privado, toma como presupuesto el incumplimiento, con la exigencia del grado de culpa que se estime oportuno, de determinados deberes». En el mismo sentido, MARTÍN PÉREZ, L. F. (dir.). *Responsabilidad de administradores...* *op. cit.* pág. 187. CHULIÁ, F. «La responsabilidad...» *op. cit.* pág. 34. CERDÁ ALBERO, F. *Administradores, insolvencia...* *op. cit.* pág. 153.

¹⁰⁰ Las cuales exponen una grave confusión terminológica, en tanto en cuanto se alienan con la doctrina mayoritaria de considerar la responsabilidad como cuasi-objetiva u objetiva, pero a la vez reconocen que existe una presunción de culpa en el actuar de los administradores. Lo que no son sino conceptos que se excluyen mutuamente. Como botón de muestra, la Sentencia de 29 abril 1999 señala que «(e)l incumplimiento de esa obligación legal, supone sin más, una presunción de culpa por el hecho de permitir que la situación de insolvencia se prolongue sin promover la disolución de la sociedad en la forma prevista en el citado precepto» para luego suscribir la praxis judicial mayoritaria de que «se está casi en el umbral de la llamada responsabilidad objetiva» (FD 2.º).

¹⁰¹ Aspectos identificados por la doctrina penal. La que se expone es, según MIR PUIG, S. *Derecho penal. Parte general*. 7.ª edición. Barcelona: Reppertor, 2004, pág. 290, la doctrina dominante en Alemania, que acepta en la actualidad el punto de partida de ENGISCH, desarrollado por WELZEL. *Vid.* CEREZO MIR, J. *Curso de Derecho penal español. Parte general*. Madrid: Tecnos, 2001, pág. 166. COBO DEL ROSAL, M.; VIVES ANTÓN, T. S. *Derecho penal. Parte general*. 5.ª edición. Valencia: Tirant lo Blanch, 1999, pág. 639; JESCHECK, Hans-Heinrich; WEIGEND, Thomas. *Tratado de Derecho penal. Parte general*. 5.ª edición corregida y ampliada. Traducción de Miguel Olmedo Cardenote. Granada: Comares, 2002, pág. 777.

gibilidad al autor del comportamiento debido según su capacidad y condiciones. Esta última cuestión queda incluida en la culpabilidad entendida en sentido estricto o imputación de la conducta al autor.

1. *El elemento objetivo de la imprudencia.*

Retomando la argumentación anterior, en el desarrollo de las diversas acciones en la vida social el Derecho exige una determinada diligencia o cuidado, por lo que habrá un comportamiento imprudente cuando se infrinja ese deber objetivo de cuidado. En el caso que nos ocupa no hay problemas a la hora de identificar el deber objetivo a cumplir, como son los deberes formales a cargo de los administradores cuando se verifican pérdidas graves. La dificultad radica en la determinación de la diligencia que el Ordenamiento exige al sujeto en concreto que actúa, esto es, cuál es la diligencia exigible a los administradores que se enfrentan a una situación de pérdidas graves.

En opinión de CEREZO, el cuidado objetivamente debido exige, en primer lugar, tener en cuenta todas las consecuencias objetivamente previsibles de la acción¹⁰². Lo cual permite castigar la imprudencia inconsciente, que supone, precisamente, la imprudente falta de previsión del peligro o del resultado: en ella se castiga la infracción de la norma de cuidado que obliga a advertir el riesgo. Bajo nuestro punto de vista, la infracción del deber objetivo cuando los administradores no cumplen los deberes formales en plazo difícilmente podría considerarse como un supuesto de culpa inconsciente, pues ello equivaldría a afirmar que no están informados de la vigencia de los artículos 260.1 en conexión con el 262.5 TRLSA.

Tomando, pues, como presupuesto que la norma de cuidado es conocida, el sujeto debe comportarse de conformidad con ella. La exigencia de obrar de conformidad con la norma objetiva de cuidado tiene tres manifestaciones principales que solo apuntaremos: deber de omitir acciones peligrosas, donde cobra una importancia especial la impericia profesional; deber de preparación e información previa; y deber de actuar prudentemente en situaciones peligrosas, esto es, en las situaciones de peligro permitido, es decir, en aquellas en las que no rige el deber de omitir acciones peligrosas¹⁰³, difícilmente imaginables en nuestro ámbito de estudio.

Pues bien, la acción *ex* artículo 262.5 TRLSA presupone que la omisión de los deberes formales por los administradores implica la realización de una acción peligrosa que coloca ante riesgos **indebidos** a los intereses de los nuevos acreedores –definidos en el sentido del epígrafe anterior–, y protege este bien jurídico protegido recurriendo a una **objetivización** del estándar **de diligencia** exigible a los administradores. En efecto, aquel riesgo indebido ocurre en sede de los nuevos acreedores, pues su crédito amenazado de impago no habría surgido en caso de haberse impulsado en plazo y forma por los administradores el procedimiento de disolución de la sociedad. Es precisamente esta falta de conducta activa de los administradores la que pone en un riesgo indebido el patrimonio de terceros mediante un agravamiento de unos desequilibrios financieros especialmente graves causados por la continuación de la vida social.

¹⁰² CEREZO MIR, J. *Curso de Derecho penal español... op. cit.* pág. 157.

¹⁰³ MIR PUIG, S. *Derecho penal... op. cit.* págs. 291 y ss.

Por su parte, el parámetro de conducta diligente exigible por el legislador es objetivo: los administradores que cumplen los deberes formales tendentes a la disolución serán diligentes; los que incumplan serán negligentes. Nos parece que tal presupuesto es acorde con la diligencia media exigida en el ámbito civil: la Ley marca el acaecimiento de las pérdidas graves a partir de un concreto desequilibrio financiero que impediría garantizar la suficiencia del patrimonio social para cumplir con nuevos acreedores. Por ello, ante tal situación se prevé conveniente que los administradores insten en procedimiento de disolución para satisfacer la mayor proporción posible de deudas presentes en tan delicada situación, que el legislador entiende como una solución más apropiada que la de continuar la vida social agravando los desequilibrios financieros con nuevas deudas (de origen contractual o extracontractual).

Podría pensarse que esta conclusión no aporta nada nuevo respecto de los pronunciamientos mayoritarios del sector «duro» del TS, ya que en esencia la responsabilidad solidaria que impone el artículo 262.5 TRLSA a los administradores sociales seguiría exigiéndose de forma automática basando la prueba del incumplimiento de los deberes específicos. Nada más lejos de la realidad, por cuanto la caracterización de la responsabilidad como subjetiva ha determinado que, hasta este momento, los administradores incumplidores sean negligentes, pero «no» que se conviertan «automáticamente» en «responsables». Tal exigencia de responsabilidad solo podrá realizarse mediante el análisis de la imputabilidad de la conducta a su autor, siempre exigible para sancionar una conducta culpable o imprudente ¹⁰⁴.

2. El elemento subjetivo de la imprudencia: la imputabilidad.

Interesa señalar que para completar el elemento subjetivo de la imprudencia será necesario que, además de la puesta en peligro del bien jurídico protegido y de la negligencia incurrida, el hecho infractor del deber de cuidado pueda imputarse a la misma ¹⁰⁵. Así ha sido observado por el novedoso criterio jurisprudencial del Tribunal Supremo como derivación necesaria de la calificación subjetiva de esta responsabilidad ¹⁰⁶.

En lo que aquí interesa, el juicio de imputabilidad se articula como un aspecto integrante del elemento subjetivo que **rompe con el automatismo** aplicado por la jurisprudencia mayoritaria a la hora de declarar la responsabilidad *ex* artículo 262.5 con la omisión de los deberes formales en plazo. Y es que la imputabilidad se puede definir, de manera sintética, como una valoración de la conducta de los administradores atendiendo a las circunstancias objetivas y subjetivas del caso en

¹⁰⁴ Vid. ESTEBAN VELASCO, G. Algunas reflexiones sobre la responsabilidad de los administradores frente a los socios y terceros: acción individual y acción por no promoción o remoción de la disolución. En *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Aurelio Menéndez*. Volumen II. Civitas: 1996, pág. 1.712, SEQUEIRA MARTÍN, A. «La responsabilidad de los administradores...» *op. cit.* pág. 201. Entre la doctrina contraria a la necesidad de acreditar el nexo causal, *vid.* DÍAZ ECHEGARAY, J. L. *Deberes y responsabilidad... op. cit.* pág. 392.

¹⁰⁵ MIR PUIG, S. *Derecho penal... op. cit.* págs. 296 y ss.; CEREZO MIR, J. *Curso de Derecho penal español... op. cit.* págs. 169 y ss.; COBO DEL ROSAL, M.; VIVES ANTÓN, T. S. *Derecho penal. Parte general... op. cit.* págs. 647 y ss.; JESCHECK, H.; WEIGEND, T. *Tratado de Derecho penal. Parte general... op. cit.* págs. 627 y ss.

¹⁰⁶ Así como por abundante jurisprudencia menor; por todas pueden consultarse las SSAP Vizcaya (Sección 3.ª) de 20 marzo 1996, Valladolid (Sección 1.ª) de 26 septiembre 1995, Pontevedra (Sección 3.ª) de 24 mayo 1995 o Tarragona de 22 septiembre 1994, en las que declarada la ausencia de prueba de nexo causal, los administradores quedan exonerados de responsabilidad (con más detalle, CERDÁ ALBERO, F. *Administradores, insolvencia... op. cit.* pág. 167).

cuestión ¹⁰⁷, que podría concluir con la irresponsabilidad *a pesar de haberse infringido la regla de conducta imputada*. En efecto, la imprudencia del artículo 262.5 TRLSA no se completará ¹⁰⁸ cuando de la infracción de la norma objetiva de cuidado no derive un peligro –tipo de mera actividad– sobre el bien jurídico protegido que aquellos no estén obligados jurídicamente a soportar. Por este motivo, los acreedores nuevos insatisfechos no obtendrán resarcimiento del patrimonio personal de los administradores por la vía del artículo 262.5 TRLSA, cuando el impago no sea consecuencia directa o indirecta del comportamiento *contra legem*, sino por una causa externa a la actuación de los administradores ¹⁰⁹. De manera que los administradores quedarían exonerados de responsabilidad por ausencia de nexo causal ¹¹⁰. Eso sí, a estos les corresponde acreditar las pruebas de descargo de responsabilidad ¹¹¹, de innegable dificultad.

Para llevar a cabo este juicio con una cierta seguridad resulta de enorme relevancia eliminar, en la medida de lo posible, la valoración subjetiva y atender a datos objetivos que permitan concretar en mayor medida y con más seguridad la imputabilidad o no de la conducta negligente. Con base en lo expuesto, entendemos que el TS en sus pronunciamientos más moderados ha extraído, sistematizado y analizado una serie de criterios de carácter general que puedan orientar al operador jurídico en el juicio de imputabilidad. Los mismos nacen del presupuesto común relativo a la **ausencia de riesgo indebido** sobre el patrimonio de los nuevos acreedores, bien (a) porque la omisión de los deberes específicos no agrava el desequilibrio patrimonial ya existente ¹¹² o incluso porque no solo

¹⁰⁷ Como afirma la STS de 28 abril 2006 en su FD 2.º: «... evaluando los **problemas de imputación objetiva** (conocimiento por los reclamantes de la situación de la sociedad en el momento de generación del crédito, solvencia de la sociedad, existencia de créditos compensables de la sociedad frente a los acreedores que reclaman) y de **imputación subjetiva**, esto es, la posibilidad de exoneración de los administradores que, aún cuando hayan de pechar con la carga de la prueba (art. 133.3 LSA) demuestren una acción significativa para evitar el daño (lo que se ha de valorar en cada caso) o que se encuentren ante la imposibilidad de evitarlo (han cesado antes de que se produzca el hecho causante de la disolución, se han encontrado ante una situación ya irreversible). **Valoración de la conducta de los administradores que se ha de producir forzosamente si se estableciera que estamos ante una sanción o pena civil (lo que requiere una matización, como se verá) pues lo exigen los principios del sistema, y que aparece ya en decisiones anteriores, bajo diversos expedientes (Sentencias de 1 de marzo [RJ 2001, 2588] y 20 de junio de 2001, de 12 de febrero [RJ 2003, 1007] y 16 de octubre de 2003 [RJ 2003, 7390], de 26 de marzo de 2004 [RJ 2004, 2306], de 16 de febrero de 2006, entre otras)**» (la negrita es nuestra).

¹⁰⁸ O como afirma MARTÍN PÉREZ (*La responsabilidad mercantil... op. cit.* pág. 187) la presunción de responsabilidad de los administradores se evitará... Igualmente, CERDÁ (*Administradores, insolvencia... op. cit.* pág. 155) habla de presunción de culpa *iuris tantum*.

¹⁰⁹ Como pudiera ser el fracaso mismo de la explotación económica (STS de 5 octubre 2006 en su FD 5.º). Por ello, señala PRENDES («Pérdidas y responsabilidad...» *op. cit.* pág. 93) que los administradores no responderían de aquellas consecuencias a las que habría estado igualmente expuesto el acreedor en caso de cumplimiento de los deberes formales.

¹¹⁰ En este sentido las SSTSJ de Baleares 744/2001, de 17 de julio, FJ 2.º y la 588/2000 de 1 de septiembre, señalan que entre la infracción de la norma de cuidado y la inobservancia de la obligación debe existir un nexo causal.

¹¹¹ Señalan las SSTS de 5 octubre 2006 (FD 5.º) y 28 abril 2006 (FD 2.º) que «...(L)a posibilidad de exoneración de los administradores que, aun cuando hayan de pechar con la carga de la prueba (art. 133.3 LSA)...». Esta inversión de la carga de la prueba se encuentra en sintonía con la tendencia jurisprudencial a la objetivación de la responsabilidad civil subjetiva que hemos comentado en el primer epígrafe del presente apartado.

¹¹² Véase la STS de 28 abril 2006 FD 2.º cuando concluye que la administradora que no convocó la junta en plazo para adoptar el acuerdo de disolución, «...**no ha tomado ninguna decisión que genere o incremente el daño, y que solo ha podido actuar respecto de una situación generada con mucha anterioridad y que alcanzaba el grado de "caótica" entre el 17 de octubre y el 11 de enero siguiente (menos de tres meses), decide que no cabe establecer su responsabilidad**», o la STS de 5 octubre 2006 en su FD 5.º al no apreciar «...relación alguna entre la omisión de los deberes legalmente establecidos respecto de la liquidación de esta y la causación del perjuicio, conclusión que ante todo opera en el plano material, y que, al no haber sido combatida y desvirtuada adecuadamente, debe ser mantenida en esta sede» (la negrita es nuestra). Igualmente destaca por su

no agrava sino que han adoptado decisiones tendentes a la superación efectiva de la situación mediante actuaciones dirigidas a eliminar la causa *in disolvendi*¹¹³ que resultan incompatibles con la apertura de la disolución de la sociedad dentro de los breves plazos previstos, o bien (b) por conocimiento por los terceros del riesgo y aun así deciden contratar con la sociedad, lo que debe interpretarse como una asunción de los riesgos inherentes a los negocios celebrados con deudores sospechosos¹¹⁴. Finalmente, para el caso de administración mancomunada o constitución de consejo de administración, a pesar del silencio del TS al respecto creemos asimismo de aplicación las causas de exoneración previstas en el artículo 133.3 TRLSA (los que hubieran solicitado el cumplimiento de los deberes formales pero el acuerdo de la mayoría hubiera sido contrario, los que se opongan expresamente a la falta de cumplimiento y los que no hayan podido promover tales deberes por causas ajenas a su voluntad tales como enfermedades, accidentes, etc.)¹¹⁵.

2. LA INTERRELACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA Y MERCANTIL EN LA RESPONSABILIDAD DE ADMINISTRADORES INCUMPLIDORES EN SITUACIONES DE CESE DE ACTIVIDAD Y LA ACCIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA EXIGIR DICHA RESPONSABILIDAD

2.1. Aspectos comunes de ambas regulaciones: obligaciones tributarias incumplidas reclamables por vía mercantil y tributaria.

Una vez expuesto el régimen jurídico de ambas responsabilidades, y dejando claro que existe acuerdo unánime en la legitimación activa de la Administración tributaria como acreedor social para reclamar a los administradores también por la mercantil del artículo 262.5 TRLSA¹¹⁶, estamos en

importancia la STS de 10 diciembre 1996 cuando aprecia la inexistencia de responsabilidad por falta de nexo causal entre la omisión de la convocatoria en plazo y el daño efectivamente producido: «... la inexistencia de nexo causal, pues, el hecho de que no promovieran temporáneamente la declaración de la entidad codemandada en estado de suspensión de pagos o de quiebra no ha sido, en modo alguno, el determinante directo de que la entidad actora no pudiera cobrar el precio de las mercancías vendidas...». Finalmente citamos la STS 15 julio 1997 en la que se reconoce que la inactividad de los administradores no ha provocado perjuicio alguno para la entidad demandante, por lo que se excluye la sanción.

¹¹³ La misma Sentencia de 5 octubre 2006 en su FD 2.º continúa reconociendo «la posibilidad de exoneración de los administradores que (...) demuestren una acción significativa para evitar el daño (lo que se ha de valorar en cada caso)».

¹¹⁴ STS 16 febrero 2006 en su FD 4.º cuando afirma que «... no se advierte que la omisión del deber de instar la disolución de la sociedad por parte del administrador, en la hipótesis de su existencia, haya inducido a error a la entidad otorgante del préstamo para concederlo sobre la verdadera situación de la empresa, que le era perfectamente conocida, ni haya influido respecto de dicho incumplimiento por parte de la sociedad, pues la sentencia declara probado, atendiendo a la constancia de diversos apuntes contables destacados en el dictamen pericial, que la actuación del administrador demandado no se puede considerar en absoluto de dejadez en la gestión para hacer frente a los pagos derivados del préstamo...» (la negrita es nuestra). En el mismo sentido, STS 28 abril 2006, FD 2.º.

¹¹⁵ RODRÍGUEZ RUIZ DE VILLA, D.; HUERTA VIESCA, M. I. *La responsabilidad de los administradores... op. cit.* págs. 104-113, pero precisando que la mera ausencia del administrador no le libera de responsabilidad, de modo que el incumplimiento de su deber de asistencia a las reuniones del órgano de administración es muestra de su falta de diligencia según el artículo 127.2 TRLSA.

¹¹⁶ Creemos que los caracteres de acreedor público y prevalencia de los créditos de la Hacienda Pública no deben alterar esta condición.

condiciones de extraer algunas conclusiones relativas a las relaciones existentes entre el supuesto de responsabilidad tributaria y el contemplado en la normativa mercantil.

La primera de ellas se refiere al presupuesto de su nacimiento u origen. En ambos casos, definido en torno al cese de actividad empresarial de la sociedad deudora. No obstante, el nacimiento de esta responsabilidad mercantil exige la incursión de la sociedad en alguna causa de disolución prevista en el artículo 260.1 TRLSA (cese jurídico), mientras que la responsabilidad tributaria parte de un presupuesto más amplio referido a la ausencia total, permanente e irreversible de operaciones económicas o empresariales (cese fáctico). De ello se deriva una primera idea, como es que la concurrencia de una causa legal disolutiva del artículo 260.1.4.º TRLSA, se erige en presupuesto común para el nacimiento de ambas responsabilidades. Nacimiento que se concretará en el incumplimiento de los administradores del deber de disolución conforme a los artículos 260.1 y 262 TRLSA, que a nuestro juicio se trata de una conducta negligente en el desempeño de su cargo, que permite declarar ambas responsabilidades sin mengua del principio de culpabilidad ¹¹⁷. Aun cuando ello no significa que se declare a los administradores de forma mecánica como responsables subsidiarios o solidarios según corresponda sino que, en nuestra opinión, debiera concurrir un nexo de causalidad entre sus conductas negligentes y las deudas fiscales que han resultado impagadas. Relación de causalidad que a ellos les correspondería, en su caso, desvirtuar (inversión).

La segunda conclusión se refiere al alcance o deudas de que pueden responder los patrimonios personales de los administradores. En concreto, se aprecia a día de hoy que sus ámbitos objetivos difieren en la mayor parte de las deudas exigibles, como consecuencia de la constricción del alcance del precepto mercantil ocurrida con la reforma de octubre de 2005. Hasta esa fecha, la Administración tributaria disponía de ambas vías para exigir a los administradores de sociedades incursas en causa legal de disolución que no procedían a ello en plazo, la responsabilidad por las obligaciones tributarias pendientes de pago al tiempo del acaecimiento de la causa. Sin embargo, tras la meritada reforma mercantil y de acuerdo con la interpretación extensiva del concepto de obligaciones del artículo 262.5 aquí sostenida, se concluye que actualmente las únicas deudas tributarias que podrían reclamarse por ambas acciones de responsabilidad quedarían circunscritas a las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad pero exigibles después de la concurrencia de la causa de disolución (y, naturalmente insatisfechas). Piénsese a título ilustrativo en el Impuesto sobre Sociedades o Impuesto sobre el Valor Añadido del trimestre o mes correspondiente, que se habrán devengado en fecha concreta pero

¹¹⁷ En este sentido se ha manifestado la SAN 8 julio 2002 (Sección 7.ª) cuando afirma que «(o)corre sin embargo, en respuesta a este motivo impugnatorio, que la forma de responsabilidad que se le exige, esto es, por cese de las actividades de la empresa, cuando, como en el presente caso, los administradores societarios han incumplido el deber de disolución de la sociedad conforme a los artículos 260 y 262 de la Ley de Sociedades Anónimas, permite afirmar la concurrencia, cuando menos de negligencia, lo que produce una inversión de la carga de la prueba, hasta el punto de que deba corresponder a aquellos administradores la carga de justificar la actuación con la diligencia debida. Recordemos además que el citado artículo 262, en su apartado 5, establece que "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 esta no se haya constituido, o desde el día de la junta, cuando el acuerdo hubiera sido contrario a la disolución". En suma, se revela concurrente, cuando menos, una falta de diligencia que permite que la responsabilidad sea declarada sin mengua del principio de culpabilidad» (FD 7.ª) (la negrita es nuestra). En la doctrina, vid. ANDRÉS MESA, M.ª V. «La responsabilidad de los administradores de las sociedades mercantiles». En *Actualidad Administrativa*, 22/2006, págs. 2.710-2.711.

cuya autoliquidación ha de presentarse tiempo después, cuando en el plazo intermedio ha concurrido la citada causa de disolución. En nuestra opinión, tales obligaciones tributarias pendientes podrían ser de monto elevado, aun cuando es de justicia reconocer que aquella reducción del alcance de la responsabilidad mercantil ha limitado considerablemente estas situaciones de superposición entre el objeto de ambos preceptos. Por cuanto que las deudas fiscales exigibles con anterioridad a la causa disolutiva –que sin duda serán las de mayor cuantía– ya solo pueden ser objeto de reclamación por el artículo 43.1 b) LGT, mientras que las exigibles con posterioridad habrán de reclamarse con base en el precepto mercantil en cuestión.

2.2. Límites a la legitimación activa de la Administración tributaria para accionar *ex artículo 262.5 TRLSA*.

Una vez delimitado el pequeño ámbito en el que parece producirse una antinomia, como consecuencia de la concurrencia de dos normas –los arts. 262.5 TRLSA y 43.1 b) LGT– aplicables a un mismo supuesto, corresponde en estos momentos analizar la vía o vías a través de las cuales la Administración tributaria puede exigir el cumplimiento de la obligación tributaria.

Verificados y probados los incumplimientos formales, la práctica administrativa ha sido la de fundamentar la responsabilidad tributaria por el artículo 262.5 TRLSA en vez de acudir al 43.1 b) LGT. Siguiendo las consideraciones administrativas recogidas en el Acuerdo de derivación de responsabilidad dictado el 21 de diciembre de 1995 por la Unidad de Recaudación de la Administración de Ibiza-Formentera de la AEAT, la Hacienda Pública estaría legitimada activamente como cualquier otro acreedor social para exigir sus créditos –aquí tributarios– con base en el precepto mercantil. Ello le permitiría exigir la responsabilidad solidaria al administrador de la sociedad en lugar de acudir frente a ellos de manera subsidiaria como preceptúa el artículo 43.1 b) LGT. Adicionalmente a la legitimación de la Administración tributaria para accionar por el artículo 262.5 TRLSA, la Administración tributaria ha venido entendiendo que puede aplicar el procedimiento administrativo habitual para exigir los créditos tributarios, aun cuando haya fundamentado esa responsabilidad en un precepto mercantil; lo que le permite beneficiarse, entre otros, de los privilegios de autotutela e *imperium* propios de la normativa tributaria.

Esta forma de actuar bien pudiera venir amparada por alguna jurisprudencia. En efecto, la STSJ Navarra 64/2000, de 20 enero, vino a confirmar la anulación de la actuación administrativa acordada en la instancia al entender que la Administración local había presumido que se daba la situación de hecho referida en el artículo 260.4.º TRLSA que originaba el nacimiento de la responsabilidad del administrador de la sociedad a que se refiere el artículo 262.5 del mismo cuerpo normativo. El tribunal rechaza la actuación de la Administración tributaria, pero no porque no pueda accionar vía artículo 262.5 TRLSA empleando para ello el procedimiento tributario previsto para derivar la responsabilidad solidaria, sino que lo hace basándose en «*no puede entenderse demostrado que concurre el supuesto de hecho del que hace depender la norma el efecto aquí pretendido*». De lo que *sensu contrario* podría afirmarse, no sin dificultad, que, de haberse demostrado debidamente la existencia de pérdidas de la sociedad que dejen reducido el patrimonio a una cantidad inferior a la pre-

vista por la norma mercantil, la actuación de la Administración habría sido, en este punto, conforme a Derecho. Con mayor claridad, en la STSJ Baleares de 14 octubre 1997, parecía asumirse la procedencia de la responsabilidad solidaria de los administradores por deudas de derecho público –en concreto, se trataba de deudas por cuotas de la Seguridad Social de una sociedad anónima–, exigida en vía administrativa. Reconociéndose así la proyección de la autotutela declarativa de la Administración sobre el artículo 262.5 TRLSA, así como la posibilidad de hacer efectivo el contenido de dicho precepto a través de un procedimiento administrativo.

Pues bien, de lo expuesto hasta ahora hemos de concluir que sobre la base de la regulación actual no es posible que, para exigir las deudas tributarias de la sociedad aún pendientes, la Administración tributaria sustente su pretensión en el precepto mercantil, pues las limitaciones de este en cuanto al alcance objetivo de la responsabilidad lo impiden.

Pero además, como expondremos a continuación tampoco creemos jurídicamente viable esta forma de proceder respecto de aquellas pretensiones tributarias que queden garantizadas bajo la normativa tributaria y la mercantil, simultáneamente. Las enconadas discusiones que se han suscitado en el seno de nuestra doctrina a este respecto, recomiendan que dediquemos las siguientes líneas de este trabajo al análisis de esta cuestión.

Un sector de la doctrina se viene mostrando proclive a entender que la autotutela declarativa ejecutiva de la Administración se extiende al precepto mercantil; de manera que no requiere acudir a la vía civil para su aplicación, ni tampoco para, una vez convenida su aplicación al supuesto concreto, proceder a exigir las deudas a través del procedimiento de responsabilidad solidaria tributaria establecido al efecto. Los argumentos esgrimidos para sostener dicha conclusión son de diversa índole.

Así, para DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO ¹¹⁸ lo verdaderamente relevante, más allá del carácter público o privado de la norma que se aplique, es que la Administración actúe en el giro o tráfico administrativo que le es propio ¹¹⁹. Para ello, la autora citada se apoyaba el artículo 37.1 de la anterior LGT y en el artículo 12.1 del anterior RGR, relativos a la responsabilidad por deudas tributarias, que al igual que sus homólogos vigentes señalaban que «*la ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria, junto a los sujetos pasivos o deudores principales, a otras personas, solidaria o subsidiariamente*» y el precepto reglamentario, que hacía mención a «*los supuestos de responsabilidad previstos por las leyes [...]*». La referencia genérica del precepto tributario a «la ley», sin especificar que dicha ley debiera ser, en todo caso, tributaria, llevaba a la autora a sostener la posición que se acaba de indicar. Sin embargo, convenimos con ÁLVAREZ MARTÍNEZ ¹²⁰ en la necesidad de distinguir entre el carácter o naturaleza exclusivamente tributario de esta responsabilidad, a diferen-

¹¹⁸ DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, E. «La exigencia en vía administrativa...» *op. cit.* págs. 692 y ss.

¹¹⁹ En unos términos que recuerdan a los empleados por GAYÁ ROTGER, L.; MOROTE MENDOZA, J. «Procedencia de la responsabilidad solidaria de los administradores por deudas de derecho público, exigida en vía administrativa. STSJ Baleares Contencioso-Administrativo de 14 de octubre de 1997». En *Derecho de sociedades*, 9/1997, pág. 409, cuando afirman que «el ejercicio de la autotutela que se cuestiona en el presente caso, deriva de la naturaleza de la deuda que se reclama (que determina que estamos ante un acto de gestión recaudatoria, de derecho público) y no del carácter de la norma en que se establezca el supuesto de responsabilidad».

¹²⁰ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. *La responsabilidad de los administradores...* *op. cit.* págs. 201 y 205.

cia de la regulada en la norma mercantil que se extiende, más allá de la deuda tributaria, a todo tipo de obligaciones sociales y que, desde el punto de vista subjetivo puede ser instada por cualquier acreedor, lo cual, en opinión del citado autor, «confirma la idea de que no nos encontramos ante una responsabilidad tributaria, sino *civil*»¹²¹.

Sin duda, MELÓN MUÑOZ y PÉREZ MILLA¹²² han sido los autores que con más vehemencia han defendido la tesis favorable a que la Administración tributaria pueda declarar la responsabilidad solidaria prevista por la normativa mercantil y exigirla en vía administrativa, a través del procedimiento tributario establecido al efecto, sin intervención judicial alguna, ni en fase declarativa ni mucho menos en ejecución del crédito tributario. Los argumentos de estos autores coinciden, en parte, con los de DE LA NUEZ, pues haciendo una interpretación «unitaria»¹²³ del término responsabilidad llegan a la conclusión de que las responsabilidades declaradas en otras normas distintas de las fiscales pueden ser aprovechadas por la Administración para el cobro de las deudas tributarias¹²⁴.

No podemos compartir la posición mantenida por estos autores. En primer lugar, porque extienden la potestad de autotutela declarativa de la Administración, respecto a un supuesto de responsabilidad previsto en la normativa mercantil, sin apoyar su posición en la base legal sobre la que la misma debe estar soportada. En este punto hemos de suscribir la posición mantenida por otro grupo de autores, entre los que destaca ÁLVAREZ MARTÍNEZ. En efecto, este otro sector de la doctrina defiende la posición consistente en afirmar que la Administración tributaria puede accionar contra el administrador responsable para exigirle las deudas tributarias tanto *ex* artículo 262.5 TRLSA, como por imperativo del artículo 43.1 b) LGT. Sin embargo, la vía del artículo 262.5 TRLSA requerirá, en todo caso, la previa declaración de la responsabilidad allí contemplada por parte del Juzgado o Tribunal competente del orden jurisdiccional «civil», puesto que así se deriva, a juicio del autor, «de la lectura del artículo ter.2 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, precepto este que atribuye a los Juzgados de lo Mercantil el conocimiento de todas aquellas cuestiones –como la que ahora nos ocupa– que se promuevan "al amparo de la normativa reguladora de las sociedades mercantiles y cooperativas"»¹²⁵. Opinión esta de la que también participa el TEAC, al afirmar que «*la Administración no puede [...] pronunciarse sobre el incumplimiento de los administradores de convocar la junta general o de solicitar la disolución judicial de la sociedad para fundamentar en ello una exigencia de responsabilidad solidaria que viene condicionada por las actuaciones societarias o judiciales establecidas en la Ley de Sociedades Anónimas*»¹²⁶.

¹²¹ Como señala el autor citado, el reconocimiento de la naturaleza civil de la responsabilidad prevista en el artículo 262.5 del TRLSA ha sido unánime en la doctrina mercantilista.

¹²² MELÓN MUÑOZ, A.; PÉREZ MILLA, A. «Potestad recaudatoria y Derecho privado. Consideraciones en materia de derivación administrativa de responsabilidad». En *Fiscal Mes a Mes*, 2002, julio, núm. 75, págs. 36-39.

¹²³ Como afirma ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. *La responsabilidad de los administradores...* *op. cit.* págs. 204-205.

¹²⁴ Quizás entre este grupo de autores podría incluirse la posición del profesor ORÓN MORATAL, G. *Los administradores de sociedades como responsables...* *op. cit.* pág. 25. Inicialmente, el citado autor llegó a afirmar que el régimen jurídico de la responsabilidad de los administradores contenido en la LSA, resultado de la modificación de 1989, venía a absorber el establecido en la LGT.

¹²⁵ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. *La responsabilidad de los administradores...* *op. cit.* págs. 202-203 y 205-206.

¹²⁶ RTEAC de 23 junio 2000, FD 3.º. «*Es indudable –prosigue el TEAC– que la Administración ha invadido, al dictar el acto impugnado, esferas declarativas de situaciones jurídicas que están reservadas a la jurisdicción civil y por ello ha de acogerse el motivo de impugnación alegado con la correlativa estimación del recurso.*» En este sentido ya se había pronunciado anteriormente en la RTEAC de 16 diciembre 1998 FD Único.

En nuestra opinión, posiciones como la mantenida por MELÓN MUÑOZ y PÉREZ MILLA ponen un excesivo énfasis en la función recaudatoria, hasta el punto de reducir el fin perseguido por la Administración al exclusivamente recaudatorio. Nadie puede poner en duda que esta es una función esencial en la actividad financiera, sin embargo, tampoco es posible discutir en los momentos actuales que la actuación administrativa sirve con objetividad a los intereses generales y se encuentra sometida al imperio de la ley y al Derecho. En relación con esto último, ha de resaltarse un aspecto del que la doctrina que se ha ocupado de estas cuestiones no da cuenta, como es el relativo a las especialidades que presenta la obligación tributaria y que influyen, de manera decisiva a nuestro juicio, en la institución de la responsabilidad y la interpretación que de sus regulaciones deba hacer el operador jurídico. En efecto, a nadie escapa que la prestación material que se exige al obligado tributario se fundamenta constitucionalmente en la capacidad económica expresada por dicho sujeto. En los supuestos de responsabilidad tributaria la ley llama a satisfacer dicha prestación a un sujeto que no es quien manifiesta dicha capacidad económica. La función que cumple es, efectivamente, de garantía en la satisfacción del crédito tributario y sobre su justificación no parece oportuno ahondar en un trabajo de estas características. Sin embargo, queremos hacer hincapié en el hecho de que la responsabilidad puede ser una excepción a la exigencia constitucional de someter a gravamen al contribuyente, que es quien manifiesta dicha capacidad económica. Por este motivo, consideramos que a la hora de interpretar su regulación hay que ser sumamente cautelosos. Y en este sentido, no puede perderse de vista que nos hallamos ante un supuesto de responsabilidad previsto en una norma mercantil, que no está pensado específicamente para garantizar obligaciones tributarias y que además se articula a través de un procedimiento, en principio, más rígido que el previsto por la LGT. Pues bien, todo ello debe llevarnos a la conclusión de que la Administración no solo no puede elegir la vía que más convenga a los exclusivos intereses recaudatorios, sino que deviene obligada a seguir y aplicar la normativa tributaria, pensada y articulada en torno a las especialidades que presenta la obligación tributaria. Por este motivo, entendemos, a diferencia de las posiciones anteriormente expuestas, que en los casos de responsabilidad de los administradores de personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas en el momento de dicho cese y que no hayan sido satisfechas –ámbito en el que se produce la concurrencia de los preceptos tributario y mercantil–, la Administración tributaria «deberá» exigir dicha responsabilidad según lo previsto en el artículo 43.1 b) LGT, imponiéndose la aplicación de dicho precepto sobre el artículo 262.5 TRLSA.

Además, como ha señalado un sector de la doctrina¹²⁷, existiendo una regulación específica de la responsabilidad de los administradores en la LGT, no cabe acudir al derecho supletorio.

Existe otro razonamiento que nos conduce a idéntica conclusión; a saber, que los supuestos que ahora analizamos deberán encauzarse por la vía del artículo 43.1 b) LGT, declarándose la responsabilidad subsidiaria. En efecto, esta es la regla prevista con carácter general a tenor del artículo 41.2 LGT, según el cual: «*Salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria*». Pues bien, a nuestro juicio, este precepto tiene un valor fundamental a la hora de resolver el problema aquí planteado; puesto que, si bien es cierto que existen normas expresas

¹²⁷ Vid. FALCÓN Y TELLA, R. «La Ley 19/2005 de la Sociedad Anónima Europea...» *op. cit.* pág. 6: «Existiendo una regulación específica de la responsabilidad de los administradores en la Ley General Tributaria no cabe acudir al derecho supletorio. Pero no cabe duda que, pese a ello, la regulación mercantil constituye un elemento interpretativo fundamental para determinar el alcance de la responsabilidad regulada en las normas tributarias».

al respecto, no lo es menos que la contrariedad de la regulación se presta a una evidente confusión, lo que nos conduce a una situación de incertidumbre en cuanto al tipo de responsabilidad ante el que nos hallamos que a su vez obliga, a nuestro modo de ver, a resolver dicha situación por aplicación del precepto transcrito; pues dicha norma manifiesta la voluntad de la ley con carácter general, salvo que con claridad meridiana se exprese lo contrario para supuestos concretos, algo que en los casos en los que concurren la normativa tributaria y la mercantil evidentemente no sucede.

Mayores dudas suscita la posición intermedia que exponen MELÓN MUÑOZ y PÉREZ MILLA ¹²⁸. Sin llegar a asumirla, para estos autores podría admitirse la idea de que un Tribunal intervenga en la declaración de responsabilidad del artículo 262.5 TRLSA, pero dejando claro que la ejecución del crédito tributario correspondería siempre, por tratarse de una deuda pública, a los órganos competentes de la Administración tributaria. Nuevamente hemos de subrayar la necesidad de que la potestad, en este caso ejecutiva, que pretende atribuirse a la Administración debe apoyarse en un reconocimiento legal expreso. Y en este sentido hemos de afirmar en términos necesariamente generales que, si bien cuando de sentencias dictadas en vía contencioso-administrativa se prevé el cuestionado privilegio de autotutela ejecutiva, nada establece la Ley de Enjuiciamiento Civil al respecto. De lo que podría concluirse que la ejecución de sentencias dictadas en vía mercantil seguirá la vía ordinaria establecida al efecto, reduciéndose el privilegio de la autotutela ejecutiva a las sentencias dictadas en vía contenciosa ¹²⁹.

Bibliografía

- ANDRÉS MESA, M.^a V. [2006]: «La responsabilidad de los administradores de las sociedades mercantiles». En *Actualidad Administrativa*, 22/2006, págs. 2.704-2.715.
- ARIAS ABELLÁN, M.^a D. [1985]: «Modificaciones a la Ley General Tributaria en la regulación jurídica del responsable». En *Civitas: Revista Española de Derecho Financiero*, julio/diciembre, núm. 47-48, págs. 417-430.
- ALCOVER GARAU, G. [2006]: «El ámbito de responsabilidad de los administradores en los nuevos artículos 262.5 de la Ley de Sociedad Anónima y 105.5 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada». En *Revista de Derecho de Sociedades*, 26/2006, págs. 85-93.
- ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. [2005]: «El alcance de la responsabilidad tributaria en la nueva Ley General Tributaria: Análisis jurídico y examen comparativo respecto de la Ley General Tributaria de 1963». En *CEF, Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 263 (febrero 2005), págs. 19-52.

¹²⁸ MELÓN MUÑOZ, A.; PÉREZ MILLA, A. *Potestad recaudatoria y Derecho privado. Consideraciones en materia de derivación administrativa de responsabilidad... op. cit.* págs. 39-40.

¹²⁹ No desconocemos la importancia que a estos efectos puede tener la regulación contenida en la Ley General Presupuestaria, en concreto la Sección 2.^a del Capítulo II del Título I. Las limitaciones en cuanto a la extensión del trabajo nos obligan a valorar en términos muy generales un problema que esperamos poder abordar con la profundidad que requiere en un momento posterior.

- [2005]: «La exigibilidad a los administradores de las sociedades inactivas de las obligaciones tributarias de aquellas pendientes de pago: un apunte acerca de las limitaciones derivadas de las últimas reformas legislativas». En *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 22/2005 (disponible en la base de datos electrónica Westlaw –<http://www.westlaw.es/acceso/index.html>–), pág. 4.
 - [2004]: *La responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas en la nueva Ley General Tributaria*. Prólogo de Ramón Falcón y Tella. Navarra: Thomson-Aranzadi. 2004, pág. 249.
- BELTRÁN SÁNCHEZ, E. [1997]: «La responsabilidad por las deudas sociales de administradores de sociedades anónimas y sociedades de responsabilidad limitada incursas en causa de disolución». En *Aranzadi Civil*, Tomo III, págs. 49-68.
- [2005]: «Las pérdidas y la responsabilidad de los administradores por las deudas sociales (comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2004)». En *Anuario de Derecho Concursal*, 4/2005, págs. 407-423.
 - [2006]: «La modificación legal del ámbito de la responsabilidad de los administradores por las obligaciones sociales». En *Anuario de Derecho Concursal*, 7/2006, págs. 249-254.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A. [2004]: «Novedades de la Ley General Tributaria 58/2003, en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión». En CEF, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 255 (junio 2004), págs. 3-70.
- CALVO ORTEGA, R. [2004]: «Obligados Tributarios». En CALVO ORTEGA, R. (dir.); TEJERIZO LÓPEZ, J. M. (coord.). *La nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Civitas, págs. 133-211.
- CERDÁ ALBERO, F. [2000]: *Administradores, insolvencia y disolución por pérdidas*. Tirant lo Blanch: Valencia, (colección Biblioteca Jurídica Cuatrecasas), pág. 230.
- CEREZO MIR, J. [2001]: *Curso de Derecho penal español. Parte general*. Madrid: Tecnos, pág. 404.
- CHECA GONZÁLEZ, C. [2007]: «Alcance de la noción de cese para decretar la responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas que hubiesen cesado en sus actividades: sentencia comentada: STS de 30 de enero de 2007». En *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 5/2007, págs. 23-27.
- [2003]: «Notas sobre la nueva regulación de los responsables tributarios en el anteproyecto de la LGT». En *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 5/2003 (disponible en la base de datos electrónica Westlaw –<http://www.westlaw.es/acceso/index.html>–), págs. 1-20.
- CHULIÁ, F. V. [2006]: «La responsabilidad de los administradores en el concurso». En *Revista de Derecho concursal y paraconcursal*, 4/2006, págs. 55-64.
- COBO DEL ROSAL, M.; VIVES ANTÓN, T. S. [1999]: *Derecho penal. Parte general*. 5.ª edición. Valencia: Tirant lo Blanch, pág. 998.
- DE LA HUCHA CELADOR, F. [1997]: «Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho tributario (y II)». En *Revista Española de Derecho Financiero*, julio-septiembre, núm. 95, págs. 325-362.
- DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, E. [2000]: «La exigencia en vía administrativa de la declaración de responsabilidad de los administradores de sociedades anónimas en base al artículo 262.5 LSA». En *Impuestos*, Tomo I, págs. 691-702.
- DÍAZ ECHEGARAY, J. L. [2006]: *Deberes y responsabilidad de los administradores de sociedades de capital*. Prólogo de Alberto Bercovitz. Navarra: Thomson-Aranzadi, pág. 543.
- DÍEZ-PICAZO, L. [2000]: *Derecho de daños*. reimp. Madrid: Civitas, pág. 367.
- [2001]: «La culpa en la responsabilidad civil extracontractual». En *Anuario de Derecho civil*, Tomo III, págs. 1.022-1.027.

- [2001]: «Culpa y riesgo en la responsabilidad civil extracontractual». En ÁNGEL YÁGÜEZ, R.; YZQUIERDO TOLSADA, M. (coord.). *Estudios de responsabilidad civil en homenaje al profesor Roberto López Cabana*. Madrid: Dykinson, págs. 153-166.
- ESTEBAN VELASCO, G. [1995]: «Algunas reflexiones sobre la responsabilidad de los administradores frente a los socios y terceros: acción individual y acción por no promoción o remoción de la disolución». En *Revista de Derecho de sociedades*, 5/1995, pág. 70.
- [1996]: «Algunas reflexiones sobre la responsabilidad de los administradores frente a los socios y terceros: acción individual y acción por no promoción o remoción de la disolución». En *Estudios Jurídicos en homenaje al profesor Aurelio Menéndez*. Volumen II. Civitas, págs. 1.710-1.713.
- FALCÓN Y TELLA, R. [2005]: «La Ley 19/2005 de la Sociedad Anónima Europea, y sus consecuencias en el ámbito tributario: la imposibilidad de derivar la responsabilidad a los administradores en los supuestos de cese en la actividad por el mero hecho de no instar la disolución». En *Quincena Fiscal*, noviembre, núm. 20. págs. 5-8.
- GARRETA SUCH, J. M. [1991]: *La responsabilidad civil, fiscal y penal de los administradores de las sociedades*. Prólogo de Eduardo POLO. Madrid: Marcial Pons, pág. 216.
- GAYÁ ROTGER, L.; MOROTE MENDOZA, J. [1997]: *Procedencia de la responsabilidad solidaria de los administradores por deudas de Derecho público, exigida en vía administrativa*. STSJ Baleares Contencioso-Administrativo de 14 de octubre de 1997. En *Derecho de sociedades*, núm. 9, pág. 409.
- GONZÁLEZ ORTIZ, D. [2002]: *La responsabilidad tributaria en el Ordenamiento Jurídico*. Madrid: Dykinson, pág. 239.
- JESCHECK, H.; WEIGEND, T. [2002]: *Tratado de Derecho penal. Parte general*. 5.ª ed. corregida y ampliada. Traducción de Miguel Olmedo Cardenote. Granada: Comares, pág. 1.066.
- MARÍN DE LA BÁRCENA GARCIMARTÍN, F. [2006]: «Responsabilidad de los administradores de sociedades de capital por no promoción de la disolución o el concurso (sobre la retroactividad de la reforma de los arts. 262.5 LSA y 105.5 LSRL). STS 1.º, 9 de enero de 2006». En *Revista de Derecho de Sociedades*, 26/2006, págs. 455-473.
- MARTÍN PÉREZ, L. F. (dir.). [2003]: *Responsabilidad de administradores y directivos*. Navarra: Thomson-Aranzadi (colección Factbook – Landwell, Abogados y asesores fiscales), págs. 165-197.
- MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M.; CASADO OLLERO, G. [2006]: *Curso de Derecho financiero y tributario*. 17.ª ed. revisada y puesta al día. Madrid, pág. 844.
- MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M. (et al.) [2006]: *Curso de Derecho financiero y tributario*. 17.ª ed. revisada y puesta al día. Madrid: Tecnos. Lección 10. Sujetos tributarios, págs. 287-311.
- MELÓN MUÑOZ, A.; PÉREZ MILLA, A. [2002]: «Potestad recaudatoria y Derecho privado. Consideraciones en materia de derivación de responsabilidad». En *Fiscal Mes a Mes*, 2002, núm. 75, págs. 35-41.
- MIR PUIG, S. [2004]: *Derecho penal. Parte general*. 7.ª ed. Barcelona: Reppertor, pág. 781.
- MORILLAS JARILLO, M.ª J. [2006]: «Responsabilidad concursal de administradores y liquidadores: balance del primer bienio de vigencia de la Ley Concursal». En *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal*, 6/2007, págs. 15-21. CHULIÁ, F. «La responsabilidad de los administradores en el concurso». En *RDCP* 4/2006, págs. 55-64.
- NEILA NEILA, J. M. [1995]: *La responsabilidad de los administradores en las sociedades de capital (mercantil, civil, penal, administrativa)*. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, pág. 1.626.
- ORÓN MORATAL, G. [1997]: «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?». En *Fiscal Mes a Mes*, 23/1997, págs. 21-28.

- PABLO-ROMERO GIL-DELGADO, M.^a C. [2006]: «La responsabilidad de los administradores de sociedades por no haber instado el concurso, ¿un supuesto asegurable?». En *Revista de Derecho de Sociedades*, 26/2006, págs. 311-332.
- PALAO TABOADA, C. [1996]: «Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria (III)». En CEF, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 158 (mayo 1996), págs. 3-28.
- PÉREZ ROYO, F. [1986]: *Los delitos y las infracciones en materia tributarias*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, pág. 440.
- PRENDES CARRIL, P. [1998]: «Pérdidas y responsabilidad civil de los administradores en las sociedades de capital». En *Aranzadi Civil*, Tomo II, págs. 73-118.
- QUIJANO GONZÁLEZ, J. [2000]: «Responsabilidad de los administradores por no disolución de la sociedad y las causas de exoneración». En *Revista de Derecho de Sociedades*, 19/2000-2, pág. 73.
- QUINTERO OLIVARES, G. [1991]: «La autotutela, los límites al poder sancionador de la Administración Pública y los principios inspiradores del Derecho penal». En *Revista de Administración Pública*, 126/1991 (septiembre-diciembre), págs. 253-293.
- RODRÍGUEZ ESPARZA, V. [2005]: «Deberes y responsabilidad del administrador en el caso de concurrencia de causa de disolución». En VILATA MENADAS, S. (dir.). *La responsabilidad de los administradores de sociedades mercantiles*. Consejo General del Poder Judicial (Escuela Judicial): Generalitat Valenciana (colección Estudios de Derecho Judicial), pág. 284.
- RODRÍGUEZ RUIZ DE VILLA, J. y HUERTA VIESCA, M. I. [2004]: *La responsabilidad de los administradores por las deudas de las sociedades de capital*. Prólogo de Francisco Vicent Chuliá. Navarra: Thomson-Aranzadi, pág. 797.
- RODRÍGUEZ RUIZ DE VILLA, D. [2004]: «El artículo 262.5 de la Ley de Sociedades Anónimas sobre el plazo de dos meses y los efectos del convenio concursal. Comentario de la sentencia del Tribunal Supremo (1.º) de 23 de febrero de 2004». En *Anuario de Derecho concursal*, 2/2004, págs. 83-117 y 93-102.
- [2005]: «Por una mejor reforma de la responsabilidad de los administradores por no disolución o no concurso de las sociedades de capital». En *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 691/2005 (disponible en la base de datos electrónica Westlaw –<http://www.westlaw.es/acceso/index.html>–), pág. 7.
- ROJO FERNÁNDEZ-RÍO, A. [2002]: «Los deberes legales de los administradores en orden a la disolución de la sociedad de capital como consecuencia de pérdidas». En *Derecho de sociedades, estudio en homenaje al profesor Sánchez Calero*. Volumen II. McGraw-Hill: Madrid, págs. 1.476-1.478.
- RONCERO SÁNCHEZ, A. [2005]: «Reforma en curso del régimen de responsabilidad de los administradores sociales por no promoción tempestiva de la disolución o el concurso de la sociedad». En *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal* 3/2005, págs. 485-489.
- ROZAS VALDÉS, J. A. [2003]: «Sucesores y responsables en el Proyecto de Ley General Tributaria». En *Gaceta Fiscal*, diciembre, núm. 226, págs. 25-38.
- RUIZ MUÑOZ, M. [2002]: «Fundamento y naturaleza jurídica de la responsabilidad de los administradores del artículo 262.5 LSA (artículo 105.5 LSRL): análisis contractual-representativo». En *Revista de Derecho Mercantil*, 244/2002, págs. 469-568.
- SÁNCHEZ CALERO, F. [2005]: *Los administradores en las sociedades de capital*. Navarra: Thomson-Civitas, pág. 915.
- SEQUEIRA MARTÍN, A. [2006]: «La responsabilidad de los administradores de las sociedades anónimas en situaciones de crisis económica (la Sentencia del Juzgado de lo Mercantil núm. 5 de Madrid de 16 de febrero de 2006 como pretexto)». En *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal*, 5/2006, págs. 199-228.

- SUÁREZ-LLANOS GÓMEZ, L. [1996]: «La responsabilidad por deudas de los administradores de sociedad anónima». En *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Aurelio Menéndez*. Volumen II. Civitas: Madrid, págs. 2.481-2.497.
- VILLAR EZCURRA, M. [2004]: «Estudio especial de la responsabilidad tributaria de los administradores». En *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid (Revista Jurídica General)*, marzo, núm. 29. 3.^a época, págs. 39-61.
- ZABALA RODRÍGUEZ FORNOS, R. [2004]: «Artículo 43. Responsables subsidiarios». En HUESCA BOADILLA, R. (coord.). *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*. Navarra: Aranzadi, págs. 319-336.
- ZORNOZA PÉREZ, J. J. [1992]: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*. Madrid: Civitas, pág. 305.