

# La responsabilidad solidaria y subsidiaria en los tributos

Juan Ignacio Martínez Alonso

Inspector de Tributos de la Diputación Foral en Alava

La finalidad que la Ley persigue al establecer responsables de la deuda tributaria responde a un objetivo común a todos los casos de responsabilidad: se trata de asegurar el cobro del tributo, ampliando el círculo de obligados, es decir, de patrimonios que responden del pago de la deuda tributaria. Es claro que los motivos que inducen al legislador a extender la obligación tributaria a personas que, por no encontrarse con el presupuesto del hecho imponible en la relación preestablecida en la Ley de cada tributo, no revisten la figura de sujetos pasivos, son de carácter meramente fiscal y responden a la necesidad de hacer más fácil y segura la recaudación del tributo.

El concepto legal de responsable no está definido en la Ley General Tributaria (LGT). Sólo en su artículo 37 nos indica que junto a los sujetos pasivos deudores principales, la Ley puede declarar responsables de la deuda a otras personas, de forma solidaria o subsidiariamente. Ahora bien, de su contenido podemos extraer algunas notas características que nos aproximen a una noción sobre qué debemos entender por responsable del tributo.

En primer lugar, el sujeto responsable ha de ser fijado por Ley; sólo una disposición normativa de tal rango puede establecer aquél presupuesto de hecho de cuya realización deriva el nacimiento de la obligación para el responsable; en segundo lugar, el responsable en nuestro Derecho positivo no será un sujeto pasivo del tributo, sino un deudor junto a los sujetos pasivos, el responsable se coloca ante la Administración Tributaria en una relación de accesoriedad, que no se ve alterada en sus diferentes tipologías; por último - siguiendo la descripción detallada en el artículo 37 de la LGT -, el responsable puede responder solidaria o subsidiariamente.

En resumen, la LGT define al responsable como la persona que es el deudor *al lado* del verdadero sujeto pasivo. La principal característica diferenciadora de esa figura subjetiva es ésta: el responsable nunca responde sólo; siempre tiene al lado a un sujeto pasivo en sentido estricto que también responde de la deuda.

## Responsables solidarios

Cuando deviene la falta de pago del deudor principal, y siempre que

un precepto legal así lo declare, la Hacienda Pública puede reclamar el pago de la deuda al responsable solidario. La LGT (Arts. 38 y 39) enuncia tres supuestos concretos de responsabilidad solidaria:

### a) Responsabilidad de los causantes o colaboradores en las infracciones tributarias.

La literalidad del artículo 38.1 "Responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria", no es de fácil interpretación ya que se puede rastrear toda la LGT y no encontrar ninguna referencia a los *causantes* o *colaboradores*. Para averiguar la verdadera naturaleza jurídica de estos términos es necesario acudir a la figura genérica de la participación y a los conceptos específicos de la inducción y de la complicidad contenidos en los artículos 28 y 29 del actual Código Penal. Aunque pueda resultar extraña la intercomunicación entre el Derecho Tributario y el Derecho Penal, esta visión está plenamente amparada por la Sentencia del Tribunal Constitucional de 8 de junio de 1981, que afirmaba que "los principios inspiradores del orden penal son

de aplicación con ciertos matices al Derecho Administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado ... hasta el punto de que un mismo bien jurídico puede ser protegido por técnicas administrativas o penales", y matizada por la Sentencia del mismo Tribunal de 26 de abril de 1990 al entender que "... la recepción de los principios constitucionales del orden penal por el Derecho administrativo sancionador no puede hacerse mecánicamente y sin matices, esto es, sin ponderar los aspectos que diferencian a uno y otro sector del ordenamiento jurídico".

En relación con este concepto hay que resaltar que es curioso el contraste entre la abundante literatura científica que se ha ocupado del artículo 38.1 de la LGT y los escasísimos pronunciamientos jurisprudenciales sobre el mismo. Tal vez sea un indicio de la falta de aplicación de este precepto debido a una ambigüedad que - bajo una máscara de rigor, principalmente desde la reforma de 1985 - lo convierte en inoperante.

#### **b) Responsabilidad solidaria en los supuestos de declaración consolidada.**

Está recogida en el número 2 del artículo 38, y señala que en los su-

puestos de declaración consolidada, todas las sociedades integrantes del grupo serán responsables solidarias de las infracciones cometidas en este régimen de tributación. La razón de esta derivación de responsabilidad obedece a la idea de entender que la formación de la voluntad en todas las sociedades que forman parte del mismo grupo es única y, por lo tanto al presentar una declaración consolidada han colaborado en la infracción tributaria. No aclara la ley si es preciso entender esta responsabilidad de manera dolosa, aunque puede entenderse que esta circunstancia es irrelevante y queda subsumida en la idea de consentimiento que supone la presentación de la declaración consolidada.

Llama la atención el tenor literal de este precepto, que restringe la extensión de la responsabilidad a las sanciones derivadas de aquellas infracciones. El esquema se completa con la responsabilidad solidaria de las sociedades del grupo contemplada en el artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que dispone que "las sociedades del grupo responderán solidariamente del pago de la deuda tributaria, excluidas las sanciones". Esta responsabilidad no alcanza a las sanciones, pero sí a los intereses de demora.

#### **c) Copartícipes o cotitulares de las entidades del artículo 33 de la Ley General Tributaria.**

El artículo 39 de la LGT dispone la responsabilidad solidaria de los partícipes de las entidades definidas en el artículo 33 del mismo texto legal, respecto de las obligaciones tributarias de dichas entidades (nos estamos refiriendo aquí a las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado, susceptible de imposición). No obs-

tante, aquellos sólo responderán en proporción a sus respectivas participaciones. Sin duda el legislador pensaba, por un lado en las innumerables comunidades de bienes que desarrollan actividades empresariales como sociedades de hecho sin personalidad jurídica, y, por otro, en el régimen de atribución de rendimientos que estas entidades tienen a efectos de la imposición directa.

Esta norma no debiera plantear excesivos problemas en los supuestos más frecuentes, si admitimos de salida el criterio general de la doctrina en orden a excluir del ámbito de la responsabilidad a las sanciones pecuniaras, sin perjuicio de la aplicación que proceda del artículo 38.1 para las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria.

Por último conviene resaltar dos aspectos; primero, que a diferencia de la responsabilidad subsidiaria, la responsabilidad solidaria no precisa la previa declaración de fallido del sujeto pasivo. En segundo lugar, que sobre la competencia para dictar el acto administrativo de declaración de responsabilidad, la doctrina distingue como distintas fases el procedimiento inspector y el procedimiento recaudador. Si la Inspección de Tributos conoce la identidad de quienes sean responsables solidarios y las circunstancias y antecedentes de tal responsabilidad, dictará los actos administrativos necesarios para que resulte exigible el pago al responsable, en base al artículo 71 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos. En el supuesto de no haber conocido la identidad de los responsables solidarios en el transcurso de sus actuaciones de investigación y comprobación, los actos administrativos serán dictados por el Órgano de Recaudación con el soporte legal del artículo 12 del Reglamento General de Recaudación (RGR).

*A diferencia de la responsabilidad subsidiaria, la responsabilidad solidaria no precisa la previa declaración de fallido del sujeto pasivo*

## Responsables subsidiarios

Reconocida por el artículo 38 del Código de Comercio la plena capacidad de las entidades jurídicas para intervenir en cualquier clase de actos de naturaleza jurídica y económica, éstas necesitan que, en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales, el proceso de toma de decisiones sea realizado por personas físicas. En consecuencia, la LGT (Art. 40) identifica tres supuestos de responsabilidad subsidiaria, referidos a los Administradores de personas jurídicas y a los Síndicos, Interventores o Liquidadores de las mismas; es decir, dirigidos a los "encargados" de velar por el cumplimiento de sus obligaciones mercantiles y fiscales.

### a) Responsabilidad subsidiaria del administrador de una persona jurídica.

El apartado 1º del artículo 40 de la LGT dispone que *"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"*.

Siendo el interés jurídico protegido el asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria, la LGT establece una interconexión entre el deber de contribuir y el presupuesto generador de la responsabilidad, tipificando determinadas situaciones jurídicas que hacen al responsable especialmente próximo al hecho imponible o a la existencia de una infracción tributaria.

Aunque la Ley no concreta en este supuesto el requisito de la existencia de negligencia o mala fe, a diferencia del previsto para los Síndicos, Interventores y Liquidadores del apartado 2º de este mismo artículo, la doctrina ha entendido que para esta situación hay que atender al dolo o a la culpa o negligencia por *"omisión de aquella diligencia que exija la naturaleza de la obligación y corresponda a las circunstancias de las personas, del tiempo y del lugar"* definida en el artículo 1.104 del Código Civil.

El artículo 133 de la Ley de Sociedades Anónimas (LSA) hace extensiva la responsabilidad del administrador frente a la sociedad, frente a los accionistas y frente a los acreedores sociales del daño que causen por actos *"realizados sin la diligencia con la que deben desempeñar el cargo"*, exonerando de esta responsabilidad a los miembros del órgano de administración que *"desconocían su existencia o, conociéndola, hicieron todo lo conveniente para evitar el daño o, al menos, se opusieron expresamente a aquél"*.

Del análisis del artículo 40 de la LGT y el artículo 133 de la LSA se desprende, huyendo de la objetividad en algo que es esencialmente subjetivo, que la relación del administrador con el ilícito tributario que determina su responsabilidad supone algo más que la culpa genérica, exige en la omisión que se trate de actos que fuesen de su incumbencia y para los que tuviera encomendada la función de realizarlos, superando (en el caso de "incumplimiento de las obligaciones por las personas que de ellos dependan") el mero supuesto de subordinación o dependencia orgánica entre el administrador y el causante del incumplimiento. Quiero decir que, salvo supuestos concretos como el de Administrador Único, habrá que atender a la concreta división de funciones de

la entidad jurídica para detectar la persona física que tenga determinados poderes de dirección o deberes de vigilancia.

El procedimiento está recogido de manera detallada en el artículo 14 del RGR, siendo preceptivas la declaración previa y necesaria del deudor principal como fallido y la comunicación del acto administrativo de derivación de responsabilidad, en la que se ha de hacer mención expresa de los elementos esenciales de la liquidación, la cantidad a que alcance la responsabilidad, los medios de impugnación que puedan ser ejercidos por el responsable y el lugar, plazo y forma en que deba ser satisfecho el importe a que se extiende la responsabilidad subsidiaria.

Este requisito de orden procedimental ha de ser escrupulosamente respetado. El Tribunal Supremo, en su sentencia de 5 de julio de 1985, dispone que se debe constatar si se *"han perseguido en primer lugar los bienes y el patrimonio del contribuyente, se ha declarado la falencia de éste, se ha dictado el acto administrativo..., se ha derivado la acción de cobranza hacia el responsable subsidiario, y se ha notificado todo ello al reputado como tal, exigiéndole el pago de la deuda tributaria en la cuantía que tenía en el plazo voluntario de cobranza ..."*. También es necesario aclarar que el calificativo de *fallido* debe ser referido al crédito, correspondiendo al sujeto pasivo el de *insolvente*, ya que los artículos 163 y siguientes del RGR declaran créditos incobrables a aquellos que derivan de resultar insolventes los obligados al pago.

Ahora bien, una de las críticas que se ha efectuado a este sistema es el de que la empresa, a través de pactos secretos, puede indemnizar a su empleado o gestor del importe de la sanción y, en definitiva, resulta indiferente quien de los dos sea el san-

cionado, puesto que quien termina pagando de hecho es la persona jurídica. Por lo que resulta razonable la solución prevista por la LGT al considerar como único sujeto infractor a la persona jurídica y establecer la responsabilidad subsidiaria de los administradores respecto de la deuda y de la sanción.

- Si la sociedad afronta el pago podrá dirigir contra los administradores la acción prevista en el artículo 133.1 del Texto Refundido de la LSA: *"los administradores responderán frente a la sociedad, frente a los accionistas y frente a los acreedores sociales del daño que causen por actos contrarios a la Ley o a los Estatutos o por los actos realizados sin la diligencia con la que deben desempeñar su cargo"*.
- Si la sociedad fuese insolvente responderían los administradores. En tal caso la hipotética acción de regreso –afirmada por la jurisprudencia– resultaría inoperante tanto por la falta de patrimonio de la sociedad, como por la responsabilidad en que han incurrido como administradores negligentes.

**b) Responsabilidad subsidiaria de los administradores por las obligaciones tributarias pendientes en el caso de cese de actividad.**

Está recogida en el párrafo final 1º del artículo 40 de la LGT, y dice así: *"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 texto legal se está refiriendo a una situación de hecho que es bas-



tante frecuente en la práctica: el abandono de una sociedad sin proceder a su liquidación, una vez que el objetivo social se ha cumplido o se revela inalcanzable; es decir, la desaparición del soporte personal y patrimonial de la sociedad sin que la entidad desaparezca jurídicamente. La causa de esta derivación de responsabilidad está en la ausencia de actividad. No significa que no puedan existir sociedades inactivas, sino que si una sociedad inactiva no hace frente a sus obligaciones fiscales pendientes, el responsable de sus obligaciones tributarias será, en todo caso, el administrador de las mismas.

El legislador no impone un tipo de responsabilidad objetiva al hablar de "haber cesado en sus actividades"; más bien parece que está refiriéndose a un supuesto normal de liquidación, por lo que si el administrador no impulsa la misma está incurriendo implícitamente en una negligencia que justificaría la derivación de responsabilidad. De todas maneras, pudiera defenderse que también hay motivos suficientes para, partiendo del texto legal, criticar la existencia de una posible responsabilidad objetiva, ya que la decisión de entrar en liquidación es algo que corresponde en exclusiva a

la misma sociedad y no debe verse abocada a la misma por circunstancias ajenas.

Lo que queda claro es la unanimidad doctrinal en cuanto que la expresión "obligaciones tributarias pendientes" está referida tanto a las obligaciones ya liquidadas y no ingresadas, como a las devengadas pero aún no liquidadas. Por lo tanto con objeto de no vulnerar el principio de personalización de la pena, ha de interpretarse que la extensión de la responsabilidad de las sanciones se limita al escenario de lo establecido en el párrafo primero del artículo 40 de la LGT, es decir, exclusivamente a los administradores que hayan intervenido en la realización del ilícito tributario.

**c) Responsabilidad subsidiaria de los Síndicos, Interventores o Liquidadores.**

El artículo 40.2 de la LGT contempla la responsabilidad subsidiaria de los Síndicos, Interventores o Liquidadores de quiebras, concursos, y sociedades *"... cuando por negligencia o mala fe no realicen las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones*

*tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones y que sean imputables a los respectivos sujetos pasivos”.*

El principal interrogante que se pone de manifiesto es si la responsabilidad que se imputa a los Liquidadores lo es sólo por las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a la situación de cese de actividad.

La doctrina administrativa (Informe de la Dirección General de la Inspección Financiera y Tributaria de 21 de diciembre de 1990) interpreta que los Liquidadores, durante el periodo de liquidación, son auténticos Administradores de la sociedad en liquidación al entender que a través del artículo 267 de la LSA quedan convertidos en los órganos de gestión y representación de la sociedad durante esta nueva etapa de la vida social, y por tanto susceptibles de la imputación de responsabilidad a que se refiere el artículo 40.1 de la LGT.

Los sectores doctrinales opuestos a esta interpretación argumentan que

la responsabilidad debe ser declarada por Ley, por expreso mandato del artículo 37 de la LGT, mientras que el artículo 40 delimita perfectamente las figuras de Administrador y Liquidador, por lo que los Liquidadores sólo serán responsables subsidiarios por razón de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad al momento del cese de actividad, salvo que pudiera ser procedente la aplicación de la cláusula general de responsabilidad prevista en el párrafo primero del artículo 38.1 de la LGT.

No vamos a olvidar que esta previsión de responsabilidad contiene una importante deficiencia de técnica jurídica. El supuesto de disolución y liquidación de sociedades viene contemplado también en el artículo 89.4 de la LGT. Este precepto, siendo más un supuesto de sucesión de las deudas tributarias que de responsabilidad, señala la derivación de responsabilidad solidaria de las obligaciones tributarias pendientes (en el caso de sociedades o entidades disueltas y liquidadas) a los so-

cios o partícipes, hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que se les hubiera adjudicado.

La concurrencia de estos dos artículos referidos a la responsabilidad tributaria en los supuestos de liquidación de sociedades crea un problema de prioridad al contemplarse conjuntamente la responsabilidad solidaria (en el caso de los socios o partícipes) y la responsabilidad subsidiaria (en el caso de Síndicos y Liquidadores). El artículo 37.5 de la LGT establece como requisito previo y necesario para la exigencia de la responsabilidad subsidiaria la declaración de fallidos de los deudores principales y los responsables solidarios, lo que implica que el patrimonio de los socios será el primero en responder ante la Hacienda Pública en casos en los que los verdaderos causantes de que en el proceso de liquidación de una sociedad queden obligaciones tributarias pendientes serán los liquidadores de la misma.

## Conclusión

El legislador, además de crear las figuras del responsable solidario y del responsable subsidiario, con la intención última de garantizar el cobro de la deuda tributaria, amplía la tipología del responsable a otros supuestos: los sucesores en la deuda tributaria (artículos 72 y 89 de la LGT), los responsables en la fase de embargo dentro del procedimiento de recaudación (artículo 131.5 de la LGT) y la responsabilidad específica en la regulación de los diferentes tributos (artículos 85 y 89 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, artículo 34 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, artículo 41 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, artículos 84, 87 y 170 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, artículos 9, 24 y 35 de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, artículo 12 de la Ley 13/1996 que creó el Impuesto sobre las Primas de Seguros y artículo 8 de la Ley de Impuestos Especiales).

Aunque hay que reseñar el relativo pesimismo que parte de la doctrina muestra sobre la eficacia de las normas comentadas, lo cierto es que en el terreno normativo poco más se puede hacer sin arriesgar el principio de seguridad jurídica. Sólo cabe una eficaz política gestora y recaudatoria, dotada de adecuados medios personales y materiales, que consiga hacer efectiva esta pretensión legal de ampliar el ámbito de los obligados a responder de la carga material del tributo, ya que la eventual incapacidad de esa política no puede ser origen de normas que hagan prevalecer razones de eficacia sobre derechos subjetivos y garantías jurídicas. Creo que el sistema tributario ya se ha dotado de un instrumental jurídico lo suficientemente completo para evitar determinadas prácticas elusorias, cuando no auténticamente fraudulentas, tanto por razones sustantivas como formales, porque, en definitiva, en la desaparición de esas prácticas todos debemos estar interesados si queremos la realización práctica del principio de equitativa distribución de la carga fiscal ■