

LA RESPONSABILIDAD DE LOS ADMINISTRADORES EN LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA

Javier Martín Fernández. Profesor titular de la UCM.
Facultad de Derecho de la UCM. Madrid, 23 noviembre 2004.

1. Planteamiento.

Como es sabido, la LGT/1963 regulaba en su art. 40 tres supuestos de responsabilidad subsidiaria de los administradores. El primero, la de aquéllos que colaboran de forma activa u omisiva en la realización de una infracción tributaria por parte de la sociedad. El segundo, la responsabilidad derivada del cese de la persona jurídica en sus actividades dejando deudas tributarias pendientes. Por último, la de administradores concursales y liquidadores de sociedades.

El art. 43.1 de la LGT/2003 ha mantenido la regulación anterior, en sus líneas esenciales, recogiendo los tres supuestos mencionados en sus letras a), b) y c). Por ello, resultará aplicable en el futuro la importante jurisprudencia que ya se ha consolidado en torno a estos casos de responsabilidad. No obstante, debe señalarse que la LGT/2003 también ha introducido algunas novedades, que son objeto de comentario en las páginas que siguen a continuación.

2. El concepto de administrador: la inclusión de los administradores de hecho en determinados supuestos.

Bajo la vigencia de la LGT/1963 no podía ponerse en duda que la condición de administrador era el presupuesto exigido para la concurrencia de los dos supuestos de responsabilidad regulados en su art. 40.1. Ello ya que dicho precepto se refiere, sin más, a los *“administradores de personas jurídicas”*. La misma, como no podría ser de otro modo, no define lo que debe entenderse por administrador, por lo que debemos acudir a las normas especiales que regulan la materia. En concreto y con relación a las sociedades mercantiles, a los arts. 123 y ss. de la Ley de Sociedades Anónimas y 57 y ss. de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada.

Sólo se consideran administradores de estas entidades las personas a que hacen referencia tales normas y con independencia de la denominación que figure en los estatutos sociales. Para la STSJ de Murcia de 26 junio 1996, en *“el término “Administrador” hay que entender incluido a todo aquél que actúe como órgano de administración de la sociedad anónima, sea unipersonal o pluripersonal”*. Si la Ley hubiera querido referirse a otro tipo de personas -gerentes, apoderados, etc.- hubiera utilizado un término diverso o los hubiera mencionado expresamente. De forma que, en nuestra opinión –e, insistimos, bajo la LGT/1963-, el término

administrador no viene delimitado por el contenido y alcance de las funciones a desempeñar. Por ello, no presenta esta consideración, en el sentido del art. 40.1 de la LGT/1963, la persona que ejerza de forma efectiva la gestión y lleve la dirección económica de la entidad. A esta última podría ser de aplicación el art. 38.1 de la LGT/1963, que establece la responsabilidad solidaria de *"todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria"*, pero no el 40. Este último, no lo olvidemos, representa una especialidad frente al primero.

La LGT/2003 ha alterado de forma sensible la situación descrita. Así, tanto la letra a) como la b) de su art. 43.1 declara la responsabilidad de *"los administradores de hecho o de derecho"*, con lo que queda clara la intención de ampliar el ámbito de aplicación de esta norma. Por tanto, a partir de ahora no sólo estarán incluidos en este supuesto de responsabilidad aquellos sujetos que, de acuerdo con la legislación mercantil, puedan considerarse administradores. También se extenderá a las personas que, por las funciones que desempeñen, pueda entenderse que llevan a cabo la administración de la entidad.

Por lo que se refiere a los administradores de derecho, un problema que se ha planteado con frecuencia es el de determinar qué validez presenta, a estos efectos, la inscripción del cargo de administrador. La cuestión se suscita en un doble sentido. De un lado, si la Administración puede dirigirse frente al administrador que figura como tal en el Registro, pero que ya ha cesado en su cargo. De otro lado y en sentido inverso, si es posible que la Administración tributaria derive la responsabilidad frente a un sujeto que ya ha aceptado su cargo de administrador pero que aún no ha sido inscrito.

La respuesta a estos interrogantes exige analizar cuál es el valor de la inscripción en nuestro Derecho, es decir, si posee eficacia constitutiva o meramente declarativa. En este sentido, tanto la jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo como las Resoluciones de la Dirección General de los Registros y del Notariado se inclinan por la primera de las soluciones. Así, la STS de 14 junio 1993 señala que *"la inscripción no tiene carácter constitutivo o de validez del nombramiento de los administradores sociales"*, conclusión ratificada, a juicio del Tribunal, *"al distinguirse dos momentos en el nombramiento: el de su aceptación y posterior presentación en el Registro, pero expecificándose que aquél surtirá efectos desde la aceptación"*. Por tanto, puede afirmarse que el nombramiento de administrador despliega toda su eficacia a partir del momento de la aceptación y no en el de su inscripción. En consecuencia, es posible que desde aquel momento se produzca la declaración de responsabilidad tributaria. A nuestro juicio, además, dicha tesis debe sostenerse también para el supuesto de cese, de manera que no cabe exigir responsabilidad al administrador que ya ha cesado en su cargo, aunque dicha circunstancia no haya sido inscrita. En este sentido, puede citarse la

STS de 10 mayo 1999 y la STSJ de Murcia de 24 enero 2001 e, incluso, la resolución del TEAC de 8 febrero 2001.

Cuestión distinta es la que se deriva de la presunción de validez que tienen las inscripciones registrales, en virtud del art. 7.1 del Reglamento del Registro Mercantil. Dicha presunción nos reconduce, simplemente, a un problema de prueba. Así, la Administración puede acudir al Registro a efectos de declarar responsables a los sujetos que allí figuren como tales. Pero estos últimos tienen la posibilidad de destruir la presunción de veracidad mediante prueba en contrario. En sentido inverso, la Administración podrá también dirigirse frente a administradores que ya han aceptado el cargo pero no figuran inscritos. Ahora bien, en este caso será aquélla la que tenga que acreditar la inexactitud de los datos registrales.

Teniendo en cuenta la modificación introducida por la LGT/2003, parece claro que una de las cuestiones esenciales para comprender la nueva norma pasa por precisar qué debe entenderse por administrador de hecho. Sus rasgos característicos son los de encontrarnos frente a un sujeto que no es administrador de derecho, pero que realiza una actividad positiva de dirección, administración o gestión, ejerce con independencia y de forma continuada.

Esta condición puede ostentarse en diferentes situaciones:

- Administradores con cargo caducado.
- Administradores que ocupan formalmente el cargo pero cuyo nombramiento presenta un vicio de nulidad.
- Los sujetos que de hecho controlan la gestión y administración de la entidad sin haber sido nombrados formalmente, pero apareciendo en las relaciones exteriores de la sociedad como administradores.
- Los que, sin ofrecer esta apariencia exterior, controlan de hecho la gestión y administración de la sociedad, ejerciendo una influencia decisiva sobre los administradores.

Como puede observarse, el problema fundamental que se presenta reside en la prueba de que concurren estas situaciones fácticas, sobre todo las dos últimas señaladas. Ello obliga a acudir, en la mayor parte de los casos, a pruebas indiciarias. En este sentido, puede considerarse que nos encontramos ante un administrador de hecho cuando concurren conjuntamente algunas de las circunstancias siguientes:

- Tener la condición de socio mayoritario de la entidad o familiar cercano de los mismos.
- Desempeñar funciones de apoderado general con amplias facultades.
- Percibir una remuneración importante.

- Tener un trato personal y continuo con proveedores y clientes y una relación inmediata con el personal de la sociedad.

3. Responsabilidad por colaboración en las infracciones de la entidad.

De acuerdo con el art. 43.1.a) de la LGT/2003, el presupuesto de hecho que da lugar, en este caso, a la responsabilidad de los administradores resulta de la conjunción de tres elementos:

- La realización de una infracción tributaria por parte de la entidad.
- Ser administrador de hecho o de derecho de la misma.
- Que, como tal, se realice una de las conductas descritas en el tipo de la responsabilidad, de colaboración en la infracción tributaria.

El primero de los requisitos no presenta ninguna particularidad, por lo que nos vamos a centrar en los dos restantes.

Los conceptos de administrador de hecho y de derecho ya han sido analizados anteriormente, pero en este momento debemos precisar cuál es el momento en que debe reunirse dicha condición. A nuestro juicio, y siguiendo a la jurisprudencia mayoritaria, serán responsables los sujetos que tenían la condición de administradores en el momento de cometerse las infracciones tributarias, que normalmente será el de presentación de las declaraciones o, en su caso, el de la finalización del plazo voluntario para hacerlo.

El último de los requisitos es, sin duda, el que mayores problemas suscita en cuanto a su determinación. En términos generales, la redacción del precepto nos indica que la conducta desplegada por el administrador debe reunir dos requisitos (*vid. Alvarez Martínez, J.: La responsabilidad de los administradores de personas jurídicas en la nueva Ley General Tributaria*, Pamplona, Aranzadi, 2004, pp.75-76). De un lado, constituir un ilícito, es decir, debe tratarse de una conducta que pueda calificarse como de colaboración en la realización de una infracción tributaria. De otro lado, no nos encontramos ante una responsabilidad objetiva, sino que el comportamiento del administrador debe ser culpable. El problema se centra en determinar qué grado de culpabilidad es necesario para poder apreciar la concurrencia del presupuesto de hecho.

En esta materia, la evolución normativa muestra una tendencia –criticable, a nuestro entender- dirigida a ampliar el elemento subjetivo de este supuesto de responsabilidad. Bajo la vigencia de la LGT/1963 y hasta la reforma efectuada por obra de la Ley 10/1985, de 26 de abril, el precepto exigía una actuación en la que concurriera la “*mala fe*” o la “*negligencia grave*”. Es decir, se incluían todas las conductas dolosas, no así todas las formas de negligencia, excluyéndose la culpa simple. Tras la entrada en vigor de aquella Ley, se suprimió la referencia expresa a la negligencia grave, situación que se ha mantenido en el art. 43.1.a) de la

LGT/2003. A juicio de la mayor parte de la jurisprudencia y, sobre todo, de la doctrina administrativa –entre otras, pueden citarse las resoluciones del TEAC de 15 enero 1999 y de 8 y 24 marzo y 7 junio 2000-, esta modificación obedece al deseo expreso del legislador de reducir el elemento intencional, incluyendo la simple negligencia en el presupuesto de hecho de la responsabilidad.

Aun aceptando esta conclusión, de lo que no cabe duda es de que la aplicación del precepto no puede convertir la norma en un supuesto de responsabilidad objetiva, lo que está vedado constitucionalmente. Por ello, sólo pueden incluirse a aquellos administradores que no hayan observado el nivel de diligencia exigible en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la entidad. Es decir, como mínimo, han debido incurrir en la negligencia sancionada por el art. 183.1 de la LGT/2003. A pesar de la dicción literal de este precepto, que alude a *“cualquier grado de negligencia”*, entendemos, sin embargo, que no incluye –y, por tanto, tampoco la responsabilidad- los supuestos de culpa levísima. Como señala la SAN de 8 marzo 1994, *“una dudosa omisión de diligencia que sólo adoptarían hombres muy cuidadosos y que integraría la culpa levísima del Derecho romano, debe quedar al margen de la sanción”*. Por el contrario, el parámetro para medir la diligencia debe ser el art. 127.1 de la Ley de Sociedades Anónimas, cuando señala que *“los administradores desempeñarán su cargo con la diligencia de un ordenado empresario y de un representante leal”*.

Entrando ya a examinar, de modo particularizado, las conductas subsumibles en el

presupuesto de hecho, el precepto alude expresamente a tres tipos de comportamientos:

- No realizar los actos necesarios que fueran de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios.

Como puede observarse, la realización de esta conducta exige el cumplimiento de dos requisitos. De un lado, la existencia de un comportamiento omisivo por parte del administrador, que deja de realizar los actos necesarios para cumplir con los deberes tributarios. De otro lado, que ese comportamiento activo del administrador pueda considerarse de su incumbencia. Este último requisito es el más difícil de precisar, no pudiéndose ofrecer una respuesta apriorística. Será necesario examinar cuál es la estructura de la persona jurídica en cuestión y, sobre todo, la distribución de competencias existente en la misma. Por ello, no será igual una empresa familiar de reducida dimensión que una gran corporación: en el primer caso, deberemos concluir que la competencia de su administrador se extiende al cumplimiento de las obligaciones tributarias, mientras que en el segundo dicha tarea corresponderá a los jefes del departamento correspondiente. Ahora bien, esto no significa que en estas grandes empresas los administradores no incurran en responsabilidad, ya que, como veremos a continuación, podrán

incurrir en una culpa *in vigilando* por omitir su deber de control sobre este personal de la entidad.

- Consentir el cumplimiento del personal dependiente.

Como acabamos de señalar, el precepto también tipifica un supuesto de culpa *in vigilando*, que determina la responsabilidad de los administradores que no controlen la actuación del personal al servicio de la sociedad. Es preciso tener en cuenta que estos deberes de control no sólo recaen sobre los sujetos que mantengan una relación laboral con la sociedad, sino también respecto de aquellos otro que mantengan una relación derivada de un apoderamiento, como pueden ser los consejeros delegados.

- Adoptar acuerdos que posibiliten las infracciones.

La redacción de este supuesto parece remitirnos, en todo caso, a los acuerdos que adopten los órganos colegiados, por lo que, difícilmente, puede darse en aquellas sociedades con órgano unipersonal de administración. En todo caso, se exige que exista un nexo causal entre el acuerdo y la realización de la infracción tributaria. Es decir, es necesario que la decisión adoptada conduzca a la comisión del ilícito tributario.

Para finalizar con esta caracterización del supuesto de hecho de la responsabilidad debemos formular una limitación negativa del mismo. Es la que se deriva de la relación entre los arts. 43.1.a) y 42.1.a) de la LGT/2003. Bajo la vigencia de la LGT/1963 no cabe duda, a nuestro juicio, que las relaciones entre los arts. 38.1 –responsabilidad solidaria por colaboración en infracciones tributarias- y 40.1 –responsabilidad subsidiaria de los administradores- eran de exclusión. Dicho con otras palabras, la posición de los administradores que colaboran en la realización de un ilícito por parte de la persona jurídica era privilegiada, ya que siempre debía reconducirse a un supuesto de responsabilidad subsidiaria. Así, el art. 40.1 debía considerarse como norma especial y, por tanto, de aplicación preferente frente al art. 38.1.

En la actualidad, sin embargo, la situación ha cambiado. Así, el art. 43.1.a) de la LGT/2003, relativo a los administradores, se aplica “*sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 42 de esta Ley*”. Ello significa, a nuestro juicio, que si concurren los requisitos para aplicar el art. 42.1.a) será esta norma la que determine la responsabilidad del administrador. Por tanto, es posible que ésta tenga carácter solidario siempre que pueda afirmarse que la conducta del administrador constituye una colaboración activa en el ilícito. Como ya pusimos de manifiesto, entendemos que este grado de participación sólo concurre en caso de que la intervención del administrador haya sido de carácter activo, no omisiva, dolosa y determinante en la comisión del ilícito. Dicha prueba, además, corresponderá a la Administración, por lo que, correctamente aplicado, este

supuesto de responsabilidad sólo podrá apreciarse en un reducido número de supuestos.

Por otra parte, de la previsión del actual artículo 43.1.a) quedan excluidos los administradores que *"hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se tomó la misma"*, de conformidad con el art. 179.2.c) de la LGT/2003.

Si son varios los administradores a los que les resulte de aplicación el precepto por no haber actuado diligentemente, la responsabilidad entre todos ellos es solidaria, por aplicación del art. 35.6 de la LGT/2003. Por tanto, la Administración podrá exigirle a cualquiera la totalidad de la deuda. En el caso de que alguno sea una persona jurídica, la responsabilidad será de ésta última. Por tanto, se entiende que la acción u omisión ha sido realizada por ella y no por la persona física que la representa. ¿Qué ocurre en el caso que derivada la responsabilidad se declare insolvente la entidad? Únicamente cabría derivar, a su vez, la responsabilidad a la persona física, siempre que fuera administrador de la persona jurídica, ya que, en caso contrario, como los rectores de esta última no han tenido nada que ver con la decisión que motiva la infracción, no son responsables, según veremos más adelante.

4. Responsabilidad por cese en las actividades de la persona jurídica.

El art. 43.1.b) de la LGT declara responsables a *"los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias de éstas que se encuentren pendientes"*.

Como vemos su presupuesto de hecho está formado por la presencia de varios elementos:

- Ser administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica al tiempo del cese de sus actividades.
- La existencia de una obligación tributaria pendiente a cargo de una persona jurídica.
- El cese en las actividades de la persona jurídica.

Vamos a proceder a analizar cada uno de estos elementos por separado, partiendo del fundamento de este supuesto de responsabilidad.

El fundamento de este supuesto de responsabilidad lo encontramos en el hecho de que el administrador ha incumplido con sus deberes como tal. El precepto considera que el cese en la actividad pone en peligro los intereses de la Hacienda Pública, pues, como señala la SAN de 8 octubre 1998, supone *"la desaparición activa del tráfico mercantil y la imposibilidad de cobro de la deuda tributaria"*, de aquí que *"los efectos de la responsabilidad tiene connotaciones de responsabilidad civil"*, sin que estemos ante un supuesto de responsabilidad

objetiva, como veremos más adelante. Además la falta de apertura de un procedimiento de liquidación impide que entren en juego otras responsabilidades que actúan en garantía del crédito tributario previstas en la LGT/2003, como es la responsabilidad subsidiaria de los liquidadores y la sucesión de los accionistas que hayan percibido su cuota de liquidación existiendo deudas tributarias pendientes.

Por tanto, a partir del momento del cese, el administrador ha de tutelar tales intereses de forma prioritaria, frente al resto de acreedores si no quiere incurrir en responsabilidad tributaria. Para ello ha de efectuar el pago, el aplazamiento o fraccionamiento o la comunicación a la Administración de las obligaciones tributarias pendientes ofreciendo bienes para que esta última pueda tomar medidas cautelares sobre los mismos, instar la propia disolución de la entidad o un procedimiento concursal.

De aquí que no pueda quedar limitado al supuesto previsto en el art. 262.5 de la Ley de Sociedades Anónimas. Este dispone que los administradores responderán solidariamente de las obligaciones sociales si incumplen 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"* y, recordemos, que es causa de disolución *"la conclusión de la empresa que constituya su objeto o la imposibilidad manifiesta de realizar el fin social o por la paralización de los órganos sociales, de modo que resulte imposible su funcionamiento"* (art. 260.1.3 de la Ley de Sociedades Anónimas). Es decir, no es necesario que la sociedad incurra en algún supuesto de disolución; la mera inactividad del administrador ante la existencia de deudas tributarias pendientes en caso de cese en la actividad supone el nacimiento de la responsabilidad.

A nuestro juicio resulta evidente que nos encontramos ante un supuesto de responsabilidad por la realización de un ilícito, consistente en la inactividad del administrador vinculada a la de la persona jurídica, pues, en palabras del profesor Calvo Ortega, estamos ante profesionales que no realizan las gestiones necesarias, por negligencia o mala fe, para el cumplimiento de obligaciones de terceros estando a ello obligados expresamente [*Derecho Tributario (Parte General)*, (4ª edic.), Civitas, Madrid, 2000, p. 204]. Cumple este precepto de la LGT/2003 la misma misión que los que regulan la responsabilidad de los administradores en la normativa mercantil. Según Sánchez Calero, *"además de obligarles a reintegrar el daño causado, cuidar que estos cumplan, con la diligencia debida, las obligaciones y deberes que se les imponen por el ordenamiento jurídico, de forma que si mediante un acto ilícito causan un daño, están obligados a resarcirlo"* [*Instituciones de Derecho Mercantil*, (17 edic.), EDERSA, Madrid, 1994, p. 403].

Ahora bien, no se exige, a diferencia del supuesto de sociedad en funcionamiento de la letra a) del art. 43.1, que el administrador realice una

conducta que tenga como resultado una infracción tributaria para la sociedad. Es cierto que la Ley no exige la existencia de infracción tributaria, ni por tanto mala fe o negligencia grave en los administradores para que la derivación sea posible y es que la deuda tributaria no tiene que estar pendiente por haber cometido una infracción la sociedad. Lo que penaliza el precepto es la falta de colaboración con la Hacienda Pública tras el cese, de forma que si ésta se produce de forma efectiva se impide su aplicación. No olvidemos que el cese en la actividad de una sociedad no acompañado de actuación alguna del administrador manifiesta, por sí misma, una actitud negligente, cuando no de mala fe de aquél.

Por otra parte, es preciso recordar que para que resulte aplicable este supuesto de responsabilidad es necesario que el administrador lo sea en el momento del cese y con independencia de cuando la entidad debería haber cumplido con sus obligaciones tributarias. Si el administrador ha cesado no cabe derivar responsabilidad alguna, aunque el cese no conste inscrito en el Registro. Como pone de manifiesto la Resolución del TEAC de 24 de octubre de 1996, "*es dudosamente admisible derivar una responsabilidad por comisión o por omisión en el cumplimiento de obligaciones tributarias a personas que sólo por una presunción registral se entienden que intervinieron en tales actos o adoptaron esa conducta*".

El art. 43.1.b) de la LGT/2003 exige para que sea de aplicación su contenido la existencia de "*obligaciones tributarias pendientes*". Estos términos son muy imprecisos, lo que nos obliga a definir, de forma separada, lo que hemos de entender, de un lado, por "*obligaciones tributarias*" y, de otro, por "*pendientes*".

Bajo la LGT/2003 sí aparece claro, a diferencia de lo que sucedía bajo la vigencia de la LGT/1963, el contenido del término "*obligaciones tributarias*". Estas serán algunas de las comprendidas en la sección segunda del Capítulo primero del Título segundo de la Ley. Básicamente, la obligación tributaria principal, la de realizar pagos a cuenta o las accesorias. Por tanto, resulta evidente que estos administradores no deben hacer frente, en ningún caso al pago de las sanciones.

Por obligaciones tributarias "*pendientes*" cabe entender las obligaciones tributarias ya liquidadas, las que aún no lo han sido o las dos. El Informe de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 21 de diciembre de 1990, considera esto último. Ahora bien, no podemos olvidar el fundamento de este supuesto de responsabilidad, que no es otro que tutelar los intereses de la Hacienda Pública frente a una actuación negligente del administrador. De forma que no tiene sentido que la responsabilidad se extienda más allá de las obligaciones que, por falta de las oportunas medidas de gestión, no han sido hechas efectivas. Por ello mismo, no parece que deban incluirse aquellas deudas que permanecían ocultas para el propio administrador, desplegando éste, claro está, una conducta diligente.

Como veíamos al principio, la aplicación de esta norma requiere también el cese de actividades de la sociedad. El cese supone la paralización completa e irreversible de la actividad, no la meramente parcial ni la suspensión y sin que suponga la pérdida de la personalidad jurídica mediante su disolución o liquidación.

Ahora bien, la mera apariencia de actividad también se equipara al cese, pues, en caso contrario, con ella resultaría inaplicable la previsión del art. 43.1.b) de la LGT/2003. En este sentido el cese que requiere la Ley no puede identificarse con la desaparición íntegra de toda actuación. De conformidad con la resolución del TEAC de 30 enero 1998, *"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"*.

La prueba del cese corresponde a la Administración y puede acreditarse mediante la baja en la cotización de la Seguridad Social, la falta de presentación de declaraciones del IVA, el hecho de que las autodeclaraciones por el Impuesto sobre Sociedades sean negativas o por que la entidad no figure dada de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas. Sin embargo, una ficticia simulación de existencia de actividades a través de documentos formalmente más o menos correctos no puede permitir eludir la situación de cese. Estamos ante un concepto de carácter exclusivamente fáctico y requiere un análisis, caso por caso, que permita constatar la existencia de un cese definitivo de la actividad.

5. Responsabilidad de administradores concursales y liquidadores de sociedades.

El art. 43.1.c) de la LGT/2003 regula dos supuestos distintos de responsabilidad subsidiaria que afectan tanto a administradores concursales como a liquidadores. La aplicación de uno u otro supuesto depende de cuál sea el devengo de las deudas a las que se extiende la responsabilidad.

Tratándose de deudas devengadas –que no, liquidadas- con anterioridad a la situación de administración concursal o al proceso de liquidación, estos sujetos sólo son responsables *"si no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones"*. Por tanto, no nos hallamos ante un supuesto de responsabilidad objetiva. Será necesario que los administradores concursales o los liquidadores, por negligencia o mala fe, permitieran el incumplimiento de las obligaciones pendientes de las entidades.

El segundo supuesto de responsabilidad afecta a las deudas posteriores a la situación de concurso o liquidación. En tal caso, el precepto dispone que “*de las obligaciones tributarias y sanciones posteriores a dichas situaciones responderán como administradores cuando tengan atribuidas funciones de administración*”. Por tanto, se trata, en realidad, de una remisión a los supuestos ya examinados de administradores de sociedades, por lo que no es preciso reiterar ahora su estudio. Tan sólo debe resaltarse que esta segunda clase de responsabilidad únicamente aparece en caso de que estén atribuidas las funciones de administración.