

## La transmisión de las sanciones tributarias

**Carlos David Delgado Sancho**

Inspector de Hacienda del Estado

### **Resumen**

La Ley orgánica 5/2010, de 22 de junio, regula la responsabilidad penal de las personas jurídicas, permitiendo la transmisión de las penas en los supuestos de reestructuración empresarial y disolución encubierta, lo que reduce el ámbito del principio de personalidad de la pena, tanto en Derecho penal como en Derecho tributario, exclusivamente a las personas físicas.

### **Palabras clave**

Culpabilidad, personalidad de la pena, responsabilidad.

### **Abstract**

*The Constitutional law 5/2010, of 22 June, regulates the criminal liability of institutions, allowing the transmission of the penalties in cases of business and dissolution restructuring covert, which it reduces the field of the beginning of personality of the penalty, both in Criminal law and in Tax law, exclusively to the individuals.*

### **Keywords**

*Guilt, personality of the penalty, responsibility.*

## Sumario

- I. Introducción
- II. El principio de personalidad de la pena
- III. La transmisión de las sanciones a los herederos
- IV. La transmisión de las sanciones en la sucesión de empresas
- V. La transmisión de las sanciones a los sucesores de las personas jurídicas disueltas
- VI. La transmisión de las sanciones a los responsables solidarios
- VII. La transmisión de las sanciones a los responsables subsidiarios

### I. Introducción

En un sistema en que el obligado tributario debe autoliquidar la inmensa mayoría de los tributos y, por ello, interpretar y aplicar las normas fiscales, unas normas de difícil comprensión y complejidad, el legislador basa buena parte de la eficacia de su cumplimiento en el sistema de infracciones y sanciones regulado en el título IV de la Ley General Tributaria, así como asegurando el crédito tributario mediante los institutos de la sucesión y la responsabilidad tributaria.

La potestad sancionadora de la Administración hay que analizarla desde la óptica constitucional, encuadrándola en los arts 24.2 y 25.1 de la Constitución, pues el Tribunal Constitucional en innumerables Sentencias –por todas, la 18/1981- ha afirmado 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”. Con anterioridad, el Tribunal Supremo había consolidado esta doctrina de la plena aplicación de los principios del Derecho penal al Derecho administrativo sancionador (SSTS 16 de enero, 8 de marzo y 29 de noviembre de 1976 y 10 de noviembre de 1980, entre otras), de acuerdo con la cual es necesaria la concurrencia de los presupuestos de antijuridicidad, tipicidad, imputabilidad, culpabilidad y punibilidad para el legítimo ejercicio de las potestades sancionadoras administrativas (STS 27.02.1991). Especialmente paradigmática resultó la Sentencia de 9 de enero de 1991 que tras partir de “la negación de cualquier diferencia ontológica entre sanción y pena” expuso que “esta equiparación de la potestad sancionadora de la Administración y el *ius puniendi* del Estado tiene su antecedente inmediato, su origen y partida de nacimiento en la doctrina legal de la vieja Sala Tercera del Tribunal Supremo cuya Sentencia de 9 de enero de 1972 inició una andadura muy progresiva y anticipó lúcidamente con los materiales legislativos de la época, planteamientos y soluciones ahora consolidadas”. La citada resolución establecía: “En efecto, en esta decisión histórica, como así ha sido calificada, en este auténtico *leading case* se decía, con clara conciencia de su alcance, que las contravenciones administrativas no pueden ser aplicadas nunca de un modo mecánico, con arreglo a la simple enunciación literal, ya que se integran en el supra-concepto del ilícito cuya unidad sustancial es compatible con la existencia de diversas manifestaciones fenoménicas, entre las cuales se encuentran

tanto el ilícito administrativo como el penal”. Y el Tribunal Supremo añadía, ya entonces: “Ambos ilícitos exigen un comportamiento humano, positivo o negativo, una antijuridicidad, la culpabilidad, el resultado potencial o actualmente dañoso y la relación causal entre este y la acción”.

En definitiva, el *ius puniendi* del Estado –el derecho a castigar- puede materializarse tanto con la imposición de penas como de sanciones administrativas, siendo aplicables los principios del Derecho penal en el orden contencioso, pero mientras en el proceso penal dichos principios se aplican de forma plena, en el Derecho administrativo sancionador están por descubrir los «matices» que señala el Tribunal Constitucional, habiendo advertido el citado órgano constitucional de la cautela con la que conviene operar cuando de trasladar garantías constitucionales extraídas del orden penal al Derecho administrativo sancionador se trata, operación que no puede hacerse de forma automática, porque la aplicación de dichas garantías al procedimiento administrativo sólo es posible en la medida en que resulten compatibles con su naturaleza (STC 246/1991).

La doctrina de ambos Tribunales, aplicable íntegramente en el ámbito del Derecho tributario sancionador, ha puesto fin a la polémica suscitada en torno a la naturaleza de las infracciones tributarias, ya que actualmente la mayor parte de los autores consideran que las infracciones penales y las tributarias son, desde el punto de vista ontológico o sustancial, esencialmente iguales, y que su diferencia es puramente formal en función de los órganos encargados de aplicarla, si bien en el Derecho penal rige el principio de intervención mínima. Por su parte, las sanciones –administrativas o tributarias- constituyen un mal infringido por la Administración a un administrado como consecuencia de una conducta ilegal, y tienen la misma naturaleza que las penas, es decir, tienen un mismo carácter represivo, retributivo o de castigo por la realización de una conducta que se considera, penal o administrativamente, ilícita (STC 239/1988). Este mal, en el ámbito de la Administración civil, consiste siempre en la privación de un bien o de un derecho, pero nunca podrá entrañar una privación de libertad (CE 25.3). La Sentencia del Tribunal Constitucional 276/2000, de 16 de noviembre, ha delimitado claramente los conceptos de tributo y sanción, disponiendo en su fundamento jurídico cuarto que: “Esto es, precisamente, lo que distingue a los tributos de las sanciones que, aunque cuando tienen carácter pecuniario contribuyen, como el resto de los ingresos públicos, a engrosar las arcas del Erario público, ni tienen como función básica o secundaria el sostenimiento de los gastos públicos o la satisfacción de necesidades colectivas (la utilización de las sanciones pecuniarias para financiar gastos públicos es un resultado, no un fin) ni, por ende, se establecen como consecuencia de la existencia de una circunstancia reveladora de riqueza, sino única y exclusivamente para castigar a quienes cometen un ilícito”. Así, pues, cuando prime el *animus recaudandi* en la imposición de las sanciones tributarias, la Administración incurrirá en desviación de poder, vulnerando con toda seguridad la presunción de inocencia de los contribuyentes.

A todas, infracciones y sanciones, son aplicables los principios de Derecho penal, recogidos en el título IX de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico y procedimiento administrativo común, arts 127 a 138, tal y como dispone el art. 178 de la Ley General Tributaria, del siguiente tenor: “La potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa con las especialidades establecidas en esta ley”, invocando el citado precepto los de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad, no concurrencia y retroactividad, si bien son aplicables otros muchos, como por ejemplo, el de personalidad de la pena que veremos seguidamente. Y respecto del procedimiento sancionador en materia tributaria, el art. 207 de la Ley 58/2003, dispone que se regulará: a) por las normas especiales establecidas en este título y la normativa reglamentaria dictada

en su desarrollo; b) en su defecto, por las normas reguladoras del procedimiento sancionador en materia administrativa.

La importancia de estos principios se pone de manifiesto en el mismo artículo primero de la Ley 58/2003, al disponer: “Esta ley establece los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español y será de aplicación a todas las Administraciones tributarias”. Posteriormente, esos principios son desarrollados en los arts 3 y 178 de la Ley General Tributaria, regulando el primero de los artículos citados los principios de ordenación y aplicación del sistema tributario, y el art. 178, los principios de la potestad sancionadora. Esta distinción es fundamental para interpretar y aplicar las normas jurídicas. Al respecto, Arroyo Jiménez<sup>1</sup>, siguiendo a Alexy, divide las normas jurídicas, atendiendo a su ponderación, en principios y reglas; los principios están caracterizados por el hecho de que pueden ser cumplidos en diferente grado y que la medida de su cumplimiento no sólo depende de las posibilidades reales sino también de las jurídicas; en cambio, las reglas son normas que sólo pueden ser cumplidas o no. Los principios son mandatos de optimización, esto es, por tratarse de normas fragmentarias en cuanto a su consecuencia jurídica, susceptibles tan sólo de un cumplimiento gradual, al aplicarse en mayor o menor medida, o más o menos frecuentemente. Las colisiones<sup>2</sup> de principios se caracterizan por que en unas ocasiones se resuelven a favor de uno y en otras del otro.

El papel fundamental de los principios del Derecho tributario sancionador, con independencia de su carácter informador de esa rama del ordenamiento jurídico, es delimitar la potestad sancionadora de la Administración tributaria, salvaguardando los derechos fundamentales de los contribuyentes recogidos fundamentalmente en los arts 24.2 y 25.1 de nuestra Constitución.

Por último, hay que destacar que la Administración en su labor de aplicar el sistema tributario, no actúa en defensa de un interés propio, sino del general, y éste no es otro que el conseguir la efectiva realización del deber de contribuir establecido en el art. 31.1 de la Constitución (STS 08.04.2010), de tal forma que la potestad sancionadora de la Administración tiene un carácter instrumental respecto del ejercicio de las correspondientes competencias materiales (SSTC 48/1988, 227/1988, 96/1996, 124/2003, etc.).

## II. El principio de personalidad de la pena

El principio de personalidad de la pena impide que la sanción se extienda a terceras personas ajenas a la infracción *-nemo punitur pro alieno delicto-*, bien entendido que en Derecho penal (CP 22) son responsables criminalmente de los delitos y faltas los autores y los cómplices. En Derecho tributario, sólo son sujetos infractores<sup>3</sup> los especificados en el art. 181.1 de la Ley 58/2003; los sucesores y los responsables (LGT 182), si bien tienen la condición de obligados tributarios (LGT 35.2.i y 35.5), no cometen ninguna infracción. Claramente lo expone la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2000 que

1 Luís Arroyo Jiménez. Ponderación, proporcionalidad y Derecho administrativo. Indret. N° 2/2009.

2 Los conflictos de reglas se resuelven mediante el establecimiento de una relación de preferencia a favor de una de ellas y en perjuicio de la otra, que puede calificarse como incondicionada en la medida que se enuncia en abstracto, de modo que, por muchas que sean las veces en que se plantee dicho conflicto, siempre habrá de resolverse de la misma manera.

3 Aunque el art. 181.1 utiliza la expresión «entre otros» - lo que podría vulnerar el principio de tipicidad-, del juego de los arts 35.5, 41.1 y 182 de la Ley 58/2003 se deduce que los sucesores y los responsables no son sujetos infractores.

en el análisis que efectúa de las instituciones que garantizan la deuda tributaria, afirma: “Declaración legal de sujetos responsables solidarios o subsidiarios, que a pesar de no realizar el hecho imponible, y no ser, por tanto, sujetos pasivos, se les obliga junto a éstos a pagar solidaria o subsidiariamente las deudas tributarias (LGT 37, 38, 39 y 40). La justificación se halla en la participación dolosa o en la colaboración en la comisión, junto con el sujeto pasivo, de infracciones tributarias o por la negligencia en las gestiones fiscales, de determinadas personas (liquidadores, síndicos, etc.), y, por último en la cotitularidad existente en la realización del hecho imponible”.

Los sucesores y los responsables «responden» de las deudas tributarias de sus principales y, en determinados supuestos, de las sanciones impuestas a los mismos, estando ambas categorías perfectamente diferenciadas en la actual Ley General Tributaria. En efecto, el art. 17 de la Ley 58/2003, clasifica las obligaciones tributarias en materiales y formales: las materiales son las de carácter principal, las de realizar pagos a cuenta, las establecidas entre particulares resultantes del tributo y las accesorias (interés de demora y recargos); las formales son las que, sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros. Por otra parte, el art. 58 de la citada norma define la deuda tributaria, al decir que “está constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta”, especifica los conceptos que la integran y aclara que “las sanciones tributarias no forman parte de la deuda tributaria”, es decir, la sanción no es una obligación tributaria, ni principal, ni accesorio, ni formal.

El alcance de la responsabilidad viene regulado en el art. 41 de la Ley 58/2003, cuyo apartado tres establece, en la redacción dada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, que: “Salvo lo dispuesto en el apartado dos del art. 42 de esta ley, la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en periodo voluntario”. Y añade: “Cuando haya transcurrido el plazo voluntario de pago que se conceda al responsable sin realizar el ingreso, se exigirán los recargos e intereses que procedan”. Se establece, por tanto, el principio general de reposición a voluntaria en cuanto al alcance de la responsabilidad, permitiendo al responsable la posibilidad de ingresar la deuda sin los recargos e intereses propios del periodo ejecutivo, con la excepción introducida por la Ley 36/2006 relativa a la responsabilidad por obstrucción a la acción ejecutiva de cobro (LGT 42.2) que, por su propia naturaleza, incluye los intereses y recargos ya adeudados. En el caso de que el responsable no satisfaga la deuda tras el plazo voluntario concedido, se le exigirán los recargos e intereses del periodo ejecutivo.

Ahora bien, en tanto en cuanto los sucesores y los responsables hagan frente a las sanciones<sup>4</sup> por actos ilícitos de los sujetos infractores, nos enfrentamos con un primer problema, la posible vulneración del art. 25.1 de la Constitución, ya que los citados obligados tributarios son sancionados sin haber cometido ninguna infracción<sup>5</sup>, garantizando con su patrimonio el cobro de la deuda tributaria y, en su caso, de

4 Y en tanto en cuanto hagan frente a la deuda tributaria se podría ver vulnerado el art. 31.1 de la Constitución que liga la exigencia del tributo con la capacidad económica del sujeto pasivo.

5 TEAC 20.04.2005 (RG 3909/2003): El primero realiza un acto contrario a la ley, que por eso mismo se sanciona; el segundo incumple una obligación de vigilancia que, de haber sido ejercida, hubiera evitado la infracción, y por eso se le obliga a compensar el daño derivado de su negligencia.

Cuando prime el animus recaudandi en la imposición de las sanciones tributarias, la Administración incurrirá en desviación de poder, vulnerando con toda seguridad la presunción de inocencia de los contribuyentes.

las sanciones. Simón Acosta<sup>6</sup> considera que “si el responsable tributario comete un ilícito, lo que se debe hacer es imponerle una sanción autónoma cuyo pago no libere al infractor principal. Lo contrario es absurdo y probablemente contrario a la Constitución. Esto último, porque muy verosímelmente puede que se estén infringiendo principios relevantes del Derecho sancionador, tanto de índole material como procedimental, al hacer que el sujeto declarado responsable tenga que apenar con el pago de una sanción impuesta a otro y que éste se libere de su personal responsabilidad mediante el pago realizado por el responsable.

Así lo único que se persigue es que la

Administración cobre la sanción por encima de todo, incluso por encima de los principios rectores y del propio fundamento jurídico de la sanción”.

El régimen jurídico actual<sup>7</sup> de los sucesores y los responsables posibilita que se les transmitan las sanciones tributarias impuestas a los transmitentes y a los deudores principales, si bien, hasta llegar a esta situación, ha habido una evolución errática, que arranca con la Ley 60/1969 que introduce la responsabilidad tributaria en nuestro ordenamiento jurídico, modificando el art. 40 de la Ley 230/1963 y estableciendo la responsabilidad subsidiaria de los administradores por las infracciones simples, de omisión y de defraudación cometidas por las personas jurídicas que administran, cuando por mala fe o negligencia grave no realicen los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, consintiesen el incumplimiento por quienes de ellos dependan o adoptasen acuerdos que hicieran posible tales infracciones. La primera gran reforma de la Ley General Tributaria tras la aprobación de la Constitución se llevó a cabo por Ley 10/1985, de 26 de abril, modificando, entre otros, los arts 38.1 y 40.1 de la Ley 230/1963, disponiendo el primero de ellos que “responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria”, y el segundo que “serán responsables subsidiarios 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 realicen 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”. En párrafo aparte, este art. 40.1, añadía: “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”. En la siguiente reforma, llevada a cabo por la Ley 25/1995, no varió el sistema de responsabilidad diseñado por la Ley 10/1985, pero introdujo una modificación digna de mención, al señalar la nueva redacción del art. 37.3 que “la responsabilidad

6 Eugenio Simón Acosta. La nueva Ley General Tributaria. Obra colectiva dirigida por Rafael Calvo Ortega. Civitas. Madrid, 2004. Páginas, 716-717.

7 Regulado en la sección segunda y tercera del capítulo II de la Ley 58/2003, arts 39 a 43, así como en los arts 174 a 176 de la citada Ley General Tributaria.

alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria, con excepción de las sanciones”, precepto que suscitó una gran polémica doctrinal ante la aparente antinomia existente con los arts 38.1 y 40.1, antes transcritos, que inevitablemente tuvo que ser resuelta por el Tribunal Supremo en la resolución de sendos recursos de casación para unificación de doctrina (SSTS 21.12.2007 y 29.01.2008), justificando la transmisión de la sanción en la intervención activa u omisiva de los administradores en la comisión de las infracciones tributarias por las personas jurídicas que administran, añadiendo que las previsiones contenidas en el art. 40.1 y la conducta específica en él contemplada exige que los administradores observen una conducta específica que el precepto describe.

El principio de personalidad de la pena está íntimamente relacionado con el de culpabilidad<sup>8</sup> y con la presunción de inocencia. Como consecuencia del principio de culpabilidad sólo se puede sancionar a quienes resulten culpables de las acciones u omisiones dolosas o culposas tipificadas a las que se les ha instruido el correspondiente procedimiento sancionador. La presunción de inocencia, que opera sin excepción en todos los ámbitos del Derecho y, por tanto, en el ámbito tributario, juega a favor del presunto responsable, respecto del que se presume que no es culpable, mientras la Administración no demuestre lo contrario, mediante prueba de cargo o inculpativa. Al ser la culpabilidad un principio estructural básico de la infracción, aparece contemplado en la definición que de ésta hace el art. 183 de la Ley 58/2003, al conceptualizarlas como “las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley”, si bien como veremos más adelante, tanto el Tribunal Constitucional (STC 85/2006) como el Tribunal Supremo (STS 22.09.2008), también exigen determinado grado de culpabilidad en la persona de los responsables para que la Administración pueda dictar el oportuno acto administrativo de derivación de responsabilidad, y ello con independencia de la necesaria infracción que ha debido cometer el deudor principal en los supuestos contemplados en los arts 42.1.a) y 43.1.a) de la Ley 58/2003.

En el ámbito administrativo, a diferencia de lo que ocurría en el Derecho penal -en el que regía el principio *societas delinquere non potest*-, la persona a quien se imputa la responsabilidad puede ser una persona física o jurídica o una entidad sin personalidad del art. 35.4 de la Ley 58/2003, sin que ello suponga que en estos casos no opere el elemento subjetivo de la culpa, tal y como han declarado el Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo. El primero, en Sentencia 246/1991, de 19 de diciembre, señaló: “...el principio de personalidad de la pena no impide que nuestro Derecho administrativo admita la responsabilidad directa de las personas jurídicas, reconociéndoles, pues, capacidad infractora. Esto no significa, en absoluto, que para el caso de las infracciones administrativas cometidas por personas jurídicas se haya suprimido el elemento subjetivo de la culpa, sino simplemente que ese principio se ha de aplicar necesariamente de forma distinta a como se hace respecto de las personas físicas. Esta construcción distinta de la imputabilidad de la autoría de la infracción a la persona jurídica nace de la propia naturaleza de ficción jurídica a la que responden estos sujetos. Falta en ellos el elemento volitivo en sentido estricto, pero no la capacidad de infringir las normas a las que están sometidos”. En similares términos el Tribunal Supremo ha tratado este tema, en concreto, en la Sentencia de 15 de abril de 1996 señala que: “...la doctrina mantenida por el Tribunal Constitucional en su Sentencia núm. 246/1991, de 19 diciembre, y la del Tribunal Supremo, desde la Sentencia de la Sala de Revisión de 20 mayo 1992, eliminando vacilaciones anteriores, en la que se afirma que el Derecho administrativo admite la responsabilidad directa de las personas jurídicas...”.

8 La culpabilidad no se puede transmitir.

La reforma del Código penal operada por Ley orgánica 5/2010, de 22 de junio –entrada en vigor 23.12.2010–, ha introducido modificaciones sustanciales en esta materia al admitir la responsabilidad penal de las personas jurídicas<sup>9</sup> y la posibilidad de transmitir la pena impuesta en los supuestos de reestructuración empresarial y disolución encubierta. Las personas jurídicas responden por los delitos cometidos en nombre o por cuenta de las mismas, y en su provecho, tanto por sus representantes legales y administradores de hecho o de derecho, como por quienes, estando sometidos a la autoridad de los anteriores, han podido realizar los hechos por no haberse ejercido sobre ellos el debido control atendidas las concretas circunstancias del caso (CP 31 bis), lo que necesariamente conlleva la desaparición del principio de personalidad de la pena que ha sido subsumido por el principio del beneficio. En similares términos se pronuncia el nuevo art. 129 del Código penal respecto de los delitos o faltas cometidos en el seno, con la colaboración, a través o por medio de empresas, organizaciones, grupos o cualquier otra clase de entidades o agrupaciones de personas que, por carecer de personalidad jurídica, no estén comprendidas en el art. 31 bis del citado código.

Por último, en el estudio de la responsabilidad de socios y administradores siempre surge una cierta asimetría entre el Derecho mercantil y el Derecho tributario. Respecto de los socios, el artículo primero del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de sociedades de capital, dispone que los socios de las referidas sociedades «no responderán personalmente de las deudas sociales»; pero, frente a estos términos lapidarios, los arts 40.5 y 182.3 de la Ley 58/2003, posibilitan la transmisión de las sanciones tributarias a los socios de las mercantiles disueltas y liquidadas, en clara contradicción con el art. 397 del citado Real Decreto Legislativo 1/2010, que declara responsables a los liquidadores por los perjuicios<sup>10</sup> que hubiesen causado en el desempeño de su cargo a los socios y acreedores, teniendo indudablemente la Hacienda pública la consideración de acreedor. Respecto de los administradores, con independencia de su responsabilidad penal<sup>11</sup>, el art. 236.1 del Real Decreto Legislativo 1/2010, dispone: “Los administradores de derecho o de hecho como tales, responderán frente a la sociedad, frente a los socios y frente a los acreedores sociales, del daño que causen por actos u omisiones contrarios a la ley o a los estatutos o por los realizados incumpliendo los deberes inherentes al desempeño del cargo”. A esta responsabilidad civil, hay que añadir la responsabilidad tributaria regulada en los arts 42 y 43 de la Ley General Tributaria, aplicándose los criterios que rigen la misma en determinadas materias del Derecho administrativo, como por ejemplo, en materia de responsabilidad ambiental, tal y como dispone el art. 13.1 de la Ley 26/2007, de 23 de octubre, de responsabilidad ambiental.

### III. La transmisión de las sanciones a los herederos

La responsabilidad de los sucesores *mortis causa* tiene su fundamento legal en el art. 661 del Código civil, según el cual “los herederos suceden al difunto por el hecho solo de su muerte en todos sus derechos y obligaciones”. Con base en dicho precepto, el art. 39 de la Ley 58/2003, establece que

9 Las personas jurídicas no pueden cometer delitos de ningún tipo; al carecer de voluntad no pueden ser culpables; sin embargo, responden penalmente de los delitos cometidos por otros.

10 El apartado uno del citado precepto en referencia a las sociedades de responsabilidad limitada exige que los liquidadores incurran en dolo o culpa; sin embargo, el apartado dos del art. 397 del Real Decreto Legislativo 1/2010, exige fraude o negligencia en los liquidadores.

11 Delitos societarios regulados en los arts 290 a 297 del Código penal.

“a la muerte de los obligados tributarios, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos”, respetándose en este tipo de responsabilidad las limitaciones correspondientes a las herencias aceptadas a beneficio de inventario, en armonía con lo dispuesto en el art. 1023 del Código civil, y a los legados<sup>12</sup>.

## El principio de personalidad de la pena impide que la sanción se extienda a terceras personas ajenas a la infracción

El art. 39 de la Ley 58/2003, sienta un principio consagrado en nuestro Derecho tributario al proclamar que “en ningún caso se transmitirán las sanciones” impuestas a las personas físicas, y el 182.3 de la citada norma que “las sanciones tributarias no se transmitirán a los herederos y legatarios de las personas físicas fallecidas”, lo que significa que sólo aquellas que sean firmes en la fecha del fallecimiento podrán ser exigibles a los herederos. Por otra parte, el art. 39 antes citado establece que “tampoco se transmitirá la obligación del responsable, salvo que se hubiera notificado el acuerdo de derivación de responsabilidad antes del fallecimiento”, precepto que no vulnera el principio de personalidad en tanto en cuanto el término «obligación» sólo incluye las obligaciones tributarias<sup>13</sup>.

Ahora bien, en el ámbito de las personas físicas no se transmiten las sanciones, pero tampoco las infracciones ya que el art. 189.1 de la Ley 58/2003 dispone que la responsabilidad derivada de las infracciones tributarias se extingue, entre otros motivos, por el fallecimiento del sujeto infractor. En definitiva, los herederos se hacen cargo de las deudas del difunto, incluidas las tributarias, pero no responden ni de las infracciones en que haya podido incurrir, ni de las sanciones que le hayan sido impuestas.

Determinados impuestos presentan ciertas peculiaridades, por ejemplo, el que grava la renta de las personas físicas cuando se declara de forma conjunta, conlleva que todos los miembros de la unidad familiar queden conjunta y solidariamente sometidos al pago de la deuda tributaria derivada del tributo, sin perjuicio del derecho a prorratear entre sí la deuda según la parte de renta sujeta que corresponda a cada uno de ellos (IRPF 84.6); pero respecto de la sanción, que no forma parte de la deuda tributaria (LGT 58.3), no existe esa responsabilidad, ni solidaria ni subsidiaria. Los Tribunales<sup>14</sup> han confirmado que el principio de personalidad de la pena determina que un cónyuge no adquiere la condición de infractor por los incumplimientos del otro (STC 146/1994), ni responde del pago de la sanción por la infracción cometida por el otro. Ello no impide que pueda cobrarse la sanción impuesta al sujeto infractor con bienes de su cónyuge, cuando tengan la condición de gananciales (STC 36/2000), es decir, los bienes gananciales responden de las deudas de ambos cónyuges, con independencia de que dichas deudas provengan de actividades privativas o comunes.

12 Los legatarios responden de la misma forma que los herederos cuando toda la herencia se distribuya a través de legados y en los supuestos en que se instituyan legados de parte alícuota.

13 A los herederos se les puede causar indefensión si ninguna relación tenían con los negocios del responsable fallecido, e incluso podrían quedar exonerados de responsabilidad si son menores de edad.

14 TEAC 12.11.2004 (RG 2854/2001): El haber formulado declaración conjunta no permite extender al otro miembro de la unidad familiar la obligación solidaria sobre dicha parte de sanción.

Cuestión distinta es lo que ocurre cuando uno de los cónyuges fallece y, estando el otro obligado a cumplir las obligaciones tributarias pendientes del impuesto que grava la renta del fallecido, en caso de que sea sucesor del mismo, sin embargo, no lo hace. En ese caso, el cónyuge supérstite puede convertirse en infractor, pero no por el incumplimiento del fallecido del cual deba responder, sino por su propio incumplimiento, puesto que este mandato de cumplir las obligaciones pendientes del fallecido por parte de sus sucesores está recogido en el art. 96.7 de la Ley 35/2006 (SSTS 24.01.1996, 02.05.1996, etc.).

Tampoco estamos ante un supuesto de transmisión de sanciones cuando varios sujetos infractores concurren en la realización de una infracción tributaria, supuesto en que todos ellos quedan solidariamente obligados frente a la Administración al pago de la sanción (LGT 181.3). Ahora bien, para poder exigir el pago a cualquiera de ellos es necesario que se haya tramitado el correspondiente expediente sancionador, siendo imprescindible dirigir el procedimiento contra el sujeto responsable al que se exige la sanción, pues no resulta lícito requerir el cumplimiento de una sanción a quien no ha tenido oportunidad de hacer valer sus derechos en el respectivo procedimiento para defenderse de los hechos constitutivos de la infracción que se le imputa.

#### **IV. La transmisión de las sanciones en la sucesión de empresas**

Este supuesto de responsabilidad solidaria puede afectar tanto a las personas físicas<sup>15</sup> como a las jurídicas, de tal forma que el adquirente, ya sea un particular o una sociedad, responde de las deudas y sanciones del transmitente, persona física o jurídica, en el supuesto regulado en el art. 42.1.c) de la Ley 58/2003, cuyo primer párrafo dispone que responderán<sup>16</sup> solidariamente las personas o entidades “que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio”.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2000 antes citada, anuló las disposiciones de los Reglamentos generales de recaudación, aprobados por Reales Decretos 3154/1968 y 1684/1990, los cuales establecían la responsabilidad solidaria en los supuestos de sucesión en la actividad, argumentando el citado Tribunal que al no especificar el art. 72 de la anterior Ley General Tributaria el tipo de responsabilidad en que incurría el adquirente, la misma se presume subsidiaria (LGT 41.2); no obstante, la Ley 58/2003, corrigiendo al Tribunal Supremo, determina claramente que la responsabilidad en los supuestos de sucesión en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, es solidaria.

Dicha responsabilidad solidaria queda salvaguardada por la posibilidad que el art. 175.2 de la Ley General

15 En el supuesto de que una persona física suceda en la actividad desarrollada por el causante se aplican las reglas de transmisión de la sanción a los herederos.

16 La responsabilidad se extenderá a las obligaciones derivadas de la falta de ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta practicadas o que se hubieran debido practicar; pero no será aplicable a los adquirentes de elementos aislados, salvo que dichas adquisiciones, realizadas por una o varias personas o entidades, permitan la continuación de la actividad, ni a los adquirentes de explotaciones o actividades económicas pertenecientes a un deudor concursado cuando la adquisición tenga lugar en un procedimiento concursal.

Tributaria otorga al adquirente, tendente a solicitar certificación detallada de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias del transmitente, limitándola a las cantidades contenidas en la referida certificación<sup>17</sup>, que lógicamente serán descontadas del precio convenido entre ambas partes, al constituir un mayor pasivo; pero cuando no se haya solicitado dicho certificado, la responsabilidad alcanzará también a las sanciones impuestas o que puedan imponerse (LGT 42.1.c), subrogándose el adquirente en la posición del transmitente<sup>18</sup>.

La virtualidad del art. 42.1.c) de la Ley 58/2003 es doble: por un lado, constituye una garantía del crédito tributario; por otro, actúa como cláusula antiabuso, tendente a evitar el fraude en vía de recaudación en aquellos supuestos en los que la transmisión no tiene realmente lugar, constituyendo una mera simulación (LGT 13 y 16), a efectos de lograr la paralización de la acción de cobro en sede del transmitente.

Es por ello que se aplica tanto a sucesiones

jurídicas como fácticas. En el primer caso dicha virtualidad será fundamentalmente garantizar el crédito tributario, mientras que en el segundo estarán presentes ambas, si bien con preponderancia de la segunda, la cláusula antiabuso. No queda supeditada la aplicación del precepto que comentamos a la existencia de un cambio jurídico-formal en la titularidad de la actividad, al menos así se desprende del tenor literal del art. 42.1.c) de la Ley 58/2003, y de la doctrina aplicable al caso. En efecto, el propio precepto habla de la sucesión en la titularidad o ejercicio de la actividad<sup>19</sup>, lo que implica admitir la sucesión fáctica, si bien queda por determinar las circunstancias bajo las cuales cabe afirmar que ésta tiene lugar. A falta de una definición legal<sup>20</sup>, esta cuestión debe resolverse acudiendo a la doctrina y la jurisprudencia. Así, es la objetiva valoración de un conjunto de indicios racionales la que permite determinar si efectivamente ha existido sucesión en la actividad, tenga o no dicha sucesión carácter documental. Entre los elementos que a tal fin resultan relevantes cabe citar los siguientes:

La reforma del Código penal operada por Ley orgánica 5/2010, de 22 de junio –entrada en vigor 23.12.2010– ha introducido modificaciones sustanciales en esta materia al admitir la responsabilidad penal de las personas jurídicas y la posibilidad de transmitir la pena impuesta en los supuestos de reestructuración empresarial y disolución encubierta

17 Se certifican las deudas actuales del transmitente; pero en la sucesión en la actividad, el riesgo fiscal surge precisamente en el momento de la transmisión, generándose plusvalías en sede del vendedor, que difícilmente se podrán certificar.

18 No hay posibilidad de solicitar el inicio del procedimiento de inspección por los conceptos y ejercicios no prescritos, lo que indudablemente garantizaría la seguridad jurídica al máximo, ya que el art. 147.1 de la Ley 58/2003, dispone que el mismo se iniciará de oficio.

19 El art. 72 de la Ley 230/1963 sólo mencionaba la «titularidad».

20 El art. 130.2 del Código penal afirma que "se considerará en todo caso que existe disolución encubierta o meramente aparente de la persona jurídica cuando se continúe su actividad económica y se mantenga la identidad sustancial de clientes, proveedores y empleados, o de la parte más relevante de todos ellos".

- Identidad de la totalidad o parte del personal laboral de ambas mercantiles.
- Coincidencia de domicilios sociales efectivos.
- Continuidad de los proveedores y clientes de la primera mercantil, valorando tanto el número de ellos como el porcentaje que representen sobre el total de las operaciones.
- Coincidencia, total o parcial, entre los socios y administradores de ambas mercantiles.
- Coincidencia, total o parcial, en los epígrafes de tributación de ambas mercantiles por el impuesto de actividades económicas, así como de los respectivos objetos sociales.
- Coincidencia temporal entre el cese de la primera mercantil y el inicio de operaciones por la segunda.

El Tribunal Económico Administrativo Central en reiteradas resoluciones distingue claramente estos dos supuestos de sucesión, uno jurídico y otro fáctico, admitiendo la aplicabilidad del antiguo art. 72 de la Ley 230/1963 a ambos. Concretamente, en su resolución de 23 de junio de 1999 dice textualmente, en su fundamento jurídico segundo, que: “No es admisible (...) que la exigencia de las deudas previstas en el art. 72 de la Ley General Tributaria exija necesariamente la presencia de un título jurídico de transferencia”. Dichas resoluciones, en su mayor parte, fueron confirmadas por la Audiencia Nacional, ratificando el criterio administrativo que admite la existencia de sucesión de empresa, a pesar de no haber habido una transmisión jurídica, en base a las circunstancias fácticas concurrentes. En particular, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de abril de 1998 afirma que “aun no existiendo negocio jurídico traslativo del negocio *strictu sensu* pese al aspecto puramente formal existió una sucesión”.

El alcance de esta responsabilidad se extiende a las deudas tributarias y sanciones del deudor principal, incluidas las retenciones, de acuerdo con los siguientes criterios:

- Se incluyen las cuotas tributarias, siempre que las mismas deriven del ejercicio de la explotación o actividad económica objeto de la sucesión.
- No se incluyen los intereses ni recargos del periodo ejecutivo. La responsabilidad alcanzará a la deuda tributaria exigida al deudor principal en periodo voluntario. Sólo serán exigibles al responsable los recargos del periodo ejecutivo y los intereses de demora ejecutivos de los que él mismo sea causante, cuando no hubiera realizado el ingreso de la deuda en el periodo voluntario de pago que se le conceda.
- Las sanciones que se pueden incluir son únicamente aquellas que se consideran generadas en el seno de la actividad transmitida.

En cualquier caso, tratándose de una sucesión jurídica dicho alcance queda matizado por la posibilidad de solicitar el certificado al que se refiere el art. 175.2 de la Ley 58/2003. Como ya hemos dicho, si se solicita dicho certificado, la responsabilidad queda limitada a las deudas, sanciones y responsabilidades expresamente mencionadas en él o no surge responsabilidad, si no se expide en el plazo de tres meses.

Si no se solicita, la responsabilidad se extenderá también a las sanciones impuestas o que puedan imponerse correspondientes a las infracciones tributarias cometidas por el transmitente, hayan sido o no liquidadas al tiempo de la sucesión.

Un supuesto que se planteará en el futuro es la posible sucesión en la actividad desarrollada por una promotora cuando todos sus inmuebles se adjudiquen a la entidad financiera en pago de sus deudas. Supongamos que la promotora tiene una capital social exiguo y un fuerte endeudamiento, al haber financiado la entidad financiera tanto la compra del solar como la construcción de las viviendas; tanto si la obra está terminada o en proceso de producción, lo cierto y verdad es que la entidad financiera *ab initio* ha ejercido una actividad inmobiliaria y la dación en pago, cuando se transmiten todas las existencias, presupone que el ejercicio de dicha actividad lo continua ejerciendo la entidad financiera.

Los herederos se hacen cargo de las deudas del difunto, incluidas las tributarias, pero no responden ni de las infracciones en que haya podido incurrir, ni de las sanciones que le hayan sido impuestas.

## **V. La transmisión de las sanciones a los sucesores de las personas jurídicas disueltas**

La Ley General Tributaria en su art. 40 recoge la doctrina tradicional relativa a la transmisión de las obligaciones tributarias pendientes de las personas jurídicas, incluso aunque la deuda tributaria no estuviera liquidada, estableciendo que dichas obligaciones tributarias de las sociedades disueltas se transmiten a los socios en el supuesto de liquidación (LGT 40.1) o a la entidad absorbente si no hay liquidación (LGT 40.2 y LIS 90). La polémica radica en el redactado del apartado cinco del citado art. 40 de la Ley 58/2003, del siguiente tenor: “Las sanciones que pudieran proceder por las infracciones cometidas por las sociedades y entidades a las que se refiere este artículo serán exigibles a los sucesores de las mismas, en los términos establecidos en los apartados anteriores, hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda”, ya que podría vulnerar el principio de personalidad de la pena. Lo mismo cabe decir del art. 182.3, segundo párrafo, del mismo texto legal que dispone: “Las sanciones tributarias por infracciones cometidas por las sociedades y entidades disueltas se transmitirán a los sucesores de las mismas en los términos previstos en el art. 40 de esta ley”.

Este art. 40 de la Ley 58/2003 presenta cierto «voluntarismo», pues habrá situaciones en que será de muy difícil aplicación, piénsese por ejemplo, en la disolución de una sociedad anónima de millones de socios y cuyas acciones sean al portador; pero lo cierto y verdad es que la reforma operada en el Código penal por la Ley orgánica 5/2010, ha venido a confirmar la responsabilidad de los sucesores en los supuestos de reestructuración empresarial o liquidación encubierta, ya que la única forma de hacer efectiva la responsabilidad penal de las personas jurídicas es la posibilidad de transmitir las penas, como señala el art. 130.2 del citado Código: “La transformación, fusión, absorción o escisión de una persona jurídica no extingue su responsabilidad penal, que se trasladará a la entidad o entidades en que se transforme, quede fusionada o absorbida y se extenderá a la entidad o entidades que resulten de la escisión”.

En el ámbito penal, el principio de culpabilidad sólo se aplica a las personas físicas, ya que las jurídicas, al ser una mera ficción, no tienen voluntad y, por tanto, no pueden cometer delitos, ni ser declaradas «culpables», aunque sí responden de los delitos cometidos por las personas físicas de ellas dependientes, bien en su totalidad o de forma parcial. Con la entrada en vigor de la Ley orgánica 5/2010, el principio de personalidad tampoco se aplicará en la comisión de determinados delitos, extendiéndose la responsabilidad penal a las sociedades, en función del beneficio que hayan podido obtener por la comisión de los delitos cometidos por sus representantes legales, administradores o personas dependientes de los anteriores. De estos delitos deben responder penalmente tanto la propia sociedad como las citadas personas físicas, de tal forma que si bien no hay transmisión del delito, sí hay transmisión de la pena<sup>21</sup>, bien en su totalidad o parcialmente, disponiendo el nuevo art. 31 bis del Código penal que “cuando como consecuencia de los mismos hechos se impusiere a ambas la pena de multa, los Jueces o Tribunales modularán las respectivas cuantías, de modo que la suma resultante no sea desproporcionada en relación con la gravedad de aquéllos”.

Respecto de las circunstancias atenuantes de la responsabilidad de las personas jurídicas sólo podrán considerarse las que enumera el apartado cuatro del art. 31 bis (confesión, colaboración en la investigación, reparación del daño, prevención del delito, etc.), no siendo aplicables ni las atenuantes ni las agravantes que puedan afectar a las personas físicas que han delinquido, ni siquiera el posible fallecimiento de las mismas. Al respecto, el apartado tres del citado art. 31 bis del Código penal que venimos comentando, dispone: “La concurrencia, en las personas que materialmente hayan realizado los hechos o en las que los hubiesen hecho posibles por no haber ejercido el debido control, de circunstancias que afecten a la culpabilidad del acusado o agraven su responsabilidad, o el hecho de que dichas personas hayan fallecido o se hubieren sustraído a la acción de la justicia, no excluirá ni modificará la responsabilidad penal de las personas jurídicas, sin perjuicio de lo que se dispone en el apartado siguiente”, que hace referencia a las circunstancias atenuantes de la responsabilidad penal de las personas jurídicas, que ya hemos comentado.

## **VI. La transmisión de las sanciones a los responsables solidarios**

El principio de responsabilidad engloba los requisitos de imputabilidad –por ello se exonera de responsabilidad a quienes no tengan capacidad de obrar-, reprochabilidad –por ello se exonera de responsabilidad en caso de fuerza mayor- y culpabilidad, exonerándose de responsabilidad en caso de error invencible; pero como afirma Martínez Lago<sup>22</sup>, en esta materia hay que distinguir entre responsabilidad por infracciones tributarias y responsabilidad tributaria, de tal forma que aquélla está sujeta a los principios informadores de la potestad sancionadora, frente a la función de garantía que desempeña ésta.

Ya dijimos que los responsables no cometen ninguna infracción, pero en determinados supuestos, además de la deuda tributaria, responden de las sanciones impuestas al deudor principal, pudiendo ser dicha

21 La transmisión de la pena se produce *ope legis*, por el mero resultado de la reestructuración empresarial o la disolución encubierta, pudiendo moderarse “en función de la proporción que la persona jurídica originariamente responsable del delito guarde con ella”.

22 Miguel Ángel Martínez Lago. La extensión de la responsabilidad a las sanciones tributarias. Tirant lo Blanch. Valencia, 2008. Página, 156.

responsabilidad, solidaria o subsidiaria. La diferencia existente entre ambas es, desde el punto de vista sustantivo<sup>23</sup>, el reconocimiento a los responsables subsidiarios del beneficio de excusión respecto de los deudores principales y, en su caso, responsables solidarios. En ambos casos, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia del interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión (LGT 41.5), es decir, la responsabilidad -solidaria o subsidiaria- se deriva en un único expediente, autónomo y distinto al instruido al propio deudor principal, que incluye tanto la

deuda tributaria del deudor principal como, en su caso, las sanciones. Por otra parte, ambos tipos de responsabilidad sólo podrán ser declaradas en un momento posterior a la práctica de una liquidación o a la presentación de una autoliquidación (LGT 174.1).

Si se solicita dicho  
certificado, la  
responsabilidad  
queda limitada a las  
deudas, sanciones  
y responsabilidades  
expresamente  
mencionadas en él o no  
surge responsabilidad, si  
no se expide en el plazo  
de tres meses

Incurren en responsabilidad solidaria -deuda tributaria y sanción-, los que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria (LGT 42.1.a), los que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas (LGT 42.1.c) y los que entorpezcan la ejecución recaudatoria, supuestos estos últimos contemplados en los cuatro apartados que contiene el art. 42.2 de la Ley 58/2003, en redacción dada por Ley 36/2006. Desde luego, el ilícito cometido por los responsables solidarios del art. 42.1.a) es bien diferente del de los subsidiarios del 43.1.a), pues la conducta activa de los primeros será calificada de dolo o culpa muy grave, mientras los responsables subsidiarios pueden incurrir en esa responsabilidad por simple negligencia.

Una de las cuestiones que con cierta frecuencia se han planteado en el ámbito de la responsabilidad tributaria es si, existiendo distintos responsables, la Administración ha de dirigirse frente a todos ellos o si puede limitarse, en aras de la eficacia administrativa, a declarar responsables a los que aparenten mayor nivel de solvencia. Desde una aproximación jurídico-privada, el acreedor que se enfrenta a varios deudores solidarios (en términos, no tributarios, sino civiles) puede optar por exigir el pago en su totalidad a cualquiera de ellos, ya sea directamente, ya a través de la tutela declarativa judicial y, posteriormente, el responsable que hubiera hecho frente al pago de la deuda puede dirigirse judicialmente hacia los demás para resarcirse de la parte que no debía soportar en exclusiva. La perspectiva cambia sustancialmente, sin embargo, desde el punto de vista del Derecho tributario, en el que se precisa de un acto declarativo de la Hacienda pública competente para instituir el carácter de responsable, sin el cual, el responsable

23 Con independencia de los supuestos de elusión de la responsabilidad patrimonial universal -LGT 43.1 g) y h)- sólo pueden ser responsables subsidiarios, en concepto de deuda tributaria más sanción, los administradores de las mercantiles que hayan cometido infracciones tributarias; sin embargo, puede ser responsable solidario, por los conceptos indicados, cualquier persona o entidad que cause o colabore activamente en la realización de una infracción tributaria.

que ha satisfecho la deuda<sup>24</sup>, no podrá acudir a la justicia ordinaria para exigir el resarcimiento del daño al deudor principal. El criterio de actuación administrativa debe ser, en la medida de lo posible, proceder conjuntamente frente a todos los presuntos responsables solidarios, por una parte, y, en caso de que la falencia del deudor principal y de los responsables solidarios, si los hubiere, así lo permita, contra todos los responsables subsidiarios. Una vez derivada la responsabilidad hacia unos u otros, el procedimiento de apremio se dirigirá, con base en el principio de eficacia administrativa, a resarcir el crédito público de la forma más rápida posible.

En ambos tipos de responsabilidad prima la garantía del crédito tributario frente a los derechos fundamentales de los responsables, máxime si aquélla se extiende a las sanciones impuestas al deudor principal, ya que en la derivación de responsabilidad se imponen sanciones de plano a un obligado tributario que ninguna infracción ha cometido. En general, podemos afirmar que tanto el responsable solidario como el subsidiario, gozan de menos garantías que el deudor principal, que habrá visto depurada su responsabilidad en un expediente sancionador distinto al de aplicación de los tributos, mientras que al responsable se le deriva la responsabilidad en un único procedimiento que incluye la deuda tributaria y la sanción<sup>25</sup>. Por otra parte, el expediente sancionador del deudor principal hubo que iniciarlo en el plazo de tres meses, mientras que el procedimiento de derivación de responsabilidad no tiene plazo de inicio, lo que vulnera la seguridad jurídica; asimismo, la caducidad del procedimiento sancionador iniciado al deudor principal conlleva el archivo de las actuaciones, mientras que la caducidad del expediente de derivación de responsabilidad por el transcurso de seis meses (LGT 104.1 y RGR 124.1) no impide iniciar un nuevo expediente que integre la deuda tributaria y la sanción. Pero quizá donde más vulneradas se vean las garantías del responsable sea en las limitaciones impuestas en el art. 174.5 de la Ley 58/2003 a los legitimados para impugnar el acuerdo de declaración de responsabilidad, pues podrían vulnerar su derecho a la tutela judicial efectiva. El citado precepto, en la redacción dada por la Ley 36/2006, dispone en su primer párrafo: “En el recurso o reclamación contra el acuerdo de declaración de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios, sino únicamente el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o reclamación”. Y añade: “No obstante, en los supuestos previstos en el apartado dos del art. 42, no podrán impugnarse las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sino el alcance global de la responsabilidad”.

En lo que a la impugnabilidad de esta responsabilidad se refiere, hay que distinguir entre los supuestos de responsabilidad solidaria del art. 42.2 de la Ley 58/2003, del resto de supuestos contemplados en los arts 42 y 43 del citado cuerpo legal. Efectivamente, ya con la anterior Ley General Tributaria, el Tribunal Económico Administrativo Central en su resolución de 18 de diciembre de 2003, recaída en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, dispuso que, en los supuestos de responsabilidad

---

24 El art. 41.6 de la Ley 58/2003 dispone que los responsables tienen derecho de reembolso frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación civil, lo cual no deja de ser un eufemismo, ya que si la Hacienda pública no ha conseguido ejecutar el crédito del deudor principal, difícilmente lo conseguirá el responsable.

25 La Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de julio de 2010 declara que hay que excluir la necesidad de un expediente sancionador independiente, sin perjuicio de la defensa, que puede hacerse en el expediente de derivación, pues se trata de una responsabilidad por acto propio y distinto de la deuda tributaria, pero que requiere que la conducta infractora se haya imputado al deudor principal y la sanción también le haya sido impuesta.

del art. 131.5 de la Ley 230/1963 (actual art. 42.2 de la Ley 58/2003) no procedía conceder al responsable la posibilidad de impugnar las liquidaciones origen de la deuda exigida en el acuerdo de derivación. En definitiva, el responsable solidario que entorpezca la ejecución recaudatoria sólo está legitimado para impugnar el alcance global de la responsabilidad<sup>26</sup>, es decir, sólo podrá discutir los presupuestos de la responsabilidad y el alcance de la misma, cuyo límite será “el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria”; el resto de responsables pueden impugnar el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios. En ambos casos se puede vulnerar el derecho de defensa de los responsables e, incluso, producirse un enriquecimiento indebido de la Administración.

Con la entrada en vigor de la Ley orgánica 5/2010, el principio de personalidad tampoco se aplicará en la comisión de determinados delitos, extendiéndose la responsabilidad penal a las sociedades, en función del beneficio que hayan podido obtener por la comisión de los delitos cometidos por sus representantes legales, administradores o personas dependientes de los anteriores

Supongamos que una sociedad deja de ingresar determinados impuestos por haber contabilizado facturas falsas, regularizando la Inspección la correspondiente deuda –cuota e intereses de demora- e imponiendo sanciones muy graves<sup>27</sup>, dictándose por el inspector-jefe los acuerdos de liquidación contra el contribuyente y los oportunos actos de derivación de responsabilidad tributaria (LGT 174.2) contra el emisor de las mismas y un administrador, dirigiendo la Recaudación la acción de cobro simultáneamente contra los tres obligados tributarios que responden solidariamente de las citadas deudas y sanciones. Si el administrador ingresa y no impugna las actas del impuesto sobre sociedades, y el emisor impugna las actas del impuesto sobre el valor añadido, obteniendo una resolución favorable que anula la citada liquidación por no haber acreditado suficientemente la Inspección la falsedad de las facturas, como la liquidación del impuesto sobre sociedades es firme, no procede devolución alguna, produciéndose un enriquecimiento indebido de la Administración. Al respecto, hay que traer a colación el art. 124.4 del Reglamento general de recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, que dispone: “A efectos de lo dispuesto en el art. 174.5 de la Ley 58/2003, la resolución de un recurso o reclamación interpuesto contra un acuerdo de declaración de responsabilidad, en lo que dicha resolución se refiera a las liquidaciones a las que alcance el presupuesto de hecho, no afectará a aquellos obligados tributarios

26 En el expediente de derivación no estarán incluidas tales liquidaciones, lo que obligará a la Administración a inadmitir las alegaciones relativas a las mismas en el seno de dicho procedimiento.

27 El empleo de facturas falsas nunca es infracción leve; será grave cuando la incidencia sea igual o inferior al 10 por cien y muy grave cuando la incidencia de los documentos falsos represente un porcentaje superior al 10 por cien de la base de la sanción.

Quizá donde más vulneradas se vean las garantías del responsable sea en las limitaciones impuestas en el art. 174.5 de la Ley 58/2003 a los legitimados para impugnar el acuerdo de declaración de responsabilidad, pues podrían vulnerar su derecho a la tutela judicial efectiva

para los que las liquidaciones hubieran adquirido firmeza”.

Otro supuesto que cabe mencionar es la impugnación de las sanciones tributarias que, como sabemos, presenta ciertas ventajas e inconvenientes ya que, por una parte, se suspende automáticamente su ejecución sin necesidad de aportar garantías (LGT 161.2 y 212.3) y no se exigen intereses de demora por el tiempo transcurrido hasta la finalización del plazo de pago en periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa; por otra, se pierde la reducción del 25 por ciento (LGT 188.2) al interponer dicho recurso contra la liquidación o la sanción. Las preguntas que cabe formular, si seguimos con el ejemplo antes indicado, son las siguientes:

- ¿El responsable solidario puede prestar la conformidad a las actas de inspección para reducir la sanción en un 30 por cien? Solamente si suscribe el acta de conformidad, ya que el art. 187.1.d) de la Ley 58/2003, dispone que “en el procedimiento de inspección se aplicará este criterio de graduación cuando el obligado tributario suscriba un acta con acuerdo o un acta de conformidad<sup>28</sup>”; pero, en general, será el deudor principal quien suscriba las actas de inspección y la decisión que adopte, la conformidad o la disconformidad con la propuesta de inspección, vinculará a los responsables.
- ¿El responsable tiene derecho a la reducción del 25 por cien de la sanción si cumple los requisitos del art. 188.3 de la Ley 58/2003? Sí, ya que en este supuesto sólo se exige que se ingrese la sanción y que no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción.
- ¿Se puede exigir al responsable la sanción impugnada en tiempo y forma por el deudor principal? Dicha sanción estará suspendida, pero dicha suspensión sólo se concede al reclamante, sin que el efecto suspensivo pueda extenderse a los demás responsables, por lo que tenemos que distinguir entre responsabilidad solidaria y subsidiaria:
  - si la responsabilidad es solidaria, se podrá dirigir la acción de cobro a todos los responsables simultáneamente, con independencia de las acciones individuales que ejerciten tendentes a impugnar la sanción tributaria, sin posibilidad de extender la suspensión obtenida por uno de ellos a los demás.

28 Véase el art. 7.2 del Real Decreto 2063/2004.

- si la responsabilidad es subsidiaria, una vez declarado fallido el deudor principal, la acción de cobro se podrá dirigir contra el responsable subsidiario, quien deberá impugnar la sanción para que la Recaudación suspenda la ejecución de la acción de cobro en su persona.

Finalmente, hay que destacar que, excepto en los supuestos de sucesión en la actividad, es necesario que en los expedientes de derivación de responsabilidad, ya sea solidaria o subsidiaria, la Administración acredite, en todo caso y de forma fehaciente, tanto la culpa del deudor principal<sup>29</sup> como la del responsable, y ello con independencia del cumplimiento de los demás requisitos materiales y procedimentales propios de este tipo de expedientes. La jurisprudencia así lo ha entendido, si bien los supuestos que analizaremos más adelante, aunque se refieren a la responsabilidad subsidiaria, son plenamente aplicables a la solidaria.

## VII. La transmisión de las sanciones a los responsables subsidiarios

La Ley General Tributaria, en su art. 41.5 in fine, dispone que “la derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios”. Los responsables subsidiarios vienen relacionados en el apartado uno del art. 43 del citado cuerpo legal, y los que responden de la deuda tributaria y la sanción son los establecidos en las letras a), g) y h), de la citada disposición. El art. 176 de la Ley 58/2003 dispone: “Una vez declarados fallidos el deudor principal y, en su caso, los responsables solidarios, la Administración tributaria dictará acto de declaración de responsabilidad, que se notificará al responsable subsidiario”. Tradicionalmente, la responsabilidad subsidiaria –deuda tributaria y sanción– se ha derivado a los administradores<sup>30</sup>, ya que las letras g) y h) del precepto antes citado fueron añadidas por la Ley 36/2006, habiéndose dictado por los Tribunales multitud de Sentencias revisando los actos de derivación de dicha responsabilidad. De la Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de julio de 2010 podemos entresacar las siguientes notas: la responsabilidad subsidiaria no se extiende necesariamente a todo administrador, pues sólo se debe aplicar a aquéllos que por acción u omisión, dolosa o negligentemente, hayan posibilitado la comisión de la infracción por parte de la persona jurídica; cuando la infracción que se imputa a la persona jurídica deriva de una decisión colectiva, no incurre en responsabilidad aquél de los administradores que haya salvado expresamente el voto para evitar la extensión de responsabilidad o que no asista a la reunión en que se adopte la decisión con causa justificada; los administradores responsables serán quienes tuvieran esa condición al cometerse la infracción aunque posteriormente hubieran cesado en el cargo; la imputación de responsabilidad es consecuencia de los deberes normales en un gestor, siendo suficiente la concurrencia de mera negligencia; etc.

Vamos a analizar seguidamente dos Sentencias que enjuician la derivación de responsabilidad de los administradores: una, del Tribunal Supremo que vía recurso de casación, unifica la doctrina; otra,

29 Si el deudor principal no ha cometido ninguna infracción o, por ejemplo, habiendo dejado de ingresar se puede acoger a una interpretación razonable de la norma, no procede derivar la deuda. En el supuesto de actas de inspección, es imprescindible que el contribuyente haya incurrido en la infracción tipificada en el art. 191 de la Ley General Tributaria, para que sea posible la derivación a los responsables.

30 Los requisitos de dicha responsabilidad son: 1º, comisión de una infracción tributaria por la sociedad administrada; 2º, tener la condición de administrador al tiempo de cometerse la infracción; y 3º, existencia de una conducta ilícita por parte del administrador como tal en los términos señalados en el art. 43.1.a), reveladores de no haber puesto la necesaria diligencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas.

Excepto en los supuestos de sucesión en la actividad, es necesario que en los expedientes de derivación de responsabilidad, ya sea solidaria o subsidiaria, la Administración acredite, en todo caso y de forma fehaciente, tanto la culpa del deudor principal como la del responsable

la 85/2006 del Tribunal Constitucional que resuelve un recurso de amparo.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 2008 estima el recurso de casación para la unificación de doctrina anulando la Sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 30 de septiembre de 2003 que se decantaba por la responsabilidad objetiva de los administradores, frente a la responsabilidad subjetiva de las Sentencias de contraste. El supuesto de hecho analizado por el Tribunal Supremo, hace referencia a la responsabilidad subsidiaria del art. 40.1, párrafo 2, en la redacción dada por Ley 10/1985, concluyendo

que “la responsabilidad del administrador no puede entenderse en los supuestos de cese en la actividad de forma objetiva, ya que dicha responsabilidad no puede derivar sólo de la existencia de unas deudas tributarias, sino que la misma tiene su fundamento en la conducta al menos negligente del administrador que omite la diligencia precisa para poner a la sociedad en condición de cumplir las obligaciones tributarias pendientes y, en su caso, llevar a efecto la disolución y liquidación de la sociedad, haciéndose partícipe con la sociedad del incumplimiento de la obligación tributaria, debiendo predicarse la negligencia no respecto del cumplimiento de las obligaciones en el momento en que éstas surgen sino respecto de la conducta posterior”. Los motivos del fallo estimatorio -el voto discrepante del Magistrado Garzón Herrero se fundamenta en razones puramente procesales-, son los siguientes:

- La responsabilidad objetiva o sin culpa supondría la quiebra de un principio básico en las sociedades mercantiles, que es el de la separación de responsabilidad patrimonial entre las sociedades mercantiles y sus socios o administradores.
- Si el legislador hubiera querido introducir un tipo de responsable subsidiario sin ningún elemento que recogiese la violación de un deber así lo hubiera establecido de forma expresa, máxime teniendo en cuenta los diferentes supuestos anterior y posterior de responsabilidad contemplados en el art. 40.1, párrafo primero, y 40.2, que exigen un determinado comportamiento culposo de los administradores.
- La expresión «en todo caso» y el término «asimismo» con el que comienza el párrafo segundo son contradictorios, pudiendo ser interpretada esta contradicción no en el sentido de que establece una responsabilidad sin atender al elemento subjetivo, sino por contraposición al párrafo primero, que exige la existencia de una infracción cometida por la entidad.

El Tribunal Constitucional en Sentencia 85/2006, de 27 de marzo, otorga el amparo a varios administradores declarados responsables subsidiarios de las sanciones impuestas a la respectiva sociedad por infracciones tributarias cometidas en el periodo 1984-1986, afirmando que “en la medida en que la responsabilidad

derivada por la Administración tributaria a los recurrentes tiene un contenido punitivo, es evidente que, conforme a nuestra jurisprudencia, resultan aplicables las garantías materiales y procesales que se deducen de los arts 25.1 y 24.2, ambos de la Constitución”. Los argumentos de la referida Sentencia de 27 de marzo de 2006, los podemos resumir en los siguientes puntos:

- Respecto de la vulneración del art. 25.1 de la Constitución, el Tribunal Constitucional niega el amparo, pues el *petitum* de la demanda -aplicación retroactiva del art. 37.3 de la Ley General Tributaria en redacción dada por Ley 25/1995- queda extramuros del recurso de amparo, ya que el principio de retroactividad de la ley penal más favorable no se puede incluir en el principio de legalidad proclamado en el art. 25.1 antes citado.

- Respecto de la vulneración del art. 24.1 de la Constitución por indefensión, se admite el amparo, al haber vulnerado el Tribunal a *quo* el derecho a la tutela judicial efectiva, ya que el reclamante había alegado la caducidad del procedimiento de derivación de responsabilidad sin obtener respuesta adecuada a la referida alegación sustancial, expresamente formulada. El Tribunal Constitucional afirma: “Por lo que se refiere específicamente a la incongruencia omisiva o *ex silentio*, hemos venido señalando que ésta

tiene lugar cuando el órgano judicial deja sin contestar alguna de las cuestiones sometidas a su consideración por las partes, siempre que no quepa interpretar razonablemente el silencio judicial como una desestimación tácita cuya motivación pueda inducirse del conjunto de los razonamientos contenidos en la resolución. A estos efectos, este Tribunal ha venido distinguiendo entre las alegaciones aducidas por las partes para fundamentar sus pretensiones y las pretensiones en sí mismas consideradas, y hemos subrayado que, si bien respecto de las pretensiones la exigencia de congruencia es más rigurosa, no es necesaria una contestación explícita y pormenorizada a

El Tribunal Constitucional considera “que para la derivación de la responsabilidad prevista en el art. 40.1 de la Ley General Tributaria, la Administración soporta la carga de probar que la persona jurídica ha dejado de ingresar en plazo una determinada deuda tributaria, que dicha conducta está tipificada como infracción tributaria y se realizó culpablemente, que la sanción impuesta es la que la ley establece para el ilícito cometido y, en fin, que los administradores de la entidad a quienes se declara responsables subsidiarios han realizado alguno de los comportamientos ilícitos previstos en el citado art. 40 de la citada ley”.

todas y cada una de las alegaciones formuladas, pudiendo ser suficiente a los fines del art. 24.1 de la Constitución, en atención a las circunstancias particulares del caso, una respuesta global o genérica, aun cuando se omita una contestación singular a cada una de las alegaciones concretas no sustanciales”.

- Respecto de la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión, desde el momento en que se hace responsable a los recurrentes de las sanciones impuestas a una entidad por las infracciones consistentes en dejar de ingresar en plazo la deuda tributaria, cometidas por dicha sociedad cuando aquéllos eran sus administradores, es evidente -afirma la Sentencia 85/2006- que debe darse a estos últimos la posibilidad de manifestar lo que estimen conveniente acerca de, al menos, las siguientes cuestiones:
  - sobre si efectivamente la persona jurídica cometió las infracciones tributarias por las que fue sancionada, esto es, en el caso enjuiciado, si dejó de ingresar la cuota de varios tributos y, en el supuesto de que así fuese, si las omisiones se produjeron culpablemente o, por el contrario, concurría alguna causa de exclusión de la responsabilidad (LGT 77).
  - en caso de que la entidad hubiera cometido las infracciones tributarias, debe darse a los recurrentes la posibilidad de alegar acerca de cuáles son las sanciones que correspondía imponer por los ilícitos cometidos y, por ende, en la medida en que las sanciones se determinan en función de un porcentaje de la cuota tributaria dejada de ingresar, también en relación con la cuantía de las cuotas defraudadas.
  - sobre la pertinencia de la derivación de responsabilidad acordada o, lo que es igual, acerca de si se han producido las circunstancias y comportamientos que exige el art. 40 de la Ley General Tributaria para derivar la responsabilidad.
- Respecto del derecho de defensa, entiende el Tribunal Constitucional que no se vulnera el art. 24.2 de la Constitución por el mero hecho de que la Administración no aporte el expediente administrativo, si bien esta circunstancia, en el presente caso, provoca que la Sentencia de instancia no esté motivada suficientemente y, por tanto, se vulnere el derecho a la tutela judicial efectiva.

En definitiva, el Tribunal Constitucional considera “que para la derivación de la responsabilidad prevista en el art. 40.1 de la Ley General Tributaria, la Administración soporta la carga de probar que la persona jurídica ha dejado de ingresar en plazo una determinada deuda tributaria, que dicha conducta está tipificada como infracción tributaria y se realizó culpablemente, que la sanción impuesta es la que la ley establece para el ilícito cometido y, en fin, que los administradores de la entidad a quienes se declara responsables subsidiarios han realizado alguno de los comportamientos ilícitos previstos en el citado art. 40 de la citada ley”.

