

LA RESPONSABILIDAD DE LOS ADMINISTRADORES POR PARTICIPACIÓN EN ILÍCITOS TRIBUTARIOS¹

Pedro M. Herrera Molina

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario UCM.

Miembro de la AEDAF.

SUMARIO

1. PLANTEAMIENTO

- 1.1. *Consideraciones metodológicas*
- 1.2. *El núcleo del problema en el caso de los administradores de entidades que cometen infracciones tributarias*

2. DELIMITACIÓN CON OTROS SUPUESTOS DE RESPONSABILIDAD

- 2.1. *Consideraciones generales*
- 2.2. *Responsabilidad del administrador en cuanto causante o colaborador de las infracciones tributarias*
- 2.3. *Responsabilidades por alteraciones de la empresa*
- 2.4. *Regímenes especiales de responsabilidad tributaria de ciertos administradores*
- 2.5. *Responsabilidades establecidas por otras ramas del ordenamiento*

3. SUPUESTO DE HECHO

- 3.1. *Elemento material*
- 3.2. *Elemento subjetivo*

¹ Ponencia presentada al curso organizado por la Asociación Española de Asesores Fiscales en la Universidad Internacional Menéndez Pelayo sobre "El régimen jurídico de los administradores de sociedades" (Santander, 29 al 31 de agosto de 2001). Agradezco a don Antonio Durán-Sindreu Buxadé, Presidente de la AEDAF y a don Pedro León y Francia, Gerente, la amable invitación a participar en el curso. También deseo expresar mi gratitud, por sus valiosas observaciones, a la Profesora Arias Abellán, a doña María Ángeles Cascajero, a don Domingo Carbajo Vasco, a don Francisco Palacio Ruiz de Azagra, a don Alfredo J. Salas Rizo-Padrón, por las sugerentes ideas y materiales que me han facilitado. También estoy en deuda con el profesor Chico de la Cámara por las numerosas referencias jurisprudenciales que ha puesto a mi disposición y con doña Belén García Carretero, por haber revisado cuidadosamente las notas a pie de página de este trabajo.

4. EXTENSIÓN DE LA RESPONSABILIDAD

- 4.1. *Intereses de demora*
- 4.2. *Recargo de apremio*
- 4.3. *Recargos por cumplimiento extemporáneo fuera de plazo*
- 4.4. *Costas del procedimiento*
- 4.5. *Sanciones*

5. INCIDENCIA DE LA RESPONSABILIDAD

- 5.1. *Planteamiento*
- 5.2. *Relaciones entre el administrador responsable y la sociedad*
- 5.3. *Relaciones entre los administradores responsables*

6. CONSIDERACIONES DE POLÍTICA LEGISLATIVA

7. CONCLUSIONES

1. PLANTEAMIENTO

1 1. *Consideraciones metodológicas*

La responsabilidad tributaria por actos ilícitos presenta un complejo entramado de cuestiones teóricas y prácticas. La regulación inicial de la Ley General Tributaria resultaba poco operativa, principalmente por dificultades de prueba. La reforma operada por la Ley 10/1985 intenta superar este escollo rebajando al mínimo el nivel de culpabilidad exigido; al hacerlo así incurre en ciertos excesos que se intentan corregir por la Ley 25/1995. Sin embargo, esta última carece de un diseño claro sobre la figura del responsable provocando notables dudas interpretativas. El *Informe de la Comisión para la Reforma de la Ley General Tributaria* (2001) renuncia a propugnar una reforma radical de carácter unitario y propone diversas mejoras con una enfoque pragmático.

Si examinamos la doctrina administrativa -resoluciones del TEAC- y la jurisprudencia, nos encontramos con planteamientos contradictorios sobre cuestiones esenciales (extensión de la responsabilidad, criterios para resolver el concurso entre diversos supuestos de responsabilidad, grado de culpabilidad exigido).

Los estudiosos del Derecho financiero y tributario también han realizado esfuerzos muy importantes. La responsabilidad tributaria por actos ilícitos es una de las figuras mejor estudiadas de la parte general del Derecho Tributario y -sin embargo- no existe un consenso claro sobre sus elementos estructurales.

A nuestro juicio, esta situación hunde sus raíces en un problema de Teoría del Derecho: la doctrina no ha conseguido elaborar *un* concepto jurídico de responsabilidad, sino que se

enfrente a varios significados². Este carácter ambiguo del concepto de responsabilidad supone un lastre importante para los diversos sectores del ordenamiento y -en el ámbito del Derecho fiscal- dificulta enormemente una construcción cabal de la responsabilidad tributaria.

Esto es así porque *los diversos sentidos jurídicos del término "responsabilidad"* convergen en la figura de la responsabilidad tributaria. Siguiendo a SANZ ENCINAR cabe distinguir entre responsabilidad penal o sancionadora (*reproche jurídico* ante una conducta culpable que viola en ordenamiento)³; responsabilidad civil subjetiva (esta surge ante un acto antijurídico y culpable cuyas consecuencias dañosas han de ser *reparadas*)⁴; y responsabilidad objetiva (exige la indemnización de un daño a cargo de un sujeto, pese a que éste no haya incurrido en culpa o negligencia)⁵. Según el citado autor, la denominada "responsabilidad objetiva" no es una auténtica responsabilidad, sino una "relación entre situación de hecho y consecuencias jurídica que nada, o muy poco, tiene que ver con la responsabilidad"⁶. Los dos primeros tienen en común no sólo la existencia de un daño y un reproche jurídico, sino que en ambos existe una cierta finalidad preventiva.

Pues bien, el régimen de responsabilidad tributaria de los administradores integra elementos propios de la responsabilidad penal (responsabilidad de la sanción) y civil (responsabilidad de la obligación) a los que se suman ciertos ecos de responsabilidad objetiva.

1.2. El núcleo del problema en el caso de los administradores de entidades que cometen infracciones tributarias

A diferencia de lo que sucede en el orden penal, el ilícito tributario se imputa a la persona jurídica y no a los titulares de sus órganos (ex art. 77.3 LGT). Esta decisión de política legislativa se completa con otras normas que reducen el riesgo de impunidad de la persona física culpable de la infracción.

Pues bien, con arreglo al art. 133.1 LSA, "los Administradores responderán frente a la sociedad, frente a los accionistas y frente a los acreedores sociales del daño que causen por actos contrarios a la ley o a los estatutos o por los realizados sin la diligencia con la que deben desempeñar el cargo".

En principio, la comisión de infracciones tributarias manifiesta una falta de diligencia por parte de los administradores, pues la función principal de éstos radica en el *control* de la gestión societaria. Por tanto, la sociedad, previo acuerdo de la Junta General, podrá exigir la responsabilidad solidaria de los administradores por el importe de las sanciones tri-

² Así lo advierte A. SANZ ENCINAR, "El concepto jurídico de responsabilidad en la Teoría General del Derecho", *La responsabilidad en el Derecho* Ed. a cargo de F. PANTALEÓN), *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, 4, 2000, pág. 53.

³ A. SANZ ENCINAR, "El concepto...", cit., pág. 29.

⁴ A. SANZ ENCINAR, "El concepto...", cit., pág. 30.

⁵ A. SANZ ENCINAR, "El concepto...", cit., pág. 31.

⁶ A. SANZ ENCINAR, "El concepto...", cit., pág. 51.

butarias (134.1 LSA). Parece razonable que la Administración disponga de un mecanismo para utilizar su autotutela ejecutiva frente a los administradores cuando no haya podido cobrarse el importe de la sanción tributaria por la insolvencia de la sociedad.

Además, la existencia de una infracción tributaria pone en peligro la satisfacción del crédito tributario. Esta situación justifica que se adopten garantías especiales en un sentido amplio del término.

El artículo 40.1 LGT intenta responder a ambos fines con un contenido complejo, sancionador y garantista⁷: “serán responsables *subsidiariamente* de las infracciones tributarias simples y de la totalidad de la deuda tributaria en los casos de *infracciones graves cometidas por las personas jurídicas*, los administradores de las mismas que no realizaren los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, consintieren el incumplimiento por quienes de ellos dependan o adoptaren acuerdos que hicieran posibles tales infracciones...”.

En las próximas líneas desarrollaremos este planteamiento, centrándonos en los aspectos *sustantivos* de la responsabilidad correspondiente a los administradores de sociedades en funcionamiento. Prescindiremos, en cambio, de las cuestiones formales -derivación de responsabilidad- que no resulten indispensables para el hilo argumental.

2. DELIMITACIÓN CON OTROS SUPUESTOS DE RESPONSABILIDAD

2.1. Consideraciones generales

El régimen vigente de responsabilidad tributaria de los administradores ha recibido dos críticas –un tanto contradictorias- en cuanto a su ámbito subjetivo de aplicación:

a) Algunos autores consideran que la responsabilidad *subsidiaria* constituye una excepción al régimen de responsabilidad *solidaria* de los causantes de infracciones tributarias (art. 38.1)⁸. A primera vista, se trata de un privilegio de difícil justificación,

⁷ Sostiene una tesis distinta D. CARBAJO VASCO. A su juicio, “el presupuesto de hecho de esta responsabilidad es el acto ilícito, en consecuencia, esta responsabilidad no cumple ninguna función de garantía y, por tanto, no pueden aplicársele subsidiariamente las normas civiles sobre las fianzas, sino toda la normativa sobre infracciones y sanciones tributarias” (“La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles. Análisis del artículo 40.1 de la Ley General Tributaria”, *CT*, 76, 1995, pág. 73). Estamos de acuerdo en que la responsabilidad regulada por el art. 40.1 respecto de la sociedad en funcionamiento tiene un componente sancionador innegable. Ahora bien, a nuestro juicio también está presente una función de garantía en el presupuesto de hecho de la norma (la comisión de una infracción hace surgir una situación de peligro sobre la satisfacción del crédito tributario) y en su consecuencia jurídica (la responsabilidad no sólo abarca las sanciones, sino la totalidad de la deuda). La única excepción se encuentra en el caso de las infracciones simples.

⁸ Cfr. F. PÉREZ ROYO, *Los delitos e infracciones en materia tributaria*, IEF, Madrid, 1986, pág. 297; J. ZORNOZA PÉREZ, *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del Derecho sancionador)*, Civitas, Madrid, 1992, pág. 197; F.J. MARTÍN FERNÁNDEZ, “Los socios y administradores ante las deudas tributarias de una sociedad: estado de la cuestión”, en *CT*, 79, 1996, pág. 105, con citas de otros autores.

pues el deber de diligencia de los administradores es superior al de los demás ciudadanos.

b) En cambio, otro sector de opinión critica la excesiva dureza del régimen frente a la imposibilidad práctica de que los administradores controlen de modo efectivo el cumplimiento de las obligaciones tributarias, gestión que suele encomendarse al personal especializado⁹.

Estas críticas no son infundadas, pero muestran también algunas debilidades que exigen un análisis detallado. Para ello debemos ocuparnos de la delimitación entre el régimen de responsabilidad previsto en el art. 40.1 para los administradores de *sociedades en funcionamiento*¹⁰ y otros supuestos de responsabilidad que podrían afectar a los administradores.

Por motivos didácticos agruparemos las diversas hipótesis en cuatro bloques: causantes o colaboradores en una infracción; supuestos de alteraciones empresariales (cese, liquidación, transmisión); regímenes especiales de responsabilidad tributaria de los administradores (sociedades transparentes, operaciones societarias); y responsabilidades establecidas por otras ramas del ordenamiento (responsabilidad mercantil y responsabilidad civil derivada de delito fiscal).

2.2. Responsabilidad del administrador en cuanto causante o colaborador de las infracciones tributarias

2.2.1. Concurrencia de responsabilidades

a) Planteamiento

El art. 40.1 LGT advierte que la responsabilidad en él prevista “no afectará a lo establecido en otros supuestos de responsabilidad en la legislación tributaria en vigor” (redacción establecida por Ley 10/1985). Podría pensarse, por tanto, que este régimen de responsabilidad es compatible con la responsabilidad solidaria del causante y colaborador en infracciones tributarias ajenas (art. 38 LGT).

La clave está en determinar si la primacía del art. 38 dejaría sin sentido –en todo o en parte– el mandato del art. 40.1. Si así fuera debería concluirse que el régimen de responsabilidad subsidiaria impide considerar a los administradores responsables solidarios del art. 38.

Pues bien, los administradores de la sociedad responden en los casos de que: a) no realizaren los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento

⁹ Este es, en líneas generales, el planteamiento de la Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria *Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 2001, pág. 77.

¹⁰ Tomamos esta expresión de F.J. MARTÍN FERNÁNDEZ, “Los socios...”, cit., pág. 104, aunque entendemos que este régimen de responsabilidad puede aplicarse también a las entidades que han cesado en su actividad: en estos casos se aplicará el régimen general de responsabilidad de los administradores o el específico previsto para el caso del cese de actividad según se haya cometido o no una infracción.

de las obligaciones infringidas, b) consintieren en su incumplimiento por quienes de ellos dependan, o c) *adoptaren acuerdos que hicieran posibles tales infracciones*.

A nuestro juicio, el último supuesto contempla a los administradores como cooperadores necesarios de la infracción; es decir, como causantes o colaboradores *en el sentido del art. 38 LGT*. En cambio, la mera omisión de la diligencia debida [a)]¹¹ y la *culpa in vigilando* [b)] no son fácilmente reconducibles al art. 38 LGT¹².

b) Antecedentes legales

Es importante comparar la redacción vigente de ambos preceptos (establecida por la Ley 10/1985) con el texto original de la Ley 230/1963. En efecto, el principal argumento sobre la primacía del art. 40.1 se basa en la inutilidad de este último -o de alguno de sus supuestos- si el art. 38 resultase aplicable a los administradores. Ahora bien, tal razonamiento perdería fuerza si la situación actual fuese consecuencia de un mero acarreo normativo en la vigente redacción del art. 40.1.

Pues bien, la redacción inicial de ambos preceptos era la siguiente:

- “Responderán solidariamente de las *obligaciones tributarias* todas las personas que dolosamente sean causantes, o de igual modo colaboren de manera directa y principal con el sujeto pasivo en las infracciones tributarias calificadas de defraudación, aun cuando no les afectaren directamente las respectivas obligaciones” (art. 38).

- “Serán responsables subsidiariamente de las *infracciones simples de omisión y de defraudación* cometidas por las personas jurídicas, los administradores de las mismas que por mala fe o negligencia grave no realizasen los actos necesarios que fueran de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, consintiesen el incumplimiento por quienes de ellos dependan o adoptasen acuerdos que hicieran posibles tales infracciones. En ningún caso podrá ser exigida la indicada responsabilidad a los administradores que no asistan a la reunión o que salvaran expresamente su voto en los acuerdos de que se trate. Lo previsto en este precepto no afectará a lo establecido en otros supuestos de responsabilidad en la legislación tributaria en vigor (art. 40.1).

Podría pensarse que en la redacción inicial –más próxima a la Ordenanza Tributaria Alemana- también existía una superposición parcial entre ambos preceptos: el art. 38 exigía *dolo* y una *colaboración directa y principal*. El art. 40 sólo requería *negligencia grave* y una intervención indirecta (*culpa in vigilando*), pero contemplaba también de

¹¹ Suponiendo que este inciso se identifique con la falta de diligencia debida (en este sentido se pronuncian C. LETE ACHIRICA, *La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles*, Civitas, Madrid, 2000, pág. 74 y A. NAVARRO FAURE, “La responsabilidad tributaria de los administradores de las empresas”, *RTT*, 52, 2001, pág. 90. No obstante, debe reconocerse que los términos literales en que está redactado este supuesto (*omisión de actos necesarios de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones infringidas*), no excluyen una omisión directa y dolosa.

¹² D. CARBAJO VASCO señala que “el administrador puede tener una intervención activa en la comisión de la infracción; de hecho, la propia redacción del art. 40.1. 1er párrafo de la LGT, permite discernir una graduación en la responsabilidad, pues parece más activa la intervención y, por tanto, hay un mayor dolo en la expresión cuando *adoptaren acuerdos que hicieran posibles tales infracciones* que en la actitud puramente pasiva de *consintieran en el cumplimiento por quienes de ellos dependan* (“La responsabilidad...”, cit., pág. 74).

modo expreso supuestos dolosos (“omisiones de defraudación” cometidas con “mala fe”) en los que el administrador desplegaba una colaboración directa y principal en la infracción (adopción *con mala fe* del *acuerdo que hiciera posible* la infracción). En estos últimos casos la hipótesis del art. 40.1 (precepto especial) se encontraba lógicamente comprendida en el 38 (precepto general).

Ciertamente, cabía sostener que las consecuencias jurídicas de ambos preceptos operaban en planos distintos, permitiendo su concurrencia: la redacción original de la Ley General Tributaria ya contemplaba las “sanciones pecuniarias” como un componente de la “deuda tributaria” [art. 58.2.e)]. Pues bien, el art. 37 señalaba que la ley podía “declarar responsables de la deuda tributaria, junto a los sujetos pasivos, a otras personas, solidaria o subsidiariamente”, mientras que el 38 sólo se refería a las “obligaciones tributarias” (no a la “deuda”) y el 40 únicamente contemplaba las “sanciones”. Podría entenderse, por tanto, que la concurrencia de responsabilidades –solidaria de la obligación y subsidiaria de la sanción– sólo se producía en los casos de intervención directa y dolosa del administrador, mientras que en los casos de negligencia sólo podría exigirse la responsabilidad subsidiaria de las sanciones. Sin embargo, esta interpretación no prosperó: con arreglo al art. 10.3 del antiguo RGR (D. 3154/1968), la solidaridad alcanzaba “tanto a la cuota como a los restantes conceptos citados en el artículo 58 de la Ley General Tributaria y, en su caso, a las costas del procedimiento de apremio”.

c) Propuesta interpretativa de concurrencia parcial

A nuestro juicio –se trata de una opinión minoritaria– la reforma operada por la Ley 10/1985 *rebaja en un grado* el nivel de culpabilidad que determina los supuestos de responsabilidad (en el 38 se desciende del dolo a la negligencia grave y en el 40 de la negligencia grave a la simple negligencia)¹³ y extiende a toda la “deuda tributaria” (sanciones incluidas) la responsabilidad prevista para los administradores de la sociedad en funcionamiento. Ahora bien, al menos tras la Ley 25/1995, cabe sostener que la responsabilidad del art. 38 *no* se extiende a las sanciones (*vid. infra* epígrafe II.2.B). Por tanto, pensamos que sí tiene sentido la concurrencia entre ambos preceptos interpretada del siguiente modo:

- Los administradores que hayan obrado con dolo o negligencia grave responderán *solidariamente* de la obligación tributaria (art. 38.1) y *subsidiariamente* de la sanción (art. 40.1).

- Los administradores que hayan actuado con simple negligencia responderán *subsidiariamente* de la obligación tributaria y la sanción.

¹³ No obstante, la STC 76/1990, FJ 4º B) considera que “la responsabilidad solidaria allí prevista [art. 38 LGT] se mueve en el marco establecido con carácter general para los ilícitos tributarios por el artículo 77.1 que gira en torno al principio de culpabilidad. Una interpretación sistemática de ambos preceptos permite concluir que también en los casos de responsabilidad solidaria se requiere la concurrencia de dolo o culpa *aunque sea leve*”. Asume esta idea F.J. MARTÍN JIMÉNEZ (“La responsabilidad tributaria en la Ley General Tributaria: supuestos”, en *IF*, 42, 2000, pág. 14). Pensamos, sin embargo, que los términos “causante o colaborador” llevan implícito el dolo o al menos la negligencia grave que se requiere para participar activamente en la infracción ajena.

Aunque se entendiera –como hace el tribunal constitucional– que el art. 38 sólo exige mera negligencia, podría llegarse a una conclusión semejante por otra vía, considerando que el art. 38 exige un *grado de participación* mayor que la mera omisión del deber de vigilancia a la que se refiere uno de los supuestos previstos en el art. 40.1 LGT.

d) Doctrina administrativa

Según algunas resoluciones del TEAC, el régimen del art. 38.1 prevalece sobre el del 40.1 cuando el administrador sea *causante o colaborador* de la infracción. Esta postura encuentra cierto respaldo en una importante doctrina minoritaria según la cual el art. 38.1 prima cuando la actuación de los administradores presente una especial culpabilidad y determine directamente la infracción¹⁴. La solución adoptada por el TEAC no coincide exactamente con la que aquí se mantiene, pues el Tribunal Económico-Administrativo extiende a las sanciones la responsabilidad solidaria del art. 38, pero este punto no resulta relevante, pues el tribunal aplica la normativa anterior a la Ley 25/1995.

- La *Resolución de 19 de diciembre de 1996*¹⁵, se refiere a un supuesto en que un socio y miembro del Consejo de Administración “no solamente conoció de forma pasiva los acuerdos constitutivos de la infracción, sino que intervino en ellos en la forma que se refleja en las actas de la sociedad, aprobó el balance del que se derivaron las actas de Inspección y era tan plenamente consciente de las consecuencias jurídicas de los acuerdos que rehusó confirmar la delegación de poderes en el Presidente e insistió en ello hasta percibir las cantidades que se le adjudicaron, sin cerciorarse de si efectivamente la entidad había regularizado su situación tributaria ni de la forma en que lo hizo, de modo absolutamente insuficiente; después tampoco expresó su rechazo a las irregularidades que denuncia ahora en la redacción y aprobación de las actas y su incorporación al libro en que éstas se recogen y sí consta, en cambio, su participación en la aprobación del balance” (FJ 1º). El TEAC concluye que estos hechos demuestran su “colaboración” en la infracción. Debe tenerse en cuenta que en este caso se acordó enajenar parte del local social (...) por una cifra mínima de 65.000.000 de pesetas, “pero con la condición de que el valor de escritura no exceda de los 20.000.000” (i!).

- La *Resolución de 10 de julio de 1996*¹⁶, se refiere a un caso más complejo: el Presidente del Consejo de Administración cumplimentaba y firmaba las declaraciones, pero no las ingresaba. Los demás consejeros, sospechando la comisión de diversas irregularidades requieren sin éxito la convocatoria del Consejo de Administración (que coincidía con la Junta General, al ser todos los socios miembros del Consejo). Pues bien, a juicio del TEAC, “no es clara la existencia de responsabilidad subsidiaria en los recurrentes, porque no existe un nexo causal entre aquéllos y el incumplimiento de los deberes fiscales, y porque para establecerla, teniendo en cuenta los hechos relatados y probados, sería preciso exigirles una diligencia superior a la normal; la segunda, que la conducta de la Administración al desconocer el cambio de domicilio de la sociedad, y sus consiguientes actuaciones, no puede estimarse como correcta; la tercera, que tampoco lo es pasar por alto el más que probable encaje de la actuación de [el presidente del Consejo] en el artículo 38 de la Ley General Tributaria, porque, como firmante de unas declaraciones que

¹⁴ D. CARBAJO VASCO considera *evidente* que en caso de conflicto, el art. 38.1 “ha de primar sobre el art. 40.1 de la LGT, de forma tal que si se produce su presupuesto de hecho, no puede invocarse el art. 40.1 de la LGT (“La responsabilidad...”, cit., pág. 75).

¹⁵ *Normacef Fiscal*.

¹⁶ JT, 1996/1229.

luego no ingresaba, fue el causante personal y directo de una infracción tributaria, en términos necesarios, siendo lógico suponer que con su conducta pretendía enmascarar tal hecho frente a sus socios. Esta circunstancia tiene especial importancia porque no es posible derivar la responsabilidad subsidiaria, habiendo un responsable solidario, sin antes dirigirse contra él" (FJ 3º).

En cambio, la *Resolución de 30 de noviembre de 1994*¹⁷ considera que el Administrador Gerente es un mero responsable subsidiario, aunque el Consejo de Administración nunca actuara como tal, y en ningún momento ejerciera las facultades que le conferían la escritura de constitución y los estatutos.

La Resolución de 19 de octubre de 2000¹⁸ se ocupa de un caso en el que se había condenado por delito fiscal a uno de los administradores (aquél que tenía a su cargo la gestión de los asuntos contables, tributarios y fiscales de la sociedad según el nombramiento de cargos y otorgamiento de poderes efectuados por acuerdo elevado a escritura pública). Sin embargo, la denuncia de la Inspección había incluido también otras deudas que por su cuantía –según el tribunal penal– no tenían la consideración de delito fiscal. Estas últimas se exigen posteriormente por la Administración Tributaria a otro de los Consejeros como responsable subsidiario.

El TEAC estima que esta forma de proceder es correcta y da por supuesta la existencia de negligencia en el responsable subsidiario. A nuestro juicio hubiera sido preferible proceder en primer término contra el administrador condenado como *responsable solidario de la deuda*. En cuanto a la responsabilidad subsidiaria exigible a los demás administradores, no debería presumirse su culpabilidad (a diferencia de lo que sucede en el ámbito mercantil), pues está en juego la exigencia de sanciones cuyo pago no va a poder repetirse frente a la sociedad. La responsabilidad deberá probarse con la audiencia del interesado y justificarse en el acto de derivación de responsabilidad. De todos modos, debe reconocerse que el régimen actual no es coherente con la separación del procedimiento sancionador impuesto por la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente¹⁹.

Existe, además, un argumento adicional que aconsejaría declarar responsable solidario al administrador que haya actuado con especial culpabilidad: evitar la diferencia de trato (para él y para los demás consejeros) frente al caso de que se declare responsable solidario a un experto fiscal ajeno al consejo de administración. Esta postura exige

¹⁷ JT, 1994/1633

¹⁸ *Normacef Fiscal*.

¹⁹ NAVARRO FAURE advierte que "la exigencia de sanciones permite al responsable al amparo del art. 35 de la LDGC de 1998, suspender automáticamente y sin caución la ejecutoriedad de las mismas previa a su impugnación. El expediente de derivación de responsabilidad podrá continuarse sólo por el resto de la deuda, hasta que se confirme, ya que es presupuesto de la responsabilidad". En opinión de esta autora, "si lo que se discute es la comisión de la infracción no podrá exigirse la responsabilidad hasta tanto en cuanto ésta se confirme, ya que es presupuesto de la responsabilidad. Por lo tanto, hasta que no concluye el procedimiento sancionador separado del procedimiento inspector no podrá derivarse la responsabilidad (A. NAVARRO FAURE, "La responsabilidad...", cit., pág. 95).

ría examinar a fondo el grado de culpabilidad de cada consejero antes de proceder a la correspondiente declaración de responsabilidad.

En efecto, en el caso de que el causante o colaborador en la infracción no tenga la condición de administrador (por ejemplo, el director del gabinete fiscal), aquél asumirá la condición de responsable *solidario* (ex art. 38.1 LGT). De este modo, deberá procederse contra él antes de acudir a los administradores como responsables subsidiarios. Insistimos en que resulta coherente admitir la misma solución en el caso de que uno de los administradores haya obrado con dolo o culpa grave en la comisión de la infracción societaria.

2.2.2. La responsabilidad subsidiaria de los “administradores de sociedades en funcionamiento” no tiene carácter privilegiado

Un importante sector de la doctrina afirma que la responsabilidad del causante y del colaborador en la infracción (art. 38 LGT) abarca las sanciones²⁰. Esta tesis se opone al tenor literal del art. 37.3 LGT (“la responsabilidad alcanzará la totalidad de la deuda tributaria, con excepción de las sanciones”), pero se basa en la conducta culpable del causante o colaborador.

No podemos extendernos ahora en este punto, pero pensamos que el régimen del art. 38 no se extiende a las sanciones, pues de otro modo se lesionaría el principio de personalidad de la pena, *pese a que el citado precepto exija la participación culpable en la infracción*²¹. Es cierto que el causante debe ser sancionado, pero el método adecuado no es hacerle responsable de una sanción impuesta a otro sujeto, sino sancionarlo individualmente. De lo contrario aparecen problemas irresolubles en torno a los criterios de graduación de la sanción y al sujeto que debe soportarla definitivamente²² (si tiene acción de regreso, el responsable quedará impune; si no la tiene, será el infractor principal el que disfrute de impunidad; y si la acción de regreso se limita a una parte de la sanción, esta reducirá su impacto individual en fun-

²⁰ C. PALAO TABOADA, “Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (III)”, *RCT*, 158, 1996, pág. 8; F. PÉREZ ROYO y A. AGUALLO AVILÉS, “Comentarios a la reforma de la LGT”, Aranzadi, Pamplona, 1996, pág. 100; A.M. DELGADO GARCÍA, “El alcance de la responsabilidad tributaria: una cuestión abierta”, *REDF*, 106, 2000, pág. 231.

²¹ Suscribimos la postura de J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, “La participación del asesor fiscal en la comisión de infracciones tributarias”, en la obra colectiva “El ejercicio de las funciones del asesor fiscal en el ordenamiento tributario español”, AEDAF, Madrid, 1998 (colección *Monografías*, núm. 13), pág. 38.

²² “Si dejamos de lado la notoria injusticia que supone establecer un castigo único de imposible graduación ante los diversos grados de participación en la comisión de la infracción y nos fijamos únicamente en la cuestión del derecho de regreso que puede o no tener el responsable veremos que no hay soluciones satisfactorias” (L. M. ALONSO GONZÁLEZ - A. DURÁN-SINDREU BUXADÉ, “Responsabilidad tributaria y sucesión en las deudas tributarias”, en la obra colectiva, *XXII Congreso de Asesores Fiscales. El ciudadano ante la Hacienda Pública. Presente y Futuro*, AEDAF, Madrid, 1999, pág. 406).

ción del número de infractores)²³. De todos modos no es precisa ninguna interpretación *correctiva* para llegar a esta conclusión: el art. 37 establece como regla general la exclusión de las sanciones y el 38 no las menciona (a diferencia de lo que sucede con otros preceptos, como el art. 40.1 LGT y el 77 LIS).

Es más, el propio Tribunal Supremo, en una sentencia que ha pasado un tanto inadvertida (30 de enero de 1999)²⁴, señala que el texto actual del art. 37.3 LGT (Ley 25/1995, de 20 de julio), impide exigir las sanciones a los responsables solidarios que hayan participado en infracciones tributarias ajenas (con expresa referencia al art. 38.1 LGT).

En cambio, el art. 40.1 extiende literalmente la responsabilidad a las sanciones. Es cierto que esta interpretación también se ha discutido por un cualificado sector de la doctrina²⁵, pero –además del argumento literal– la tesis que aquí se sostiene responde a la lógica de que los verdaderos culpables no deben eludir la sanción (aunque no resuelve bien el problema en el caso de que la sanción se prorratee mediante la acción de regreso entre varios responsables subsidiarios).

De este modo, *desde el punto de vista del Derecho sancionador* el art. 40.1 no establece un régimen privilegiado, sino un régimen *más severo* cuya justificación técnica radica en la configuración de la sociedad como sujeto infractor. Ello no impide criticar la inexistencia de sanciones específicas para los “causantes o colaboradores” del art. 38.1. En realidad, esta es la postura del *Informe para la Reforma de la LGT*: no se plantea modificar esencialmente el ámbito objetivo de responsabilidad de los administradores²⁶, pero sí recomienda tipificar específicamente como infracciones los supuestos del art. 38.1.

Es cierto que el régimen del art. 40.1 es más laxo en lo que se refiere a la garantía del crédito tributario, pero la diferencia puede estar justificada por la fácil identificación de los administradores –(con la consiguiente posibilidad de establecer medidas cautelares con anterioridad a la declaración de fallido a través de la vía prevista en el art.

²³ Por ello no resultan convincentes las afirmaciones de la STC 76/1990 (relativas a la Ley 10/1985) cuando afirma que “no es trasladable al ámbito de las infracciones administrativas la interdicción constitucional de la responsabilidad solidaria en el ámbito del Derecho Penal, puesto que no es lo mismo responder solidariamente cuando lo que está en juego es la libertad personal –en la medida en que la pena consista en la privación de dicha libertad– que hacerlo a través del pago de una cierta suma de dinero en la que se concreta la sanción tributaria, siempre prorrateable *a posteriori* entre los distintos responsables individuales” [FJ 4º B)]. Posteriormente, la STC 146/1994 declaró la nulidad del artículo 7.2 de la Ley 20/1989 en la medida en que extendía la responsabilidad solidaria de los miembros de la unidad familiar a las sanciones.

²⁴ RJ 1999/1965.

²⁵ F. PÉREZ ROYO, *Derecho financiero y tributario, parte general*, 11ª ed., Civitas, Madrid, 2001, págs. 151 y 156.

²⁶ *Informe...*, cit., pág. 77.

37.5 LGT²⁷- frente a las dificultades que presenta desenmascarar a los causantes o colaboradores del art. 40. Además, según la interpretación que aquí se sostiene la conducta dolosa de los administradores puede dar lugar a una responsabilidad *solidaria* de la obligación concurrente con la responsabilidad subsidiaria de las sanciones.

2.3. Responsabilidades por alteraciones de la empresa

Por motivos didácticos agruparemos en este epígrafe tres situaciones que responden a situaciones jurídicas muy distintas pero que tienen en común una alteración de la empresa, derivada del cese de actividades, de la liquidación o relativa a la adquisición por un tercero.

2.3.1. Cese de actividad

La responsabilidad de los administradores por cese de actividad social no requiere comisión de una infracción, aunque -según una cualificada opinión²⁸- sí se exige negligencia por parte de los administradores²⁹. Por tanto, una vez producido el cese de actividades entra en juego un supuesto de hecho de responsabilidad tributaria que no se vincula a la comisión de infracciones societarias y que -en lógica correspondencia- no abarca las sanciones (la ley se refiere a "las obligaciones tributarias pendientes").

El problema práctico para decidir si procede aplicar uno u otro régimen radica en la imprecisión del instante en que se produce el cese. Como señala la RTEAC de 24 de septiembre de 1999, "es imposible, por regla general, fijar un momento concreto del cese en la actividad, al ser una situación puramente fáctica no concretada necesariamente en un dato formal indubitado", aunque puede presumirse que "la falta de presentación de declaraciones tributarias de todo tipo e impuesto (no sólo de declaraciones-liquidaciones) acredita tal cese", aunque se presenten alegaciones o recursos frente a la Administración tributaria. La simple inercia del tráfico comercial puede mantener un nivel mínimo de actuaciones que no es incompatible con el cese de actividad a efectos de la exigencia de responsabilidad (RTEAC de 30 de enero de 1998, JT 336)³⁰.

²⁷ Cfr. F.J. MARTÍN FERNÁNDEZ, "Los socios...", cit., pág. 105. Cfr. también D. CARBAJO VASCO, "La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles. Análisis del artículo 40.1 de la Ley General Tributaria", CT, 76, 1995, pág. 72. Cfr. también RTEAC de 13 de marzo de 1998 (JT 1998/659).

²⁸ Cfr. M.D. ARIAS ABELLÁN, "Modificaciones a la Ley General Tributaria en la regulación jurídica del responsable", REDF, 47-48, 1985, pág. 428; J. MARTÍN FERNÁNDEZ, "Los socios...", cit., pág. 107.

²⁹ STSJ Murcia de 7 de mayo de 1998 y RTEAC 28 de octubre de 1998, 24 de septiembre de 1999 (JT 1765) y 12 de mayo de 1999, que rectifican la doctrina anterior (RTEAC de 22 de febrero de 1995 y 12 de junio de 1997). En favor de la responsabilidad objetiva se pronuncia la STSJ de la Rioja de 13 de noviembre de 1998 (cit. por F.J. MARTÍN JIMÉNEZ, "La responsabilidad...", cit., pág. 46).

³⁰ Cfr. *Memento Práctico Francis Lefebvre Fiscal*, Madrid, 2001, mrg. 8640.

La SAN de 8 de octubre de 1998³¹ parece afirmar que la responsabilidad por actos ilícitos sólo es posible en el caso de que la sociedad continúe en funcionamiento³². Por nuestra parte pensamos que el cese de actividades no excluye el régimen de responsabilidad por infracciones (en el caso de que se hayan cometido)³³. El texto de la ley no ofrece ningún elemento en contra de esta interpretación (“*asimismo*, serán responsables”) y no existen motivos de justicia para dar un trato de favor al administrador de la sociedad inactiva cuando éste determina la comisión de infracciones tributarias a cargo de la sociedad.

2.3.2. Liquidación social

La SAN de 8 de octubre de 1998 parece indicar, de modo un tanto confuso, que cuando la persona jurídica ha cesado en su actividad debe aplicarse el régimen previsto en el art. 89.4 LGT: “en el caso de sociedades o entidades disueltas y liquidadas, sus obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los socios o partícipes en el capital, que responderán de ellas solidariamente y hasta el límite del valor de la cuota de liquidación social que se les hubiere adjudicado”, de donde deduce que no es posible la derivación de responsabilidad por infracciones y sanciones tributarias.

La terminología que utiliza la Audiencia Nacional es cuestionable, pues el art. 40.1 utiliza el término “cese de actividad” en un sentido bien distinto de la liquidación social.

Por su parte, la SAN de 16 de diciembre de 1999³⁴ utiliza de nuevo parte de esta argumentación al aplicar análogamente a la liquidación social (art. 89.4 LGT) la extinción de las sanciones por fallecimiento del infractor (art. 89.3)³⁵, de modo que tales sanciones no pueden exigirse a los socios. A esta conclusión podía haberse llegado por otra vía, argumentando que el art. 89.4 LGT solo permite exigir a los socios las *obligaciones* tributarias, término que no abarca las sanciones³⁶.

A nuestro juicio, las consecuencias de esta regulación no son del todo justas, aunque sí ventajosas para los administradores: ya que éstos son responsables *subsidiarios*, la extinción de las sanciones por la liquidación de la sociedad impedirá dirigirse contra

³¹ JT, 1998/1591.

³² No obstante, la sentencia es un tanto confusa. A. NAVARRO FAURE la interpreta en el sentido de que la responsabilidad por cese “no alcanza a las sanciones salvo que los administradores hayan participado en el ilícito” (“La responsabilidad...”, cit., pág. 94). En el mismo sentido se ha pronunciado la RTEAC de 24 e septiembre de 1999 (JT 1765).

³³ Seguimos en este punto a J.J. ZORNOZA PÉREZ, *El sistema...*, cit., pág. 200.

³⁴ *Normacef Fiscal*.

³⁵ Las deficiencias de este último precepto han sido puestas de manifiesto por el maestro F. SAINZ DE BUJANDA, “La transmisión a los socios de las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades disueltas y liquidadas”, *REDF*, 70, 1991, págs. 153 y ss. A juicio de F.J. MARTÍN FERNÁNDEZ estamos ante una “sucesión *sui generis*, ya que no se contempla por el Derecho común y sólo tiene vigencia a efectos tributarios” (“Los socios...”, cit., pág. 110).

³⁶ Cfr. F.J. MARTÍN FERNÁNDEZ y la bibliografía por el citada (“Los socios...”, cit., pág. 110).

ellos. *De lege ferenda* la mejor solución estaría en tipificar de modo independiente las infracciones de los administradores.

2.3.3. Transmisión de la empresa

La RTEAC de 25 de octubre de 1999 entendía que la responsabilidad por sucesión en la actividad (art. 72 LGT) no operaba con carácter preferente a la exigencia de responsabilidad subsidiaria. Este planteamiento resulta sorprendente si se tiene en cuenta que el TEAC sostenía el carácter solidario de medida prevista en el art. 72.

Tras anularse el art. 13.3, párrafo segundo del RGR (solidaridad en la transmisión de empresa) por la STS de 15 de julio de 2000³⁷ parece claro que la responsabilidad del art. 72 no prevalece sobre la del 40.1. No obstante, el *Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria* recomienda atribuir la condición de responsable “principal o solidario” al adquirente de empresas³⁸, de modo que volvería a plantearse la cuestión.

Debemos apuntar también que, en la práctica administrativa, el art. 72 se utiliza como instrumento para evitar que el sujeto pasivo eluda la deuda tributaria y las sanciones transmitiendo la explotación a una persona interpuesta que en realidad es una mera máscara del transmitente. No obstante, pensamos que el art. 72 no constituye un instrumento adecuado para dicha finalidad.

2.4. Regímenes especiales de responsabilidad tributaria de ciertos administradores

2.4.1. Agrupaciones de interés económico

La Ley 12/1991, de Agrupaciones de Interés Económico establecía la responsabilidad solidaria de los administradores respecto de los socios no residentes (arts. 27 y 30.4). Estos preceptos han quedado derogados desde el 1 de enero de 1996 por la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades.

2.4.2. Sociedades transparentes

Por su parte, el art. 77. LIS establece que “las sociedades transparentes deberán mantener o convertir en nominativos los valores representativos de las participaciones en su capital. La falta de cumplimiento de este requisito tendrá la consideración de infracción tributaria *simple*, sancionable con multa de 25.000 a 1.000.000 de pesetas, por cada período impositivo en que se haya dado el incumplimiento, de la que serán responsables solidarios los administradores de la sociedad, salvo los que hayan propuesto

³⁷ RJ 2000/7273.

³⁸ Cfr. *Informe...*, cit., pág. 77.

³⁹ Precepto desarrollado por el art. 63 del RD 828/1995, de 29 de mayo de 1995, por el que se aprueba el Reglamento del ITP-AJD.

expresamente las medidas necesarias para dar cumplimiento a lo previsto en el párrafo anterior, sin que hubiesen sido aceptadas por los restantes”.

Este precepto presenta dos peculiaridades respecto del régimen general de la responsabilidad por infracciones simples: la responsabilidad tiene carácter solidario, y no opera la exoneración de responsabilidad para los ausentes prevista en el art. 77.4.c).

La norma tiene un fundamento puramente sancionador, por lo que hubiera sido preferible establecer la sanción directa de los administradores.

2.4.3. Operaciones societarias

Finalmente, nos referiremos al art. 24 del TR-ITPAJD (RDL 1/1993), declara “subsidiariamente responsables del pago del impuesto [sobre operaciones societarias] en la constitución, aumento y reducción de capital social, fusión, escisión, aportaciones de los socios para reponer pérdidas, disolución y traslado de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de sociedades, los promotores, administradores, o liquidadores de las mismas que hayan intervenido en el acto jurídico sujeto al impuesto, siempre que se hubieran hecho cargo del capital aportado o hubiesen entregado los bienes”³⁹.

El fundamento legal de este precepto se encuentra en el art. 14 de la Ley 32/1980. La especialidad parece estar en el carácter objetivo de la responsabilidad⁴⁰, que, por tanto, no abarcará las sanciones. En el caso de que se haya cometido una infracción mediante culpa de los administradores se aplicará el régimen del art. 40.1, párrafo primero.

2.5. Responsabilidades establecidas por otras ramas del ordenamiento

2.5.1. Responsabilidad mercantil

El art. 135 LSA se refiere expresamente a “las acciones de indemnización que puedan corresponder a los socios y a terceros por actos de los administradores que lesionen directamente los intereses de aquéllos”. Se trata de una responsabilidad extracontractual por acción u omisión que tiene su fundamento último en el art. 1902 CC. Los terceros perjudicados pueden acudir a esta vía o la reclamación frente a la sociedad, aunque no pueden percibir una doble indemnización. Si la sociedad paga podrá recuperar el importe mediante la acción social de responsabilidad⁴¹.

⁴⁰ En sentido crítico se pronuncia S. MAURICIO SUBIRANA: “el presupuesto lícito que en la actualidad caracteriza al responsable tributario en las operaciones societarias configuradas en el TR para las distintas fases de la empresa debe modificarse en aras a introducir criterios de culpabilidad” (“La responsabilidad tributaria en las operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales”, en *RTT*, 47, 1999, pág. 107).

⁴¹ G. ESTEBAN VELASCO, Voz “Responsabilidad civil de los administradores”, en *Enciclopedia Jurídica Básica*, vol. IV, Civitas, Madrid, 1995, pág. 5916.

Este cauce es más exigente para los administradores que el previsto en el art. 40.1 LGT, pues no tiene naturaleza subsidiaria. Además en el ámbito de las sociedades mercantiles no basta con la mera ausencia a la reunión o el voto en contra para salvar la responsabilidad. El art. 133.2 exige probar que “no habiendo intervenido en [la] adopción y ejecución del [acto o acuerdo lesivo], desconocían su existencia o, conociéndola, hicieron todo lo conveniente para evitar el daño o, al menos, se opusieron expresamente a aquél. La doctrina considera que este precepto ratifica la responsabilidad de los ausentes⁴² y -en opinión de algún autor- para que el administrador demuestre su falta de culpa “no parece que sea suficiente el mero voto en contra, si no va acompañado de una oposición específica expresada por cualquier medio (requisito mínimo) y, en su caso, de la adopción de las medidas a su alcance (variables según las circunstancias del caso: negarse a la ejecución; impugnar el acuerdo, informar a instancias superiores) para evitar la causación del daño. En el caso de que hubiera conocido el acto o acuerdo dañoso debe probar que hizo lo conveniente para evitar el daño o, al menos, que se opuso expresamente”⁴³.

Pues bien, a juicio de la RTEAC de 16 de diciembre de 1998⁴⁴, la Administración no puede utilizar su autotutela ejecutiva para derivar la responsabilidad sobre los administradores en virtud de las normas mercantiles, pues tal facultad corresponde a la jurisdicción civil. Suscribimos plenamente esta tesis, pues la mayor severidad del mecanismo civil se justifica en su declaración y ejecución por los tribunales integrados en el poder judicial. No obstante, la TSJ de Navarra de 20 de enero de 2000 (JT 266) admite implícitamente la posibilidad de acudir a la vía del art. 262.5 LSA para exigir la responsabilidad tributaria⁴⁵.

La coordinación entre la diligencia exigida en el ámbito mercantil y en el tributario es también importante para determinar si en todo caso podrá exigir la sociedad a los administradores el importe de la sanción satisfecha por aquella. Es cierto que la ley mercantil no menciona expresamente la “simple negligencia”. Sin embargo, no parece posible considerar que las normas tributarias exijan a la generalidad de los ciudadanos un grado de diligencia superior a la que debe asumir “un ordenado empresario y de un

⁴² J.M. GARRETA SUCH, *La responsabilidad civil, fiscal y penal de los administradores de las sociedades*, 3ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 116; C. LETE ACHIRICA, *La responsabilidad...*, cit., pág. 138.

⁴³ G. ESTEBAN VELASCO, “Responsabilidad...”, cit., pág. 5914.

⁴⁴ *Normacef Fiscal*.

⁴⁵ Según este precepto, “responderán solidariamente de las obligaciones sociales los administradores que incumplan la obligación de convocar en el plazo de dos meses la Junta General, para que adopte, en su caso, el acuerdo de disolución o que no soliciten la disolución judicial de la sociedad en el plazo de dos meses a contar desde la fecha prevista para la celebración de la Junta, cuando ésta no se haya constituido, o desde el día de la Junta, cuando el acuerdo hubiera sido contrario a la disolución”. Un análisis detallado de esta norma se encuentra en la obra de D. RODRÍGUEZ RUIZ DE VILLA y M. I. HUERTA VIESCA, *La responsabilidad de los Administradores en las Sociedades de Capital*, 3ª ed., Aranzadi, Pamplona, 1997, págs. 51 y ss.

representante leal" (art. 107.1 LSA). Es más, en algún punto concreto -decisiones lesivas adoptadas por el órgano social- la Ley General Tributaria adopta expresamente una postura menos exigente que la normativa mercantil: el art. 77.4.c) LGT exonera a quienes hubiesen "salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se tomó la misma", mientras que la LSA exige probar que "no habiendo intervenido en su adopción y ejecución, desconocían su existencia o, conociéndola, hicieron todo lo conveniente para evitar el daño o, al menos, se opusieron expresamente a aquél".

Como argumento suplementario puede señalarse que la LSA de 1951 sólo contemplaba la responsabilidad de los administradores "por malicia, abuso de facultades o negligencia grave" (art. 79), mientras que la vigente redacción se refiere al daño que causen "por actos contrarios a la Ley o a los estatutos o por los realizados sin la diligencia con la que deben desempeñar el cargo". A juicio de J.M. GARRETA SUCH, "la diferencia con la nueva redacción es extraordinaria (...) bajo la nueva redacción los administradores responderán del daño causado por *la simple negligencia* en el desarrollo de su cargo"⁴⁶.

2.5.2. Responsabilidad civil por delito fiscal

En el caso de delito fiscal la jurisprudencia entiende que el tribunal penal debe fijar la responsabilidad civil a cargo del condenado por delito fiscal, lo que supone la responsabilidad directa de los administradores y sólo subsidiaria de la sociedad⁴⁷. Como sintetiza FALCÓN Y TELLA, dicha jurisprudencia "puede a primera vista parecer coherente con lo previsto en el Código Penal, según el cual la ejecución de un hecho descrito como delito obliga a reparar los perjuicios causados (art. 109), asumiendo dicha responsabilidad civil derivada del delito la persona que resulte criminalmente responsable (art. 116.1), es decir, la persona física que actúe de hecho o de derecho por la sociedad; mientras que, de acuerdo con el art. 120, la persona jurídica es en principio un mero responsable subsidiario. Pero, más allá de las apariencias, resulta difícilmente aceptable este traslado automático de las categorías penales generales a los delitos contra la Hacienda Pública y en especial al delito fiscal (...) pues si bien en la mayoría de los ilícitos la responsabilidad civil nace del delito, en el delito fiscal la obligación de reparar no nace del hecho punible, sino que este último consiste precisamente en defraudar una deuda preexistente, nacida de un hecho distinto y anterior: el hecho imponible"⁴⁸.

⁴⁶ J.M. GARRETA SUCH, *La responsabilidad...*, cit., pág. 111.

⁴⁷ SSTs de 30 de enero de 1991 (RJA 469), 9 de febrero de 1991 (RJA 5210), y 3 de diciembre de 1991 (RJA 8964), cit. por P. CHICO DE LA CÁMARA, "El delito fiscal en el ámbito de la imposición sobre la renta de las personas jurídicas no debe alterar las posiciones jurídico-subjetivas del tributo", QF, 11, 1998, pág. 15.

⁴⁸ R. FALCÓN Y TELLA, "Consideraciones críticas sobre la exigencia en el proceso penal de la deuda tributaria: la necesidad de respetar lo previsto en el art. 66.2 RGIT y en los arts. 9 y 10 LOPJ", QF, 11, 1998, pág. 5.

Esta situación resulta claramente injusta, incoherente con el régimen tributario de responsabilidad por actos ilícitos, e incluso puede resultar perniciosa para los intereses de la Hacienda Pública. El profesor FALCÓN propone una interpretación alternativa, según la cual, tras la condena penal, la Administración debería liquidar la deuda basándose en los hechos probados penalmente (art. 66.2 RGIT en relación con los arts. 9 y 10 LOPJ)⁴⁹.

Ahora bien, ante la situación actual sería conveniente una reforma. Como sostiene CHICO DE LA CÁMARA, se trataría de señalar claramente la responsabilidad directa del ente social sobre "...los elementos que forman parte de la acción civil y que tienen por objeto la reparación del daño causado (arts. 112, 115 y 116 CP), es decir, "la cuota tributaria defraudada y los intereses de demora"⁵⁰. Todo ello sin perjuicio de la posible responsabilidad solidaria derivada del art. 38 LGT⁵¹.

3. SUPUESTO DE HECHO

El supuesto de hecho de la responsabilidad está integrado por un elemento material (comisión de una infracción por la entidad), y un elemento subjetivo (culpa o negligencia de los administradores).

3.1. *Elemento material*

El elemento material está constituido por la comisión de una infracción por parte de la sociedad. CARBAJO VASCO cita como ejemplos típicos la "ausencia de presentación de declaraciones tributarias"; la "ausencia de llevanza de contabilidad o su llevanza con anomalías sustanciales en contabilidad"; la presentación de declaraciones falsas o inexactas o incompletas, coincidiendo o no con la contabilidad; y "las discrepancias con la Administración, sin que se fundamenten en una diferencia de criterio razonable"⁵².

La infracción puede ser simple o grave. Algún Tribunal Superior de Justicia ha entendido que la referencia a las infracciones simples ha quedado derogado tácitamente por el art. 37.1 tras la reforma de 1995 ("la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria con excepción de las sanciones")⁵³, dado que en tal caso la responsabilidad se limitaría a la sanción y el art. 37.3 excluye la responsabilidad de las sanciones.

⁴⁹ Cfr. R. FALCÓN Y TELLA, "Consideraciones críticas...", cit., pág. 10.

⁵⁰ P. CHICO DE LA CÁMARA, "El delito fiscal...", cit., pág. 19.

⁵¹ Cfr. R. FALCÓN Y TELLA, "Consideraciones críticas...", cit., pág. 5.

⁵² D. CARBAJO VASCO, "La responsabilidad...", cit., pág. 75.

⁵³ Cfr. la STSJ de Murcia de 13 de julio de 1998, cit., por J. ÁLVAREZ MARTINEZ "La exigibilidad de las sanciones tributarias en vía de responsabilidad, a los administradores de las personas jurídicas (una reflexión acerca del art. 40.1, párrafo primero, de la LGT)", *RTT*, 47, 1999, pág. 29. Cfr. también A. CAYÓN GALIARDO ("Presentación", *RTT*, 46, 1999, págs. 13-14 y D. GONZÁLEZ ORTIZ, "Responsabilidad tributaria y sanciones", *JT*, 5, 1999, págs. 27-28.

No compartimos tal argumentación, pues una norma general y posterior no deroga a otra especial y -además- dada la íntima conexión sistemática entre el art. 37 y el 40 resultaría extraño que el legislador hubiese mantenido la responsabilidad de las sanciones en el art. 40.1 si hubiese deseado suprimirla. Como veremos al analizar la extensión de la responsabilidad, la tramitación parlamentaria de la ley no ofrece elementos concluyentes en sentido contrario.

Además, hemos indicado que la doble inclusión de elementos garantistas y sancionadores en el art. 40 es coherente con la consideración de las personas jurídicas como sujetos infractores.

Así, la Resolución de 24 de septiembre de 1999⁵⁴ considera que no procede la declaración de responsabilidad subsidiaria “cuando en la actuación inspectora desarrollada con la sociedad se puso de manifiesto que la contabilidad se llevaba debidamente legalizada, sin que la Inspección hiciese constar omisión o anomalía alguna, que las declaraciones se presentaron y que no se regularizan omisiones u ocultaciones, sino diferencias en la calificación, sin constar si se trataba de una interpretación razonable de la norma, por todo lo cual, al apreciarse que no existe infracción, desaparece el fundamento de la derivación de responsabilidad al amparo del primer párrafo del art. 40.1 LGT”, sin perjuicio de que sea posible la responsabilidad de los administradores por el cese de actividad.

3.2. Elemento subjetivo

3.2.1. Condición de administrador

El art. 40.1 LGT no precisa el concepto de administrador. En principio, la condición de administrador corresponde a *todos* los miembros del Consejo de Administración, aunque existan consejeros delegados a quienes se les atribuya la gestión efectiva. Los demás directivos de la empresa tendrán el carácter de administradores en cuanto los estatutos les atribuyan facultades decisorias sobre la gestión.

En alguna ocasión el Tribunal Económico Administrativo ha considerado que es administrador quien “efectivamente ejerza la gestión” y “lleve la dirección de la sociedad” (RTEAC de 22 de febrero de 1995)⁵⁵.

No obstante, a juicio de F.J. MARTÍN FERNÁNDEZ, “debemos acudir a las normas especiales que regulan la materia”, es decir, los arts. 123 y ss. LSA por lo que se refiere a las sociedades anónimas y los arts. 57 y ss. LSRL en cuanto a las sociedades de res-

⁵⁴ JT 2000/1239

⁵⁵ JT 1995/464, cit. por F. J. MARTÍN JIMÉNEZ, (“La responsabilidad...” cit., pág. 32), quien suscribe tal idea. En defensa de un concepto no formalista de administrador se pronuncia también A. NAVARRO FAURE, “La responsabilidad...”, *RTT*, 52, 2001, pág. 89.

ponsabilidad limitada”⁵⁶. En opinión de este autor “si la Ley hubiera querido referirse a otro tipo de personas –gerentes, apoderados, etc.- hubiera utilizado un término diverso o los hubiera definido expresamente. Esta es la doctrina que se ha impuesto en el seno del TEAC, si bien con el efecto paradójico de que el Tribunal Central considera posible la aplicación de la responsabilidad solidaria a cargo del administrador de hecho en virtud del art. 38.1 LGT.⁵⁷

Reconociendo lo polémico de esta cuestión nos inclinamos por considerar que el término empleado por el art. 40 debería interpretarse en sentido amplio. El art. 23 LGT señala que “en tanto no se definan por el ordenamiento tributario, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda. Es decir, el sentido definido por otras ramas del ordenamiento no prevalece de modo automático, sino que debe atenderse a “los criterios admitidos en Derecho”, entre los que prevalece la *finalidad* de la norma. El establecimiento de un régimen especial para las responsabilidades tributarias con una finalidad no sólo garantista sino sancionadora hace pensar que el término *administrador* debe interpretarse en un sentido más amplio que atienda la verdadera capacidad de decisión. Por tanto, puede sostenerse que existe una remisión implícita al *administrador de hecho o de derecho* mencionado en los arts. 31, 290, 293, 294 y 295 del Código Penal⁵⁸. Es más, en el propio

⁵⁶ F.J. MARTÍN FERNÁNDEZ, “Los socios...”, cit., pág. 104.

⁵⁷ Según la RTEAC de 26 de abril de 2001, (JT 885), “Para enervar, a través de la teoría del administrador de hecho, esta interpretación primaria y básica del término administrador a que obligan el artículo 39.1 de la Ley General Tributaria y el 3.1 del Código Civil (...) no puede ser suficiente la apreciación de (...) que tanto la iniciativa de creación de la sociedad como el diseño de su actuación económica pertenecen al reclamante en exclusiva, siendo la sociedad y sus socios unos simples ejecutores de operaciones planificadas y realizadas en el extranjero. Pero en el plano estrictamente jurídico, una cosa es que las infracciones tributarias cometidas lo hayan sido como resultantes de la actividad extrasocietaria del reclamante y otra que ello le confiera sin más la condición de administrador a los efectos del artículo 40.1 de la Ley General Tributaria. En este punto la reclamación debe ser estimada” (FJ 2º). Ahora bien, según el Tribunal “el expediente permite deducir que se está verosíblemente en presencia de infracciones tributarias graves, cometidas por la sociedad en cuestión y que son consecuencia de la actividad desempeñada por quien probadamente realizaba operaciones mercantiles cuya responsabilidad imputaba a la sociedad pero de las que era directamente causante. Ello podría suponer, de conformidad en el artículo 38.1 de la Ley General Tributaria, la responsabilidad solidaria del reclamante en las infracciones tributarias recogidas en las Actas de inspección (...) y así debe declararse, enmendando al órgano de gestión la tramitación de un nuevo expediente relativo a la posible declaración de responsabilidad solidaria...” (FJ 3º). A juicio de C. LOZANO “que en la vía de recurso interpuesto por el afectado se alcance transmutación del tipo y supuesto de responsabilidad –máxime sin haberle sometido la cuestión para alegaciones- (...) parece clara vulneración de la prohibición de reformatio in peius” (C. LOZANO SERRANO, “¿Incurre en *reformatio in peius* la declaración de oficio por el TEAC de responsabilidad solidaria al impugnarse por el interesado la declaración administrativa de responsabilidad subsidiaria?”, JT, § 31 *in fine*, 2001). La cuestión no sería tan clara si se admitiese que la responsabilidad prevista en el art. 38.1 no abarca las sanciones.

⁵⁸ En palabras de F.J. MARTÍN JIMÉNEZ, “el primer supuesto de responsabilidad del art. 40.1 parece suponer la traslación peculiar al ámbito tributario del artículo 31 del CP”, según el cual “el que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurran en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura del delito o falta requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre” (“La responsa-

ámbito mercantil se ha defendido la responsabilidad de los administradores de hecho, si bien —a juicio de J.M. GARRETA SUCH— dicha responsabilidad no se basa automáticamente en los arts. 133-134 LSA, sino “por la vía de los efectos de la apariencia jurídica en el Derecho Mercantil, el principio de la buena fe y, especialmente, la concurrencia de culpas del daño producido”⁵⁹. El *Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria* recomendó considerar administradores “no sólo a los de derecho, que podrían ser personas interpuestas para eludir la responsabilidad, sino también a los de hecho, lo que exige una investigación adicional para averiguar quienes sean éstos”⁶⁰.

Naturalmente la condición de administrador debe concurrir en el instante en que se comete la infracción por parte de la persona jurídica (RTEAC de 10 de octubre de 1996)⁶¹. En el caso de que se haya producido la inscripción registral del nombramiento no basta con que éste haya caducado⁶², sin embargo, es posible probar que los datos del registro ya no corresponden a la realidad (RTEAC 24 de octubre de 1996 y 25 de febrero de 1998)⁶³.

3.2.2. Culpa o negligencia

a) Incumplimiento del deber de diligencia personal de todos los administradores

a') Aspectos generales

Es preciso que los administradores “no realizaren los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, consintieren el incumplimiento por quienes de ellos dependan o adoptaren acuerdos que hicieran posibles tales infracciones”. Entendemos que la ley establece una gradación de la culpabilidad requerida para incurrir en cada uno de estos supuestos.

El primer supuesto —la omisión de *los actos necesarios de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones*— parece responder al incumplimiento del deber de diligencia impuesto a los administradores⁶⁴.

bilidad...” cit., pág. 37). No obstante, este autor entiende que la responsabilidad no se extiende a las sanciones). I. MERINO JARA define el concepto penal de administrador como “cualquier persona, física o jurídica (en este caso, ha de volver a plantearse el problema de la individualización de responsabilidades personales), que directamente o por representación, por delegación o apoderamiento ejerce efectivamente las funciones de gestión de la sociedad; y, por lo que respecta al delito fiscal, en el ámbito del cumplimiento de las obligaciones tributarias de la empresa” (I. MERINO JARA, “Responsabilidad penal por delito fiscal en el seno de sociedades (I)”, *QF*, 13, 1998, pág. 15).

⁵⁹ J.M. GARRETA SUCH, *La responsabilidad...*, cit., pág. 123.

⁶⁰ *Informe...*, cit., pág. 181.

⁶¹ Cit. por A. NAVARRO FAURE, “Responsabilidad...”, cit., pág. 90.

⁶² RTEAC de 15 de abril de 1988 y SAN de 19 de junio de 1998, cit. por F.J. MARTÍN JIMÉNEZ, “La responsabilidad...”, cit., pág. 32.

⁶³ JT 1996/1637, cit. por A. NAVARRO FAURE, “Responsabilidad...”, cit., pág. 90.

⁶⁴ Seguimos a A. NAVARRO FAURE, “Responsabilidad...”, cit., pág. 90.

En el ámbito mercantil se entiende que el art. 133.2 LSA “tiene la virtualidad de presumir la culpa en el caso de administración plural, bastando a quienes ejercen la acción alegar el incumplimiento de las obligaciones que conciernen a los administradores en relación con el acto o acuerdo y el daño causado, debiendo demostrar el administrador demandado la falta de culpa”⁶⁵.

En materia tributaria parece seguirse una *práctica* semejante, aunque la doctrina administrativa y la jurisprudencia no afirma de modo expreso una inversión en la carga de la prueba. Así, por ejemplo, la Sentencia de 11 de marzo de 1998, del TSJ de Extremadura⁶⁶ aprecia requisito de conducta ilícita del administrador ya que en algunos de los ejercicios regularizados no se presentó la declaración, y en otros se hizo con un volumen de operaciones inferior al comprobado, sin que la inexistencia de acuerdos al efecto tenga ninguna trascendencia. Ya hemos visto también como el TEAC aprecia la culpa de todos los administradores aunque el Consejo de Administración no se reuniera (RTEAC de 30 de noviembre de 1994) y la gestión fiscal se hubiese confiado expresamente a uno de los administradores (RTEAC de 19 de octubre de 2000)⁶⁷.

Entendemos que esta forma de proceder no es correcta, *desde el momento que la responsabilidad abarca las sanciones sin que sea posible repetirlas frente a la sociedad* (no sólo por las circunstancias fácticas que acompañan la declaración de fallido, sino por la responsabilidad mercantil de los administradores); de otro modo se lesionaría el principio constitucional de presunción de inocencia. La propia Audiencia Nacional consideraba que “aunque el trámite de audiencia no es exigido por el RGR y la Ley 30/1992 no es aplicable en estos supuestos, no significa que el procedimiento quede al margen de los principios y garantías constitucionales (...) si bien la ausencia del trámite de audiencia no es un vicio esencial cuando la responsabilidad se refiere a la cuota e intereses sí lo es respecto a la sanción” (Sentencia de 16 de diciembre de 1999).

Por tanto, *deberá probarse la culpabilidad de cada uno de los administradores responsables*, aunque sea en grado de simple negligencia⁶⁸. El art. 77.4 LGT considera que se ha puesto la diligencia necesaria “cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma”. Sin embargo, este precepto no constituye una definición exhaustiva de los casos en que se ha actuado di-

⁶⁵ G. ESTEBAN VELASCO, “Responsabilidad...”, cit., pág. 5914. En parecidos términos se pronuncia J.M. GARRETA SUCH, *La responsabilidad...*, cit., pág. 123.

⁶⁶ JT 1998/376.

⁶⁷ Sin embargo, a juicio de D. CARBAJO VASCO, “el TEAC ha venido exigiendo, además, que se pruebe o se fundamente la conducta negligente del administrador que da lugar a tal ilícito, conforme a lo establecido en los artículos 127 y 133 del LSA” (“La responsabilidad...”, cit., pág. 76).

⁶⁸ A juicio de C. LETE ACHIRICA, corresponderá a la Administración tributaria “la carga de la prueba, debiendo acreditar los órganos de la Administración el consentimiento de los administradores de las sociedades mercantiles al incumplimiento de obligaciones tributarias por parte de quienes dependan de aquéllos en las citadas sociedades” (*La responsabilidad...*, cit., pág. 112).

ligentemente. La diligencia de los administradores deberá valorarse a la luz de sus obligaciones legales y estatutarias⁶⁹.

b') Atribuciones específicas de funciones de gestión tributaria en los estatutos

El *Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria* recomienda interpretar el vigente art. 40.1 en el sentido de que “el administrador sería responsable siempre que no realice los actos necesarios de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas según el contenido de los Estatutos sociales. De este modo puede determinarse si, entre las funciones atribuidas por la sociedad al administrador, éste se reserva la *incumbencia* del cumplimiento de las obligaciones tributarias o si, por el contrario, ésta se desplaza a otros sujetos. Defender esta posibilidad conduciría, obviamente, a una reformulación de este supuesto de responsabilidad que permitiera su extensión a tales sujetos carentes de la condición de administradores”⁷⁰.

Se trata de una propuesta muy atractiva: la responsabilidad recaería sólo sobre el auténtico culpable. Sin embargo, es de sospechar que las grandes compañías se precipitarían a reformar sus estatutos exonerando de responsabilidad a los administradores y descargando ésta sobre alguno de los empleados o colaboradores externos. Desde luego, esto no impediría que el Consejo controlara los aspectos fiscales de la sociedad, aunque ninguno de los consejeros asumiese específicamente esta función en los estatutos. Debe tenerse en cuenta que el *Informe Olivencia* considera el “control de la actividad de gestión y evaluación de los directivos” como una facultad indelegable del Consejo⁷¹. Además, en los casos de mayor trascendencia las actuaciones fiscales de la sociedad dependen de la estrategia adoptada por las operaciones mercantiles. En todo caso, esta propuesta no eliminaría la culpa *in vigilando* de los administradores.

A nuestro juicio, la solución más prudente estaría en limitar la responsabilidad tributaria de los administradores a los supuestos de *dolo o negligencia grave*, como hacía la Ley hasta la reforma de 1985. De este modo, las obligaciones estatutarias tendrían mayor incidencia sobre el régimen de la responsabilidad, pero sin llegar al extremo de la impunidad absoluta.

La existencia de atribuciones específicas en los estatutos o de delegaciones realizadas por los administradores no excluye automáticamente la responsabilidad de estos últimos, pero la matiza. Aunque sea el órgano delegado –y no los demás administrado-

⁶⁹ Cfr. C. LETE ACHIRICA, *La responsabilidad...*, cit., pág. 85.

⁷⁰ *Informe...*, cit., pág. 78. La mención expresa como responsables de las personas a quienes se atribuya la *incumbencia* de los asuntos fiscales podría parecer superflua a la vista del vigente art. 38.1, pero debe recordarse que el *Informe* propone la supresión del citado precepto (pág. 77).

⁷¹ “Informe de la Comisión Especial para el Estudio de un Código Ético de los Consejos de Administración de las Sociedades: el Gobierno de las Sociedades Cotizadas”, reproducido en la obra colectiva coordinada por G. ESTEBAN VELASCO, *El Gobierno de las Sociedades Cotizadas*, Marcial Pons - Garrigues & Andersen, Madrid - Barcelona, 2000, pág. 213.

res- quien adopte el acuerdo que haga posible la infracción, los demás consejeros pueden haber incurrido en *culpa in vigilando*. En este caso deberá examinarse si desarrollaron su labor de supervisión y control con la diligencia debida⁷².

b) Culpa in vigilando

Lógicamente la diligencia exigida para las labores de supervisión y control no puede ser tan rigurosa como la que se exige a la persona que tiene específicamente encomendada la gestión tributaria, pues si el supervisor tuviera que controlar todos los extremos de la labor realizada por la persona delegada, la delegación de funciones carecería de sentido. La determinación de grado de culpabilidad dependerá esencialmente del volumen y complejidad de la gestión tributaria y del carácter más o menos patente de las irregularidades cometidas. Desde luego, la responsabilidad resultará inexistente cuando conste que los administradores han sido engañados con medios cuyo descubrimiento hubiera exigido una diligencia extraordinaria, o cuando las infracciones sean de tal naturaleza que su descubrimiento por los administradores hubiese exigido una labor de supervisión desproporcionada⁷³.

c) Dolo o negligencia grave

La ley también determina la responsabilidad del administrador cuando *adoptaren acuerdos que hicieran posibles las infracciones*. A nuestro juicio este supuesto implica un especial grado de culpabilidad, pues de otro modo quedaría englobado en el genérico incumplimiento del deber de diligencia tributaria. A diferencia de la doctrina mayoritaria, entendemos que la peculiaridad de este supuesto está en su compatibilidad con el art. 38 LGT (responsabilidad del causante o colaborador en infracciones tributarias ajenas), de modo que el administrador responderá solidariamente de la obligación tributaria (cuota e intereses de demora) y subsidiariamente de las sanciones.

El art. 77.4 LGT establece que “las acciones u omisiones tipificadas en las Leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria...” c) cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se tomó la misma”. Este precepto no parece estar pensando tanto en el

⁷² A juicio de C. LETE ACHIRICA, “si el consejo de administración delega todas o algunas de sus facultades, o si dicha delegación aparece prevista en los estatutos sociales mediante la designación de una comisión ejecutiva y/o de uno o varios consejeros delegados, no parece haber duda de la relación de dependencia orgánica de los órganos delegados respecto del consejo de administración, depositario de las facultades de administración en general de la sociedad. Esta dependencia se pone en relación por parte del legislador tributario con la aquiescencia por parte de los administradores respecto de lo actuado por sus dependientes. De forma que, cuando los actos u operaciones que realicen los órganos delegados sean constitutivos de una infracción tributaria, los administradores de la sociedad (modalidad consejo de administración) serían responsables frente a la Administración tributaria, a pesar de que las infracciones sean imputables a la sociedad actuante a través de los órganos reseñados” (*La responsabilidad...*, cit., pág. 143).

⁷³ En un sentido semejante se pronuncia I. MERINO JARA con relación a la responsabilidad penal por delito fiscal [I. MERINO JARA, “Responsabilidad penal por delito fiscal en el seno de sociedades (II)”, QF, 14, 1998, págs. 11-12].

sujeto infractor como en los responsables (de hecho el texto procede del antiguo art. 40.1 LGT). Ya sabemos que esta regla contrasta con el rigor del art. 133.2 LSA.

Aunque el art. 77.4.c) LGT se sitúe sistemáticamente dentro del régimen de las *infracciones* tributarias (Capítulo VI del Título II), no cabe duda de su aplicación a los administradores responsables. Esto se deduce tanto de las características del supuesto exonerador –de difícil concurrencia en los sujetos infractores– como del origen del precepto, procedente del antiguo artículo 40.1 (responsabilidad subsidiaria de los administradores).

Sin embargo, la exoneración se limita al caso de que la infracción derive *de una decisión colectiva* y no se proyecta a los supuestos genéricos de negligencia o culpa in vigilando. Es decir, la mera *falta de reuniones del órgano colectivo* no exonera de responsabilidad (RTEAC de 19 de diciembre de 1996)⁷⁴.

Es más, podría sostenerse que la virtualidad del art. 77.4.c) se limita a excluir la responsabilidad solidaria (art. 38.1) que –a nuestro juicio– concurre en el caso de acuerdos adoptados mediante dolo o negligencia grave que hagan posible la infracción de la sociedad. Esta interpretación resultaría coherente con el especial grado de culpabilidad que parece precisa para que se produzca la citada concurrencia.

4. EXTENSIÓN DE LA RESPONSABILIDAD

La responsabilidad subsidiaria abarca las sanciones, en el caso de las infracciones tributarias simples y “la totalidad de la deuda tributaria” en el supuesto de las graves. Desde luego la responsabilidad abarca la cuota y los recargos legalmente exigibles sobre las cuotas o las bases. Veamos qué sucede con los demás componentes de la deuda.

4.1. *Intereses de demora*

Por lo que se refiere a los intereses de demora generados antes de que se otorgue al responsable un nuevo período voluntario, la cuestión es polémica. Entendemos razonable exigir intereses de demora en el caso de los administradores responsables de una infracción: el supuesto de hecho de su responsabilidad está constituido por una situación de riesgo –la infracción– que ellos mismos han originado por culpa o negligencia. Con arreglo al art. 1902 CC, “el que por acción u omisión causa daño a otro, intervi-

⁷⁴ JT, 1996/1756.

⁷⁵ Cfr. D. CARBAJO VASCO, “La responsabilidad...”, cit., pág. 68. La STC de 76/1990, citada por este autor en apoyo de su tesis reconoce también una cierta finalidad disuasoria (no sancionadora) al exceso de los intereses de demora sobre el interés legal, pero parece claro que dicha finalidad disuasoria opera también sobre el administrador para evitar que su culpa negligencia de lugar a un retraso en el pago de la sociedad. Cuestión distinta es que no consideremos adecuado el razonamiento del Tribunal Constitucional.

niendo culpa o negligencia, está obligado a reparar el daño causado” y los intereses de demora responden supuestamente a la reparación del daño causado por el retraso en el pago⁷⁵. A la misma conclusión puede llegarse partiendo del art. 133.1 LSA: “los Administradores responderán frente a la sociedad, frente a los accionistas y frente a los acreedores sociales del daño que causen por actos contrarios a la ley o a los estatutos o por los realizados sin la diligencia con la que deben desempeñar el cargo”.

Con la cita de estos preceptos tan sólo pretendemos ilustrar el fundamento remoto de que la responsabilidad se extienda a los intereses. El fundamento legal inmediato en materia tributaria se encuentra en el art. 37.3 LGT⁷⁶. Según este precepto “la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria, con excepción de las sanciones” y del recargo de apremio; por su parte, el art. 40.1 insiste en que la responsabilidad del administrador de la sociedad en funcionamiento se extiende a “la totalidad de la deuda tributaria”⁷⁷. No es preciso recordar que el interés de demora forma parte de la deuda tributaria [art. 58.2.c)]. Cuestión distinta es que – pese a los argumentos del Tribunal Constitucional⁷⁸– no exista una fundamentación sólida para exigir un interés de demora superior al interés legal.

Los argumentos que se ofrecen en contra no resultan irrefutables *al menos en cuanto intenten trasladarse a la responsabilidad de los administradores* prevista en el primer inciso del art. 40.1 LGT. A.M. DELGADO GARCÍA los sintetiza del siguiente modo: a) “se concede al responsable (...) un nuevo período voluntario de pago, en tanto que se inicia un nuevo procedimiento de recaudación frente al mismo; es decir, al responsable no se le exige el pago de la deuda en el mismo procedimiento de recaudación seguido respecto del deudor inicial. De ahí que no puedan arrastrarse las consecuencias de este último procedimiento al responsable”; b) la conducta generadora de los intereses de demora, el retraso en el pago de la deuda del deudor inicial, no es imputable al responsable, sino que es atribuible exclusivamente a la actuación morosa del deudor inicial; c) los intereses de demora constituyen un elemento generado en el procedimiento de recaudación seguido respecto del deudor inicial por el retraso en el pago; por tanto, se devenga tras la finalización del correspondiente período voluntario. Pero, cuando se deriva la acción recaudatoria hacia el responsable, es cierto que el responsable responde de una deuda propia, pero todavía no ha incurrido en mora alguna en relación con su propia deuda”⁷⁹.

El primer y el tercer argumento se resumen en una misma idea: en el momento de recibir la notificación del acto que declara la derivación de responsabilidad, el respon-

⁷⁶ Seguimos en este punto a J. RODRÍGUEZ MARQUEZ, “La participación...”, cit., pág. 38.

⁷⁷ Se basan en este argumento para sostener la extensión de la responsabilidad a los intereses de demora J.M. GARRETA SUCH, *La responsabilidad...*, cit., pág. 268 y D. CARBAJO VASCO, “La responsabilidad...”, cit., pág. 67.

⁷⁸ STC 76/1990, FJ 9º.

⁷⁹ A.M. DELGADO GARCÍA, “El alcance...”, cit., pág. 234.

sable aún no ha incurrido en mora. Esto resulta tan indiscutible como afirmar que el responsable no ha realizado el hecho imponible, pero de ello no se deduce necesariamente que tal sujeto quede exonerado de los intereses imputables al deudor principal. Lo que se debate es la extensión de la responsabilidad, no los intereses derivados de la mora del responsable. En efecto, *la función de garantía no es incompatible con el pago de los intereses de demora por parte del responsable*, del mismo modo que en el ordenamiento civil ha de pagarlos el fiador si no se dispone otra cosa (art. 1827 CC). No obstante, argumentar así supondría ignorar el carácter “disuasorio” y no meramente reparador que el propio Tribunal Constitucional reconoce con un eufemismo a los intereses de demora tributarios⁸⁰.

Ahora bien, debe tenerse en cuenta que por regla general será posible imputar el retraso en el pago a los administradores, pues han sido ellos quienes ha ocasionado culpablemente el impago inicial y quienes después debían haber adoptado las medidas para que la deuda fuese satisfecha⁸¹. Tan sólo resulta discutible la exigencia de los intereses de demora generados con posterioridad al cese efectivo del administrador, dado que ya no puede acordar su pago.

4.2. Recargo de apremio

En cuanto al recargo de apremio cabe remitirnos a la argumentación que hemos señalado para los intereses de demora⁸²: sólo tiene sentido su exclusión en cuanto el administrador culpable haya cesado con anterioridad a su devengo o se encuentre amparado por otra causa de exclusión de la responsabilidad.

En contra de esta idea debe tenerse presente que el art. 37.3 LGT excluye la responsabilidad del recargo de apremio⁸³. No obstante, el art. 40.1, que constituye un precepto especial, extiende la responsabilidad a “toda la deuda”⁸⁴. A nuestro juicio el punto de equilibrio estaría en interpretar que el recargo de apremio devengado a cargo de la sociedad podrá exigirse al administrador responsable cuando este sea culpable de su

⁸⁰ STC 76/1990, de 26 de abril, relativa a la Ley 10/1985.

⁸¹ Cfr. R. CALVO ORTEGA, “La responsabilidad tributaria subsidiaria”, *HPE*, 10, 1971, págs. 140 y 155; del mismo autor, “La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos”, *HPE*, 5, 1970, págs. 59 y 60.

⁸² Agradezco las certeras observaciones de la profesora María Dolores ARIAS ABELLÁN, que me han llevado a modificar la redacción inicial de este apartado, sin que por ello quepa atribuirle la postura que finalmente he adoptado.

⁸³ Tan sólo se exigirá el recargo de apremio correspondiente al responsable solidario si este deja transcurrir su propio período voluntario de ingreso (art. 37.4, párrafo tercero).

⁸⁴ De este modo puede establecerse un cierto paralelismo entre el tratamiento de las sanciones y del recargo de apremio en los arts. 37.3 y 40.1 (así lo ha hecho notar la profesora ARIAS ABELLÁN). No obstante, el paralelismo no es perfecto, pues el artículo 40.1 contiene una alusión específica a las sanciones al afirmar la responsabilidad “de las infracciones tributarias simples”.

devengo. Se trata de una interpretación polémica que no se ajusta a la mera literalidad de la ley pero que permite ajustarse a su espíritu desde los cánones constitucionales.

4.3. Recargos por cumplimiento extemporáneo fuera de plazo

Los recargos por cumplimiento extemporáneo fuera de plazo (art. 61.3 LGT) también se consideran deuda tributaria [art. 58.2.b) LGT] de modo que –en términos generales– quedan cubiertos por la responsabilidad tributaria en virtud del mandato del art. 37.3 LGT⁸⁵.

Ahora bien, el ingreso espontáneo fuera de plazo *hace desaparecer el tipo de la infracción* [art. 79 a) LGT]⁸⁶ y con ella el presupuesto de hecho de la responsabilidad por infracción tributaria grave. Es cierto que la redacción del art. 79 a) no es modélica, puesto que la infracción se comete al concluir el período voluntario y no en el momento en que la Administración notifica el inicio de actuaciones comprobadoras. No obstante, de la letra del art. 79 a) se deduce que la infracción se desvanece –como si nunca hubiera llegado a existir– a todos los efectos⁸⁷ (salvo los recargos del art. 61.3) y es

⁸⁵ En contra, con cita de otros autores, A.M. DELGADO GARCÍA, “El alcance...”, cit., pág. 235.

⁸⁶ Según el art. 79. a) LGT constituye infracción grave “dejar de ingresar, dentro de los plazos reglamentariamente señalados, la totalidad o parte de la deuda tributaria, *salvo que se regularice* con arreglo al artículo 61 de esta Ley...”.

⁸⁷ Aunque la cuestión es polémica, suscribimos los razonamientos de J.I. GOROSPE OVIEDO: “*ésta es la postura más acorde con la vigente redacción del art. 79.a) y b) de la Ley General Tributaria, que al excluir estas regularizaciones voluntarias del tipo de la infracción grave, impide considerarlo un supuesto de excusa absolutoria por falta de tipicidad, pese a los defectos de redacción del art. 61.3 LGT que urge corregir*. Hay que señalar que la letra a) del art. 79 LGT excluye del tipo no sólo las regularizaciones con arreglo al art. 61.3 sino también cuando proceda la aplicación del art. 127 LGT, es decir, cuando se inicie el período ejecutivo por la presentación de una autoliquidación sin ingreso dentro o fuera de plazo, y es evidente que si se presenta en plazo la autoliquidación sin efectuar el ingreso tras la finalización del plazo reglamentario no se entenderá cometida infracción alguna. *El error está en centrar el tipo del ilícito administrativo en la falta de ingreso («dejar de ingresar»)* cuando lo esencial es la omisión o inexactitud de la declaración-liquidación que conlleva la subsiguiente omisión del ingreso. Entendemos que carecería de sentido entender cometida la infracción en un supuesto (el del 61.3) y no en otros (el del 127 con presentación en plazo), pues la expresión «dejar de ingresar» (...) salvo que...» es aplicable a todos los casos, esto es, a la presentación de declaraciones-liquidaciones voluntaria, pero extemporáneamente, con o sin ingreso, y a las presentadas en plazo sin el preceptivo ingreso. Además, el apartado b) del art. 79 LGT tipifica como infracción «no presentar, presentar fuera de plazo previo requerimiento de la Administración Tributaria o de forma incompleta o incorrecta las declaraciones», lo que supone que no comete infracción grave quien presenta la declaración fuera de plazo de forma voluntaria, supuesto incluido en el art. 61.3 LGT. Carecería de sentido aplicar criterios distintos según el sistema de gestión del impuesto (declaración con liquidación administrativa o declaración-liquidación). En consecuencia, la presentación extemporánea y espontánea de declaraciones o de declaraciones-liquidaciones, impide –a nuestro juicio– entender cometida la infracción” (J.I. GOROSPE OVIEDO, *Consecuencias del impago de los tributos. Intereses, recargos y sanciones*, La Ley, Madrid, 2001, págs. 140-141). “Por tanto –escribe J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ– en aquellos casos en que el obligado principal realiza una conducta que constituye el presupuesto de hecho previsto en el art. 61.3 de la LGT no cabe exigir responsabilidad al amparo del art. 38.1 de la LGT. Ello porque no existe infracción tributaria con la que poder colaborar” (“La participación...”, cit., pág. 41). Se trata de un argumento plenamente trasladable a la responsabilidad prevista en el primer inciso del art. 40.1 LGT.

precisamente la infracción (y no el devengo de los recargos) el hecho tipificado como presupuesto de la responsabilidad⁸⁸.

Es cierto que la RTEAC de 19 de diciembre de 1996 entiende posible exigir la responsabilidad del causante o colaborador en la infracción cuando la declaración complementaria no se hubiere acompañado de la totalidad del ingreso, pues “lo único que se podía evitar, por aplicación del art. 61.2 LGT era la imposición de la sanción (subsistiendo la infracción) por los ingresos extemporáneos efectuados”. Ahora bien, debe tenerse en cuenta que el TEAC aplicó la redacción del art. 79 a) procedente de la Ley 10/1985, según la cual la infracción grave se tipificaba sin referencia a la regularización (“dejar de ingresar, dentro de los plazos reglamentariamente señalados, la totalidad o parte de la deuda tributaria, de los pagos a cuenta o fraccionados, así como de las cantidades retenidas o que se hubieren debido retener”).

4.4. Costas del procedimiento

La responsabilidad no se extiende a las costas del procedimiento⁸⁹ (art. 127.5 LGT) puesto que no constituyen deuda tributaria (art. 58 LGT).

4.5. Sanciones

Aunque en sentido técnico las sanciones no pueden considerarse deuda tributaria (en especial tras la separación de procedimientos), entendemos que el art. 40.1 se refiere al sentido legal del término utilizado por el art. 58, de modo que la responsabilidad abarca las sanciones. Esta es la doctrina mantenida por el TEAC (Resoluciones de 12 de febrero de 1998, *JT* 488; 15 de enero 1999, *JT*, 191; 28 de enero de 1999, *JT*, 215).

En contra se ha pronunciado la STSJ de Murcia de 13 de julio de 1998, *JT*, 1089 y un sector de la doctrina⁹⁰. Los principales argumentos que se esgrimen se basan en el principio de personalidad de la pena y la existencia de una derogación tácita por la Ley 25/1995. La Audiencia Nacional también se ha pronunciado de forma reiterada sobre la imposibilidad de exigir sanciones a los Administradores invocando con cierto laconismo la modificación del art. 37.3 LGT y la STS de 30 de enero de 1999, relativo al art. 38.1 LGT (SSAN de 3 de mayo de 2000, *JT* 1892; 21 de diciembre de 2000, *Normacef*; 24 de enero de 2001, *Normacef*; y 8 de febrero de 2001). No obstante, la SAN de 17 de sep-

⁸⁸ En cuanto al recargo de apremio (art. 127) correspondiente al caso de que el sujeto pasivo no ingrese los recargos del art. 61.3, entendemos, en contra de la literalidad de la ley (*vid supra*), que podrá exigirse a los administradores cuando les resulte imputable la falta de pago.

⁸⁹ Así lo advierte con acierto A.M. DELGADO GARCÍA, “El alcance...”, cit., pág. 235.

⁹⁰ Cfr. F.J. MARTÍN JIMÉNEZ, “La responsabilidad...”, cit., pág. 35. El autor se basa fundamentalmente en el principio de personalidad de la pena y considera que “el legislador olvidó modificar este precepto [art. 40.1 LGT] al introducir el art. 37.3 de la LGT, que excluye la sanción en la derivación de responsabilidad.

tiembre de 2001 se aparta de este criterio señalando que “la manera de conciliar ambos preceptos [arts. 37.3 y 40.1 LGT], desde nuestro punto de vista, pasa por entender que la responsabilidad no se extiende a las sanciones con carácter general, pero sí en supuestos concretos como el que ahora nos ocupa, que es un supuesto de responsabilidad por infracción y consecuentemente por la sanción, de forma que no cabe excluirla de una responsabilidad que además, como el precepto legal aplicado dispone con claridad, alcanza a la totalidad de la deuda tributaria” (FJ 5º).

A nuestro juicio, el argumento basado en el principio de personalidad de la pena no resulta concluyente: éste *aconseja* tipificar específicamente las infracciones de los administradores, pero no parece exigirlo. La responsabilidad de las sanciones se basa en la culpabilidad de los administradores⁹¹ y, en último término, recaerá sobre ellos siempre que opere el mecanismo de responsabilidad societaria previsto en el art. 133.1 LSA.

Tampoco podemos suscribir la tesis de la derogación tácita. Una norma general no deroga otra especial. Además, resultaría sorprendente que el legislador modificase el art. 37 y se “olvidase” del 40, en especial cuando en la misma reforma menciona la posibilidad de que “el sujeto infractor o, en su caso el *responsable*, manifiesten su conformidad con la propuesta de regularización que se les formule” (art. 82.3), conformidad relevante para la reducción de las sanciones⁹². Por otra parte, después de la reforma de la Ley 25/1995, el art. 77 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades ha reiterado expresamente el régimen específico de responsabilidad de los administradores establecido por el art. 54 de la Ley 18/1991 del IRPF relativo a la *sanción* por incumplimiento del deber de mantener o convertir en nominativos los títulos representativos de las sociedades transparentes.

Es cierto que el *Proyecto* que daría lugar a la Ley 25/1995 señalaba inicialmente que “la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria, con excepción de las sanciones pecuniarias, *salvo precepto legal en contrario*”, y que este último inciso desapareció en la tramitación parlamentaria. La justificación se basaba en las dudas de constitucionalidad de tal frase, dado que la ley no puede quebrar el principio de personalidad o culpabilidad de las infracciones y sanciones⁹³. Pero, como hemos señalado, éste no es el caso de la responsabilidad por sanciones prevista en el art. 40.1.

⁹¹ Seguimos en este punto a J. ÁLVAREZ MARTÍNEZ, “La exigibilidad de las sanciones tributarias en vía de responsabilidad, a los administradores de las personas jurídicas (una reflexión acerca del art. 40.1, párrafo primero, de la LGT)”, *RTT*, 47, 1999, pág. 31.

⁹² Así lo han hecho notar F. PEREZ ROYO y A. AGUALLO AVILÉS, *Comentarios...*, cit., pág. 98 y A.M. DELGADO GARCÍA, “El alcance...”, cit., pág. 230.

⁹³ Así lo ha puesto de manifiesto J. ÁLVAREZ MARTÍNEZ, “La exigibilidad...”, cit., pág. 31, con cita del *Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados (Comisiones)*, 487/IV Legislatura.

5. INCIDENCIA DE LA RESPONSABILIDAD

5.1. Planteamiento

Veamos ahora sobre quien incidirá finalmente la responsabilidad por comisión de ilícitos tributarios con responsabilidad de los administradores. En la actualidad esta cuestión se somete a las normas civiles y mercantiles. No obstante, el *Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria* recomienda “completar el régimen jurídico actual de la responsabilidad con la introducción, de modo expreso, de una acción de regreso a favor del responsable”⁹⁴. El *Informe* también propone atribuir “carácter ejecutivo” a las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos “recaídas en relación con cuestiones tributarias suscitadas entre los particulares”. Así, “se permitiría al reclamante acudir directamente a un juicio ejecutivo en los Tribunales ordinarios para conseguir el cumplimiento de la resolución”⁹⁵. Si se siguieran estas opciones deberían establecerse normas específicas para el caso de la responsabilidad por actos ilícitos.

5.2. Relaciones entre el administrador responsable y la sociedad

Suele afirmarse que el responsable tiene una acción de regreso frente al deudor principal. La STS de 30 de noviembre de 1993 menciona *obiter dicta* el derecho del administrador a exigir el reembolso con cargo al patrimonio de la persona jurídica y el *Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria* propone el reconocimiento de una acción específica invocable en vía económico administrativa.

A juicio de CARBAJO VASCO, no puede utilizarse la acción prevista en el art. 1145.2 CC en favor de los deudores solidarios (no lo son la sociedad y los administradores), ni la mencionada en el art. 1.839 en favor del fiador (por el carácter ilícito del acto que determina la responsabilidad)⁹⁶. Además, es dudoso que proceda la acción genérica de enriquecimiento sin causa, puesto que la responsabilidad deriva de una actuación ilícita⁹⁷. A nuestro juicio la posibilidad de repetición de la deuda –sanciones ex-

⁹⁴ *Informe...*, cit., pág. 78.

⁹⁵ *Informe...*, cit., pág. 210.

⁹⁶ Cfr., no obstante, J.M. GARRETA SUCH, *La responsabilidad...*, cit., pág. 273. Este autor no observa “objeción alguna de fondo para calificar la responsabilidad tributaria del artículo 37 LGT como un supuesto de fianza legal, con lo cual podrían adoptarse las soluciones del Código Civil para todos aquellos supuestos no especialmente resueltos en la LGT y entre todos ellos los artículos 1832 y 1833 CC”. Este autor se apoya en la STS de 20 de noviembre de 1994 (RTC, febrero 1995, pág. 60), que alude al art. 1853 CC en relación con el 37.4 LGT.

⁹⁷ D. CARBAJO VASCO, “La responsabilidad...”, cit., pág. 76. Esta idea ya había sido señalada por R. CALVO ORTEGA en su trabajo “La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos”, *HPE*, 5, págs. 52 y ss.

cluidas- dependerá del grado de culpabilidad de los administradores, debiendo excluirse claramente en el caso de mala fe⁹⁸.

Es cierto que la parte de la responsabilidad correspondiente a la obligación tributaria –y a otros componentes de la deuda carentes de finalidad punitiva o sancionadora- surgen como consecuencia del desarrollo normal de la actividad empresarial, y no de la conducta negligente o dolosa del administrador, por lo que éste debería contar con una acción de regreso para evitar el enriquecimiento injusto de la sociedad. Sin embargo, es posible que la deuda tributaria haya nacido de operaciones claramente inútiles para el negocio, realizadas por mera negligencia o con la finalidad de preparar o encubrir infracciones tributarias. En estos casos la sociedad tendría una acción de responsabilidad frente al administrador cuyo objeto compensaría total o parcialmente la acción de regreso del administrador-responsable. Por el mismo motivo sería difícil que prosperase la acción de regreso correspondiente a las sanciones, aun en el supuesto de que el administrador hubiese obrado mediante simple negligencia (ex art. 133.2 LSA)⁹⁹.

Dada la existencia de una acción de responsabilidad de la sociedad frente a los administradores y las modulaciones de la acción de regreso en función de la culpabilidad y el daño causado por los administradores, podría resultar perturbador atribuir dicha acción de regreso a la jurisdicción contenciosa (o carácter ejecutivo a las resoluciones del TEAC).

En cualquier caso, la cuestión tiene un alcance práctico muy reducido por lo que se refiere a los administradores, pues la exigencia de la responsabilidad subsidiaria requiere la previa declaración de fallido de la sociedad y ésta –aunque no equivalga exactamente a la insolvencia del deudor principal¹⁰⁰- supone una situación de hecho que dificultará enormemente la acción de regreso.

5.3. Relaciones entre los administradores responsables

La responsabilidad subsidiaria debe derivarse frente a *todos* los administradores que hayan actuado con culpa o negligencia (RTEAC de 13 de enero de 2000, que destaca el carácter reglado del acto). Ahora bien, una vez derivada la responsabilidad,

⁹⁸ Debemos esta idea a A. SALAS RIZO-PADRÓN.

⁹⁹ “Responderán solidariamente todos los miembros del órgano de administración que realizó el acto o adoptó el acuerdo lesivo, menos los que prueben que, no habiendo intervenido en su adopción y ejecución, desconocían su existencia o, conociéndola, hicieron todo lo conveniente para evitar el daño o, al menos, se opusieron expresamente a aquél”.

¹⁰⁰ Como advierte certeramente D. CARBAJO VASCO, “la declaración de fallido (...) no supone la insolvencia del deudor principal, ni la carencia de bienes conocidos del deudor, sino el resultado de un determinado procedimiento formal: el contemplado en los arts. 163 y ss. del RGR (...) Lo que se exige es una actividad de información suficiente y proporcionada a los medios de la Administración y una justificación razonada de la inexistencia de bienes susceptibles de embargo, tanto del deudor principal como de los responsables solidarios...” (“La responsabilidad...”, cit., pág. 75).

“cuando sean dos o más los responsables solidarios o subsidiarios de una misma deuda, ésta podrá exigirse íntegramente a cualquiera de ellos” (art. 37.6 LGT).

A nuestro entender, el administrador que satisfaga la deuda podrá repetir parcialmente el pago sobre los demás administradores en función de la culpabilidad de cada uno. Dicha acción de regreso encuentra fundamento en el art. 1145 CC: “el [deudor solidario] que hizo el pago sólo puede reclamar de sus codeudores la parte que a cada uno corresponda, con los intereses del anticipo”. Téngase en cuenta que en virtud del art. 37.3 LGT la responsabilidad de los responsables “subsidiarios” (en el sentido del art. 37.1 LGT) tiene carácter “solidario” en el sentido del art. 1137 CC.

Esto supone que, en último término, el objeto de la responsabilidad (obligación tributaria y sanción) se prorrata entre los administradores culpables en proporción a su respectiva culpabilidad (art. 1904 CC)¹⁰¹. Por lo que se refiere a la obligación, no pueden señalarse objeciones de fondo: la incidencia de la carga tributaria no responderá al principio de capacidad económica, pero se trata de una reacción proporcionada del ordenamiento basada en los principios generales de la responsabilidad extracontractual¹⁰².

En cambio, resulta extraño que la sanción soportada efectivamente por cada administrador se reduzca individualmente en función del *número* de responsables subsidiarios.

Podría argüirse que la pluralidad de responsables diluye la culpabilidad de cada uno, puesto que confiaba en la diligencia de los demás. De este modo el prorrateo actuaría como sucedáneo de un criterio de graduación de las sanciones¹⁰³. Sin embargo, este razonamiento sólo puede mantenerse en el caso de que *todos* los administradores hubiesen actuado con simple negligencia. Además, exigiría una responsabilidad *mancomunada* y no solidaria entre los administradores (mancomunidad que podía deducirse del art. 1137 CC antes de la introducción del art. 37.5 LGT -actual 37.6- por la Ley 31/1991).

6. CONSIDERACIONES DE POLÍTICA LEGISLATIVA

Como advierte NAVARRO FAURE, es criticable que el legislador siga utilizando la figura de la responsabilidad con una doble finalidad: “por un lado, como figura garan-

¹⁰¹ Según señala J.M. GARRETA SUCH (*La responsabilidad...*, cit., pág. 113, la presunción de culpa colectiva del art. 133.2 LSA “no es óbice para que, una vez reparado el daño, los administradores cuiden entre sí de determinar el grado de culpa de cada uno de ellos; pero esta petición posterior y graduación de culpas es cuestión ajena a la responsabilidad de la Ley de Sociedades Anónimas y debe observarse bajo el artículo 1904 del Código Civil”).

¹⁰² Se trata, en último término, de una cuestión de justicia conmutativa.

¹⁰³ En palabras de D. CARBAJO VASCO, “es imprescindible aplicar el principio general del ordenamiento sancionador administrativo de la proporcionalidad, y, en consecuencia, la responsabilidad de cada uno de los administradores ha de graduarse en atención a su efectiva participación en la conducta sancionada” (“La responsabilidad...”, cit., pág. 76).

tista del crédito tributario, y por otro lado, como mecanismo sancionador ante determinadas actividades ilícitas, a través del cual se sanciona un determinado grado de participación en las mismas. Esta ambivalente función es la que provoca confusión en la interpretación de los distintos supuestos y la que hace difícil aplicar un régimen general común a figuras de responsabilidad que tienen un fundamento distinto”

Frente a los inconvenientes de la actual regulación, parece preferible desvincular la responsabilidad de la obligación tributaria y de las sanciones (la redacción original del art. 40.1 solo extendía la responsabilidad a las sanciones). Aún sería más satisfactorio sustituir la responsabilidad de las sanciones societarias por la tipificación de infracciones específicas imputables a los administradores mediante dolo o negligencia grave¹⁰⁴.

Este es el sistema previsto en la Ordenanza Tributaria Alemana: por un lado establece la responsabilidad de la obligación tributaria a cargo de los representantes y administradores (§§ 34 y 35 AO) “cuando los créditos derivados de la obligación tributaria (§ 37 AO) no sean liquidados o satisfechos, o no lo sean a su debido tiempo, como consecuencia de una *transgresión dolosa o gravemente culposa* de sus deberes” (§ 69 AO, según el cual “la responsabilidad comprenderá también los recargos por demora que hayan de satisfacerse como consecuencia de dicha prestación”)¹⁰⁵. Por otra parte, tipifica como infracciones administrativas las cometidas mediante negligencia grave por el “gestor de los asuntos de un obligado tributario” (§ 378 AO)¹⁰⁶.

El *Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria* no se pronuncia exactamente en este sentido: considera que sancionar directamente a los administradores resultaría desproporcionadamente duro y que la sociedad podría compensarles mediante pactos secretos. Por estos motivos, considera preferible mantener la situación actual: “que exista un único infractor, la persona jurídica, y que los administradores sean responsables subsidiarios de las obligaciones tributarias y la sanción”¹⁰⁷. Entendemos que las objeciones señaladas por la Comisión no son insuperables: la excesiva dureza podría salvarse exigiendo una especial culpabilidad del infractor (si sólo se ha producido simple negligencia podría mantenerse el régimen vigente de responsabilidad subsidiaria). La posibilidad de que la sociedad asuma el importe de la sanción no desaparecería, pero se reduciría respecto de la situación actual.

¹⁰⁴ En el supuesto de simple negligencia podría mantenerse la infracción a cargo de la sociedad.

¹⁰⁵ Traducción de C. PALAO TABOADA, *Ordenanza Tributaria Alemana*, IEF, Madrid, 1980, pág. 88.

¹⁰⁶ Traducción de C. PALAO TABOADA, *Ordenanza...*, cit., pág. 237. Suscribimos, por tanto, la propuesta de F.J. MARTÍN JIMÉNEZ en el sentido de “adoptar *de lege ferenda* la solución prevista en el Derecho alemán o una similar por la que las personas físicas que ocupan los órganos directivos de la persona jurídica son quienes deben responder directamente de los ilícitos tributarios cometidos como sujetos infractores” (“La responsabilidad...”, cit., pág. 38).

¹⁰⁷ *Informe...*, cit., pág. 170.

En cualquier caso, el *Informe* da un paso adelante al proponer que se tipifique “como infracción autónoma el incumplimiento por parte de los administradores de las obligaciones de hacer o no hacer que les hayan sido impuestas directamente, de forma que se convertirían, respecto de las mismas, en obligados tributarios (...) La tarea de establecer obligaciones a cargo de los administradores no corresponde a la LGT, sino que habría de realizarse en la Ley propia de cada tributo. Serían conductas de suficiente gravedad para los intereses del Tesoro Público, pues sólo así quedaría justificada su persecución administrativa independiente”¹⁰⁸.

7. CONCLUSIONES

1. La responsabilidad tributaria de los administradores por actos ilícitos desempeña una doble función: garantiza el pago del tributo y evita la impunidad de los administradores ante una infracción imputable a la persona jurídica. Esta doble función presenta tensiones difíciles de solventar que hunden sus raíces en las deficiencias del concepto genérico de responsabilidad elaborado por la Teoría del Derecho.

2. El régimen de responsabilidad subsidiaria de los administradores por ilícitos societarios (art. 40.1 LGT) constituye un régimen especial frente a la responsabilidad del causante o colaborador en una infracción tributaria ajena (art. 38 LGT). No obstante, puede mantenerse la aplicación simultánea de ambos preceptos en el caso de dolo o negligencia grave del administrador: en tal supuesto el art. 38 le convertirá en responsable solidario de la obligación tributaria (cuota e intereses) y el 40.1 en responsable subsidiario de la sanción. Esta es la tesis que consideramos más correcta, y que se encuentra parcialmente respaldada por algunas aunque resoluciones del TEAC, aunque la mayoría de la doctrina sostiene la primacía absoluta de la responsabilidad solidaria.

3. En cualquier caso, el régimen de los administradores no tiene carácter privilegiado frente al general de los causantes en la infracción. En efecto a nuestro juicio el administrador (art. 40.1), a diferencia del causante (art. 38), responde de la sanción (aunque el TEAC mantiene que la responsabilidad tributaria se extiende a las sanciones en ambos tipos de responsabilidad y la Audiencia Nacional sostiene, salvo en algún caso aislado, que la responsabilidad de los administradores no abarca las sanciones). Es cierto que la responsabilidad del causante es solidaria, pero esto se explica por la dificultad de identificarle y adoptar medidas cautelares, circunstancia que no concurre en el caso de los administradores.

4. Si los estatutos encomiendan a una persona distinta de los administradores funciones de gestión tributaria y ésta obra con dolo o negligencia grave, tal sujeto tendrá la condición de responsable solidario. El Tribunal Constitucional parece afirmar que para exigir responsabilidad tributaria al causante o colaborador en una infracción basta la

¹⁰⁸ *Informe...*, cit., pág. 181.

simple negligencia de aquél, pero en la práctica será muy difícil probar que se ha sido causante o colaborador en la infracción si no se exige al menos un nexo causal basado en una negligencia grave. Así lo demuestra la escasa aplicación del art. 38 LGT.

5. La doctrina y la jurisprudencia (SAN de 8 de octubre de 1998) entiende que en el caso de liquidación del ente social se extinguen las sanciones. A nuestro entender, esto implica que no será posible exigir las subsidiariamente a los administradores. Entendemos que este régimen es incoherente con el fundamento de la responsabilidad de los administradores por sanciones tributarias.

6. En contra del criterio sostenido por la SAN de 8 de octubre de 1998, consideramos que es posible aplicar el régimen de responsabilidad de los administradores por comisión de infracciones, aunque la sociedad haya cesado en su actividad. Lo que sucede es que en este último caso puede exigirse responsabilidad a los administradores negligentes aunque no se haya cometido una infracción. La postura contraria carece de apoyo legal y supondría un injustificado régimen de privilegio en el caso de cese de actividades.

7. La ley establece regímenes especiales de responsabilidad para los administradores de sociedades transparentes que no hayan mantenido o convertido en nominativos los valores representativos de las participaciones en su capital (la responsabilidad *solidaria* se limita la sanción y opera salvo que se hayan propuesto expresamente las medidas necesarias para dar cumplimiento a la obligación sin que hubiesen sido aceptadas por los restantes) y para los administradores que hayan intervenido en el acto jurídico sujeto a operaciones societarias, siempre que se hubieran hecho cargo del capital aportado o hubiesen entregado los bienes. La especialidad parece estar en el carácter objetivo de la responsabilidad, que, por tanto, no abarcará las sanciones.

8. Los arts. 133 a 135 LSA establecen la responsabilidad solidaria (en el sentido civil del término) de los administradores por los actos que lesionen directamente los intereses de los socios y de terceros. Esto supone una presunción de *culpabilidad civil* frente a los miembros del órgano colegiado que adopta el acto lesivo. La mera inasistencia a la reunión -y según algunos el mero voto en contra- no exonera de responsabilidad. La Administración no puede utilizar este régimen mediante su autotutela ejecutiva para hacer valer las responsabilidades tributarias de los administradores (en contra parece pronunciarse la STSJ de Navarra de 20 de enero de 2000).

9. El supuesto de hecho cuya concurrencia determina la responsabilidad está constituido por un elemento material y otro subjetivo. El primero supone la comisión de una infracción por parte de la sociedad; el segundo exige que la infracción haya sido ocasionada por culpa o negligencia de los administradores. El TEAC mantiene en la actualidad un concepto estricto de administrador, sin perjuicio de considerar responsables solidarios a otras personas que intervengan en la gestión. A nuestro juicio -aunque la cuestión es discutida- es posible entender que el concepto de administradores previsto en el art. 40.1 LGT abarca también a los administradores de hecho por remisión implí-

cita al concepto previsto en el art. 31 CP. En cualquier caso esta es la solución que recomienda para el futuro el *Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria* (2001). La condición de administrador debe concurrir en el instante en que se comete la infracción. A estos efectos la condición de administrador no se pierde por la mera caducidad del nombramiento, aunque tampoco es definitivo que el nombramiento siga inscrito en el registro mercantil.

10. El art. 40.1 LGT exige la responsabilidad en tres casos: incumplimiento de la diligencia debida por el administrador (deberá entenderse que se trata de la diligencia correspondiente al ordenado comerciante); culpa in vigilando; y -aunque no se mencione expresamente- dolo o negligencia grave en la adopción de acuerdos que hacen posible la infracción. Cuando el acuerdo sea consecuencia de la simple negligencia del administrador también podrá exigirse la responsabilidad subsidiaria, pero en tal supuesto el administrador no incurrirá en responsabilidad solidaria respecto de la obligación tributaria (art. 38.1 LGT).

11. Si los estatutos atribuyen responsabilidades específicas a terceros en materia de gestión tributaria, esto no excluye el deber de control por parte de los administradores -este es indelegable- pero permite modular su responsabilidad: el órgano de control no puede examinar todos los detalles de la actuación desarrollada por el órgano delegado, sino tan sólo las grandes líneas.

12. La responsabilidad de los administradores se extiende a las sanciones (en contra de diversas resoluciones de la Audiencia Nacional no nos parece posible sostener que la referencia a éstas haya sido derogada por la reforma del art. 37.3 LGT), y en el caso de infracciones graves a la cuota. También -aunque esto es discutido- a los intereses de demora generados por culpa o negligencia de los administradores, e incluso -esto es aún más dudoso- al recargo de apremio devengado a cargo de la sociedad por culpa o negligencia de los administradores responsables. Los recargos por cumplimiento espontáneo fuera de plazo no pueden exigirse, puesto que dicho cumplimiento supone la inexistencia de la infracción (y no sólo de la sanción) *que determina la exigencia de responsabilidad*.

13. En los casos en de negligente planificación fiscal es dudoso que el administrador al que tal conducta sea imputable pueda exigir a la sociedad el reembolso de la obligación tributaria satisfecha en concepto de responsable. Desde luego, es seguro que no podrá repetir el pago de la sanción, dada su responsabilidad frente a la sociedad (art. 133 y 134 LSA). Además, en la práctica será difícil repetir el pago frente al patrimonio de una entidad que ha sido declarada fallida en vía administrativa.

14. En cambio, el administrador que satisfaga la deuda podrá repetir parcialmente el pago sobre los demás administradores en función de la culpabilidad de cada uno (ex art. 1145 CC en relación con el art. 37.3 LGT). Esto supone que el objeto de la responsabilidad (obligación tributaria y sanción) se prorratará entre los administradores culpables en proporción a su respectiva culpabilidad (art. 1904 CC). A nuestro entender

es insatisfactorio que el importe de la sanción varíen en función del número de administradores culpables.

15. A nuestro juicio, la mejor solución estaría en limitar la responsabilidad a la obligación tributaria y tipificar directamente las infracciones de los administradores, limitándola al supuesto de que hayan obrado mediante dolo o negligencia grave. En el supuesto de simple negligencia podría mantenerse la infracción a cargo de la sociedad.

A nuestro juicio, la respuesta debe ser positiva. Es decir, la Administración tributaria es competente para pronunciarse acerca de la conexión entre contratos y la extensión de la ineficacia. Ello porque, tanto el art. 28.2 de la Ley General Tributaria como el art. 2.2 del TRLITPAJD contienen un principio de calificación, que habilita a la Administración para atender a la verdadera naturaleza de los negocios celebrados. Dicha norma presenta una finalidad fundamentalmente antielusiva, de manera que impide que la realización del hecho imponible dependa de las formas o denominaciones empleadas por los interesados. Con dicha finalidad, faculta a la Administración a que, con efectos exclusivamente tributarios, es decir, sin trascendencia jurídico-privada, realice la calificación del negocio realmente celebrado.

En realidad, los preceptos aludidos contienen dos principios distintos, como señala la STS de 18 de septiembre de 1998¹⁵. De un lado, el de calificación, ya examinado, “que confiere a la Administración Tributaria la facultad de prescindir de la forma, denominación y tipo de negocio jurídico utilizado, induciendo de las prestaciones y contraprestaciones que lleve consigo, su verdadera naturaleza jurídica”. De otro, el principio de marginación de la posible invalidez de los actos o contratos, “con el fin de impedir que la exigencia del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales pudiera ser diferida o menoscabada por problemas relativos a las controversias jurídicas planteadas o por plantear sobre su invalidez”.

Ahora bien, los dos principios anteriores no pueden llevarse al extremo de someter a gravamen una capacidad económica inexistente. Por eso, el art. 57 del TRLITPAJD permite la devolución del impuesto cuando, habiendo sido declarada la ineficacia del negocio y como consecuencia de ello, se ha procedido a deshacer las transferencias patrimoniales efectuadas. Pues bien, del mismo modo que la Administración tributaria es competente para calificar los contratos y marginar sus defectos, también lo es para determinar cuáles son los efectos tributarios de la declaración de nulidad, rescisión o resolución del negocio. Todo ello, claro está, sin que su apreciación presente ninguna trascendencia a efectos jurídico-privados.

