

Publicaciones
de la Real Academia Valenciana de Jurisprudencia
y Legislación

Cuaderno núm. 76

© Juan Bautista Martín Queralt

I. S. B. N.: Exento

Depósito legal: V-796-2010

Ugarit Comunicación Gráfica S.L.

Pla de Foios 13. Polígono Industrial III Moncada. VALENCIA. 96 139 99 46

La responsabilidad tributaria de los administradores por actos ilícitos

Discurso de Ingreso como Académico de Número en la Real
Academia Valenciana de Jurisprudencia y Legislación,
pronunciado por el ILMO. SR. D. JUAN BAUTISTA MARTÍN QUERALT,
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Abogado,
el día 13 de enero de 2003

DISCURSO DE INGRESO COMO ACADÉMICO DE NÚMERO
EN LA REAL ACADEMIA VALENCIANA DE JURISPRUDENCIA
Y LEGISLACIÓN

**“LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE
LOS ADMINISTRADORES POR ACTOS ILÍCITOS”**

JUAN BAUTISTA MARTÍN QUERALT

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Abogado

Quiero que mis primeras palabras sean de gratitud a los miembros de la Academia que me han acogido entre ellos, más guiados por la benevolencia que por la justicia. Gratitud extensiva a quienes fueron mis profesores en la Facultad de Derecho. Y de forma muy especial a mi maestro Fernando Vicente-Arche. Y, cómo no, a todos los que dejando sus más valiosas ocupaciones han venido aquí, en gesto de amistad que valoro, a escuchar las deslavazadas palabras de quien es muy consciente que el reconocimiento de honores, y éste lo es, como decía Cela, ni llega conocimientos ni arrima sabiduría.

Una elemental cortesía me exige explicar el por qué de la elección del asunto que voy a desarrollar. La razón es clara: se trata de un problema que trasciende holgadamente el ámbito del ordenamiento tributario, ramificándose por otros sectores de nuestro ordenamiento jurídico, que se ven igualmente afectados.

Dos son los puntos de partida desde los que hemos analizado el problema.

En primer lugar: el reconocimiento de la indudable legitimidad de la Hacienda Pública para precaverse frente a conductas que defraudan los

legítimos derechos del Tesoro Público. Y, fundamentalmente, frente a conductas ilícitas imputables a sociedades, cuya única razón de ser es, en ocasiones, la dilución de responsabilidades, aprovechándose de la imputabilidad de infracciones y sanciones a personas jurídicas, reconocida por el art. 77.3) LGT, a diferencia de cuanto ocurre en el ámbito penal en el que sigue rigiendo el aforismo *societas delinquere non potest*.

Como observaba Federico de Castro, el concepto de persona jurídica, que nació con la idea de sujetar al Estado al mundo del Derecho, propiciando la imputación de responsabilidades a los poderes públicos, con el transcurso del tiempo está utilizándose justamente con la finalidad contraria a aquella que constituyó la *ratio legis* de su nacimiento. En efecto, la personificación es hoy uno de los medios más efectivos para la dilución de responsabilidades en el ámbito tributario.

Como ha señalado el TEAC: “sería incongruente sancionar por una conducta gravemente antijurídica a una persona ficta como una sociedad y no hacerlo a las personas físicas que tienen *ex lege* el deber de hacer cumplir las Leyes” (Resolución de 26 de abril de 2001. Fundamento de derecho séptimo).

En segundo lugar, el reconocimiento, no menos firme, del legítimo derecho de quien, siendo Consejero de una sociedad a la que se imputa la comisión de infracciones tributarias, no ha participado en absoluto en la comisión de las infracciones cuya responsabilidad se le deriva.

Y en ese reconocimiento debe jugar un papel esencial la plena aplicabilidad de los principios y procedimientos que regulan el ordenamiento administrativo sancionador. La derivación de responsabilidad por hechos ilícitos no puede hurtarse a la aplicación de las garantías que en un Estado de Derecho son propias del ordenamiento administrativo sancionador.

1. HISTORIA DE UNA MIXTURA CONCEPTUAL: LA RESPONSABILIDAD COMO GARANTÍA DEL CRÉDITO TRIBUTARIO Y LA RESPONSABILIDAD COMO SANCIÓN. CONSECUENCIAS.

La ordenación jurídico-positiva de la responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades en el Derecho español es fruto sazonado de

la forma de legislar en materia tributaria. Especialmente de la forma de legislar que adquiere carta de ciudadanía a partir de la Ley 10/1985, de 26 de abril. El legislador, obsequioso en extremo con las exigencias de la Administración de turno, incorpora al texto legal las modificaciones que en cada momento le exigen los responsables de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

Y lo hace –y éste es el problema– sin reparar en demasía en el encaje sistemático que la novedad legislativa deba tener en la Ley reformada. La consecuencia es clara: la modificación, conveniente y hasta necesaria, puede llegar a convertirse en un elemento perturbador del entramado normativo en el que ha ocupado un lugar que no le corresponde.

En el caso de la responsabilidad esa es, en mi opinión, la clave que pone al descubierto las insuficiencias de un entramado normativo al que ya no le cuadra la calificación de sistema. La responsabilidad tributaria, configurada originariamente como mecanismo de aseguramiento del crédito tributario, se convierte a raíz de la reforma de 1985 en una medida sancionadora. Y, lo que es más grave, aspira a convertirse en una medida sancionadora configurada con carácter objetivo, en la que, consecuentemente, se prescindiera en líneas generales de las circunstancias subjetivas de los llamados a responder. Sólo la labor de los Tribunales de Justicia lo ha impedido, siquiera sea parcialmente.

Con elogiabile claridad lo ha puesto de relieve NAVARRO FAURE, subrayando la doble finalidad a que sirve el instituto de la responsabilidad en el derecho Tributario español: “Por un lado, como figura garantista 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.”

“La responsabilidad tributaria de los administradores de las empresas”. RTT, nº 52, 2001, pp.97-98.

Si, en materia de responsabilidad, el servir a dos señores ha estado presente en la Ley General Tributaria desde el momento mismo de su nacimiento, es a raíz de la reforma realizada por la Ley 10/1985 cuando

alcanza su punto álgido. La reforma citada nace al servicio de un objetivo recaudatorio. Y si el precio que hay que pagar por ello es la confusión conceptual se paga. Reparemos sólo en algunas modificaciones introducidas en el art. 40 de la LGT:

a) “1. 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.” (Redacción dada por Ley 60/1969, de 30 de junio, con efectos desde 1 de julio de 1969, vigente al tiempo que aprobarse la Ley 10/1985).

“1. 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 (por mala fe o negligencia grave) no realizasen...” (Redacción dada por Ley 10/1985).

b) Art. 40.1. párrafo segundo:

“En ningún caso podrá ser exigida la indicada responsabilidad a los administradores que no acudan a la reunión o que salvaran expresamente su voto en los acuerdos de que se trate.” (Redacción vigente hasta la entrada en vigor de la Ley 10/1985).

“Asimismo, serán responsables subsidiariamente, en todo caso, de las obligaciones tributarias pendientes de las personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades los administradores de las mismas.” (Redacción dada por Ley 10/1985).

Como puede apreciarse, las modificaciones son significativas de un estado de opinión que se concreta en la decisión del Legislador: la responsabilidad no es tanto un mecanismo de garantía como una respuesta sancionadora. Estaba ya así en sus orígenes, pero endurece sus rasgos:

– se suprime la necesidad de que concurra mala fe o negligencia grave en el administrador responsable.

– en el caso de infracciones graves la responsabilidad no sólo se extiende a las sanciones, sino a la totalidad de la deuda tributaria.

– se introduce, con un marcado carácter objetivo, la responsabilidad del administrador en el caso de cese de actividades de la entidad.

Así lo ha destacado con absoluta claridad algún TSJ, como el de Baleares, que al referirse a dicho supuesto, señala que: “... el citado art. 40 sólo exige que se den dos circunstancias reconocidas: a) que existan deudas pendientes de pago y b) que la entidad haya cesado en sus actividades.” (Fund. de Dcho. segundo).

Concluyendo que:

“Por lo que respecta al fondo del asunto, la parte actora insiste en negar que el deudor principal cesara de un modo definitivo en su actividad y que el administrador actuara de modo negligente o culpable. Tampoco en este momento pueden aceptarse dichos motivos de impugnación. En primer lugar por el *carácter objetivo de la responsabilidad subsidiaria declarada que no exige*, como se pretende por la parte – *en contra de lo que sí se exige en los demás supuestos del art. 40 LGT – un elemento culposo en el actuar del administrador...*” (Fund. de derecho cuarto).

–se extiende la exigencia de responsabilidades a los administradores que no asistieran a la reunión o salvaran su voto.

Todo ello pone de manifiesto varias cosas.

Primero: que en el texto literal de la Ley la denominada responsabilidad tributaria por actos ilícitos ha desleído su sentido originario –se respondía sólo de las sanciones y exigía la concurrencia de mala fe o negligencia grave– para convertirse, pura y simplemente, en un mecanismo de responsabilidad objetiva, que exige la indemnización de quien puede no haber tenido participación alguna en la comisión del hecho generador del daño cuyo resarcimiento se le exige.

Segundo: cuando al responsable se le pueden imputar consecuencias jurídicas de sus actos u omisiones y, en consecuencia, se le exige el pago de determinadas cantidades –obligación tributaria y/o sanciones– *no estamos ante un supuesto tradicional de responsabilidad por hechos cometidos por un tercero, sino ante un supuesto en el que se están exigiendo las consecuencias de su autoría* –o de un grado de participación distinto: colaborador necesario, cómplice, encubridor, etc.– *en la comisión de infracciones tributarias. Y ello debe ser regulado en el capítulo correspondiente a infracciones y sanciones y exigido mediante el insuprimible procedimiento sancionador.* Estamos hablando, en definitiva, de la responsabilidad –administrativa o penal– por la comisión de unos hechos de los que se responde como sujeto al que jurídicamente le es imputable un reproche jurídico por la comisión de un acto que vulnera el ordenamiento jurídico.

Con absoluta claridad lo indica así la Audiencia Nacional (Sentencia de 18 septiembre 2001):

“Articula el referido artículo 38 un régimen específico de responsabilidad por hecho propio que resulta ser distinto al previsto con carácter general en el art. 37 de la misma LGT. El acto de derivación en estos casos, más que individualizar a un responsable que se encuentra “junto” al sujeto pasivo (la sociedad) y en el que concurre un presupuesto normativo adicional y distinto del que hace nacer la deuda del sujeto principal, lo que hace es identificar a otra persona que está en idéntica posición que aquél y por efecto del mismo título (la infracción)... El hecho de que exista una interposición societaria no afecta a la responsabilidad sancionadora por hecho propio... Esa realidad, esa posición de sujeto principal del responsable de las sanciones y, por tanto, esa posibilidad de imputarle personalmente tanto la infracción como, en su caso, la deuda dejada de pagar, hace que no resulte disconforme a derecho el que el acto de derivación contenga tanto las sanciones como el recargo de apremio.” (Fundamento de Derecho cuarto).

Tercero: en el momento actual, ese meter en el mismo saco –la responsabilidad– supuestos tan distintos –responsabilidad objetiva, responsabilidad tributaria y responsabilidad penal o sancionadora– es especialmente criticable. Por una razón esencial: porque la evolución operada en el Derecho español a raíz de la entrada en vigor del

texto constitucional exige, como *conditio sine qua non*, que el reproche penal o sancionador administrativo y la correspondiente pena o sanción se formulen respetando unos principios materiales –personalidad de la pena fundamentalmente– y formales –necesidad insuprimible de un procedimiento sancionador– que no existían cuando se aprobó la LGT o cuyo desconocimiento en la reforma de 1985 fue clamoroso. Y, por supuesto, la responsabilidad objetiva en el ámbito sancionador no cabe. Sin más.

Cuarto: la Hacienda Pública debe disponer de los medios precisos para prevalerse de las técnicas defraudatorias puestas en marcha por los contribuyentes. Pero dichos medios deben armonizarse con el resto del ordenamiento jurídico, del que forman parte.

Esa defensa de los intereses que representa la Hacienda Pública no es más que el trasunto de la defensa que en otros sectores del ordenamiento se atribuye a sociedades de carácter mercantil. (Art. 133 Ley de Sociedades Anónimas: “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.”). Precepto que propicia la exigencia de responsabilidades, por parte de la propia entidad mercantil, a los administradores que hayan cometido infracciones tributarias de las que va a tener que responder la sociedad ex art. 77.3.) LGT.

Quinto: en consecuencia, la exigencia de responsabilidades a los administradores por actos ilícitos cometidos por los mismos deberá respetar las exigencias propias del ordenamiento administrativo sancionador.

Como atinadamente ha señalado Carbajo Vasco, en relación con el art. 40.1) LGT, “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 sociedades mercantiles. Análisis del art. 40.1 de la Ley General Tributaria”. Crónica Tributaria nº 76, 1995, pág. 73).

Y estas exigencias del ordenamiento administrativo sancionador no son hoy las que eran en 1963 cuando se redactó la Ley General Tributaria.

Sexto: la indudable función garantista que conlleva el establecimiento de un sistema de imputación de responsabilidades cede el paso, en su ordenación, a las exigencias propias del ordenamiento sancionador administrativo. Sólo admitiendo este punto de partida podrán superarse las incertidumbres actuales, los silencios del Tribunal Supremo, las posiciones contradictorias en que se mueven los Tribunales de Justicia y las insuperables insuficiencias dogmáticas. Todo ello es, en mi opinión, fruto de un empeño baldío: seguir configurando como medidas garantistas lo que pura y simplemente son medidas sancionadoras. Que tienen un indudable reflejo garantista... pero que son medidas sancionadoras.

Quizás ello deba llevar a *un replanteamiento a fondo de la ubicación sistemática de los preceptos en que se regula la responsabilidad tributaria de los administradores de entidades mercantiles, partiendo de la distinción entre obligación tributaria y sanciones*. Al modo, por ejemplo, de lo que ha hecho la *Ordenanza Tributaria alemana*, en la que coexisten la responsabilidad sobre la cuota de aquellos administradores “por una transgresión dolosa o gravemente culposa de sus deberes”, con la responsabilidad por las sanciones derivadas de infracciones cometidas, mediante negligencia grave, por el “gestor de los asuntos de un obligado tributario”. Se responde directamente, como autor de la infracción, no como responsable subsidiario. Como autor, en definitiva, de una infracción cometida en la gestión de los asuntos de un tercero. Esta es también la posición mantenida en el *Informe* sobre la Ley General Tributaria elaborada por la *Comisión* nombrada al efecto, 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, tipificación que habría de hacerse en las *Leyes* reguladoras de cada tributo y “constituirían conductas de suficiente gravedad para los intereses del Tesoro Público, pues sólo así quedaría justificada su per-

secución administrativa independiente. “Esta es, de todos modos, una circunstancia especial que, en el Informe de la citada Comisión, no altera sustancialmente el planteamiento actual, que entiende debe seguir manteniéndose:

“que exista un único infractor, la persona jurídica, y que los administradores sean responsables subsidiarios de las obligaciones tributarias y la sanción”. (Informe cit. Pág. 170).

2. UNA APROXIMACIÓN AL ART. 40.1. PRIMER PÁRRAFO DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA.

2.1. Presupuesto de hecho.

“Serán responsables subsidiariamente 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, consistieren el incumplimiento por quienes de ellos dependan o adoptaren acuerdos que hiciesen posibles tales infracciones.”

2.1.1. Elemento objetivo.

Nos encontramos ante infracciones tributarias, simples o graves, cometidas por personas jurídicas.

En consecuencia, habrá que estar a las infracciones tipificadas como tales por las leyes tributarias. Tanto la LGT como las Leyes reguladoras de los distintos tributos, sean estatales o autonómicas.

2.1.2. Elemento subjetivo.

2.1.2.1. La condición de administrador.

Presupuesto necesario de la derivación de responsabilidad es la condición de administrador del responsable. Entendemos que, a tal efecto, *habrá que acudir necesariamente a la configuración que de dicha figura se contiene en las normas mercantiles.* (Arts. 123 y ss. LSA y 57 y ss. LSRL.).

Por varias razones.

Primero: porque así lo exige la concepción que del *Derecho* defendemos como *uno universo iure*.

Segundo: porque estamos razonando en el ámbito del *ordenamiento sancionador administrativo* y a este respecto *no parece defendible la indeterminación conceptual*, de forma que si existe en nuestro Derecho un concepto acuñado de la figura del administrador habrá que estar a lo que derive de dicho concepto.

Tercero: no nos parece admisible defender, con apoyo en el art. 23 de la LGT, que, puesto que no se define por el propio art. 40 –ni por otros preceptos de la propia LGT– la figura del administrador, cabe acudir a la concepción *usual* del concepto de administrador. La conclusión de tal razonamiento es clara: sería posible derivar responsabilidades a quienes actuaran como *administradores de hecho*, al margen de su calificación como tal con arreglo a las exigencias de las leyes mercantiles.

Se invoca a tal efecto el reconocimiento de la figura del administrador de hecho por el propio Código Penal (arts. 31, 290 y 293 a 295, ambos inclusive).

Frente a cuanto antecede, *cabe observar*:

- a) *cuando el Derecho ha querido referirse al administrador de hecho lo ha hecho.* De forma que la invocación del Código Penal a esos efectos produce justamente los efectos contrarios a los propuestos por quienes entienden que el art. 40.1) LGT propicia una imputación de tales administradores.

- b) *En el ámbito del ordenamiento administrativo sancionador, como efecto reflejo de cuanto ocurre en el ámbito penal, no encuentran cabida las remisiones analógicas, las integraciones de normas pretendidamente en blanco y, en definitiva, las imputaciones que vayan más allá de las exigencias del principio de tipicidad.*
- c) *La Hacienda Pública dispone de medios suficientes en Derecho para, sin hacer decir a las Leyes lo que no dicen, poder defenderse de actuaciones dolosas de terceros que, careciendo de la condición de administradores, deban responder frente a aquélla de actos en cuya comisión han participado y que han generado daños al tesoro Público. Ahí está, por ejemplo –y no es el único– al 38 de la propia LGT. Ahí está también toda la doctrina acerca del denominado “levantamiento del velo” sobre la que la Jurisprudencia del Tribunal Supremo es especialmente reiterativa en los últimos años.*

En consecuencia, cuando la Ley se refiere al administrador se está refiriendo a eso: a quien, de acuerdo con las normas mercantiles ostenta la condición de administrador. A nadie más. Esta es la posición mantenida por F.J. MARTÍN JIMÉNEZ, “La responsabilidad tributaria en la Ley General Tributaria: supuestos”. Información Fiscal, nº 42, 2000, p.32. En sentido contrario, esto es, postulando una interpretación amplia del concepto de administrador, víd. Navarro Faure, A ”Responsabilidad...”, cit. P. 89 y el Informe de la Comisión para la reforma de la LGT, que recomendó calificar como 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 quiénes sean éstos”.

Esa es también la posición que últimamente ha defendido el propio TEAC. Así, en *Resolución de 26 de abril de 2001 (JT 885)* ha señalado: “Para enervar, a través de la teoría del administrador de hecho, esta interpretación primaria y básica del término administrador a que obligan el art. 39.1 de la LGT y el art. 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 so-

cios unos simples ejecutores de operaciones planificadas y realizadas en el extranjero... en el plano estrictamente jurídico, una cosa es que las infracciones tributarias cometidas lo hayan sido como resultantes de la actividad extra societaria del reclamante y otra que ello le confiera sin más la condición de administrador a los efectos del art. 40.1) de la LGT. En este punto la reclamación debe ser estimada...”

2.1.2.2. La necesaria concurrencia de dolo o culpa.

De conformidad con el tipo legal y, sobre todo con la interpretación que el Tribunal Constitucional viene realizando de forma indubitada, debemos partir en este punto de una premisa: *la Administración Tributaria deberá probar, con carácter previo al acto administrativo de derivación de responsabilidad, la concurrencia de dolo o culpa en aquellos administradores a los que formalmente se les deriven las responsabilidades.* (En el mismo sentido, LETE ACHIRICA, C. “La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles. “Civitas. Madrid. 2000. p. 112.)

Sólo así se da satisfacción a *dos exigencias constitucionales*:

- a) satisfacer el *principio de presunción de inocencia*.
- b) satisfacer el *principio de personalidad de la pena*, poniendo fin a una mecánica y automática derivación, por igual grado y en la misma medida, a todos los integrantes del Consejo de administración.

(Esto es lo que está haciendo la *Comisión Nacional del Mercado de Valores* en los procedimientos sancionadores incoados a los órganos rectores de las entidades mercantiles. A la Administración Tributaria le basta con tomar nota de ello. Y de paso respetar aquello de la *personalidad única de la Administración*. Al margen, claro está, de las dos exigencias constitucionales a que me he referido).

Al margen de esas exigencias constitucionales, es el propio tipo legal el que exige la concurrencia del elemento intencional –por dolo o por negligencia–, al exigir, como presupuesto previo a la deriva-

ción formal de la responsabilidad la concurrencia de un juicio de reproche al administrador responsable, basado en:

- la no realización de los actos necesarios que fueren de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas.
- haber consentido el incumplimiento de tales obligaciones por personas que de ellos dependen.
- haber votado acuerdos que permitan la comisión de tales infracciones.

Quienes postulan la existencia de una suerte de responsabilidad objetiva –de forma que basta la comisión de la infracción y la condición de administrador al tiempo de cometerse aquélla–, invocando a tal fin una especie de analogía con cuanto ocurre en el orden mercantil y especialmente en el art. 133.2) LSA, no reparan suficientemente en dos circunstancias que necesariamente deben tomarse en consideración:

- a) *no puede hacerse una traslación mimética de cuanto ocurre en el ámbito del ordenamiento privado a una materia –la sancionadora– que es el paradigma clásico y la entraña misma del ordenamiento público.* Salvo que queramos llegar a una integración del ordenamiento jurídico- público mediante preceptos contenidos en el ordenamiento jurídico-privado. O, lo que es lo mismo, integrar el Código Penal mediante lo dispuesto en Código Civil o en las leyes mercantiles. Una cosa es la universalidad del mundo del Derecho y otra, muy distinta, la confusión y el batiburrillo conceptual entre áreas cuya distinción es clara.

La responsabilidad de los administradores en el ordenamiento mercantil –arts. 133 a 135 LSA– tiene su origen en una relación contractual entre socios y sociedad. En el Derecho Tributario esa relación no existe, estamos ante una relación nacida ex lege. Por consiguiente, mientras en el ordenamiento mercantil la existencia de responsabilidades objetivas es fruto sazonado de la libre voluntad de las partes expresada con la aceptación del cargo de administrador y las consecuencias que al mismo se asocian –incluidas las responsabilidades que se asumen frente a la sociedad, que en algún caso son sustancialmente distintas, como ocurre cuando el art. 77.4) LGT

exonera a quienes hubiesen salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se tomó el acuerdo, a diferencia de lo que ocurre en el ámbito societario, en que el art. 133.2) sólo excluye de la responsabilidad solidaria, frente a la sociedad, frente a los accionistas y frente a los acreedores sociales, a aquellos miembros que “prueben que, no habiendo intervenido en su adopción y ejecución, desconocían su existencia o, conociéndola, hicieron todo lo conveniente para evitar daño o, al menos, se opusieron expresamente a aquél” -, en el caso del ordenamiento tributario las responsabilidades derivan directamente del texto legal.

Ello tiene un reflejo decisivo en el ámbito de las responsabilidades: mientras en el *ordenamiento mercantil* el administrador asume responsabilidades, aceptando de antemano la posibilidad de que tales responsabilidades sean independientes de la concurrencia de mala fe o negligencia grave y aceptando, por tanto, que pueden verse diluidas las exigencias probatorias de su participación en los hechos por los que se le derivan responsabilidades, en el *ordenamiento tributario* –en el ordenamiento público en general– las cosas suceden de muy distinta manera porque un principio de orden público –esencial en el ámbito procesal y procedimental– exige que quien haga valer su derecho pruebe los hechos normalmente constitutivos del mismo, como dispone el art. 114 LGT al recoger el viejo brocardo “*actor incumbit probatio*”.

Al mismo resultado – diferenciación de la responsabilidad en el terreno societario y en el terreno tributario e individualidad de ambas categorías – conduce la distinción entre las vías por las que son exigibles ambos tipos de responsabilidad: mientras en el ámbito mercantil hay que impetrar el auxilio de los Tribunales de Justicia, en el terreno tributario la Administración dispone de autotutela ejecutiva. Y es obvio que no se puede ejercer sobre la base de una tipificación inexistente de responsabilidades en normas tributarias o, lo que viene a ser lo mismo, sobre la base de una aplicación analógica, en el ámbito tributario, de los preceptos que regulan la responsabilidad mercantil.

b) *en materia sancionadora habrá que estar a lo que diga el ordenamiento administrativo sancionador, fiel reflejo del ordenamiento penal, como han reiterado hasta la saciedad los Tribuna-*

les de Justicia, y de forma especialmente significativa el Tribunal Constitucional. Y si ello es así, la necesidad de que concurren responsabilidades como presupuesto previo a la derivación de responsabilidades y la necesidad de depurar tales responsabilidades –deslindando autorías y grados de participación, precisando la relación causa-efecto entre la acción del administrador y la infracción cometida– se presentan como elementos propedéuticos sin cuya precisa delimitación no parece ajustado a Derecho la imposición de lo que es, pura y llanamente, una sanción administrativa. Lo que exige, cuanto menos, la incoación del preceptivo procedimiento sancionador.

Aunque volveremos sobre ello al tratar de la extensión de la responsabilidad, debe indicarse ya que la propia Audiencia Nacional entendió que “aunque el *trámite de audiencia* no es exigido por el Reglamento General de Recaudación 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 en intereses, sí lo es respecto a la sanción.” (Sentencia 16 diciembre 1999).

La exigencia de responsabilidades previa depuración de responsabilidades es el único camino para hacer jurídicamente viable la formulación del juicio de reproche contra el administrador y la consiguiente imposición de responsabilidades, incluidas las sancionadoras. Caso contrario, no es posible.

En esta labor de depuración de responsabilidades asume un protagonismo esencial la determinación de las funciones a las que está obligado el administrador y, en el caso de órganos colegiados, la función atribuida y desarrollada por cada uno de los miembros que integran el Consejo.

Puede objetarse que si se hiciera reposar la derivación de las responsabilidades en función de los cometidos atribuidos a los administradores por los Estatutos societarios, se generalizaría una especie de inanidad de funciones para los administradores. Lo que conduciría a la vacuidad de dicho puesto y a la consiguiente imposibilidad de derivar responsabilidades.

La respuesta a ello es clara: si es una realidad que la gestión efectiva de la sociedad se realiza a veces al margen de –y en algunos casos en contra– de los mandatos del consejo, o ante la pasividad y desconocimiento del mismo, la defensa de los intereses de la Hacienda Pública debe tener en cuenta esa realidad y ampliar el frente ante el que debe responder. No puede seguir configurando como realidad normativa algo que en muchos casos carece de asidero en la realidad. Y en muchos casos eso es lo que ocurre: que el daño inferido a la Hacienda Pública es imputable sólo a uno o dos consejeros – no a todos – o que es imputable a quien no forma parte del Consejo.

Llegamos en este punto a una conclusión clara: estaban mejor las cosas hasta la reforma de 1985. La reforma obligó a escribir ríos de tinta para decir que no se puede suprimir el elemento intencional en la derivación de responsabilidad, especialmente cuando tal derivación incluye las sanciones. Es decir, para decir lo que decía la Ley en 1985 y se suprimió en aras del *deus ex machina* de la recaudación.

2.2. Extensión de la responsabilidad.

Este es uno de los puntos en los que con mayor crudeza se deja sentir cuanto al principio señalábamos: la indeterminación conceptual de la figura del responsable, a caballo entre la concepción como medida cautelar de garantía del crédito tributario y como medida sancionadora.

Indeterminación conceptual que tiene unas consecuencias graves: la solución que se dé al alcance de la responsabilidad –cuota, intereses, recargos, sanciones, costas, etc.– va a depender de la posibilidad de que al responsable se le pueda formular o no un juicio de reproche por su participación en la comisión de los hechos determinantes de la responsabilidad.

Si ello es así, ya podemos ir adelantando alguna conclusión: el responsable es un infractor y responde como tal. No estamos ante una medida de aseguramiento del crédito, sino ante una reacción del ordenamiento que sanciona la conducta infractora del denominador

responsable. Y que, sólo como efecto reflejo, tiene el alcance propio de las medidas de aseguramiento del crédito tributario.

2.2.1. Cuota tributaria.

En el caso de infracciones graves, la responsabilidad se extiende a la totalidad de la deuda tributaria, incluidos los recargos legalmente exigibles sobre cuotas o bases.

2.2.2. Intereses de demora.

Como es sabido, el interés de demora tiene un contenido sustancialmente indemnizatorio y resarcitorio del retraso en el pago, evitando así el enriquecimiento injusto de quien, al no cumplir tempestivamente con su obligación de pago, ha dispuesto de unas sumas de dinero de forma indebida.

Como en términos precisos definió el Tribunal Supremo, el interés de demora es una variedad de la acción de resarcimiento que trata de compensar, con arreglo al módulo objetivo del coste financiero, el perjuicio consistente en la indisponibilidad de cantidades dinerarias que fueran legalmente debidas. (STS de 24 de enero de 1995. Ar. 440). Naturaleza indemnizatoria, no sancionatoria, que ha sido confirmada por el propio Tribunal Constitucional (STC 76/1990, de 26 de abril), aunque en términos ciertamente no clarificadores.

El responsable responderá del abono de intereses de demora en la medida en que, depuradas sus responsabilidades en el pertinente procedimiento de derivación de responsabilidad –que deberá respetar las exigencias de un procedimiento sancionador– se concluya en que ha participado en la comisión de la infracción, simple o grave, de la que deriva su responsabilidad. Esa es la solución que encuentra respaldo en los arts. 37.3) y 40.1) LGT.

Para ese viaje no hacen falta muchas alforjas. Un principio general del Derecho, recogido en el Código Civil pero que trasciende en el ámbito privatista, establece que “el que por acción u omisión causa daño a otro, interviniendo culpa o negligencia, está obligado a reparar el daño causado”.

Naturalmente, frente a esa extensión de la responsabilidad a los intereses de demora cabría oponer serios razonamientos, reducidos fundamentalmente a uno: no cabe exigir intereses de demora por el impago de una obligación dineraria cuando aquél a quien se le exigen tales intereses no ha sido requerido de pago en período voluntario y, por consiguiente, no se le puede calificar en sentido estricto como moroso, puesto que ni siquiera se le había incoado procedimiento recaudatorio alguno. El razonamiento es cierto si se aplica a un procedimiento de garantía del crédito tributario. Lo que ocurre es que el procedimiento es sancionador y se le hace derivar al responsable las consecuencias de su conducta antijurídica. Entre las que está el impago del tributo. Una consecuencia adicional de las contradicciones en que está incurrida la figura que analizamos.

2.2.3. Recargo de apremio.

El razonamiento es el mismo. Y nada lo altera el hecho de que, ex arts. 37.3) y 4) LGT, el recargo de apremio sólo será exigible al responsable en el caso de que, derivada la acción de responsabilidad, el responsable no ingrese la deuda en el período concedido al efecto. El art. 37 integra el régimen general de la responsabilidad, mientras el art. 40, aquí aplicable, es norma especial y prevé la derivación íntegra de la deuda tributaria, incluido, pues, el recargo de apremio.

De forma que, partiendo del contrasentido que implica la actual configuración del art. 40.1) LGT –fruto de la mezcolanza tantas veces citada entre fines cautelares del crédito tributario y sancionadores de la actitud del responsable–, en coherencia con tan ilógico punto de partida, la conclusión no puede ser más que una: si se deriva la deuda tributaria en la misma hay que entender incluido el recargo de apremio, en caso de que exista.

Es verdad que, con carácter general, los órganos de recaudación de la AEAT, cuando derivan responsabilidades tributarias y exigen el pago de la deuda tributaria –incluidas las sanciones–, suelen conceder un período para el ingreso voluntario de la deuda, sin recargos. Esa posición está anclada en un voluntarismo que es fruto, sin duda, de la asunción por los propios órganos de recaudación de

las injusticias que en no pocos casos conlleva esa mecánica aplicación del art. 40. LGT. Naturalmente ese no es el remedio a la situación.

Algunas otras prestaciones pecuniarias exigibles al deudor no pueden ser objeto de derivación. Es el caso del recargo por **cumplimiento extemporáneo**, supuesto en el que el cumplimiento, aún extemporáneo, conlleva la desaparición de la infracción y, consiguientemente, la desaparición de la responsabilidad del administrador. Es también el caso de las **costas del procedimiento**, dado que tales costas no forman parte de la deuda tributaria.

2.2.4. Sanciones.

Este es, sin duda, otro de los puntos en los que mayor crudeza se pone de manifiesto la ambivalencia conceptual de la regulación que estamos analizando.

El art. 40.1) LGT, en la redacción vigente, tiene su origen en una reforma realizada por Ley 10/1985, de 26 de abril. Desde aquel entonces, en el mundo del Derecho se han producido cambios sustanciales, al punto que puede afirmarse, sin temor a errar, que la realidad social del tiempo es hoy muy distinta de aquella en que nació la norma analizada. Circunstancia que, de acuerdo con lo previsto al efecto por el art. 3.1) del Código Civil, debe tenerse muy en cuenta a la hora de interpretarla, primero, y aplicarla, después.

Bástenos referirnos a las circunstancias siguientes.

Primero: la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT, introdujo en el ap.3) del art. 37 una previsión según la cual.

“La responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria, con excepción de las sanciones.”

Segundo: la Ley 1/1998, de 26 de febrero, estableció en el art. 34.1) que:

“La imposición de sanciones tributarias se realizará mediante un expediente distinto o independientemente del instruido para la com-

probación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor, en el que se dará en todo caso audiencia al interesado.”

Tercero: se ha consolidado definitivamente la recepción, con matices, en el ámbito del ordenamiento administrativo sancionador de los principios propios del orden penal.

Teniendo en cuenta cuanto antecede, *cabría entender que las sanciones no pueden derivarse a los responsables*. Por varias razones.

- a) Lo impide expresamente el art. 37.3) LGT, en la redacción que al mismo le dio una Ley de 1995, posterior, por tanto, a la de 1985 que tipificó el art. 40. Cabría entender que la Ley de 1995 deroga tácitamente, en este punto, el texto de 1985.
- b) Tratándose de infracciones simples la interpretación abocaría a resultados aún más concluyentes: puesto que en tal caso lo que se deriva es únicamente el importe de la sanción, –no la totalidad de la deuda tributaria, como ocurre en el caso de infracciones graves– y la sanción ex art. 37, no alcanzará al responsable, no cabe derivar nada.

Víd. STSJ Murcia de 13 julio 1998, cit. Por J. Álvarez Martínez, en “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)”, en RTT, nº 47, 1999, p.29. González Ortiz, D. “ Responsabilidad tributaria y sanciones. JT, nº5, 1999, p.27-28.

- c) El principio de personalidad de la pena, cuya individualidad se ha acentuado en la Jurisprudencia española de los últimos años, se muestra reacio a la admisibilidad de derivar sanciones, atendida la necesidad de que el legislador tipifique específicamente las infracciones y sólo haga responsables de las mismas aquellos a quienes se puede formular juicio de reproche por su participación en la comisión de la infracción.
- d) Desde el punto de vista procedimental, la exigibilidad de un procedimiento sancionador distinto o independiente no se satisface en el entramado normativo que hoy regula la derivación de la res-

ponsabilidad a los administradores, por lo que también ello abona la conclusión de que se ha producido una derogación tácita, fruto tanto de la Ley 25/1995 como de la Ley 1/1998.

Pero, como con frecuencia ocurre en el mundo del Derecho, también cabría encontrar razonamientos que avalan la tesis contraria, esto es, la que propende por la derivación al responsable del importe de las sanciones:

- a) el art. 58 LGT sigue incluyendo a las sanciones dentro del concepto de deuda tributaria y de acuerdo con el art. 40.1) lo que se deriva, en el caso de comisión de infracciones graves, es la totalidad de la “deuda tributaria”.
- b) no cabe hablar de derogaciones tácitas cuando la Ley 25/1995 ha modificado expresamente algunos aspectos de la responsabilidad, de forma que, cabe concluir, cuando no ha modificado algo es porque no ha querido hacerlo. Sin que ello quepa imputarlo a olvido del legislador. El hecho de que la Ley 1/1998 no hubiera modificado el precepto –habiendo modificado otros preceptos de la propia LGT– abona la misma conclusión: si el legislador de 1995 olvidó modificarlo, pudo hacerlo en 1998 y tampoco lo hizo. Luego, no hubo olvido, sino voluntad deliberada de mantener el *statu quo*.
- c) El art. 40.1) como norma específica y singular prima sobre el art. 37.3), ambos de la LGT.

A este respecto, como con su habitual maestría ha señalado Lozano Serrano “Aun admitiendo como cierto el conflicto entre ambos preceptos, no puede olvidarse la dimensión ahora apuntada que presenta este último –art. 37.3) LGT– como proyección directa de un mandato constitucional; de manera que el criterio de *lex specialis* no puede subvertir el resultado que se alcanzaría en la solución de ese conflicto, pues dicho criterio forzosamente decae ante el criterio de jerarquía máxima de que gozan los principios constitucionales, y más aún, de entre ellos, los derechos y libertades de la sección 1ª del Título I de la Constitución, como sería el de personalidad de la pena del art. 25. 1º) de la Carta Magna.

Pero, incluso sin ese anclaje constitucional, decidir la prevalencia de los dos preceptos de la LGT que el TEAC confronta por el criterio de la especialidad no puede sostenerse cuando uno de ellos, el art. 37, es general precisamente porque sienta el régimen jurídico básico del instituto del responsable, mientras que el art. 40 es sólo un supuesto de designación del mismo. No cabría alterar un instituto jurídico con ocasión de su previsión en una hipótesis concreta, salvo que expresamente se operara la excepción. Máxime cuando el criterio generalidad-especialidad de la norma se ve contrarrestado en este caso por el otro criterio tradicional para decidir los conflictos entre ellas, el de *lex posterior*, que juega a favor del art. 37 modificado en 1995, frente a la redacción de 1985 del art. 40.1º”

Y concluye:

“No existe colisión alguna entre el art. 37.3º y el art. 40.1º de la LGT, referidos a distintas hipótesis. La del art. 37.3º está contemplando el régimen general de la responsabilidad tributaria, fiel a su naturaleza de fianza personal de origen legal, y por eso se pliega exactamente al principio de personalidad de la pena, corrigiendo las anteriores previsiones de la LGT y, sobre todo, del RGR para cualquier supuesto de responsabilidad, aun la solidaria.”

Por su parte, el art. 40.1 está abordando la *vexata quaestio* de quién responde de los ilícitos realizados por personas jurídicas, y puesto que en este caso se trata de sanciones pecuniarias que sí puede asumir la sociedad, es obvio que ella misma, como infractora, es la deudora principal de la sanción. Como lo es, por supuesto, de la deuda tributaria que al no ingresarse constituye el tipo de la infracción grave. Pero habida cuenta de que por la sociedad actúan sus órganos, concretamente sus administradores, es evidente que éstos no pueden considerarse totalmente ajenos a la infracción, sino partícipes en ella, aún bajo la forma de mera negligencia.

... en la medida en que el administrador de la sociedad no es un supuesto más de responsabilidad subsidiaria, sino un partícipe –aún por omisión– en la infracción cometida por ésta, es permisible que se le exija la responsabilidad por la sanción, que nunca cabría en el

marco del art. 37.3º y de un supuesto de responsabilidad subsidiaria en que el responsable quedara totalmente ajeno a la conducta infractora del sujeto pasivo.

En tal medida, el art. 40.1º LGT no parece colisionar con el principio de personalidad de la pena o de la sanción, pero tampoco permite –como hace el Tribunal Supremo y asume el TEAC– separar la responsabilidad por la infracción de la propia del responsable, configurando ésta como manifestación de un ilícito civil. Y, desde luego, no permite sostener a un tiempo que es un supuesto de mera responsabilidad subsidiaria– pues no admitiría la exigencia de la sanción –y que la posición del responsable no es la de un infractor a efectos de eximir a la Administración de tener que probar su culpabilidad y de tener que aplicar los principios básicos del Derecho sancionador. Si esto último es así, sólo cabe mantenerlo a partir de que el administrador es ajeno en absoluto a la infracción; pero entonces no ha lugar a exigirle la sanción, pues lo veta el art. 37.3º y los principios constitucionales en que se apoya.

En consecuencia, partiendo... de que la hipótesis del art. 40.1) alberga una participación del administrador en la infracción, lo que legítima que se le pueda exigir la sanción, habrá de observarse al reclamarla los principios y las garantías propias del Derecho sancionador. De modo destacado, la prueba de su negligencia... la audiencia previa el acto derivativo de la responsabilidad... Y tras la Ley 1/1998... gozará de la presunción de inocencia y del resto de garantías propias del orden sancionador...”

(“¿Alcanza la responsabilidad de los administradores de sociedades a las infracciones cometidas por éstas? ¿Es aplicable el procedimiento sancionador separado al responsable subsidiario?”, en Jurisprudencia tributaria, nº 7/1998, págs. 10-11-13 y 14).

Veamos qué han dicho los Tribunales.

El Tribunal que con mayor rotundidad y claridad ha mantenido que no procede derivar responsabilidades en materia sancionadora ha sido la Sala de lo Contencioso – Administrativo del TSJ Com. Valenciana, que, en Sentencia de 29 de junio de 2001 señaló que:

“la Ley 25/1995, de 20 de julio, vino a modificar el art. 37 LGT, cuyo apartado tercero quedó redactado como sigue:

La responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria, con excepción de la sanción.”

En efecto, tratándose de una nueva disposición legal que afecta al Derecho sancionador y resulta más favorable para el interesado, resultará de aplicación retroactiva en la aplicación de la Disp. Transit. 1ª del citado texto legal, además de así regularlo en el art. 9.3) CE.

Ello supone el reconocimiento expreso del principio de personalidad de las sanciones (art. 25 CE), en línea con lo establecido en el art. 130.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, según el cual:

“Sólo podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción administrativa las personas físicas y jurídicas que resulten responsables de los mismos, aún a título de simple inobservancia.

Se aplica de esta forma la STC de 12 de mayo de 1994, sobre la responsabilidad solidaria en caso de tributación conjunta en el IRPF, que proclamó que tal responsabilidad no puede alcanzar las sanciones, ya que el principio de personalidad de la sanción del art. 25 CE es aplicable al derecho Administrativo Sancionador, declarando inconstitucional la previsión legal del IRPF en ese sentido. Por tanto, resulta evidente que deben tenerse por derogados los arts. 12.2 y 14.3 del Reglamento General de Recaudación, que fijaban el ámbito de la responsabilidad solidaria y subsidiaria, respectivamente.

En consecuencia, la derivación de responsabilidad no alcanzará a las sanciones impuestas en su día al sujeto pasivo...” (Fund. de derecho Sexto).

Otros Tribunales Superiores de Justicia se han pronunciado en el mismo sentido: Extremadura (25 septiembre 1998 y 28 de septiembre 1999); Canarias (Tenerife 23 febrero 1999); Cataluña (17 marzo 1999); Murcia (24 enero 2001) y Castilla-León (Burgos 9 febrero 2001).

En la misma línea hay algún pronunciamiento de la Audiencia Na-

cional –también los hay de signo contrario, como veremos– Así, la Sentencia de 29 de marzo de 2001, aunque analizando el art. 38.1) LGT, generaliza y sostiene que:

“En cuanto a la cuestión contemplada en la demanda y centrada en la procedencia o improcedencia de derivar las sanciones pecuniarias impuestas al deudor principal, el art. 38.1) LGT dispone:

...

En esta redacción dentro del concepto de “deuda tributaria” se incluían las sanciones, conforme establecía el art. 58.2.e) de la citada Ley.

Tras la reforma operada en 1995, el art. 37.3) LGT ha quedado redactado en los siguientes términos: “La responsabilidad no alcanza a la deuda tributaria, con excepción de las sanciones”.

De la lectura de estos preceptos se desprende que ni la responsabilidad solidaria ni la subsidiaria, que es la que nos ocupa en este caso concreto estudiado (sic) , comprenden las sanciones, a las que ya no se extiende por el cauce de la derivación de responsabilidad. En este sentido se pronuncia el Tribunal Supremo, Sala 3ª, Sección 2ª, en sentencia de fecha 30 de enero de 1999, recurso 3974/94 y esta misma Sala en su Sentencia de 3 de mayo 2000, recurso 415/97, cómo lógica consecuencia del principio de retroactividad de las normas sancionadoras más favorables (sic), que cuenta con apoyo expreso en el art. 9.3) CE y en art. 4.3) de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.” (Fund. de Dcho. 2º).

En el mismo sentido se ha pronunciado la propia Audiencia Nacional en sentencias de 28 de septiembre 2000, 25 enero y 8 febrero 2001.

El pronunciamiento mayoritario es de signo contrario: *la derivación de responsabilidad se extiende también a las sanciones tributarias imputadas a la sociedad que ha sido declarada fallida.*

Un claro exponente de esta situación lo representa la posición mantenida por la Audiencia Nacional, que, refiriéndose a la vigente redacción el art. 40.1), en la Sentencia de 1 de febrero de 2002, sección 7ª, señala:

“redacción que respecto de la anterior introducida por la Ley 60/1969, de 30 de junio, de Reforma Tributaria, contiene dos variaciones:

- a) La de crear *ex novo* como causa de responsabilidad el cese de la actividad de la sociedad administrada.
- b) La supresión del requisito de la existencia de mala fe o negligencia grave en la conducta de los administradores, que de este modo sólo resultan responsables por la violación de un deber, cual es el de no realizar las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas...”

Concluyendo que:

“... la conducta de la sociedad en relación con los tributos y ejercicios regularizados fue tipificada como infracción grave de omisión porque la sociedad no presentó la pertinente declaración en los trimestres regularizados, siendo obvio que los administradores incumplieron absolutamente las obligaciones que se derivan de la LSA... no actuando con la diligencia exigible a un ordenado comerciante... por lo que... es obvio que estos deben responder de la totalidad de la deuda tributaria comprensiva, a tenor de lo dispuesto en el art. 58 LGT, de las cuotas, intereses de demora y sanciones que procedan... (Fdmt. de Dcho. 7º).

No es preciso interpretar ni aclarar nada. La Audiencia Nacional ni siquiera se plantea los problemas a los que venimos refiriéndonos en estas páginas: principio de personalidad de la pena, procedimiento sancionador, garantías del inculpado en un procedimiento sancionador, etc. Más aún: pone el énfasis en la supresión del requisito de existencia de mala fe o negligencia grave en la conducta de los administradores, sin parar mientes en lo que los Tribunales han dicho hasta la saciedad acerca de la aplicabilidad de los principios penales en el ámbito del ordenamiento administrativo sancionador: tal supresión no implica, en modo alguno, la eliminación del elemento intencional –dolo o culpa– como requisito de concurrencia necesaria para la formulación del juicio de reproche al autor de una infracción.

Como la propia Audiencia, aunque sin reparar excesivamente en ello, sigue apreciando al reflejar la negligencia que entraña el incumpli-

miento de los deberes del administrador como *conditio sine qua non* para la extensión de la responsabilidad.

Algún autor ha entendido que, tras la entrada en vigor de la Ley 25/1995 y como consecuencia de la introducción del ap. 3 en el art. 37 de la LGT que veda la extensión de la responsabilidad a las sanciones, Audiencia Nacional se había inclinado por suprimir la extensión de las sanciones en los supuestos de derivación de responsabilidad. En rigor lo que decía la Audiencia Nacional era algo muy distinto: que las sanciones se extendían también a los responsables, pero no como consecuencia de la aplicación de preceptos sancionadores, sino porque dicha extensión era consecuencia de la comisión de un ilícito civil –la violación de los deberes impuestos al buen administrador–, que conllevaba la responsabilidad frente a las sanciones.

De forma muy clara se expresa en la Sentencia de 8 de febrero de 2001, en la que, sobre la base del art. 37.3) LGT, redactado por la Ley 25/1995, señala que “De la lectura de estos preceptos –58.2) e) y 37.3) LGT– se desprende que ni la responsabilidad solidaria ni la responsabilidad subsidiaria, que es la que nos ocupa en el caso concreto estudiado, comprenden las sanciones, a las que ya no se extiende por el cauce de la derivación de responsabilidad. En este sentido se pronuncia el Tribunal Supremo, Sala 3ª, Sección 2ª, en sentencia de fecha 30 de enero de 1999 (RJ 1999/1965) y esta misma Sala en su Sentencia de 3 de mayo de 2000, como lógica consecuencia del principio de retroactividad de las normas sancionadoras más favorables, que cuenta con apoyo expreso en el art. 9.3 CE y art. 4.3 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. “(Fundamento de Derecho sexto).

Tan categóricas palabras no deben inducir a una impresión errónea, como a más de uno le ha ocurrido. La Audiencia Nacional, en la sentencia citada, sigue extendiendo las sanciones a cargo del responsable, de acuerdo además con la posición mantenida por el Tribunal Supremo:

“A este respecto el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 30 de septiembre de 1993 (RJ 1993/6562) señala: “Por una parte está el importe de la deuda tributaria en sentido estricto, que subsidiariamente se deriva para que sea pagada por el Administrador. Con relación a ella consideramos plenamente correcta la argumentación de la sentencia apelada, ya

que, además del dato formal de la ubicación de los preceptos reguladores de la responsabilidad subsidiaria fuera del capítulo que la LGT dedica a las infracciones y sanciones, desde un punto de vista sustantivo resulta conforme a la técnica jurídica de naturaleza no sancionadora el asegurar el pago de las deudas mediante la previsión legal de casos de responsabilidad civil subsidiaria por quienes tienen algún tipo de concreta y precisa relación con el crédito impagado por el deudor principal.

Es, en este caso, el vínculo legal que se origina al cumplirse el presupuesto de hecho de ser administrador de una persona jurídica y concurrir, además, alguna de las otras circunstancias que describir el art. 40 LGT, a las cuales –incluida la de que hubieran mediado mala fe o negligencia grave– no hay por qué darles la naturaleza de elementos originadores de una responsabilidad sancionadora en sentido estricto técnico, ya que son nociones perfectamente integradas en el ámbito civil, dando lugar a un simple gravamen de esta índole, como es el de tener que soportar con carácter subsidiario el pago de la deuda, de la que sin embargo podrá resarcirse, en su caso, ejercitando las acciones pertinentes frente al deudor principal”. (Fundamento de derecho quinto).

Con este planteamiento del Tribunal Supremo –que ha servido de falsilla a la Audiencia Nacional y también al Tribunal Económico-Administrativo Central, como ha señalado también Lozano Serrano:

"no puede extrañar que la sentencia citada del Tribunal Supremo concluya que la posición jurídica del administrador Responsable subsidiario no es la de un sancionado, pues puede resarcirse del importe de la sanción que ha de ingresar a la Hacienda Pública actuando contra la sociedad que administra. Razón por la que no le resulta aplicable al administrador, a la hora de exigirle el ingreso de la sanción, ni la presunción de inocencia ni el resto de garantías del art. 24.2º CE, siendo únicamente de aplicación a su posición las garantías genéricas del art. 24.1º que integran el derecho a la tutela judicial efectiva".

Puesto que la conclusión del Tribunal Supremo permite exigir la sanción al administrador sin ninguna de las garantías y cautelas constitucionales con que se aplican normalmente éstas, pese a que con carácter general para otras hipótesis de responsabilidad subsidiaria se niega la posibilidad de exigencia al responsable de las sanciones, por el principio de personalidad de la pena (STS 25 febrero 1993.RJ 1993/161), habrá de

pensarse que con mayor motivo no se le van a aplicar las garantías procedimentales que a partir de la Ley 1/1998 se introducen en el ámbito sancionador tributario, comenzando por la separación de procedimientos...” (“¿Alcanza la responsabilidad de los administradores...”, ob. cit. p. 12).

El Tribunal Económico-Administrativo Central en Resolución de 26 de abril de 2001 se pronuncia con claridad por la inclusión de las sanciones dentro de la derivación de responsabilidad:

“El recurrente cuestiona igualmente que en las derivaciones de responsabilidad tributaria hechas a los administradores de empresas fallidas pueda incluirse, entre las deudas exigibles, las correspondientes a las sanciones en su día impuestas al deudor principal. Es esta una cuestión que este Tribunal tiene reiteradamente resuelta en sentido favorable a dicha inclusión. Existe aparentemente una contradicción literal entre la nueva redacción dada por la Ley 25/1995 al art. 37.3) LGT y la no alterada del art. 40.1, aplicada al presente caso; y contra lo razonado por el recurrente, es evidente que al mantener el legislador en 1995 la redacción del art. 40.1, con su delicada matización que distingue tres tipos diferentes de derivación de responsabilidad a los administradores de personas jurídicas, manifestó su intención de no incluir estos supuestos en el mandato genérico del art. 37.3 anterior y mantener la vigencia de este precepto específico en virtud del principio “*Lex posterior generalis non derogat priori specialis*”. El art. 40.1), en efecto, toma en consideración tres supuestos diferentes con tres consecuencias igualmente diversas de derivación de responsabilidad: el primero, cuando las infracciones tributarias cometidas por el sujeto pasivo merecen la calificación de simples, la responsabilidad de los administradores se limita a estas infracciones, es decir, a la sanción impuesta por la conducta tributaria irregular. De esta forma, si se aplicara a este caso el principio general del art. 37.3 invocado, vendría a resultar que el legislador de 1995 estableció una especie de amnistía o exención plena de la responsabilidad exigible por las infracciones simples, lo que no parece en absoluto haber sido la intención del legislador, ni puede admitirse esa derogación por inducción a partir de un precepto genérico; el segundo supuesto aquí contemplado es el de comisión de infracciones graves por el sujeto pasivo, y con toda lógica (y coherentemente con lo dispuesto con carácter general en los arts. 127.1, 133 y 134.5 de la Ley de Sociedades Anónimas), la Ley exige al responsable legal de la administración de la em-

presa infractora su responsabilidad por la totalidad de la deuda tributaria, incluidas las sanciones, pues sería incongruente sancionar por una conducta gravemente antijurídica a una persona *ficta* como una sociedad y no hacerlo a las personas físicas que tienen *ex lege* el deber de hacer cumplir las leyes. Por último., el tercer supuesto, recogido en el párrafo segundo del mismo art. 40.1 de la LGT, es el de los administradores que tengan esta condición en el momento de cesar la persona jurídica en sus actividades, pero no lo tuvieran cuando se devengaron las obligaciones tributarias pendientes en el momento del cese: con toda lógica, igualmente, la Ley exige a los administradores en este supuesto únicamente las “obligaciones tributarias pendientes” pero no las sanciones, ya que no sería justo (e iría en contra el principio de personalidad de las penas) sancionar por una conducta punible a quien no fue responsable de tal conducta.

De prosperar la pretensión del recurrente, el alcance de la responsabilidad de los administradores sería el mismo en el segundo y tercer supuesto, lo que supondría un grave atentado a la justicia y a la ética tributarias. Todo ello conduce inexorablemente a mantener la vigencia de todo el art. 40.1 LGT, cuya singularidad viene avalada por el propio legislador, al precisar éste, en el párrafo tercero de la misma norma, que “lo previsto en este precepto no afectará a lo establecido en otros supuestos de responsabilidad en la legislación tributaria en vigor.” (Fund. de Dcho. 7º).

2.3. Distinción con otros supuestos de responsabilidad

2.3.1. La “coexistencia no pacífica” con el art. 38 LGT.

El supuesto que estamos analizando –art.40.1, pfo. Primero– prevé un supuesto de responsabilidad subsidiaria que, en el caso de infracciones simples se extiende sólo a la sanción, mientras en el caso de infracciones graves abarca tanto la sanción como los restantes elementos que integran la deuda tributaria. Por otra parte, el art. 38 prevé un supuesto de responsabilidad solidaria que se extiende a la obligación tributaria.

También en la reforma de 1985 encontramos algún punto en común. Básicamente uno: se suaviza la concurrencia del elemento intencio-

nal. Al igual que vimos ocurre en el art. 40, en el art. 38 se suprime la necesidad de dolo en quienes sean causantes o colaboren de manera directa y principal en las infracciones tributarias de defraudación, bastando para exigir responsabilidades el ser causantes o colaboradores en la realización de una infracción tributaria.

Ello tiene como consecuencia el acercamiento de posiciones entre ambos preceptos, al punto que el legislador –previendo quizás que se iba a acentuar tal proximidad– dispone expresamente en 1985 que “lo previsto en este precepto no afectará a lo establecido en otros supuestos de responsabilidad en la legislación tributaria en vigor.” (art. 40.1, últ. Pfo.).

El legislador era consciente de que iban a plantearse problemas interpretativos. Como así ha sido. Y era consciente de ello por una razón muy clara: en 1985 la reforma tenía como fin generalizar las responsabilidades a todos los niveles y en ese afán de generalización, de tajar boquetes y cubrir todos los frentes, a mejor fórmula que se le ocurrió al legislador era la que plasmó en ese último párrafo al que nos hemos referido. Fórmula muy propia del mal legislador, puesto que si los supuestos tipificados fuesen claros estaba de más cualquier previsión sobre una posible compatibilidad entre los distintos supuestos tipificados por el legislador.

Al margen de que la precisión conceptual no ha sido nunca la característica más notoria de ambos preceptos. La plurivocidad conceptual permite que el art. 37.1 y 3 se refiera a la responsabilidad de la deuda tributaria, mientras el 38 alude a las obligaciones tributarias y el 40.1 se refería hasta 1985 a las infracciones y desde 1985 a las infracciones tributarias simples y, en el caso de infracciones graves, a la totalidad de la deuda tributaria.

Tras la reforma, las opiniones sobre la coexistencia entre ambos preceptos son muy variadas. Algunos entienden que el art. 40 constituye un régimen privilegiado en comparación con el establecido en el art. 38.

Pérez Royo, F. “los delitos e infracciones en materia tributaria”. IEF, Madrid. 1986, p.297; Zornoza Pérez, J. “El sistema de infracciones y sanciones en materia tributaria (Los principios constitucionales del derecho sancionador.)” Civitas. Madrid. 1992, p. 197; Martín Fer-

nández, F.J. “Los socios administradores ante las deudas tributarias de una sociedad: estado de la cuestión”. CT, nº 79, 1996, p. 105.

Para otros, muy al contrario, el art. 40 establece un régimen especialmente duro para los administradores.

Esta es la opinión mantenida en el Informe de la Comisión nombrada para la reforma de la LGT. Ministerio de Hacienda, p.77.

Una interpretación que trata de armonizar el contenido de ambos preceptos propende por considerar que, de los tres supuestos que encierra el art. 40.1. primer párrafo, –no realización de actos necesarios para el cumplimiento de obligaciones tributarias; b) consentir el incumplimiento de quienes de ellos dependen y c) adoptar acuerdos que hicieran posible tales infracciones– “A nuestro juicio, afirma Herrera Molina, el último supuesto contempla a los administradores como cooperadores necesarios en la infracción, es decir, como causantes o colaboradores en el sentido del art. 38 LGT. En cambio, la mera omisión en la diligencia debida y la culpa *in vigilando*– no son fácilmente reconducibles al art. 38 LGT”.

De ello concluye que la concurrencia entre ambos preceptos tiene sentido, interpretados del modo siguiente:

- 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 de la sanción.

Esta es la postura de Herrera Molina, P.M^a “La responsabilidad de los administradores por participación en ilícitos tributarios”, RTT, nº 57, pp. 74-75. También Carbajo Vasco subraya la existencia, en el art. 40.1º, de una gradación en la responsabilidad en función del grado de participación en la comisión, siendo más activa la participación en los casos de adopción de acuerdos que hicieren posible la infracción.

En realidad, lo que en nuestra opinión ocurre es que las sucesivas reformas –y de forma especial la de 1985– han desvirtuado el contenido originario de ambos preceptos.

Como señaló Lozano Serrano “mientras el art. 38 parece exigir un mayor grado de involucración en la comisión de la infracción, determinando la responsabilidad solidaria, sea cuál sea la relación entre sujeto pasivo y responsable, el art. 40.1º está regulando una hipótesis más específica, cual es la comisión de infracciones por una sociedad habiéndose dado una negligencia en sus administradores. Por un lado, el grado de involucración de éstos en la infracción cometida por la sociedad puede captarse de menor intensidad que el exigido por el art. 38; por otro lado, si se considera el mismo, entraría en juego el criterio de *lex specialis* para hacer prevalente el art. 40.1º frente al 38. Diferencias entre uno y otro precepto que quizá se han atenuado desde 1985, pero que eran evidentes cuando el texto anterior del art. 38 expresamente exigía la conducta dolosa del colaborador en las infracciones de defraudación y el art. 40.1º únicamente la mala fe o negligencia grave del administrador en las de omisión y defraudación.”

Lozano Serrano, C. “¿Alcanza la responsabilidad...” ob.cit., p.14. Esta es también la tesis defendida por Carbajo Vasco, D. “La responsabilidad...” “ob. cit., p.75. Y ésta es también la tesis que viene defendiendo el Tribunal Económico-Administrativo Central.

En cualquier caso, algo es evidente: sea la derivación del art. 38 –en la que el aspecto sancionador está más presente y que además, no se circunscribe a los administradores de la sociedad–, sea la del art. 40.1), nos encontramos ante la exigencia de responsabilidades derivadas de la comisión de infracciones imputables a aquéllos a quienes se derivan las responsabilidades.

Y ello despliega importantes consecuencias:

- a) deberá probarse por la Administración la concurrencia del elemento intencional.
- b) dicha prueba deberá sustanciarse mediante el insuprimible procedimiento sancionador, de acuerdo con lo dispuesto por el art.

34 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

- c) el procedimiento sancionador es previo al procedimiento de derivación de responsabilidad. Esta no podrá derivarse hasta que aquél adquiera firmeza.

Como ha señalado Navarro Faure “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.” (“La responsabilidad...”, ob. cit., p. 95).

- d) si se interponen recursos contra la sanción, ésta no será ejecutiva hasta que no sea definitiva en vía administrativa, ex art. 35 Ley 1/1998. Caso de impugnación posterior en vía contenciosa, no debería ser ejecutiva hasta que no adquiera firmeza.

Esta es también la tesis defendida por Navarro Faure: “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”. (“La responsabilidad...”, ob.cit.p.95)

- e) caso de posible concurrencia de ambos preceptos, deberá instarse siempre con carácter prioritario la derivación ex art. 38 –responsabilidad solidaria– y posteriormente, en su caso, la derivación ex art. 40.1). Es necesario que la Administración se dirija, primero frente a la propia sociedad y frente a los posibles responsables solidarios y sólo subsidiariamente frente a los responsables subsidiarios. Así lo exige no sólo la propia configuración del instituto de la responsabilidad, sino también la presencia más intensa del elemento intencional en los responsables ex art. 38 que en aquéllos que responden ex art. 40.1) LGT.
- f) la responsabilidad ex art. 38 LGT sí se extiende a las sanciones.

En el mismo sentido Palao Taboada, C. “Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria” (III). RCT. nº 158, 1996, p. 8; Pérez Royo, F. Y Agualló Avilés, A. “Comentarios a la reforma de la LGT”. Aranzadi. Pamplona, 1996, p.100; Delgado García, A.M. “El alcance de la responsabilidad tributaria: una cuestión abierta”. REDF, nº 106, p.231.

Pero esta extensión de la responsabilidad a las sanciones, encuentra su fundamento en la participación personal y directa en la comisión de la infracción de la persona a quien se hace responsable. No estamos en presencia de un supuesto tipo de responsabilidad, sino en presencia, pura y simple, de las consecuencias asociadas a la participación en la comisión de una infracción (La STS de 30 de enero de 1999 reconoce la imposibilidad de exigir sanciones, vía art. 38, por hechos en los que ninguna participación ha tenido la persona a quien se deriva la exigencia de responsabilidad por sanciones).

Esta es también la opinión de Rodríguez Márquez, J. “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, Monografías, nº 13, p.38. Opinión que sigue también Herrera Molina, P.M., que precisa que “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. 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 definitivamente. (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, ésta reducirá su impacto individual en función del número de infractores). 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) (“La responsabilidad de los administradores...”, ob. cit., p.79). El propio Herrera Molina, con acierto, señala la in-

congruencia de la posición mantenida en este punto por el Tribunal Constitucional cuando en la STC 76/1990 señala que “no es trasladable al ámbito de las infracciones administrativas la interdicción constitucional de la responsabilidad solidaria en el 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 consiste 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” (Fund. Jdco. 4). El propio Tribunal Constitucional volvió sobre sus pasos en la STC 146 / 1994, al declarar la nulidad del art. 7.2) de la Ley 20/1989, reguladora del IRPF, que extendía a las sanciones la responsabilidad solidaria de los miembros de la unidad familiar.

Atendido cuando antecede, ya estamos en condiciones de adelantar algunas conclusiones:

- 1) la *ratio legis* a que responden los arts. 38 y 40.1) es sustancialmente distinta: el 38 es un precepto claramente sancionador, basado en la formulación de un juicio de reproche contra quien resulta ser autor o colaborador decisivo en la comisión de infracciones tributarias. El 40.1, primer párrafo nació como una necesidad de disponer de un responsable ante la declaración de fallido de una entidad jurídica, a quien en Derecho Tributario se reconoce la posibilidad de ser imputada como autora de infracciones tributarias. A partir de 1985, el creciente desarrollo de infracciones cometidas por sociedades mercantiles y la utilización torticera de entidades mercantiles para la comisión de infracciones tributarias, ha agravado la posición de los responsables, especialmente tras la suavización de las exigencias de intencionalidad en la literalidad del art. 40. Situación que contrarresta significativamente con la penetración en el ámbito sancionador tributario de los principios propios del ordenamiento administrativo sancionador.

Esta es la posición que en alguna Sentencia mantiene la Audiencia Nacional con una claridad absoluta. Así, en la Sentencia de 18 de septiembre de 2001, Sección 3ª, señala:

“CUARTO.- Combate finalmente el actor la inclusión del recargo de apremio y las sanciones en la deuda objeto de derivación. Y alega al respecto que el art. 37 LGT excluye dichos conceptos de los casos comunes de responsabilidad.

Pero, en relación a esta nueva alegación, debemos significar que al recurrente le fue aplicado un precepto sumamente singular, cual es el art. 38.1 LGT, a cuyo tenor...

Articula el referido art. 38 un régimen específico de responsabilidad por hecho propio que resulta ser distinto al previsto con carácter general en el art. 37 de la misma LGT. El acto de derivación en estos casos, más que individualizar a un responsable que se encuentra “junto” al sujeto pasivo (la sociedad), y en el que concurre un presupuesto normativo adicional y distinto del que hace nacer la deuda del sujeto principal, lo que hace es identificar a otra persona que está en idéntica posición que aquel y por efecto del mismo título (la infracción). Se desprende esa realidad del art. 10.1. C del Reglamento General de Recaudación, donde se les califica a los infractores de deudores principales. El hecho de que exista una interposición societaria no afecta a la responsabilidad sancionadora por hecho propio, en especial, y aquí nos movemos en el terreno de la prueba y de la casuística, cuando, como ocurre en nuestro caso, la decisión de cometer la infracción resulta tan claramente asignable a un concreto sujeto como cuando resulta administrador único de la sociedad. Esa realidad, esa posición de sujeto principal del responsable de las sanciones y, por tanto, esa posibilidad de imputarle personalmente tanto la infracción como, en su caso, la deuda dejada de pagar, hace que no resulte disconforme a Derecho el que el acto de derivación contenga tanto las sanciones como el recargo del apremio.”

- 2) tanto el art. 38 como el art. 40.1, pfo. Primero establecen responsabilidades tributarias derivadas de hechos imputables a quienes aparecen como responsables.
- 3) la actual configuración de tales preceptos responde al diseño nacido en el año 1985 y contrarreformado mediante las Leyes 20/1995 y 1/1998.
- 4) las reformas de 1995 y 1998 agravaron los problemas para interpretar sistemáticamente los preceptos reguladores de la responsabilidad de los administradores, al reformar, sin una acabada idea de conjunto, tanto los preceptos en cuestión como el art. 37 en el que, teóricamente, se diseña el que puede calificarse como marco normativo general de la responsabilidad tributaria.
- 5) resulta especialmente llamativa la ausencia de los principios reguladores del procedimiento sancionador tributario en el ámbito de la responsabilidad por hechos propios.
- 6) es urgente la necesidad de regular *ex novo* el instituto de la responsabilidad en el ámbito tributario, de forma que deje de calificarse como tal lo que son consecuencias derivadas de la comisión de infracciones tributarias, por el administrador o por un tercero.
- 7) las consecuencias de la participación en la comisión de infracciones tributarias debe llevarse al capítulo relativo a infracciones y sanciones, tipificando como infracciones, *nominatim*, las conductas merecedoras de reproche penal en el ámbito societario.

Ese es el sentido de los trabajos que está realizando en estos momentos la Comisión Europea, a partir del Informe realizado por un grupo de expertos presidido por el abogado holandés Jaap Winter, presentado en Bruselas el día 4 de noviembre de 2002, uno de cuyos objetivos es el endurecimiento de las responsabilidades de los administra-

dores, a partir del establecimiento por las leyes de los distintos Estados miembros –se propicia el reparto a la tradición nacional, sin perjuicio de unas pautas comunes– de un sistema europeo de responsabilidad colectiva de consejeros y directivos en relación con la veracidad de la información colectiva.

- 8) la aplicación del art. 40.1. primer párrafo se ha convertido en una cláusula de estilo en los órganos de la AEAT, posterior a la declaración como fallida de la sociedad. En consecuencia, el referido precepto muestra, en ocasiones, una dureza incompatible con las necesidades a que debe responder y, sobre todo, de difícil justificación en la conducta de los administradores, no pocas veces sorprendidos en su buena fe.

2.3.2. La responsabilidad por cese de actividad.

El art. 40.1, segundo párrafo, dispone que:

“Asimismo, serán responsables subsidiariamente, en todo caso, de las obligaciones tributarias pendientes de las personas jurídicas que hayan cesado sus actividades los administradores de las mismas.”

El precepto, nacido en la reforma de 1985, es fiel a sus orígenes, inscribiéndose, en consecuencia, en la línea de endurecimiento de responsabilidades, generalización de las mismas y escasa precisión conceptual.

La responsabilidad en este caso tiene carácter claramente garantista de la posición de la Administración y un cierto tufillo sancionador, atendido que la propia LGT, en su art. 89.4), salvaguardando los legítimos derechos del Tesoro Público, prevé que

“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 que se les hubiere adjudicado.”

La responsabilidad no se vincula a la comisión de infracciones por parte de la sociedad y no se extiende a las sanciones.

Salvo, claro está, que al administrador se le pueda imputar su participación en la comisión de infracciones tributarias, en cuyo caso su responsabilidad en materia de sanciones no se deriva del cese de actividad de la sociedad, sino, pura y simplemente, de su participación en la comisión de las infracciones.

El problema radica en determinar cuando se produce el cese. Y volvemos a los problemas suscitados a propósito de la figura del administrador de hecho. Con una variante: que el cese de actividad rememora –aquí sí– una situación de hecho, por cuanto no existe en el ordenamiento jurídico un concepto acuñado de cese propiamente dicho.

De todos modos, debe salirse al paso de interpretaciones que, carentes de fundamento, propendan por tipificar como cese lo que no es más que una mera situación de menor actividad de la sociedad. Es lo que han tenido que hacer en más de una ocasión los Tribunales de Justicia, ante determinados comportamientos administrativos. Así, en la Sentencia de 8 de octubre de 2001, la Audiencia Nacional (sección 7^a), ha señalado que:

“... la sociedad deudora, lejos de cesar en su actividad, ha seguido, tras un período que podríamos calificar de crisis o de disminución de actividad, en el ejercicio de la misma, no pudiendo equipararse dicho nivel mínimo de actuaciones con el cese de la actividad a los efectos del párrafo segundo del art. 40.1) LGT, ya que la finalidad de tal precepto es la de garantizar a la Administración la posibilidad de cobro de obligaciones tributarias pendientes, cuando éstas tienen como presupuesto fáctico, no la existencia de infracciones tributarias, ya sean simples o graves, sino el cese de actividad de personas jurídicas, lo que implica la desaparición total, no parcial o intermitente, de éstas del tráfico mercantil, derivando la responsabilidad hacia sus administradores; es decir, se trata de un supuesto especial que de no existir impediría a la Administración el cobro de determinadas deudas tributarias, precisamente por el hecho de desaparecer del tráfico la persona jurídica deudora, pero que no puede utilizarse indiscriminada o anticipadamente, en casos como

el presente, en el que la empresa, tras un período de crisis, continúa en el ejercicio y desarrollo de su objeto social, pues para este supuesto existen otros mecanismos de cobro, siendo a todas luces improcedente el utilizado, que por tal motivo debe anularse.” (Fund. de Dcho.5°).

2.3.3. La responsabilidad por transmisión de empresa.

Debe dejarse constancia en este punto de la trascendental Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2002 (Sala 3ª. Ponente: Sr. Gota Losada), en la que, rectificando la posición tradicionalmente mantenida por el Tribunal Económico-Administrativo Central, se declara que la responsabilidad del adquirente de empresa es subsidiaria, declarando nulos de pleno derecho los apartados 3) y 5) del art. 13 del Reglamento General de Recaudación, en los que se establecía la responsabilidad solidaria del adquirente.

Reiteramos la posición que venimos defendiendo a lo largo de estas páginas: la legítima defensa de los intereses de la Hacienda Pública frente a nacimientos y mortalidades de empresas, con fines elusorios, tiene su respuesta más idónea, en su caso, en el ámbito del ordenamiento penal, sin que sea necesario forzar las categorías jurídicas propias del ordenamiento tributario.

2.3.4. La responsabilidad civil por delito fiscal

De acuerdo con el art. 109 del Código Penal “la ejecución de un hecho descrito por la Ley como delito o falta obliga a reparar, en los términos previstos en las Leyes, los daños y perjuicios por él causados”. El propio CP – art. 116.1) – dispone que “Toda persona criminalmente responsable de un delito o falta lo es también civilmente si del hecho se derivaran daños o perjuicios.” Ahora bien, como quiera que *societas delinquere non potest*, en el caso de personas jurídicas éstas sólo responden civilmente en defecto de los que sean criminalmente, ex art. 120. 4º CP.

Falcón ha señalado que “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 responsa-

bilidad 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” (“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, nº 11, 1998, p.5.

Chico de la Cámara propone el establecimiento de la responsabilidad directa de la sociedad 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), esto es, la cuota tributaria defraudada y los intereses de demora. (“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, nº 11, 1998, p.19.

2.4. Apostillas procedimentales.

2.4.1. El requisito de audiencia previa en los supuestos de derivación de responsabilidad tributaria es exigible incluso en los procedimientos iniciados con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva redacción dada al art. 37 LGT por la Ley 25/1995, al tener esta garantía un origen constitucional. (Sentencias de la Audiencia Nacional de 21 septiembre y 6 octubre 1999).

Muy importante matización:

“No resulta de aplicación la Ley 30/1992, ante la ausencia del trámite de audiencia en el art. 12.3 del RGR. Ahora bien, cuestión distinta es la significación que el referido trámite tiene desde una perspectiva constitucional, pues una cosa es la singularidad y especialidad de los procedimientos tributarios, lo que justifica el diferente sistema de fuentes que establece el art. 9 LGT y la disp. Adicional 5ª de la Ley 30/1992 y otra que estos procedimientos queden al margen de los principios y garantías constitucionales. En este sentido es revelador que la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías del Contribuyente, en el art. 22 dispone que “en todo procedimiento de gestión tributaria se dará audien-

cia al interesado antes de redactar la propuesta de resolución para que pueda alegar lo que a su derecho convenga” y específicamente el art. 32, dentro de los “derechos y garantías en el procedimiento recaudatorio” y, a propósito de la derivación formal y alcance de la responsabilidad que “la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria al responsable requerirá la notificación al mismo del acto en el que, previa audiencia al interesado, se declare su responsabilidad y se determine el alcance de ésta.”

Y, precisa algo que no debe echarse en saco roto:

"En todo caso... ha de examinarse la función y trascendencia que cumple el referido trámite porque no pueden ser las exigencias procedimentales iguales según el alcance de la responsabilidad. Efectivamente si ésta se limita a cuota e intereses de demora, en la medida en que lo que se exige es una especie de responsabilidad civil, y ésta ha podido cuestionarse en el período voluntario mediante la impugnación de la liquidación, no se convierte el referido trámite en algo esencial y su ausencia no configura un vicio esencial e insubsanable. Pero sí, como aquí acontece, la derivación de la responsabilidad alcanza a la sanción, la omisión del trámite de audiencia convierte al acto posterior que lo omite en nulo. Así, la sentencia del Tribunal Supremo de 23 de octubre de 1998 recuerda que “tanto la jurisprudencia como la doctrina científica han calificado dicho trámite de esencial, de suerte que si se prescinde del mismo, el acto administrativo sancionador, de producirse, es nulo (SSTTS, entre otras, las de 27 abril 1977, 4 mayo 1977, 9 diciembre 1979, 20 abril 1983, 28 febrero 1997 y 8 abril 1997)”

2.4.2 La omisión de declaración de fallido del sujeto pasivo es causa de nulidad de pleno derecho. Por todas Sentencia Audiencia Nacional 4 abril 2002.

Importante subrayar que la declaración de nulidad se apoya directamente en la Ley 30/1992.

2.4.3. El procedimiento de derivación de responsabilidad tiene que hacerse a todos los administradores, para que en la sus-

tanciación del procedimiento pueda depurarse quienes son aquellos que deben responder. Si sólo se deriva inicialmente a algunos ello es causa de nulidad: Sentencia Audiencia Nacional 1 febrero 2002.

2.4.4. Los acuerdos de derivación de responsabilidad deben contener todos los elementos esenciales de la liquidación (hecho imponible; sujeto pasivo; base; tipo de gravamen; devengo; exenciones y bonificaciones que, en su caso, hayan sido aplicadas; sanciones, en su caso, impuestas. No es suficiente hacer constar la clave numérica de las liquidaciones, el período y el importe. Así lo exigió el TEAC en Resolución de 24 noviembre 1999, dictada en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio. En el mismo sentido Resolución TEAC 9 abril 2001.

2.4.5. No cabe derivar responsabilidad al responsable subsidiario si previamente no se ha declarado fallida no sólo a la sociedad sino a los posibles responsables solidarios. STSJ Cantabria 21 enero 2002. (JT nº 12.2002, p.9).

3. CONSECUENCIAS DEL EJERCICIO DE LA ACCIÓN DE RESPONSABILIDAD CUANDO LLEGA “A BUEN FIN”.

3.1. Relaciones entre administradores responsables y la sociedad.

De acuerdo con el art. 37.6) LGT

“Cuando sean dos o más los responsables solidarios o subsidiarios de una misma deuda, ésta podrá exigirse íntegramente a cualquiera de ellos.”

Este apartado fue introducido por la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992, con efectos 1 de enero de 1992. Originariamente no existía este precepto en la LGT. El RGR –art. 12.7– era el único precepto vigente en que se apoyaba la regla de la solidaridad cuando fueren varios los respon-

sables subsidiarios. Regla que podía entenderse ilegal, por contrariar el tenor literal del art. 1137 CC, que, como es sabido, establece la regla de la mancomunidad como criterio general, salvo previsión legal expresa en sentido contrario.

Esta es precisamente la razón por la que la Audiencia Nacional, en sentencia de 1 de febrero de 2002, al juzgar sobre una derivación de responsabilidad formalizada en 1994, considera inaplicable este precepto, dado que no estaba vigente en dicha fecha, entendiéndolo, acertadamente, que la previsión reglamentaria – art. 12.7) RGR – debía considerarse ilegal por contravenir lo dispuesto en el art. 1137 CC.

Cuanto antecede es importante. Por una razón: porque nos pone en la pista de la vigencia, tantas veces olvidada, de la fuerza de los preceptos contenidos en el C. Civil como fuente del Derecho Tributario, de acuerdo, por lo demás, con el art. 9.2) LGT.

Parece que está en la lógica de las cosas que en el caso de que los administradores satisfagan las deudas que contrajo la sociedad aquellos dispongan de una acción de regreso contra la propia sociedad.

Ahora bien, es lo cierto que en el ordenamiento tributario vigente no existe tal acción.

Como atinadamente ha señalado Carbajo Vasco, no puede utilizarse la acción prevista en el art. 1145.2) CC a favor de los deudores solidarios –dado que los administradores son responsables subsidiarios, no solidarios, de la sociedad–, ni tampoco puede utilizarse la acción establecida por el art. 1839 del propio CC a favor del fiador –dado el carácter ilícito del acto que da lugar a la exigencia de responsabilidad al administrador–. Sí admite su consideración como fianza Garreta Such, J.M., de forma que entiende aplicables los arts. 1832 y 1833 CC. (“La responsabilidad civil, fiscal y penal de los administradores de las sociedades”, 3ª ed. Marcial Pons. Madrid. 1996, p. 273.)

También resulta inaplicable, por su consideración de ilícito, la acción de enriquecimiento sin causa. Posición en la que coinciden Calvo Ortega y Carbajo Vasco.

Esa inexistencia de una previsión específica en el ordenamiento tributario es lo que justifica que en el Informe de la Comisión nombrada para la reforma de la LGT se haya señalado la necesidad de introducir, de modo expreso, una acción de regreso a favor del responsable. Complementando dicha previsión, con la atribución de carácter ejecutivo a las resoluciones de los Tribunales Económico – Administrativos recaídas en relación con estos problemas entre responsables, de forma que se permita al reclamante acudir directamente a un juicio ejecutivo en los Tribunales ordinarios para conseguir el cumplimiento de la Resolución del TEAR. (“Informe...” p.210)

Herrera Molina señala que “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)”. (“La responsabilidad...”, ob.cit., p.100.)

Dicho lo anterior, quizás convenga reparar en algo: si hay mala fe, negligencia o dolo en la conducta de los administradores el ejercicio de la acción de regreso –al menos en la parte imputable, en su caso, en concepto de sanción– no es viable, al ser la derivación consecuencia de un ilícito. Pero es que si no concurre el elemento intencional –mala fe, negligencia o dolo– ... lo que no hay es derivación de responsabilidad. Y entonces huelga toda disquisición sobre ello.

3.2. Relaciones entre administradores responsables

También parece estar en la lógica de las cosas, que si la Administración ha satisfecho su crédito con cargo a uno o varios de los administradores éstos puedan exigir a los restantes responsables la parte que les corresponda.

En este caso, la acción sí puede apoyarse en el art. 37.6) LGT, dada la responsabilidad que alcanza a los responsables subsidiarios, de acuerdo con el art. 37.6 de la misma LGT y 1145 CC. Para lo que habrá de tenerse presente también el art. 1904 CC, a efectos del prorrateo de la deuda en función de la responsabilidad de los distintos responsables subsidiarios.

Como atinadamente ha señalado 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 a su efectiva participación en la conducta sancionada”. (La responsabilidad...”, ob.cit., p.76).

Siendo cierto ello, debe repararse en las consecuencias a que nos lleva: lo que no hace la Administración Tributaria –depurar el grado de responsabilidad y graduarla en función de las circunstancias personales de cada uno de los responsables, a través del correspondiente procedimiento sancionador–, lo tienen que hacer los responsables y los Tribunales del orden civil, una vez satisfecha la deuda. Carece de toda lógica.

Otro problema se plantea cuando la Administración exige a cada uno de los responsables subsidiarios que ingrese o, caso de impugnación, avale el total importe de la deuda tributaria objeto de la derivación. Lo que puede hacerse – y de hecho se hace – porque de acuerdo con el art. 37.6) LGT cuando sean dos o más los responsables solidarios o subsidiarios de una misma deuda “ésta podrá exigirse íntegramente a cualquiera de ellos.”

Como se señaló en la Propuesta 16/1999, elevada al Secretario de Estado de Hacienda, por el Consejo de Defensa del Contribuyente “la interpretación que en ocasiones se viene dando a este precepto –art. 40.1) LGT– por servicios del Departamento de Recaudación les lleva a exigir a cada uno de los administradores, para conceder la suspensión de la deuda tributaria derivada, el entero importe de ésta, de manera que cuando existen varios administradores la deuda garantizada o avalada puede duplicar, triplicar, etc. el importe de la deuda exigible. Esta interpretación entra en contradicción con el tenor literal del art. 74.7) del Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo (RD 391/1996) que regula la suspensión de la deuda tributaria en vía económico-administrativa (y en vía de reposición dado que el Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo se aplica supletoriamente en esta materia), según el cual la garantía debe cubrir el importe de la deuda impugnada más el interés de demora que se origine por la suspensión. Siendo esto así, no parece que la Dependencia de Recaudación correspondiente pueda

denegar una suspensión por insuficiencia de la garantía cuando tenga un aval que garantice el importe total de la deuda, aunque haya sido prestada por sólo uno de los responsables subsidiarios o, lo que es más probable, por todos ellos pero por partes iguales.

Ahora bien, no deja de ser cierto que si sólo uno de los responsables presta el aval, o se presta éste por partes iguales entre todos, si la Hacienda Pública reclama el entero importe de la deuda frente a uno de ellos, puede encontrarse con que la garantía prestada sea insuficiente para cubrir su importe, lo que obligaría a exigir su crédito a los demás deudores subsidiarios.

A juicio de este Consejo, la solución a este problema consiste en elaborar un modelo de aval (o de garantía) que permita satisfacer tanto los intereses de los contribuyentes a no prestar un aval por cuantía muy superior a la deuda tributaria (con los costes que ello conlleva, incluso para la Hacienda Pública si la reclamación fuera estimada) y el que tiene la Hacienda Pública de conservar intacta su posibilidad de exigir el entero importe de la deuda tributaria a cualquiera de los responsables. Con esta garantía, la entidad financiera avalaría conjuntamente a todos los responsables por el entero importe de la deuda tributaria y respondería solidariamente con sus avalados del pago de ésta frente a la Hacienda Pública, de manera que ésta podría exigirse contra cualquiera de los obligados y el avalista (o garante) respondería del importe total del pago fuese quien fuese el responsable. En definitiva, se trata de establecer en la propia garantía un mecanismo de responsabilidad solidaria entre los avalados, sin que esto suponga alterar la cuantía de la deuda tributaria garantizada, que coincidiría como no puede ser de otra forma, con la deuda tributaria “derivada”. Todo esto con independencia de las relaciones que se establezcan entre fiador y afianzados o entre garante y garantizados a la hora de determinar cómo se van a repartir los costes de la garantía, etc., relaciones internas que en nada deben afectar a la Hacienda Pública.

En cuanto al modelo de aval que podría adoptarse si prospera esta propuesta sería suficiente con que la entidad que lo otorga hiciera constar en el mismo que avala a dos, o más, responsables subsidiarios frente a la Hacienda Pública, de forma que cada uno responda de la totalidad de la deuda tributaria. Este modelo de

aval se ha empleado en el Tribunal Económico de Madrid y en otros Tribunales Económico-Administrativo Regionales de manera habitual, sin que tengamos noticias de que haya ocasionado problema alguno.

Esta solución puede extenderse a todos los supuestos de pluralidad de responsables frente a la Hacienda Pública por una sola deuda, de la que respondan solidariamente entre sí”.

4. CONCLUSIONES.

Primera.- La regulación de la responsabilidad por actos ilícitos responde, coetáneamente, a dos exigencias de carácter muy distinto: la de servir de medida cautelar o garantista de un crédito tributario y la de responder frente a la comisión de un ilícito por parte de los administradores de sociedades mercantiles –y en ocasiones de gestores que carecen de la condición de administrador–

Segunda.- Los arts. 38 y 40.1), primer párrafo, LGT tienen una difícil relación entre sí, al tiempo que muestran un radical desajuste con la configuración genérica que del responsable tributario realiza el art. 37 de la propia LGT.

No consideramos admisible la aplicación simultánea a un mismo responsable de ambos preceptos.

Tercera.- El supuesto de responsabilidad por cese en la actividad –art. 40.1, segundo párrafo– tampoco encaja con el diseño del art. 37 ni con el de los arts. 38 y 40.

El cese de actividad –cuando los administradores han cometido infracciones que les son directamente imputables– no debe implicar nunca la aplicación de un régimen privilegiado –consistente en la no derivación de sanciones–. Razón por lo que en tal supuesto debe primar la aplicación del art. 38 o 40.1) primer párrafo.

Cuarta.- El régimen jurídico de la responsabilidad por actos ilícitos es fruto de un acarreo histórico que tiene consecuencias gravemente dañosas: dificulta su aplicación, tergiversa conceptos clara-

mente acuñados en otras ramas del ordenamiento –responsabilidad, administrador de hecho o de derecho, determinación del concepto de “cese” en la actividad, etc.– , motiva que los Tribunales de Justicia, los Tribunales Económico-Administrativos y la propia Administración Tributaria se pronuncien de forma radical en aspectos claves. El ejemplo más elocuente es el relativo a la inclusión o no de las sanciones en la deuda tributaria derivada y exigida al responsable subsidiario.

Quinta.- La reforma de la Ley General Tributaria podría escindir la regulación actual, separando claramente aquellos supuestos en los que la responsabilidad tiene carácter cautelar del crédito tributario de aquellos otros preceptos, de carácter sancionador, que tipifican las consecuencias de las infracciones cometidas por los administradores societarios.

Sexta.- La regulación de la responsabilidad, como medida cautelar, debe partir de la regulación que con carácter unitario se establece actualmente en el art. 37 LGT y, en su caso, especificar supuestos que en ningún caso debieran ser consecuencia de la comisión de ilícitos por parte de quienes son declarados responsables.

En este caso la caución tendrá como lógica consecuencia la extensión a la obligación tributaria *stricto sensu*.

Séptima.- La regulación de la responsabilidad asociada a la comisión de ilícitos por parte de los administradores debe incluirse en el capítulo correspondiente a infracciones y sanciones y, en consecuencia, les serán de aplicación los principios materiales y formales propios del ordenamiento administrativo y sancionador. Y debe partir de la tipificación *nominatim* de las infracciones directamente imputables a los administradores de sociedades.

Octava.- La regulación de la responsabilidad en el ámbito tributario debe partir de conceptos claros y precisos, obviando indeterminaciones conceptuales que propician una quiebra radical del principio de seguridad jurídica.

Supuestos como “administrador”, “administrador de hecho”, “cese de actividad” no deben suscitar interpretaciones problemáticas.

Lo mismo cabe decir de las remisiones implícitas o explícitas a conceptos acuñados en el ordenamiento mercantil.

Novena.- Con el debido respeto a las opciones de política legislativa, no parece aconsejable que la tipificación de infracciones y sanciones en el ámbito tributario respondan a la misma *ratio legis* existente en el ámbito del ordenamiento mercantil, atendida la radical disparidad de principios sobre los que se construyen el ordenamiento mercantil y el ordenamiento tributario mercantil y la disparidad de consecuencias que tiene la comisión de infracciones en uno y otro ámbito.

Décima.- La mezcolanza de elementos garantistas y sancionadores... y la consiguiente quiebra de ambos.

- En el ámbito de las infracciones simples, en que la responsabilidad tiene por lo general carácter subsidiario, el art. 77 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, establece un supuesto de responsabilidad solidaria, en el que, además, a diferencia de lo que prevé el art. 77.4) LGT, tampoco actúa como cláusula de exoneración de la responsabilidad la no asistencia a la reunión.

“Las sociedades transparentes deberán mantener o convertir en nominativos los valores representativos de la participación en su capital. La falta de cumplimiento de este requisito tendrá la consideración de infracción tributaria simple, sancionable..., de la que serán responsables solidarios los administradores de la sociedad, salvo los que hayan propuesto expresamente las medidas necesarias para dar cumplimiento a lo previsto en el párrafo anterior, sin que hubiesen sido aceptadas por los presentes.”

Dos son los criterios generales que se quiebran: el principio general de subsidiariedad en la responsabilidad y las causas de exoneración de la misma.

- Lo mismo ocurre en el ámbito de las operaciones societarias gravadas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. De acuerdo con el art. 24 de su Texto Refundido son “subsidiariamente responsables del pago del impuesto 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”. Su desarrollo reglamentario está en el art. 63 del RD 828/1995, de 29 de mayo, que aprueba el Reglamento del Impuesto.

También en este caso, como ha señalado Subirana, S.M. “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 elementos de culpabilidad” (“La responsabilidad tributaria en las operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales”, en RTT, 47, 1999, p.107).

Sólo me resta agradecerles una vez más su afecto. Y el reconocimiento de la escasa valía de mi aportación, consciente –hoy más que nunca– de la almoneda en que nuestro mundo ha puesto a la Justicia, recordando la visión de Quevedo cuando decía que:

“Vinieron la verdad y la justicia á la tierra: la una no halló comodidad por desnuda, ni la otra por rigurosa. Anduvieron mucho tiempo así, hasta que la verdad, de puro necesitada, asentó con un mudo.

La Justicia, desacomodada, anduvo por la tierra rogando á todos; y viendo que no hacían caso della y que le usurpaban su nombre para honrar tiranías, determinó volverse huyendo al cielo. Salióse de las grandes ciudades y cortes, y fuese a las aldeas de villanos, donde por algunos días, escondida en su pobreza, fue hospedada de la simplicidad hasta que envió contra ella requisitorias la malicia. Huyó entonces de todo punto, y fue de casa en casa pidiendo que la recogiesen. Preguntaban todos quién era; y ella, que no sabe mentir, decía que la Justicia. Respondíanle todos: “Justicia, y no por mi casa; Vaya por otra”; y así no entraba en ninguna: subióse al cielo, y apenas dejó acá pisadas”. (“El alguacil alguacilado”).

Aunque, a decir verdad, no hace falta ir tan lejos en el tiempo. En la mañana del día de hoy, 13 de enero del año de gracia de 2003, en la solemne inauguración del año judicial en el Tribunal Supremo de Italia, las

viejas piedras del Palacio de Justicia romano han contemplado un desfile de los magistrados italianos, todos con toga negra y con un ejemplar de la Constitución en la mano, en señal de protesta frente a las violaciones por parte del poder político de los principios de autonomía e independencia del poder judicial, una de cuyas últimas manifestaciones ha sido el envío al Parlamento de un Proyecto de Ley que poco menos que santifica a los responsables de quiebras fraudulentas.

No andaba errado Quevedo cuando eso ocurre en el Estado de cuyo Derecho, transcurridos 2.000 años, aún seguimos siendo deudores.

CONTESTACIÓN
DEL EXCMO. SR. D. JOSÉ DÍAZ DELGADO

DOS CUESTIONES SOBRE LA RESPONSABILIDAD FISCAL DE LOS ADMINISTRADORES. LA PRESCRIPCIÓN Y EL PROCEDIMIENTO DE SU EXIGENCIA.

I. Introducción

Sean mis primeras palabras de bienvenida a la Academia Valenciana de Jurisprudencia y Legislación al profesor Don Juan Martín Queralt. Para mi es un honor que el nuevo miembro de la Academia haya tenido la deferencia de solicitar del Presidente de la misma que fuera yo quien contestara a su brillante discurso de ingreso, y ello, como posteriormente tendré ocasión de manifestar al glosar los muchos méritos que concurren en su persona, desde una doble perspectiva, la de la admiración que siempre he sentido por su obra, y de otra parte, del respeto a su trayectoria profesional y personal.

No puedo sino compartir desde la primera a la última letra el discurso de ingreso pronunciado por Don Juan Martín Queralt. Por ello mi contestación no puede ser réplica al mismo, sino tan sólo un modesto apunte en el que trato de exponer dos problemas en relación con el tema de los Administradores, que se reiteran ante los Tribunales de Justicia.

II. La prescripción de la acción de responsabilidad contra el administrador. Existencia o no de plazo.

A. La derivación de responsabilidad como sanción.

Comparto plenamente la tesis del nuevo miembro de la Academia al calificar la derivación de responsabilidad hacia el Administrador como

una auténtica sanción. En efecto, tiene este carácter la imposición de un mal a quien infringe el ordenamiento jurídico. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 40.1 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria es preciso que en la conducta del administrador se de, al menos, una conducta culposa, la infracción de los deberes que como tales Administradores le corresponden. La cuestión, como pone de relieve el nuevo académico en su discurso, es esencial, hasta tal punto que la respuesta positiva o no, hará legal o ilegal el sistema que analizamos.

Cierto que estamos ante una sanción “*sui generis*”, porque una de las características de la ley penal y por ende de la sancionadora, es la de la generalidad, de tal suerte que su aplicación no admite excepciones, pues sólo así se justifica la imposición de un mal que trata de preservar el conjunto del ordenamiento jurídico y en consecuencia, los derechos conculcados por el infractor. No es sino la proyección del principio de igualdad ante la Ley que consagra el artículo 14 de nuestra norma constitucional. Sin embargo, en el caso que analizamos la imposición de la sanción al Administrador es contingente, pues la retribución al mismo, cuando conculca sus obligaciones de forma culposa, depende de algo que le es absolutamente ajeno, de la solvencia de los deudores principales, e incluso del pago, que como dispone el Código Civil, y reitera el artículo 18.1 del Reglamento General de Recaudación puede efectuar cualquier persona, tenga o no interés en el cumplimiento de la obligación, ya lo conozca, ya lo apruebe, ya lo ignore el obligado.

Claro que esta posibilidad causa estupor, pero en definitiva la mayor parte de las sanciones tributarias se sostienen en el presupuesto de la falta de ingreso, y todas ellas pueden ser evitadas mediante el pago de un tercero, y por otra parte en el ámbito penal la excusa absolutoria está presente en determinados delitos, alguno tan próximo al tema que analizamos como el fiscal previsto en el artículo 305, apartado 4 del Código Penal que dispone que quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria, en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de este artículo, antes de que se le haya notificado por la Administración Tributaria la iniciación de actuaciones tendentes a la determinación de las deudas tributarias, o en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el

Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquel dirigida, o cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

Es quizá por este motivo que numerosas sentencias, como se pone de relieve en el discurso que acabamos de escuchar, se han inclinado por creer que en el presente caso existe tan solo un ilícito civil y no un ilícito administrativo, y en definitiva una sanción.

Sin embargo, y abundando en las razones antes pronunciadas por el nuevo académico, conviene recordar lo que para el Tribunal Europeo de Derechos Humanos es sanción, al objeto de aplicar a las mismas todas las garantías que se consagran en el Convenio Europeo de Derechos Humanos de 1950, especialmente las previstas en el artículo 6.1. Por todas, la sentencia de dicho Tribunal núm. 907/1998, de 2 septiembre (Caso Lauko contra Eslovaquia, fundamentos 56 a 59, inclusive), sostiene que para determinar el carácter «penal» de una infracción en el sentido del Convenio, importa primero saber si el texto que define ésta pertenece o no al derecho penal según la técnica jurídica del Estado defensor; seguidamente debe examinarse, teniendo en cuenta el objeto y el fin del artículo 6, en el sentido ordinario de sus términos y del derecho de los Estados contratantes, la naturaleza de la infracción así como la naturaleza y el grado de gravedad de la sanción que se arriesgaba a sufrir el demandante (recordando entre otras, la Sentencia Garyfallou AEBE contra Grecia de 24 septiembre 1997). Pues bien, en el caso enjuiciado, el Tribunal considera que el derecho interno no califica como «penal» la infracción por la que el demandante fue reconocido culpable. Sin embargo, sostiene que las indicaciones que otorga el derecho interno del Estado defensor no tienen más que un valor relativo (con cita de la Sentencia *Oztürk* contra Alemania de 21 febrero 1984). Es por lo tanto necesario examinar la infracción a la luz del segundo y tercer criterios mencionados más arriba. A este respecto, el Tribunal recuerda que esos criterios son alternativos y no acumulativos: para que el artículo 6 se aplique en los términos «acusación en materia penal», es suficiente que la infracción encausada sea por naturaleza «penal» respecto al Convenio, o haya expuesto al interesado a una sanción que, por su

naturaleza y su grado de gravedad, resulta, en general, «materia penal» (cita en este sentido la Sentencia Lutz contra Alemania del 25 de agosto de 1987). Ello no impide la adopción de un criterio acumulativo si el análisis separado de cada criterio no permite llegar a una conclusión clara en cuanto a la existencia de una «acusación en materia penal» (con cita de las Sentencias *Garyfallou AEBE*, ya mencionada y *Bendenoun contra Francia de 24 de febrero de 1994*).

Recuerda el Tribunal, en cuanto a la naturaleza de la infracción cometida por el demandante, que el interesado fue reconocido culpable, en virtud del artículo 49.1, d) de la Ley sobre Infracciones, de haber acusado sin razón a sus vecinos de provocar molestias y que fue condenado por ese cargo con una. Esta disposición rige las infracciones por incivismo y persigue mantener la paz entre los vecinos. En consecuencia, la regla del derecho transgredido por el demandante se dirige a todos los ciudadanos y no a un grupo determinado con un estatus particular. El carácter general de la norma en cuestión es corroborado también por el artículo 1 de la Ley sobre las Infracciones que remite al hecho de que todo ciudadano debe respetar la Ley y los derechos de sus ciudadanos, así como por el artículo 2.1 del mismo texto que define una infracción como un acto delictivo que perjudica el interés general o que lo pone en peligro (con cita de la Sentencia *Oztürk* ya mencionada). Además, el señor Lauko fue condenado a una multa por la oficina local y al pago de gastos. La multa impuesta de esta forma se consideraba como una sanción para disuadir al acusado a reincidir. Tiene el carácter de castigo por el cual se distinguen normalmente las sanciones penales (cita de nuevo la sentencia *Oztürk* ya mencionada y la sentencia A. P., M. P. y T. P. contra Suiza de 29 agosto 1997). Siendo así, el Tribunal considera que el artículo 6.1 del Convenio, y por ende las garantías que allí se establecen son aplicables al caso.

Conocido es que, a tenor de lo dispuesto en el artículo 10.2 de la Constitución la doctrina emanada de este Tribunal vincula a los Tribunales españoles en la interpretación de los derechos fundamentales, entre los que se encuentran precisamente los que se refieren al derecho penal y al sancionador, particularmente los incluidos en los artículos 24 y 25 de nuestra norma fundamental.

Ciertamente, como queda expuesto de forma maestra en el discurso que contestamos, el Tribunal Constitucional, desde sus primeras sentencias sostiene la aplicación de los principios del derecho penal en materia de derecho sancionador en general, pero advirtiendo siempre de la posibilidad de ciertas especialidades en éste, aunque no concretadas y que más parecen una puerta abierta a futuras resoluciones, que la negación del principio general.

B. La dudosa aplicación supletoria del derecho civil.

En cualquier caso, estaríamos ante una obligación legal, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1089 del Código Civil, por lo que habría que estar en principio a lo dispuesto en las leyes especiales que la establecen y sólo supletoriamente se podría aplicar el Código Civil (artículo 1090), pero además, el carácter sancionador hace que se excluya en este caso absolutamente esta aplicación supletoria, puesto que el artículo 1092 dispone que “Las obligaciones civiles que nazcan de los delitos o faltas se regirán por las disposiciones del Código *Penal*”. No hace falta recordar que cuando se establece esta norma el Código Penal distinguía dentro del mismo distintas conductas que castigaba como delitos, faltas y contravenciones (infracciones administrativas).

Es decir, en ningún caso nos encontraríamos con obligaciones civiles, bien de carácter contractual, puesto que no provienen de contrato alguno, y en consecuencia no pueden serle de aplicación las normas del código civil relativas a éstos, ni extracontractual por acciones u omisiones en los que intervenga culpa o negligencia, que se rigen por lo dispuesto en los artículos 1902 a 1910 del CC(Art. 1093 CC). Por lo tanto, a la hora de determinar la normativa aplicable supletoriamente hay que acudir a las normas que regulan el procedimiento sancionador, Título IX de la ley 30/1992 y Disposición Adicional Quinta de dicha Ley, y artículo 1.3 del RD 1398/1993, de 4 de Agosto, que prevén su aplicación supletoria en general. Conviene recordar que el Tribunal Supremo distingue en la sentencia de 22 de enero de 1993, entre lo que es Régimen Jurídico de las Administraciones Publicas y Procedimiento Administrativo Común, entendiendo que el primero, entre los que incluye el Título IX referente al derecho sancionador, es de aplicación directa en materia tributaria.

C. *¿Forma parte la sanción de la deuda tributaria?*

Hemos sostenido en otras ocasiones que la sanción no tiene naturaleza de deuda, en tanto aflicción que deviene por el incumplimiento de una norma. En efecto quien sufre un castigo, sea administrativo, sea penal, no le debe nada a quien se lo impone. Desde luego, no estamos ante una obligación civil, ante una relación crédito-deuda, sino ante una relación de poder y de sujeción o deber.

Profundizar en el análisis de la verdadera naturaleza de la sanción no es cuestión baladí, sino que, como pone de relieve el profesor Martín Queralt en su discurso, los efectos de la misma, por ejemplo en materia de generación o no de intereses, son muy importantes.

De entrada, conviene observar como, siendo la diferencia entre la infracción penal y la administrativa el resultado de la decisión del legislador en orden a la ubicación o no dentro del Código Penal, pero teniendo idéntica naturaleza, a nadie se le ha ocurrido que una multa impuesta por un tribunal penal genere intereses de demora, o que, en el caso de imposición de días-multa se aumente en su caso la pena impuesta por el retraso en el cumplimiento de la misma (desde luego no cabría pensar en que pudiera aumentarse una pena de privación de libertad por el retraso en su cumplimiento, aun doloso por parte del condenado), y teniendo en cuenta además que en otros sectores del propio derecho administrativo sancionador distinto del tributario se sigue la misma regla, cabe preguntarse el motivo por el que no se cuestiona que las sanciones formen parte de la deuda tributaria, y como consecuencia de dicha premisa pudieran generar intereses de demora.

Sin duda se parte de una premisa, la redacción del artículo 58.2 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria cuando dispone que: *“En su caso, también formarán parte de la deuda tributaria ...e) Las sanciones pecuniarias”*.

De entrada conviene destacar el hecho de que tan solo pueden formar parte de la deuda tributaria, según este precepto, las sanciones pecuniarias, no las demás sanciones que a tenor de lo dispuesto en el artículo 80 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria se pueden imponer (apartados 2.3 y 4), y que son incluso más

gravosas que las pecuniarias. ¿Qué justifica esa diferencia de tratamiento? A mi juicio nada, aunque se explique tan solo porque el carácter pecuniario permita la adición de la sanción a la auténtica deuda tributaria, su fungibilidad. Pero ello no empece a que la naturaleza de la sanción sea distinta a la de la deuda tributaria. Esta supone un deber de contribuir al sostenimiento de las cargas publicas, hoy con anclaje constitucional en el artículo 31 de nuestra norma constitucional. La sanción sin embargo es la consecuencia del incumplimiento del ingreso de la deuda tributaria, luego difícilmente puede formar la consecuencia parte del presupuesto.

Pero es que la propia Ley General Tributaria abona esta tesis, pues claramente define lo que es la deuda tributaria en el apartado 1 del artículo 58 cuando dice que *“estará constituida por la cuota a que se refiere el artículo 55 de esta Ley, por los pagos a cuenta o fraccionados, las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener y los ingresos a cuenta”*.

Cuando el legislador dispone además que formaran parte de la deuda tributaria, en su caso, otras deudas, no les está dando, pese a su dicción literal la naturaleza que no tienen, de conformidad con el apartado primero, en cualquier caso estaríamos ante una antinomia entre los dos apartados del artículo 58, que debería resolverse atendiendo a la naturaleza de cada una de las deudas allí reflejadas. Así el deber de contribuir que la Constitución en su artículo 31 prevé, origina la deuda tributaria a que se refiere el artículo 58.1, mientras que los recargos o intereses de demora no tienen su fundamento en dicho precepto constitucional, sino en el incumplimiento de la deuda tributaria, lo mismo que las sanciones. En consecuencia, lo que se deriva de esta interpretación del artículo 58 es que estas deudas se pueden adicionar para su cobro coactivo mediante el apremio correspondiente a la deuda tributaria, pero a mi juicio, la naturaleza de aquellas impide considerar que formen parte de ésta última.

Ciertamente la redacción del artículo 58 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, no es un ejemplo de claridad, pero un estudio sistemático de la ley nos lleva a la conclusión de que cuando en su apartado segundo se refiere al contenido contingente de la deuda tributaria, se está refiriendo a otras deudas. Así se prueba por el hecho de

que el artículo 126 de dicha norma se refiera a la deuda tributaria como “*deuda liquidada por la Administración*” (apartado 3 a) y que el artículo 127 distinga el recargo y el nacimiento de los intereses de demora, que se devengan con el inicio del periodo ejecutivo de “*la deuda no ingresada*”.

Esta distinta naturaleza ha sido puesta de relieve por la Sala de lo Contencioso del TSJ de la Comunidad Valenciana. Así la sentencia de 07-07-1999,(núm. 721/1999) donde se dice que “*como ha sostenido esta Sala en numerosos pronunciamientos, con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley 30/92 y con anterioridad a la de la Ley 25/95*”, las sanciones tributarias deben seguir el régimen de inejecutividad hasta el agotamiento de la vía administrativa previa, ya que las normas de la Ley citada en primer lugar que regulan el ejercicio de la potestad sancionadora pertenecen al régimen jurídico de las Administraciones públicas y no a la regulación procedimental, por lo que no están excluidas para los procedimientos tributarios. Así, la interpretación constitucional de la previsión del Art. 81 LGT, que permite la suspensión sin garantía, debe entenderse no cómo una facultad de libre apreciación de la Administración para la suspensión sin caución, sino una necesaria valoración de tal institución a la luz del principio de presunción de inocencia (en el mismo sentido la sentencia del TSJ de Cataluña de 17 de julio de 1998).

En la sentencia de 2-5-2002 del Tribunal de la Comunidad Valenciana se sostiene en su fundamento jurídico segundo que:

“La resolución impugnada interpreta el artículo 82.3 de la Ley General Tributaria cuando dispone que “La cuantía de las sanciones por infracciones tributarias graves se reducirá en un 30 por 100 cuando el sujeto infractor o, en su caso, el responsable, manifiesten su conformidad con la propuesta de regularización que se les formule” implica que el sujeto pasivo ha de prestar su conformidad tanto a la propuesta de regularización de la deuda tributaria, excluida la sanción, como a ésta misma. Sin embargo no comparte la Sala esta tesis, pues regularizar significa según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua ajustar o poner en orden una cosa, esto es, en el caso de la deuda tributaria basta con el reconocimiento por el sujeto pasivo de la misma (artículo 61.3 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria), pero la sanción, por su propia naturaleza, es un mal que se inflige a un

*ciudadano como consecuencia de la conculcación por éste de una norma, pero en modo alguno ese castigo se mueve en el ámbito de una relación deuda-crédito, obligacional, sino en una relación potestad-deber entre el ciudadano y la Administración Pública. Ciertamente, la redacción del artículo 58 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria cuando dispone que “en su caso” las sanciones forman parte de la deuda tributaria ha contribuido a crear confusión sobre la autentica naturaleza de las sanciones tributarias. Sin embargo, la entrada en vigor de la ley 1/1998 por el que se aprueba el **Estatuto del Contribuyente, al disponer en su artículo 34 I**, que “La imposición de sanciones tributarias se realizará mediante un expediente distinto o independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor, en el que se dará en todo caso audiencia al interesado” y en su apartado 2 que “Cuando en el procedimiento sancionador vayan a ser tenidos en cuenta datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en el expediente instruido en las actuaciones de comprobación o investigación de la situación tributaria del sujeto infractor o responsable, aquellos deberán incorporarse formalmente al expediente sancionador antes del trámite de audiencia correspondiente a este último” claramente ha separado del ámbito de la deuda tributaria a las sanciones administrativas, cuya determinación habrá de preceder generalmente a la fijación de la sanción, y como sostiene el apartado 4 de este artículo “El acto de imposición de sanción podrá ser objeto de recurso o reclamación independiente”. Se pone así fin, por el Estatuto del Contribuyente a una situación irregular en la que, salvo en las sanciones formales se imponían sanciones derivadas de procedimientos de inspección tendentes a regularizar la deuda tributaria, pero en modo alguno a determinar la culpabilidad y su alcance de los responsables de las infracciones, procedimientos sin trámite de audiencia y posiblemente nulos de pleno derecho, ya que tan solo permitían la realización de alegaciones tras la firma del acta, y que no eran, en cuanto a la calificación de la infracción se refiere, sino la expresión de la opinión que acerca de la culpabilidad de los responsables tenía el actuario. La propia Ley General Tributaria, cuando habla de regularizar, se refiere a las situaciones tributarias de los sujetos pasivos (Artículo 51.1.1º), o distingue expresamente la interrupción de la prescripción del derecho a exigir la deuda tributaria por actos de regularización del tributo, de los plazos de prescripción de las infracciones tributarias(artículo 66.1. a)), o cuando habla del contenido de las actas se refiere a la*

regularización de las situaciones tributarias (145.I.c). Es evidente que el sujeto pasivo puede regularizar su situación tributaria, en deuda con la Administración Pública, incluso a través del ingreso o declaración anterior a la actuación de la Administración (artículo 61.3 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria), pero mal puede regularizar una sanción inexistente, y cuya existencia y cuantía dependerá de un ulterior procedimiento y de la calificación que de los hechos y circunstancias concurrentes haga la Administración Tributaria. En conclusión, cuando el artículo 82.3 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, se refiere a la conformidad con la propuesta de regularización lo hace a la de la deuda tributaria, excluida la sanción. Por otra parte bastaría para estimar el recurso el hecho de que la propuesta de regularización de la sanción a imponer brilla por su ausencia, por lo que al imponer directamente la Administración la sanción, sin trasladar al particular propuesta de sanción alguna a la que el actor pudiera prestar su conformidad, mal puede el recurrente acogerse al beneficio previsto en este precepto, que en todo caso exigiría una tercera liquidación, transcurrido el plazo para interponer el recurso contra la sanción, y lograda la firmeza de la sanción, en la que se aplicara la rebaja de ese 30%”.

En efecto, la deuda tributaria y la sanción son dos cosas distintas, de tal suerte que es posible que la primera este extinguida, por ejemplo por prescripción y la sanción no, o viceversa.

De la misma forma, el TSJ Cataluña, sec. 4^a, en su sentencia de 21-12-2000, (núm. 1147/2000, Pte: Pérez Borrat, M^a Luisa), sostiene en su fundamento jurídico tercero que: *Este Tribunal se ha pronunciado en diversas ocasiones sobre la distinta naturaleza de las obligaciones tributarias y la de las sanciones tributarias que se imponen por la comisión de una infracción. Ambas vienen configuradas en la Ley pero mientras las primeras descansan en la obligación recogida en el art. 31.1 de la Constitución, las segundas no son más que la expresión del ejercicio de la potestad sancionadora que se atribuye a la Administración con motivo de la comisión de infracciones debidamente tipificadas. Ya resulta cuestionable que las sanciones pecuniarias tipificadas en la L.G.T., pasen a tener, en fase de recaudación un tratamiento similar al de la deuda tributaria. Ello deriva del art. 58 de la L.G.T., que al delimitar el contenido de las liquidaciones, establece*

que “en su caso, también formarán parte de la deuda tributaria .. e) las sanciones pecuniarias”. A partir de ese momento la naturaleza de la sanción puede quedar desvirtuada de modo que sus efectos y consecuencias en caso de impago, no difieren de los que genera la recaudación de las deudas tributarias “strictu sensu”.

El Tribunal Supremo por su parte ha establecido una doctrina sobre la materia que supone a mi juicio un hito en la consolidación del Estado de Derecho y de la defensa de los derechos fundamentales, cuya encomienda a los Jueces hace la Constitución especialmente en los artículos 9.2 y 53. Así, la sentencia de 12-06-2000 (TS 3ª sec. 2ª , Rec. 6596/1995. Pte: Sala Sánchez, Pascual) sostiene en su fundamento jurídico cuarto que las sanciones tributarias no son ejecutivas hasta que sean firmes en la vía administrativa y que en consecuencia ni siquiera puede hablarse de necesidad de solicitar la suspensión y menos de prestar caución, y así dice lo siguiente: *“La misma suerte desestimatoria han de correr los dos motivos aducidos por la representación del Estado. Abundan ambos, como se ha visto antes, en el argumento de que el otorgamiento de la suspensión de la sanción tributaria necesitaba, como la del resto de los componentes de la deuda tributaria comprendida en la liquidación inicialmente impugnada, de la prestación de la correspondiente caución para que pudiera ser otorgada. La Sala, empero, no puede compartir este criterio y no ya porque, en la actualidad y a tenor de lo establecido en el Art. 35 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, “la ejecución de las sanciones tributarias quedará autónomicamente suspendida, sin necesidad de aportar garantía, por la representación en tiempo y forma del recurso o reclamación administrativa que contra aquellas proceda y sin que puedan ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa” (en realidad, si fuera aplicable este precepto al caso de autos, no sería necesario hablar de suspensión, porque hasta la resolución de este recurso de casación, en el supuesto de que fuera desestimado, no podría decirse que la sanción había quedado firme en vía administrativa), sino porque la vigencia del principio a que responde hoy este precepto cabe sostenerla desde la configuración constitucional del Derecho Administrativo sancionador. En efecto, aunque la sanción forma parte de la deuda tributaria, de conformidad con lo establecido en el Art. 58 de la Ley General vigente en la materia, no cumple, desde luego, la misma función que el resto*

de los elementos que la integran. La sanción cumple siempre, en todo tipo o manifestación del “ius puniendi”, al lado de otras finalidades, la simplemente retributiva. Cuando el infractor tributario satisface una sanción, no está contribuyendo al sostenimiento de los gastos públicos como es propio de cualquier figura tributaria -Art. 31.1 de la Constitución-. Está, simplemente, asumiendo la consecuencia inmediata que la Ley prevé para quien incurre en alguna de las acciones y omisiones antijurídicas que definen como infracción la Ley General Tributaria y las leyes reguladoras de los distintos tributos -Art. 77 y sigs. de la L.G.T.-. De ahí que la Sentencia 66/1984, de 6 de Junio, del Tribunal Constitucional, declarara la constitucionalidad de la autotutela ejecutiva en materia de Derecho administrativo sancionador y, por ende, la ejecutividad de los actos administrativos sancionadores como no contraria a la presunción de inocencia ni al derecho a la tutela judicial efectiva, siempre que la ejecución pudiera ser sometida a la decisión de un Tribunal de Justicia y que éste pudiera resolver sobre su suspensión, y de ahí, también, que la Sentencia del propio Tribunal 78/1996, de 20 de Mayo, añade que “mientras se toma aquella decisión -se refiere a la que resuelva sobre la suspensión solicitada- no pueda [esta] impedirse ejecutando el acto, con lo cual la Administración se habría convertido en Juez”. Si, pues, no podía procederse a la ejecución de la sanción impuesta hasta tanto, impugnada la liquidación y solicitada la suspensión de la en ella contenida, pudiera resolver sobre la misma la Sala Jurisdiccional ante la que el recurso hubiera sido planteado, es claro que el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia no podía, denegando la suspensión interesada, declarar la ejecutividad de la sanción por no haberse prestado caución suficiente. En este punto, además, precisamente por la diferente naturaleza de la sanción en relación con el resto de los componentes de la deuda tributaria, hubiera sido aplicable, con fundamento en el ap. 1 de la Disposición Adicional Quinta de la Ley 30/1992, el Art. 138.3 de esta última norma, según el cual, la resolución sancionadora “será ejecutiva cuando ponga fin a la vía administrativa”. Lógicamente, cuando fue denegada la suspensión no había sido ultimada la vía económico-administrativa y, por ende, no podía decirse con propiedad que se habían ultimado las “vías previas” a la Jurisdiccional que es a lo que, en definitiva, el precepto antes transcrito se refería. Así, pues, de acuerdo con la interpretación más favorable a la efectividad del principio de no

ejecutividad de los actos sancionadores, cualquiera que fuese su naturaleza, hasta tanto hubieren ganado firmeza en vía administrativa, interpretación avalada por el régimen actualmente vigente en la materia (el del art. 35, mencionado, de la Ley 1/1998, de 28 de Diciembre) y por la más reciente doctrina de esta Sala -vgr. Sentencias de 29 de Octubre de 1999 y de 6 de Marzo de 2000-, ha de concluirse, como con toda corrección hizo la sentencia impugnada, la improcedencia de exigir un aval para suspender algo -la sanción- que, al tiempo en que se producía esa exigencia, no podía ser ejecutada”.

La sentencia del Tribunal Supremo de 22 de julio de 2000 (ponente Mateo Díaz José) entiende que la cuestión de la procedencia de sanción sin fianza está resuelta por la aplicación del artículo 35 de la ley 1/1998 de Derechos y garantías del contribuyente que impone la suspensión automática de las sanciones tributarias, sin necesidad de aportar garantía por la presentación del recurso o reclamación administrativa que contra aquellas proceda, que no pueden ejecutarse hasta que sean firmes en la vía administrativa.

Finalmente, esta evolución culmina de momento en la trascendental sentencia del Tribunal Supremo de 18-09-2001, (3ª sec. 2ª, rec. 5960/2000. Pte: Rouanet Moscardó, Jaime) recaída en un recurso en interés de ley, que sostiene en su fundamento jurídico primero que: “Es cierto ...que, según el artículo 58 de la Ley General Tributaria LGT el importe de las sanciones forma parte de la deuda tributaria, del que es también acreedora la Administración Tributaria. Pero, pese a ello, no puede desconocerse el carácter aflictivo que tiene toda sanción (en contra del indemnizatorio o compensatorio de los intereses de demora), lo que la convierte en una parte muy especial de la deuda tributaria. Especialidad que es tenida en cuenta por la norma, hasta el punto de que, “ad exemplum”, el Reglamento de las Reclamaciones Económico Administrativas aprobado por el Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, no exige fianza alguna para la suspensión de la ejecución de la sanción tributaria, que se produce -la suspensión, se entiende- automáticamente, en la línea de lo establecido en el artículo 138 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, aplicable supletoriamente, de no considerar ejecutivas las resoluciones sancionadoras hasta que se agote la vía administrativa. A mayor abundamiento, y por otra parte, aunque no se comparte la afirmación de la recurrente sobre el carácter sancionador del recargo de

apremio, que se considera como una mera penalidad civil, es lo cierto que dicho recargo, aun cuando forma parte también de la deuda tributaria conforme al artículo 58 de la LGT no se incluye, a tenor del artículo 109 del Reglamento General de Recaudación de 1990, RGR, en la base de cálculo de los intereses de demora, de modo que, si esto es así para una penalidad civil, lo mismo ha de concluirse, con mayor razón, respecto de una deuda de carácter puramente afflictivo y sancionador”. Y en el fundamento jurídico cuarto sostiene que: “En toda la legislación estatal que se cita en el recurso no existe precepto alguno en el que inequívocamente se determine que las sanciones pecuniarias, cuya ejecución se suspenda en la vía económico administrativa y, seguidamente, en la contencioso administrativa, devenguen intereses hasta el momento en que se hagan efectivas (en cuanto, además, la permisión de tales intereses de demora supondría aumentar, sin justificación, el ya de por sí carácter afflictivo de la sanción). Ni el artículo 61 de la LGT ni el 22 del Real Decreto Legislativo 2797/1980, permiten deducir que la sanción de autos devengue intereses en la línea propuesta por el Abogado del Estado recurrente, por lo que, a priori, la pretensión de cobro de tales intereses no parece ser compatible con el principio constitucional de exigencia de legalidad que consagra el artículo 9 de la Constitución. Además, como dice el Ministerio Fiscal en su informe, “la propia naturaleza del hecho sancionador con todos sus inmediatos efectos -normas de interpretación restrictiva-, y a falta de un precepto inequívoco, debe llevarnos a la conclusión excluyente declarada por el Tribunal a quo, pues de una paralización con cobertura legal no debe seguirse un efecto agravatorio del que obtuvo amparo con la suspensión”.

Y sostiene esta sentencia que el artículo 35 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente, ha reproducido, ya, en el ámbito tributario, el contenido del artículo 138.3 de la Ley 30/1992, al disponer que: “La ejecución de las sanciones tributarias quedará automáticamente suspendida, sin necesidad de aportar garantía, por la presentación en tiempo y forma del recurso o reclamación administrativa que contra ella proceda y sin que puedan ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa” (precepto que ha sido reproducido en el artículo 37 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se ha desarrollado el régimen sancionador tributario).

Dicho artículo al implicar, dentro del ámbito sancionador tributa-

rio, una posición más beneficiosa de los contribuyentes, en la medida en que pueden interponer recurso de reposición o reclamación económico administrativa “sin necesidad de prestar garantía alguna”, debe ser aplicado, por mor de lo hasta aquí expuesto, con carácter retroactivo (con la inteligencia de que ello resulta factible porque tal faceta o aspecto de la suspensión no es todavía firme), lo cual significa, en el presente caso de autos, que, si la suspensión de la deuda tributaria pudo, o debió, haberse acordado, automáticamente, en la parte referente a la sanción tributaria, sin la prestación de ninguna caución, es obvio que el importe de la sanción no podía ser ejecutado por la Administración durante el comentado plazo de inexigibilidad y que, en consecuencia, no es dable permitir, ahora, que la Administración pretenda exigir el interés de demora suspensivo respecto a una cantidad, aquella a la que asciende la sanción, que no era susceptible de ser reclamada o ejecutada hasta alcanzar firmeza en la vía administrativa y que, por tal motivo, no constituye una verdadera compensación o indemnización de algo de lo que a la Administración no le era posible disponer. Por tanto, la vigencia del principio a que responde hoy el mencionado artículo 35 cabe sostenerla desde la configuración y perspectiva constitucional del Derecho Administrativo sancionador (con la puntualización, a mayor abundamiento, de que, aplicable tal precepto, no es necesario, como ya se ha apuntado, hablar de “suspensión” propiamente dicha, porque hasta la resolución del oportuno recurso jurisdiccional, en el supuesto de que fuera desestimado, no podría decirse que la sanción había quedado firme en vía administrativa). Finalmente sostiene esta sentencia que “Además, aunque la sanción forma parte de la deuda tributaria, de conformidad con lo establecido en el Art. 58 de la Ley General vigente en la materia, no cumple, desde luego, la misma función que el resto de los elementos que la integran. La sanción cumple siempre, en todo tipo o manifestación del “ius puniendi”, al lado de otras finalidades, la simplemente retributiva. Cuando el infractor tributario satisface una sanción, no está contribuyendo al sostenimiento de los gastos públicos como es propio de cualquier figura tributaria - Art. 31.I de la Constitución. Está, simplemente, asumiendo la consecuencia inmediata que la Ley prevé para quien incurre en alguna de las acciones y omisiones antijurídicas que definen como infracción la Ley General Tributaria y las leyes reguladoras de los distintos tributos -arts. 77 y sigs. de la L. G.T. . De ahí que la Sentencia 66/1984, de 6 de junio, del Tribunal Constitucional, declarara la constitucionalidad de la autotutela ejecutiva en ma-

teria de Derecho administrativo sancionador y, por ende, la ejecutividad de los actos administrativos sancionadores como no contraría a la presunción de inocencia ni al derecho a la tutela judicial efectiva, siempre que la ejecución pudiera ser sometida a la decisión de un Tribunal de Justicia y que éste pudiera resolver sobre su suspensión, y de ahí, también, que la Sentencia del propio Tribunal 78/1996, de 20 de mayo, añada que “mientras se toma aquella decisión -se refiere a la que resuelva sobre la suspensión solicitada- no pueda [esta] impedirse ejecutando el acto, con lo cual la Administración se habría convertido en Juez”. Si, pues, no podía procederse a la ejecución de la sanción impuesta hasta tanto, impugnada la liquidación y solicitada la suspensión de la en ella contenida, pudiera resolver sobre la misma la Sala Jurisdiccional ante la que el recurso hubiera sido planteado, es claro que, mientras tanto, no podía declararse la ejecutividad de la sanción”.

D. La proyección de esta tesis.

1. La aplicación de la normativa propia del derecho sancionador.

La consecuencia obligada de la determinación de que la derivación de responsabilidad es una sanción no puede ser otra a mi juicio que la aplicación de los principios y derechos, tanto sustantivos como procesales, que son propios del derecho sancionador.

2. El inicio de la prescripción de la responsabilidad del administrador.

El TSJ de la Comunidad Valenciana venía considerando que el inicio del plazo de prescripción, para el responsable, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 64 y 65 de la Ley General Tributaria, desde que finalizó el plazo voluntario para presentar la liquidación o desde que se cometieron las correspondientes infracciones. Si hemos dicho anteriormente que la derivación de responsabilidad al Administrador supone una sanción, es evidente que la consecuencia no puede ser otra que la de que el plazo debería contarse desde el momento en que se cometió dicha infracción. Solución por lo demás conforme con lo dispuesto en la Ley 30/1992 de Régimen jurídico de las Administraciones

Publicas y Procedimiento Administrativo Común, que dispone que “el plazo de prescripción de las infracciones comenzará a contarse desde el día en que la infracción se hubiera cometido”. Y que interrumpirá la prescripción la iniciación, con conocimiento del interesado, del procedimiento sancionador, reanudándose el plazo de prescripción si el expediente sancionador estuviera paralizado durante más de un mes por causa no imputable al presunto responsable”.

Es decir, la norma legal, tanto la tributaria como la Ley 30/1992 de Régimen jurídico de las Administraciones Publicas y Procedimiento Administrativo Común claramente señalan el inicio del cómputo de la prescripción de las infracciones en el día en que se cometieron, sin excepción alguna, y teniendo en cuenta además que la responsabilidad subsidiaria o solidaria está prevista en el propio articulado de esta última ley, en concreto en el artículo 130 apartado 3 que dispone que “*Serán responsables subsidiarios o solidarios por el incumplimiento de las obligaciones impuestas por la Ley que conlleven el deber de prevenir la infracción administrativa cometida por otros, las personas físicas o jurídicas sobre las que tal deber recaiga, cuando así lo determinen las Leyes reguladoras de los distintos regímenes sancionadores*”. Esto es, pese a la previsión legal de que también pueden responder personas distintas de los infractores, como consecuencia de la culpa “in omitendo” o por incumplimiento de determinados deberes legales, circunstancia en la que se inculca perfectamente la responsabilidad del administrador, la citada ley prevé que el plazo de prescripción comienza el día en que se comete la infracción, y no el día en que se declara fallido al autor directo de la misma. Por lo demás es la solución que da el Código Penal para los delitos y las faltas (artículo 132.1).

Sin embargo, esta Sala, aun con voto particular discrepante, ha cambiado de criterio (por todas sentencias de 5 de diciembre de dos mil dos) siguiendo la doctrina mayoritaria (Sentencias del Tribunal Supremo de 5 de julio de 1985, 19 de septiembre de 1989 y 15 de julio de 2000 (Fº. Jº Segundo), Audiencia Nacional de 23 de marzo, o 5 de junio de 2000, TSJ de Andalucía (Sevilla) de 14 de mayo de 1999, TSJ de Cataluña de 25 de octubre de 1999, o TSJ del País Vasco de 7 de noviembre de 1997, TSJ de Baleares, sentencia de 19 de febrero de 2002, TSJ de Andalucía, con sede en Sevilla, sentencia de 27-02-2002, del STSJ de Castilla-León con sede en BURGOS).

Personalmente disiento de esta tesis. Aparte de los motivos antes citados, porque como ya ha demostrado el recipiendario y he afirmado anteriormente, la derivación de responsabilidad implica una sanción, en tanto es exigible siempre en el particular la existencia de culpa. Es este punto, aun con alguna excepción (TSJ de Baleares, sentencia de 19 de febrero de 2002), parece admitir la responsabilidad objetiva en el supuesto de cese de la empresa previsto en el artículo 40, aunque “a sensu contrario” no en los demás casos.

En consecuencia, no es de aplicación el principio de la “*actio nata*” previsto en el artículo 1969 del Código Civil, porque como se ha dicho se excluyen las normas de dicho Código para las sanciones. En segundo lugar, porque de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1961, para el caso hipotético de que así no se entendiera, “*las acciones prescriben por el mero lapso del tiempo fijado por la ley*” y finalmente, porque el tenor del artículo 1969 excluiría por sí mismo su aplicación ya que si bien es cierto que dice que el tiempo para la prescripción de toda clase de acciones, se contara desde el día en que pudieron ejercitarse, ello es solo en el supuesto previsto en ese precepto, esto es “*cuando no haya disposición especial que otra cosa determine*”, circunstancia que se da en el presente caso, donde tanto la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, como la Ley 30/1992 de Régimen jurídico de las Administraciones Publicas y Procedimiento Administrativo Común disponen que comenzará desde la realización de los hechos.

De seguir la doctrina mayoritaria se estaría dando un trato privilegiado a los responsables solidarios en relación con los subsidiarios, pues el plazo de prescripción para estos no comienza una vez declarada la responsabilidad solidaria, o cuando la Administración se dirige contra ellos, con la sola salvedad de que no hubiera prescrito la acción respecto al deudor principal, puesto que el artículo 12.1 del RGR dispone que la Administración se puede dirigir al responsable solidario en cualquier momento en que la deuda es exigible, incluso en periodo voluntario para el deudor principal, aunque la efectividad de la exigencia del pago este subordinada a la falta de pago de éste, bien porque haya transcurrido el periodo voluntario, bien por el vencimiento del plazo a partir de la notificación al deudor principal en las deudas liquidadas por la Administración, bien por el vencimiento del plazo para autoliquidar e ingresar en el tesoro en los casos en que el sujeto pasivo o retenedor estén obligados a ello. De esta forma se podría dar el

caso de que seguidas las actuaciones contra el deudor principal, e interrumpida la prescripción, se gane sin embargo esa por otros deudores principales y por los responsables solidarios y no por el responsable subsidiario, aunque en este caso entiendo podría alegar el artículo 62.1 que dispone que “la prescripción ganada aprovecha por igual a todos los obligados al pago”.

El efecto de la doctrina que mayoritariamente se sigue en los Tribunales conduce en la práctica a la inexistencia de plazo alguno en relación con los responsables subsidiarios lo que pugna con los principios de seguridad jurídica. La prescripción, máxime en derecho sancionador, implica el abandono del ejercicio de una acción por entender que el tiempo transcurrido priva de finalidad a la sanción que se pueda imponer al sujeto infractor, de tal forma que incluso socialmente ha desaparecido, por el transcurso del tiempo, la exigencia social de la retribución de aquella. Siguiendo la tesis mayoritaria un administrador se podría ver sorprendido con una derivación de responsabilidad más allá de 30 o cuarenta años, pues se ha podido ir investigando sucesivamente a todos los deudores principales y solidarios, no solo comprobando los hechos, sino mediante el proceso recaudatorio correspondiente.

Al tratarse de una responsabilidad culposa, al menos, en el cumplimiento de los presupuestos previstos en el artículo 40.1, y solo pudiendo imputar al responsable, como admite la jurisprudencia unánimemente, aquellas actuaciones realizadas durante el tiempo que estuvo como administrador no puede negarse a este la prescripción de tales infracciones desde que se realizaron, no existiendo norma ni razón alguna que establezca en este caso, que no sean de aplicación los plazos generales de prescripción, pudiendo darse el caso de que el Administrador cesara, y que la Administración iniciara actuaciones frente a la sociedad dentro del plazo de cuatro años desde que esta tuvo plazo para ingresar sus deberes tributarios, pero excedido dicho plazo respecto de la fecha del cese del Administrador.

No es cierto, a mi juicio, como sostiene la sentencia de la Sala del TSJ de la Comunidad Autónoma Valenciana antes citada, que los responsables subsidiarios no tengan derecho a intervenir en el procedimiento administrativo tributario hasta que la Administración Tributaria les requiera para ello, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 24.1 del Reglamento de la Inspección de Tributos, aprobado por Real

Decreto 939/1986, pues la lectura de dicho precepto ha de hacerse de conformidad con la legalidad vigente, ya que en otro caso se entendería contrario a la ley y nulo de pleno derecho, no siendo de aplicación. En ese sentido es evidente que hasta que no se le deriva la responsabilidad el responsable subsidiario no está obligado a intervenir, pero el derecho a hacerlo deriva directamente de lo dispuesto en el artículo 31.1 de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común cuando dispone que “*se consideran interesados en el procedimiento administrativo...*, b) *los que sin haber iniciado el procedimiento, tengan derechos que puedan resultar afectados por la resolución y se personen en el procedimiento en tanto no haya recaído resolución definitiva*”, y el artículo 34 de dicha norma obliga a llamarles al procedimiento cuando dispone que “*si durante la tramitación de un procedimiento que no haya tenido publicidad en forma legal, se advierte la existencia de personas que sean titulares de derechos o intereses legítimos y directos, cuya identificación resulte del expediente y que puedan resultar afectados por la resolución que se dicte, se comunicará a dichas personas la tramitación del procedimiento*”. En consecuencia, la Administración podrá o no llamar al responsable subsidiario, que puede en cualquier momento comparecer en el procedimiento que se siga contra los deudores principales o solidarios, pero si no lo llama, la única responsable es exclusivamente aquella, que incumple la normativa legal que así se lo exige. Si así lo hiciera, como se hace en todos los ámbitos de la Administración Pública nunca se produciría la prescripción respecto de ninguno de los interesados. Una cosa es, que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 37, apartado 4, párrafo segundo la derivación de responsabilidad haya de notificarse a los responsables (solidarios o subsidiarios) y “*desde dicho instante tengan estos todos los derechos del deudor principal*”, y otra muy distinta que “*no tengan ningún derecho hasta dicho momento*”, tesis que sostiene la sentencia del TSJ de Valencia, pues como se ha demostrado el propio Reglamento General de Recaudación dispone lo contrario en cuanto a los responsables solidarios, en cuanto al *dies a quo* del plazo de prescripción, y por otra parte, previéndose incluso en el artículo 37.5 la posibilidad de adoptar medidas cautelares respecto de los responsables antes de la derivación, cuesta mantener la tesis de que dichos actos no serían susceptibles de recurso, puesto que hasta el momento de la derivación no tendrían derecho alguno.

Entender que la derivación nace sólo cuando se cumple un requisito de procedibilidad, a partir del cual el responsable subsidiario adquiere los derechos del sujeto pasivo y puede impugnar, por tanto, la liquidación o la propia declaración de responsabilidad, tal como previene el art. 165-h) de la Ley General Tributaria supone desconocer que una cosa es que el ejercicio de una acción dependa de un requisito de procedibilidad, de lo que puede ser ejemplo el suplicatorio que deben otorgar las Cortes y otra muy distinta que la prescripción nazca cuando se cumpla dicho requisito. Entre otras cosas, porque ello supondría dejar en manos de la Administración, *sine die*, el cumplimiento de dicho requisito y por ende del plazo de prescripción, vulnerando incluso lo dispuesto en el artículo 1256 del Código Civil, dicho sea, para el caso de entender que fueran aplicable a este respecto sus normas.

Únase a ello el hecho de que de seguir esta línea se trataría de peor derecho al responsable subsidiario-administrador, que al administrador autor de la infracción, causante o colaborador de la infracción tributaria, cuya conducta pudiera incardinarse en el artículo 38.1 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, pues en este caso, como deudor principal la acción prescribiría desde que se cometió la infracción, con lo que se daría el contrasentido de que se trata de peor forma a quien simplemente tuvo una conducta culposa que a quien tuvo una conducta dolosa, según la jurisprudencia y doctrina mayoritaria acerca del alcance y compatibilidad entre el artículo 38 y 40.1, como ha puesto de manifiesto el profesor Martín Queralt.

En definitiva no existe ninguna norma tributaria o administrativa que determine que el plazo de prescripción respecto del responsable subsidiario nazca cuando se derive hacia la acción de responsabilidad.

III. El procedimiento de derivación. El traslado en fase de recaudación del procedimiento obtenido sin la presencia del administrador.

A. Naturaleza de procedimiento incidental.

Para gran parte de la doctrina la derivación de responsabilidad es un auténtico procedimiento incidental, respecto del principal recaudatorio,

pese a ser contemplada como un trámite añadido al de notificación (art. 14.1 RGR).

A mi juicio aquí se encuentra uno de los puntos más criticables del sistema, pues lo que se hace es, sin volver al periodo procedimental de gestión, trasladar al responsable la prueba realizada con otro, sin la presencia del mismo. Y esto, puede significar la nulidad de pleno derecho, no solo ya por omitir el trámite de audiencia, artículo 84 de la ley 30/1002, aplicable supletoriamente, (Disposición Adicional Quinta de la ley 30/1992), sino todo el procedimiento (nulidad de pleno derecho del artículo 62.1 de la citada ley), de entre los que podemos destacar la conculcación de los artículos relativos a la practica de la prueba, que a tenor de lo dispuesto en el artículo 81 de esta norma ha de realizarse notificándola previamente al interesado por si quiere puede acudir a la misma, incluso con la presencia de peritos que le asistan.

En consecuencia, entiendo que si el procedimiento se dirige ahora al responsable subsidiario y ha de abrirse un periodo voluntario y este puede impugnar, no solo la propia derivación de responsabilidad, sino también alegar las defensas contra la liquidación original, es evidente que las pruebas que le perjudiquen solo pueden ser aquellas realizadas en su presencia, en las que haya podido participar.

El acto es dictado por el órgano que tenga a su cargo la tramitación del expediente , lo que para parte de la doctrina conlleva el riesgo de actuaciones precipitadas o no suficientemente fundadas en derecho, por tratarse de actuaciones jurídicamente delicadas.

B. Sentencia de 7 de marzo de 1990 TSJ Baleares.

La Sentencia de 7 de Marzo de 1990 dictada por el TSJ de Baleares, resolviendo un recurso planteado por el administrado de una sociedad, que había sido declarado responsable subsidiario, sienta las siguientes consideraciones jurídicas. La obligación de pago de la deuda tributaria por el responsable subsidiario surge por la declaración de insolvencia del deudor principal y la existencia de un acto administrativo de derivación de responsabilidad. Que, como declarativo que es de esta, debe ser dictado por el órgano a quien corresponda la determina-

ción de la deuda tributaria. Por consiguiente, la Dependencia de Gestión Tributaria venía obligada con carácter previo a acreditar que concurría en el hoy recurrente mala fe o negligencia grave, ya que, en definitiva, al intentar hacer valer el derecho a la derivación de responsabilidad, debían probar que concurrían las circunstancias que la hacen nacer, conforme a lo previsto en el mencionado Art. 4o.1 LGT. Naturalmente, ello requería la tramitación del oportuno expediente administrativo, en el que trámite esencial sería la audiencia del interesado que impone el Art. 91 LPA. actualmente el Art. 84 de la nueva Ley-. Esta sentencia fue apelada por la Administración, fallando el TS con fecha 16 de diciembre de 1992, en el sentido de desestimar totalmente dicha apelación, confirmando por tanto, en todos sus extremos la sentencia del TSJ de Baleares.

A raíz de esta sentencia el informe de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 21 de diciembre de 1990, sobre derivación de responsabilidad a los Administradores, decía que *“..no debe desorbitarse la aplicación supletoria de esta última Ley- por la LPA. De forma que si la resolución de la derivación de responsabilidad está debidamente motivada y notificada, con expresión de su fundamento y de los recursos que contra la misma proceden, no hay, o al menos, no debería apreciarse la indefensión del interesado, aunque se haya omitido el repetido trámite.”*

A mi juicio, necesariamente ha de hacerse un expediente administrativo en el que se den todos los requisitos en cuanto a la aportación de prueba y trámite de audiencia previstos con carácter general en la Ley 30/1992 de Régimen jurídico de las Administraciones Publicas y Procedimiento Administrativo Común .

C. Necesidad de motivación.

En todo caso, a tenor de lo dispuesto por el Art. 54 de la nueva LPA, será necesario motivar el acto de derivación de responsabilidad, y conceder a los requisitos y extremos de la notificación regulada por el Art. 13.2 RGR trascendencia esencial, por afectar al derecho de defensa del responsable en su doble contenido relativo a la liquidación tributaria y al presupuesto de responsabilidad.

Todo ello en los términos del 124 LGT y 54 y 59 de la nueva Ley 30/1992 de Régimen jurídico de las Administraciones Publicas y Procedimiento Administrativo Común.

Sin embargo las sentencias de los Tribunales no se significan en la defensa de estos requisitos. Así la Sentencia de la AN de 25 de enero de 2001 sostiene que “... *no se ha producido indefensión alguna al recurrente a lo largo de la tramitación del expediente económico-administrativo por las siguientes razones.*”

En primer lugar, en el procedimiento liquidatorio seguido contra la entidad ... S.L. no se aprecia infracción procedimental alguna, pues las Actas levantadas fueron firmadas en conformidad por el representante de la sociedad, ...; liquidación que se produjo, de conformidad con lo preceptuado en el art. 60.2, del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, al mes siguiente “desde la fecha de ésta”. Al tratarse de “actas de conformidad”, sólo los errores de hecho o materiales son discutibles, a los efectos de su rectificación; errores que el recurrente no ha apreciado en su demanda, siendo distinto de las discrepancias con los criterios o cálculos efectuados por la Inspección en la determinación de la deuda tributaria dentro del procedimiento de liquidación. Por otra parte, tanto en las Actas como en la resolución de derivación de responsabilidad, se aprecia que la Administración detalla los elementos de las deudas tributarias exigidas, correspondiente a cada uno de los Impuestos liquidados. El recurrente se limita a realizar una alegación genérica al respecto, pero sin señalar qué elementos se han omitido. Sin embargo, de la lectura de la citada resolución, se observa que se hacen constar los períodos liquidados, con la Base Imponible, la Cuota, los importes resultantes de la regularización de la situación tributaria y los importes totales. En dicho acuerdo se le señala al interesado que puede efectuar el ingreso exigido en los plazos previstos en el art. 20 del vigente Reglamento General de Recaudación. También los recursos o medios de impugnación a ejercer en su caso, como consta en el acto de notificación”. Y luego añade que: “Contra este acuerdo de derivación de responsabilidad, el recurrente formuló reclamación económico-administrativa, por lo que su derecho a la defensa y principio de audiencia han sido respetados, al poder ejercitar los medios de impugnación señalados”.

IV. Conclusión.

La mera lectura de los párrafos de la sentencia antes transcrita, en los que se traslada al responsable subsidiario una liquidación derivada de actas de conformidad, prestada por otra persona, que posiblemente tiene intereses contrapuestos al responsable, hace necesario que nos planteemos la necesidad de una modificación legislativa, que sin perjuicio del mantenimiento de la responsabilidad de los Administradores de las Sociedades en relación con los tributos eludidos por las Sociedades a las que representan, que tiene pleno anclaje en la necesidad de contribuir a los gastos públicos previstos en el artículo 31 de la Constitución, respeten las garantías y los derechos fundamentales que a estos corresponden, sin que quepa sin más ese traslado cuasi-objetivo de la responsabilidad que se realiza actualmente y donde las posibilidades de tutela judicial no son efectivas, pues ni ha podido intervenir en el procedimiento y proceso judicial subsiguiente en su caso, en el que se ha ventilado la relación jurídico-tributaria del deudor principal, ni puede, transcurrido un plazo excesivo tener las armas de defensa necesarias, ni tiene porqué soportar la conformidad dada por terceros, posiblemente insolventes, ni por otra parte puede ser sujeto a un procedimiento sin plazo de prescripción alguno, pues entiendo que esto vulnera el principio de seguridad jurídica. En conclusión podemos decir que un sistema fiscal eficaz no tiene porqué ser incompatible con el respecto a las garantías previstas en el ordenamiento jurídico.

ÍNDICE

	<u>Página</u>
“LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE LOS ADMINISTRADORES POR ACTOS ILICITOS”	5
1. HISTORIA DE UNA MIXTURA CONCEPTUAL: LA RESPONSABILIDAD COMO GARANTÍA DEL CRÉDITO TRIBUTARIO Y LA RESPONSABILIDAD COMO SANCIÓN. CONSECUENCIAS.	6
2. UNA APROXIMACIÓN AL ART. 40.1. PRIMER PÁRRAFO DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA	13
2.1. Presupuesto de hecho	13
2.1.1. Elemento objetivo	13
2.1.2. Elemento subjetivo	14
2.1.2.1. La condición de administrador	14
2.1.2.2. La necesaria concurrencia de dolo o culpa	16
2.2. Extensión de la responsabilidad	20
2.2.1. Cuota tributaria	21
2.2.2. Intereses de demora.	21
2.2.3. Recargo de apremio	22
2.2.4. Sanciones	23
2.3. Distinción con otros supuestos de responsabilidad.	34
2.3.1. La “coexistencia no pacífica” con el art. 38 LGT.	34
2.3.2. La responsabilidad por cese de actividad	43
2.3.3. La responsabilidad por transmisión de empresa.	45
2.3.4. La responsabilidad civil por delito fiscal	45
2.4. Apostillas procedimentales	45

3.	CONSECUENCIAS DEL EJERCICIO DE LA ACCIÓN DE RESPONSABILIDAD CUANDO LLEGA “A BUEN FIN”	48
3.1.	Relaciones entre administradores responsables y la sociedad ..	48
3.2.	Relaciones entre administradores responsables	50
4.	CONCLUSIONES	53
CONTESTACIÓN DEL EXCMO. SR. D.JOSÉ DÍAZ DELGADO		59
I.	Introducción.	59
II.	La prescripción de la acción de responsabilidad contra el administrador. Existencia o no de plazo.	59
	<i>A. La derivación de responsabilidad como sanción</i>	59
	<i>B. La dudosa aplicación supletoria del derecho civil</i>	63
	<i>C. ¿Forma parte la sanción de la deuda tributaria?</i>	64
	<i>D. La proyección de esta tesis</i>	74
	1. La aplicación de la normativa propia del derecho sancionador	74
	2. El inicio de la prescripción de la responsabilidad del administrador	72
III.	El procedimiento de derivación. El traslado en fase de recaudación del procedimiento obtenido sin la presencia del administrador	79
	<i>A. Naturaleza de procedimiento incidental</i>	77
	<i>B. Sentencia de 7 de marzo de 1990 TSJ Baleares</i>	79
	<i>C. Necesidad de motivación</i>	81