

# EL ALCANCE DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE LOS ADMINISTRADORES DE SOCIEDADES: SU EXTENSIÓN A LAS SANCIONES

Juan Gonzalo Martínez Micó  
*General Consejeroogado*  
*Magistrado del Tribunal Supremo*

## SUMARIO

I.- Planteamiento del problema. II.- El alcance de la responsabilidad tributaria y la responsabilidad por las sanciones. III.- Régimen Jurídico con anterioridad a la reforma operada en la L.G.T. 230/1963 por la Ley 25/1995. IV.- Los responsables tributarios en la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la L.G.T.: Colisión entre las previsiones contenidas en los arts. 37.3, 38.1 y 40.1, párrafo primero de la L.G.T. V.- Posición de nuestros Tribunales. A. Exclusión de las sanciones del ámbito de la responsabilidad tributaria. B. Inclusión de las sanciones en los supuestos de responsabilidad por infracción. VI.- La responsabilidad de los administradores en sociedades inactivas: no alcance a las sanciones. VII.- La responsabilidad tributaria de los administradores sociales en la nueva L.G.T. 58/2003, de 17 de diciembre: Hipótesis de responsabilidad cuya extensión abarca las sanciones: art. 42.1, párrafos a) y c) y art. 43.1.a). VIII.- Los nuevos supuestos de responsabilidad subsidiaria a los que se extienden las sanciones incorporados a la L.G.T. 58/2003 por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

## I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Una de las cuestiones que mayor interés ha venido despertando en los foros tributarios ha sido, sin lugar a dudas, la determinación del alcance o extensión de la responsabilidad tributaria. La inclusión en el ámbito de la susodicha

responsabilidad de las sanciones tributarias que puedan imponerse al deudor principal, la propia sociedad, y a los administradores de la misma, solidaria o subsidiariamente, aparte de su interés en el ámbito doctrinal, constituye un problema de indudable trascendencia práctica; la conflictividad a la que ha venido dando lugar en nuestros tribunales, cuyos pronunciamientos no han sido siempre coincidentes, justifica la elección del tema objeto de análisis.

## II. EL ALCANCE DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA Y LA RESPONSABILIDAD POR LAS SANCIONES

El punto de partida de la regulación de la responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades en las infracciones cometidas por éstas es el reconocimiento por el *Tribunal Constitucional* de la capacidad de las personas jurídicas para cometer infracciones tributarias. Así, la *sentencia 246/1991*, de 19 de diciembre, afirmó que la persona jurídica considerada en sí misma puede ser autora –exclusivamente o junto con otras personas físicas o jurídicas– del incumplimiento de las obligaciones tributarias y de la comisión de infracciones de la misma índole y, por tanto, susceptible de ser sancionada (en el mismo sentido *STC 76/1990, de 26 de abril*).<sup>1</sup> La consecuencia fundamental de este principio es que el ordenamiento tributario hace objeto inmediato de la acción recaudatoria y sancionadora a la propia sociedad y sólo con fines de garantía a quienes detentan sus órganos, los directivos de la entidad o incluso terceros. El legislador tributario participa de esta tesis. Por ello el art. 181.1 de la L.G.T./2003 dispone que pueden ser sujetos infractores tanto las personas físicas como las jurídicas.

La responsabilidad tributaria ofrece, pues, una doble perspectiva. Por un lado, la responsabilidad tributaria en sentido estricto, en tanto que a los responsables subsidiarios se les puede exigir la satisfacción de la deuda tributaria. Por otro lado, la responsabilidad por infracción, que permite a la Administración asegurar en la persona de los administradores la efectividad de las sanciones tributarias. Puede exigírsela a éstos en base a que su comportamiento puede ser el origen de una infracción imputable a la persona jurídica. Las sanciones sólo serán objeto de garantía en tanto que el administrador haya participado en la comisión de la infracción.

Esa doble perspectiva de la responsabilidad tributaria posee importancia práctica. Permite explicar la traslación de sanciones imputables a la persona jurídica a los administradores, sin violentar el principio de la

---

<sup>1</sup> MARTA VILLAR: La responsabilidad tributaria, en «La responsabilidad de los Administradores de las sociedades mercantiles». Tirant lo Blanch. Valencia 2008, pág. 489.

personalidad de la pena o sanción. También permite la aplicación de los principios y preceptos que configuran el régimen sancionador tributario. Con esta actuación se asegura el cobro de la deuda tributaria y, al mismo tiempo, el de la sanción por la infracción, exigiéndosela, aunque en segundo término, al posible causante.<sup>2</sup>

El régimen jurídico por el que se rige la responsabilidad de los administradores es el vigente en el momento de producirse los hechos generadores de la misma y si el hecho generador es la comisión de infracciones tributarias será éste el momento determinante (SAN 13 de junio de 2005). La derivación de responsabilidad exige que el administrador lo fuera efectivamente al tiempo de cometerse las infracciones, pues no puede responder la persona que pruebe que cesó como administrador con anterioridad. El nombramiento de administrador surte efectos desde su aceptación y no desde su inscripción, ya que ésta no tiene carácter constitutivo (STSJ Murcia de 13 de julio de 1998).

Como ha puesto de manifiesto ÁLVAREZ MARTÍNEZ<sup>3</sup>, aunque de una interpretación conjunta y sistemática de los arts. 41.1 y 58.3 de la nueva L.G.T. 58/2003 pueda deducirse que la responsabilidad tributaria no abarca a las sanciones tributarias que hubieren podido imponerse al deudor principal, pues, a diferencia de lo previsto en el art. 58.2 de la L.G.T. 230/1963, en la actualidad las sanciones tributarias quedan excluidas, expresamente, de los elementos integrantes de la deuda tributaria (art. 58.3), el apartado cuarto del art. 41 de la nueva L.G.T. dispone que «la responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra ley se establezcan».

Se impone, pues, analizar las ocasiones en las que, entre las cantidades exigibles a los responsables tributarios, se incluyan las sanciones correspondientes al deudor. El estudio de los antecedentes normativos en la materia resulta decisivo para resolver el problema planteado.

### III. RÉGIMEN JURÍDICO CON ANTERIORIDAD A LA REFORMA OPERADA EN LA L.G.T. 230/1963 POR LA LEY 25/1995

*Con anterioridad a la reforma operada en la L.G.T. 230/1963 por la Ley 25/1995 el art. 37.1 decía: «La Ley podrá declarar responsables de la*

---

<sup>2</sup> FERNANDO AMOR, José Antonio: La responsabilidad fiscal de los administradores y sucesores de personas jurídicas. Bosch 2005, pág. 58.

<sup>3</sup> ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín: El alcance de la responsabilidad tributaria en la nueva Ley General Tributaria: Análisis jurídico y examen comparativo respecto de la Ley General Tributaria de 1963. Estudios Financieros. Revista Contabilidad y Tributación num. 263, febrero de 2005, págs. 19 a 52.

deuda tributaria, junto a los sujetos pasivos o deudores principales, a otras personas, solidaria o subsidiariamente».

Con respecto a los responsables solidarios, el art. 12.2 del Reglamento General de Recaudación de 1990 indicaba que «la responsabilidad solidaria alcanza a la totalidad del importe exigido al deudor principal por todos los componentes de la deuda tributaria mencionados en el art. 58 de la L.G.T.».

Con respecto a los responsables subsidiarios, el art. 14.3 del mismo RGR de 1990 disponía que «la responsabilidad subsidiaria, salvo que una norma especial disponga otra cosa, se extiende a la deuda tributaria inicialmente liquidada y notificada al deudor principal en periodo voluntario. La responsabilidad subsidiaria no alcanza a las sanciones pecuniarias impuestas al deudor principal, salvo cuando aquélla resulte de la participación del responsable en una infracción tributaria».

A tenor de los preceptos transcritos, con anterioridad a la reforma de la L.G.T. 230/1963 por la Ley 25/1995 cabía sostener que la responsabilidad tributaria alcanzaba a las sanciones; a partir del RGR de 1990 se exigió que los responsables subsidiarios participasen en la infracción tributaria, exigencia que no se daba en materia de responsabilidad solidaria, con lo que resultó que las sanciones eran siempre exigibles a los responsables solidarios con independencia de que su responsabilidad derivase de actuaciones lícitas o ilícitas, lo que fue muy criticado por la doctrina.

#### IV. LOS RESPONSABLES TRIBUTARIOS EN LA LEY 25/1995, DE 20 DE JULIO, DE MODIFICACIÓN PARCIAL DE LA L.G.T.: COLISIÓN ENTRE LAS PREVISIONES CONTENIDAS EN LOS ARTS. 37.3, 38.1 Y 40.1, PÁRRAFO PRIMERO DE LA L.G.T.

La Ley 25/1995 modificó la redacción del apartado tercero del art. 37 de la L.G.T. 230/1963, que pasó a disponer que «la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria, *con excepción de las sanciones*».

La nueva redacción dada al entonces art. 37.3 de la L.G.T. por la Ley 25/1995 fue el resultado, sin duda, de las directrices emanadas del Tribunal Constitucional que, en su sentencia de 12 de mayo de 1994, al fallar sobre la responsabilidad tributaria en tributación conjunta por el IRPF, declaró que la responsabilidad no podía extenderse al ámbito de las sanciones, toda vez que el principio de la personalidad de la sanción (art. 25 CE) es enteramente aplicable al ámbito del Derecho administrativo sancionador.

El último inciso del art. 37.3 hizo renacer la discusión existente acerca de la exigibilidad de las sanciones a quienes ostentaban la condición de responsables.

La polémica se avivó a raíz de la aparente contradicción entre el art. 37.3, en la redacción que le dio la Ley 25/1995, y los arts. 38.1 y 40.1, párrafo primero, relativos a la responsabilidad solidaria y a la responsabilidad subsidiaria, tal como fueron redactados por la Ley 10/1985, de 26 de abril, que modificó el régimen sancionador tributario.

El art. 38.1 disponía que «responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que sean causantes o colaboraren en la realización de una infracción tributaria<sup>4</sup> y el art. 40.1, párrafo primero, establecía, para las sociedades en funcionamiento o activas, que serán responsables subsidiariamente de las infracciones tributarias simples y de la totalidad de la deuda tributaria en los casos de infracciones tributarias graves cometidas por las personas jurídicas, los administradores de las mismas que no realizaren los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, consintieren el incumplimiento por quienes de ellos dependan o adoptaren acuerdos que hicieran posible tales infracciones»<sup>5</sup>.

Se requiere<sup>6</sup>, además de ser administrador, una conducta activa u omisiva que tenga como resultado la comisión de una infracción por una persona jurídica, bien no realizando los actos necesarios para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, bien consintiendo su incumplimiento a quienes de ellos dependan, bien adoptando los acuerdos que hagan posible la comisión de las infracciones tributarias, a cuyo efecto hay que tener presente que no puede apreciarse de un modo objetivo y automático un nexo entre la infracción tributaria de la sociedad y la exigencia de responsabilidad a sus administradores.

La responsabilidad subsidiaria prevista en el art. 40.1, párrafo 1.º, de la L.G.T./1963 no se extiende necesariamente a todo administrador. Sólo se debe aplicar a aquéllos que por acción u omisión, dolosa o negligentemente,

---

<sup>4</sup> El texto del art. 38 de la L.G.T., antes de su reforma por la Ley 10/1985, era el siguiente: «Responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que dolosamente sean causantes o de igual modo colaboren de manera directa y principal con el sujeto pasivo en las infracciones tributarias calificadas de defraudación, aún cuando no les afectaren directamente las respectivas obligaciones».

<sup>5</sup> El art. 40.1 de la L.G.T., en la redacción dada al mismo por la Ley 60/1969, de 30 de junio, establecía que «serán responsables subsidiariamente de las infracciones tributarias 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».

<sup>6</sup> FONSECA CAPDEVILA, Enrique: la responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades mercantiles; en Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid: La responsabilidad del administrador en las sociedades, num. 5 junio 1997, pág. 69.

hayan posibilitado la comisión de la infracción por parte de la persona jurídica (STSJ de Extremadura de 28 de septiembre de 1999). Cuando la infracción que se imputa a la persona jurídica deriva de una decisión colectiva, no incurre en responsabilidad aquél de los administradores que haya salvado expresamente el voto para evitar la extensión de responsabilidad o que no asista a la reunión en que se adopte la decisión con causa justificada.

Como hacía notar la sentencia de la Sala Tercera de 31 de mayo de 2007 (rec. casación unif. doctrina num. 37/2002), los administradores responsables serán quienes tuvieran esa condición al cometerse la infracción aunque posteriormente hubieran cesado en el cargo.

La imputación de responsabilidad es consecuencia de los deberes normales en un gestor, siendo suficiente la concurrencia de la mera negligencia. Por consiguiente, en aquellos casos en que de la naturaleza de las infracciones tributarias apreciadas se deduzca que los administradores, aun cuando pudieran haber actuado sin malicia o intención, hicieron «dejación de sus funciones» y de su obligación de vigilancia del cumplimiento de las obligaciones fiscales de la sociedad, les es aplicable lo dispuesto en el párrafo primero del art. 40.1 de la Ley General Tributaria, resultando en consecuencia correcta la asignación de responsabilidad subsidiaria al existir un nexo causal entre dichos administradores y el incumplimiento de los deberes fiscales por parte del sujeto pasivo, que es la sociedad.

El art. 40.1, párrafo 1.º, de la LGT establece los requisitos que han de concurrir para poder exigir responsabilidad subsidiaria a los administradores por las infracciones cometidas por la sociedad administrada, a saber:

1.º) Comisión de una infracción tributaria por la sociedad administrada.

2.º) Tener la condición de administrador al tiempo de cometerse la infracción.

3.º) Existencia de una conducta ilícita por parte del administrador como tal en los términos señalados en el art. 40.1, reveladores de no haber puesto la necesaria diligencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas.

La STC 85/2006, de 27 de marzo, establece, con carácter general, que cuando la responsabilidad subsidiaria que la Administración tributaria derive tenga un contenido punitivo por extenderse a las sanciones, deberán observarse las mismas garantías materiales y procedimentales que en un procedimiento sancionador, garantías que se deducen de los arts. 25.1 y 24.2 de la Constitución. Y es que la extensión de la responsabilidad a las sanciones tributarias está condicionada al respeto de los principios informadores del Derecho administrativo sancionador. Así lo había reconocido ya el Tribunal Supremo al establecer en su sentencia de 16 de diciembre

de 1992, en relación con la extensión de la responsabilidad a las sanciones derivadas de infracciones cometidas por personas jurídicas, que se requiere que los administradores hayan tenido un comportamiento malicioso o negligente y que éste quede suficientemente acreditado para que sirva de fundamento al acto mediante el cual se deriva la responsabilidad tributaria a los mismos, incumbiendo la prueba de esta conducta a la Administración, que ha de motivarla.

La cuestión relativa a la repercusión que la existencia de consejeros delegados pueda tener en la responsabilidad del resto de los administradores de una sociedad no puede ser resuelta en el sentido de que la existencia de consejeros delegados releva de responsabilidad a los otros miembros del consejo de administración.

Como se desprende del contenido de los arts. 128 y 133 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y 62 y 69 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, los administradores son los representantes de la sociedad y responden solidariamente frente a terceros de los daños 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, mientras que según lo dispuesto en el art. 141 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y 57.1 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, los consejeros delegados son simplemente administradores a los que se delega alguna facultad concreta, sin perjuicio de la existencia de facultades indelegables, sin que la Ley vincule dicha delegación a la exigencia de una responsabilidad frente a terceros.

La responsabilidad de los administradores es personal y los consejeros delegados no son una modalidad o género distinto del órgano de administración, sino que son apoderados subordinados a un consejo de administración con el que comparten las facultades delegadas y la responsabilidad inherente a las mismas, en los términos previstos en las leyes.

En definitiva, que la responsabilidad subsidiaria de los administradores de las sociedades contemplada en el párrafo primero del apartado 1 del art. 40 de la Ley General Tributaria es personal y solidaria entre sí, sin que la existencia de un consejero delegado exima de responsabilidad a los demás administradores que hubieran incumplido sus obligaciones tributarias. La pertenencia al consejo de administración (aunque quede probada la no participación en la gestión ordinaria de la mercantil) es suficiente para declarar a los administradores responsables subsidiarios de las deudas de la entidad mercantil con base en el art. 40.1, párrafo primero, de la LGT, pues la comisión de infracciones tributarias por la sociedad administrada es suficiente para denotar una falta de diligencia, en forma de culpa in eli-

gendo o in vigilando del administrador «nominal», en el cumplimiento de las funciones propias de su cargo, debiendo responder frente a la sociedad 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 –art. 133 de la Ley de Sociedades Anónimas–.

A la vista de los arts. 38.1 y 40.1 de la L.G.T. la doctrina indicó que en los casos en los que el responsable tributario responde de las sanciones, lo hace en su condición de sujeto infractor y con independencia de que el deudor principal satisfaga o no el crédito tributario. La exclusión de las sanciones tiene sentido cuando el presupuesto de la responsabilidad es un acto lícito pero no debe producirse cuando el hecho que origina la responsabilidad es un acto ilícito del responsable; en los casos en que la responsabilidad esté constituida por la participación del responsable en la comisión de una infracción, deberá aquél responder de la sanción correspondiente a la infracción por él cometida. La *sentencia del TS de 14 de mayo de 2009* (rec. Casación num. 818/2003), ante el argumento de la naturaleza intransmisible de las sanciones, puntualiza que «lo derivado no es la sanción en su día impuesta al responsable principal. Lo derivado es la responsabilidad en que incurrió el propio responsable subsidiario al llevar a cabo los actos constitutivos de las infracciones tributarias. Hasta tal punto es esto así que el responsable subsidiario quedaría excluido de esta responsabilidad si acreditara que fue ajeno a las infracciones sancionadas». (Fundamento de Derecho Quinto).

La Administración tributaria, en la *Instrucción del Departamento de Recaudación de la AEAT de 2 de noviembre de 1995*, relativa a los responsables en el pago de la deuda tributaria, entendió que en los casos de participación en la comisión de una infracción tributaria sí resultaba posible la exigencia a los responsables, como causantes o colaboradores, de las sanciones impuestas porque en estos casos no estamos realmente ante un supuesto de responsabilidad, sino ante la imputación de la comisión de la infracción tributaria al declarado responsable. El legislador, a pesar de la modificación operada en el art. 37 de la L.G.T. en materia de sanciones por obra de la Ley 25/1995, había optado por mantener inalterado el contenido de los arts. 38.1 y 40.1 de la L.G.T. y, en consecuencia, el régimen de responsabilidad establecido en dichos preceptos.

## V. POSICIÓN DE NUESTROS TRIBUNALES

Nuestros tribunales han permanecido divididos ante la aparente antinomia existente entre el 37.3 y los arts. 38.1 y 40.1, párrafo primero, de la L.G.T.



A. EXCLUSIÓN DE LAS SANCIONES DEL ÁMBITO DE LA RESPONSABILIDAD  
TRIBUTARIA

Recogiendo los dos grandes bloques agrupados por CHECA GONZÁLEZ<sup>7</sup>, de una parte numerosos pronunciamientos jurisdiccionales parten de la premisa de que debe primar en todo caso el art. 37.3 de la L.G.T. por encima de lo dispuesto en los arts. 38.1 y 40.1 de dicha ley, de suerte que como en aquél se afirma expresamente que de la responsabilidad tributaria se excluyen las sanciones, los responsables nunca tienen que responder de las mismas.

En este sentido se manifestó la Audiencia Nacional en sus sentencias de 3 de mayo de 2000, 25 de enero, 6 y 8 de febrero de 2001, 6 de noviembre de 2002, el Tribunal Superior de Justicia de Murcia en sus sentencias de 13 de julio de 1998 y 22 de octubre de 2003, el Tribunal Superior de Justicia de La Rioja en sus sentencias de 14 de noviembre de 2000 y 13 de febrero de 2001 y el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en sus sentencias de 2 de abril de 2001 y 20 de marzo de 2003.

La tesis que se mantiene por este sector es la de que después de la reforma de la L.G.T. por la Ley 25/1995, el art. 37.3 prohíbe que la responsabilidad tributaria se extienda a las sanciones, sin distinguir si la responsabilidad se imputa a quien ha participado en la comisión de la infracción o a un tercero ajeno al hecho tipificado como tal. El art. 37.3 constituye una prohibición general y absoluta de extender la responsabilidad tributaria sobre las sanciones imputadas a los deudores<sup>8</sup>. Entonces la solución al conflicto entre los arts. 38.1 y 40.1 con el art. 37.3 de la L.G.T. podría resolverse entendiendo que se ha producido una derogación tácita de los dos primeros por el art. 37.3 en lo que respecta a la posibilidad de extender la responsabilidad sobre las sanciones por el cauce de la derivación de responsabilidad, todo ello como lógica consecuencia del principio de retroactividad de las normas sancionadoras más favorables para el interesado.

El propio *Tribunal Supremo* se ocupó de examinar la hipotética incompatibilidad existente en materia de sanciones entre el art. 37.3 y 38.1 de la

---

<sup>7</sup> CHECA GONZÁLEZ, Clemente: Los responsables tributarios, Thomson Aranzadi 2003, pag. 47.

<sup>8</sup> No se puede desconocer que el art. 37.3 de la L.G.T. no podía contener una prohibición de este tipo pues dicha prohibición siempre podía ser desconocida por una ley posterior; así, el art. 87.Uno de la Ley del IVA, precepto cuya redacción fue modificada por la Ley de Acompañamiento para el Año 2003, pasó a disponer que «serán responsables solidarios de la deuda tributaria que corresponda satisfacer al sujeto pasivo los destinatarios de las operaciones que, mediante acción u omisión culposa o dolosa, eludan la correcta repercusión del Impuesto. A estos efectos, la responsabilidad alcanzará a la sanción que pueda proceder».

L.G.T. 230/1963. En su *sentencia de 30 de enero de 1999* (rec. de casación num. 3974/1994), la Sección Segunda de la Sala Tercera, tras reconocer que era posible sostener, desde la perspectiva del principio de la personalidad de la pena o sanción, la exigencia de la sanción a persona diferente de la que había cometido el hecho sancionable, vino, sin embargo, a concluir que «tras la reforma introducida en el art. 37 de la L.G.T. por la Ley 25/1995, de 20 de julio, ... la responsabilidad solidaria no puede extenderse a la sanciones» (Fundamento de Derecho Quinto). De este modo, la sentencia de referencia vino a otorgar un valor absoluto y, en consecuencia, una eficacia derogatoria plena a la previsión contenida en el art. 37.3, cerrando el paso a la exigibilidad de las sanciones a los responsables aún en aquellos casos en que éstos hubieran participado en la comisión de la infracción de la que aquellas derivaban.

La solución dada por el Tribunal Supremo en la referida sentencia a la eventual incompatibilidad existente entre los arts. 37.3 y 38.1 de la L.G.T. repercutía de inmediato, en el ámbito doctrinal, en la responsabilidad subsidiaria por infracciones recogida en el art. 40.1, párrafo primero, de la L.G.T. y ello —como hacía notar la sentencia de la misma Sección Segunda de 21 de diciembre de 2007 (rec. de casación para la unificación de doctrina num. 121/2003), haciéndose eco de la valoración crítica negativa con que la doctrina recibió la sentencia de 30 de enero de 1999— por una doble razón: en primer lugar, porque mientras el art. 38.1 de la L.G.T. describía una serie de conductas activas dirigidas a la comisión de la infracción, el párrafo primero del art. 40.1 de la misma contemplaba determinadas conductas pasivas imputables al administrador, por lo que carecía de lógica que en este último caso se exigieran las sanciones a los administradores de las personas jurídicas cuando en los casos previstos en el art. 38.1 no sucedía así; y, en segundo lugar, por la relación de especialidad de la responsabilidad subsidiaria por infracciones recogida en el art. 40.1, párrafo primero, respecto de la solidaria contemplada en el art. 38.1 de la L.G.T., lo que debía acarrear como consecuencia que tampoco se exigiera el importe de las sanciones a los administradores de las personas jurídicas en el caso del art. 40.1, por impedirlo también el susodicho art. 37.3.

#### B. INCLUSIÓN DE LAS SANCIONES EN LOS SUPUESTOS DE RESPONSABILIDAD POR INFRACCIÓN

Otro grupo de pronunciamientos entiende que la exclusión de las sanciones sólo resulta aplicable cuando el responsable tributario no haya participado en la comisión de la infracción; en caso de que haya colaborado, la conducta del responsable llevará inevitablemente aparejada la pertinente sanción.

Esta tesis fue defendida por la Audiencia Nacional en sus sentencias de 21 de febrero de 2000, 8 y 19 de febrero de 2001 de la Sección Séptima, por el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Burgos) en su sentencia de 17 de mayo de 2001 y por el Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha en su sentencia de 5 de junio de 2000.

Dentro de este grupo, la argumentación empleada consistió básicamente, respecto del alcance de la responsabilidad subsidiaria que contemplaba el art. 40.1 párrafo primero, de la L.G.T., en que la nueva redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, a su art. 37.3 establece con claridad que «la responsabilidad alcanzara a la totalidad de la deuda tributaria, con excepción de las sanciones» al referirse a los responsables de las deudas tributarias, ya lo sean solidaria o subsidiariamente, con los sujetos pasivos o deudores principales.

La contradicción existente entre lo previsto en ambos preceptos debe resolverse tratando de armonizar las disposiciones examinadas. Una primera interpretación de los mismos podría conducir a la conclusión de que la regla general prevista en el apartado tercero del art. 37 impide que la responsabilidad subsidiaria atribuida a los administradores, cuando concurren los presupuestos contemplados en el art. 40, apartado primero, inciso primero, alcance a las sanciones impuestas por la comisión de las infracciones en dicho precepto referidas.

Sin embargo, tal interpretación vaciaría de contenido real el primero de los supuestos de responsabilidad subsidiaria de los administradores de personas jurídicas que establece el art. 40.1 de la Ley General Tributaria, pues extendiéndose tan sólo a la responsabilidad por las infracciones tributarias simples debe entenderse que éste solo puede alcanzar las sanciones pecuniarias a imponer por la comisión de tales infracciones, no atribuibles al responsable subsidiario por el art. 37.3 bajo la interpretación antes expuesta.

Por otro lado, la interpretación expresada no tiene en cuenta la consideración de que procedente la actual redacción del art. 37.3 de la Ley General Tributaria de la reforma operada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, y dimanante la redacción del art. 40.1 de la Ley General Tributaria 230/1963 de la modificación llevada a cabo en la citada Ley por la Ley 10/1985, de 25 de abril, que no resultó alterada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, el primer precepto citado constituye una norma general de aplicación a los responsables subsidiarios frente al carácter específico que tiene la responsabilidad subsidiaria recogida en el segundo precepto señalado, justificada por la intervención activa u omisiva de los administradores responsables en la comisión, por las personas jurídicas que administran, de las infracciones tributarias que determinan la responsabilidad subsidiaria de aquéllos o, lo

que es lo mismo, por su participación en la comisión de tales infracciones tributarias.

Además, la interpretación señalada privaría también de relevancia la utilización de las expresiones «deuda tributaria» y «obligaciones tributarias» empleadas en el apartado 1.º del art. 40 de la Ley General Tributaria para delimitar diferenciándolo el ámbito material de la responsabilidad subsidiaria atribuida a los administradores, pues ambas excluirían a las sanciones, cuando de por sí la segunda expresión no comprende las sanciones.

Por último, tal tesis supondría imputar al legislador una utilización inadecuada y carente de vigor técnico de los conceptos tributarios, dado que con claridad se define en el art. 58.2 de la Ley General Tributaria lo que por «deuda tributaria» debe entenderse, no presumible.

En definitiva, la especialidad del art. 40.1 frente a la regla general del art. 37.3 de la Ley General Tributaria, justificada por la participación que a los administradores se atribuye por aquél en la comisión de las infracciones tributarias cometidas por las personas jurídicas que administran los responsables subsidiarios, y la necesidad de dar sentido propio a todos los supuestos de responsabilidad subsidiaria contemplados en el art. 40.1 citado, evitando la desnaturalización de alguno de tales supuestos, justifica la inaplicabilidad de aquella regla general a este último precepto en lo que a la responsabilidad subsidiaria de los administradores de personas jurídicas por las infracciones simples y graves por éstas cometidas se refiere. (Sentencia de la A.N. de 8 de febrero de 2001).

Y en lo que se refiere a la responsabilidad solidaria, se argumentaba que el art. 38.1 de la L.G.T. articulaba un régimen específico de responsabilidad por hecho propio que resulta ser distinto al previsto con carácter general en el art. 37 de la misma Ley General Tributaria. 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). 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 tanto cuando la decisión de cometer la infracción resulta asignable a un concreto sujeto como cuando resulta administrador único de la sociedad (sentencia de la A.N. de 18 de septiembre de 2001).

La *Sala Tercera del Tribunal Supremo*, ante un supuesto de responsabilidad subsidiaria de las deudas tributarias contemplado en el art. 40.1, párrafo

primero, de la L.G.T. y en el que lo que se discutía era el alcance o extensión de la responsabilidad subsidiaria en relación a las sanciones, acoge, en su *sentencia de 21 de diciembre de 2007* ya citada, la posición mantenida por la propia Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Nacional en sus sentencias de 8 y 19 de febrero de 2001, (recursos nums. 98/2000 y 823/2000 respectivamente) y de 18 de abril y 1 y 14 de julio de 2005 (recs. nums. 586/2002, 551/2003 y 190/2003), en el sentido de que la responsabilidad no se extiende a las sanciones con carácter general y que el art. 37.3, en la redacción que le dio la Ley 25/1995, constituye una norma de general aplicación a los responsables subsidiarios frente al carácter específico que tiene la responsabilidad subsidiaria recogida en el art. 40.1, párrafo 1.º, justificada por la intervención activa u omisiva de los administradores en la comisión de las infracciones tributarias por las personas jurídicas que administran.

Decía el Tribunal Supremo que si se hubiera querido modificar el régimen establecido en el art. 40.1, éste habría sido modificado cuando la Ley 25/1995 modificó el art. 37.3. Es claro que la Ley 25/95 quiso mantener el art. 40.1 como estaba. Y es que en aquellos casos en que la responsabilidad se basa en la participación directa del responsable en la comisión de las infracciones tributarias, no parece lógico no exigirle el importe correspondiente a las sanciones. Si el art. 40.1, párrafo 1.º, supone una cierta participación del administrado en la infracción, es lógico que su responsabilidad abarque a las sanciones, so pena de quedar sin contenido. Ello viene confirmado además por el contenido del art. 14.3 del *Reglamento General de Recaudación de 1990* al señalar que «*la responsabilidad subsidiaria no alcanza a las sanciones pecuniarias impuestas al deudor principal, salvo cuando aquella resulte de la participación del responsable en una infracción tributaria*», con lo que queda a salvo el principio de personalidad de la pena o sanción que deriva del art. 25 de la Constitución. De este modo, y pese a utilizarse para ello un texto normativo de rango reglamentario, venía a reconocerse, por vez primera en nuestro ordenamiento tributario, la posibilidad de exigir, de modo general, el importe de las sanciones a todos los responsables subsidiarios que lo fueran como consecuencia de su participación en la comisión de una infracción.

En estos casos, estamos ante un supuesto de responsabilidad por infracción tributaria y, consecuentemente, por la sanción como parte integrante de la deuda tributaria, concepto que sin duda englobaba a las sanciones pecuniarias como se encargaba de precisar el art. 58.2 de la L.G.T. 230/1963.

Entender el problema planteado de otro modo supondría desnaturalizar el sentido del art. 40.1, párrafo 1.º, que presupone la negligencia o, al menos, la falta de diligencia en la actuación o conducta de los administradores

y haría inoperante el primer supuesto previsto en el art. 40.1 de la L.G.T., en el que el administrador, en caso de infracción simple, de omisión o de defraudación, responde de las sanciones. Tal responsabilidad deriva no de actos de otro sino de un comportamiento que aunque no aparece entre las infracciones tributarias reguladas en los arts. 77 y siguientes de la L.G.T., está previsto como un supuesto de responsabilidad tributaria ex art. 40 L.G.T. y que sólo al administrador le resulta atribuible.

Se explica así que para un importante sector de nuestra doctrina resultara factible llevar a cabo una interpretación de los arts. 37.3 y 40.1, párrafo primero, de la LGT de 1963 que demuestra la ausencia de un conflicto entre ambos.

En concreto, y con base en dicha interpretación, el Tribunal Supremo entendió que el art. 37.3 no prohibía de modo absoluto la exigencia de sanciones al responsable sino que su único objetivo –plenamente lógico– fue impedir que quien ostentara tal condición viniese a garantizar el pago de las sanciones impuestas como consecuencia de la realización de una infracción tributaria cuando aquél no hubiera participado materialmente en la misma<sup>9</sup>. Ello permitía admitir la plena vigencia y eficacia de ciertos preceptos –como el referido art. 40.1, párrafo primero– que extendían los efectos de la infracción (las sanciones) a aquellas personas, distintas del sujeto infractor, que hubiesen intervenido en su comisión, posibilidad, por otra parte, plenamente respetuosa con los principios de personalidad y culpabilidad de la sanción<sup>10</sup>.

En consecuencia, es evidente que tampoco desde esta perspectiva cabía otorgar al art. 37.3 de la LGT de 1963 eficacia derogatoria respec-

---

<sup>9</sup> La idea había sido expuesta ya en la sentencia del TSJ de Madrid de 1 de abril de 2003 cuyo F.D. Sexto indicaba que lo que pretende evitar el art. 37.3 es que se establezcan supuestos de responsabilidad objetiva ajenos al principio de culpabilidad que se exige para las sanciones.

<sup>10</sup> La STC 18/1981, de 8 de junio, al referirse a los principios por los que debe regirse la potestad sancionadora de la Administración, ya entendió que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al Derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del orden punitivo del Estado. Entre estos principios destaca el de la culpabilidad, que significa que solo se va a poder exigir responsabilidad en aquellos casos en los que en el comportamiento del agente pueda apreciarse la existencia de dolo o culpa. A pesar de que no existía una referencia suficientemente explícita a este requisito en el art. 77.1 de la L.G.T., la STC 76/1990, de 26 de abril, precisó que «ello no puede llevar a la errónea conclusión de que se haya suprimido en la configuración del ilícito tributario el elemento subjetivo de la culpabilidad para sustituirlo por un sistema de responsabilidad objetiva o sin culpa». Y este principio se vería vulnerado en el caso de que admitiéramos la existencia de un sistema de responsabilidad por hechos ajenos. Lo que conduce a propugnar la vigencia en el Derecho administrativo sancionador, en general, y en el tributario, en particular, el principio de la responsabilidad personal.

to de su art. 40.1, párrafo primero, en lo referente a la exclusión de las sanciones, pues nos encontrábamos ante institutos jurídicos distintos, uno de los cuales –la responsabilidad por infracciones regulada en el último precepto citado– suponía que los administradores de las personas jurídicas respondían, junto a éstas, de las sanciones correspondientes, sin que fuera operativa en estos supuestos la excepción proclamada en este punto por el referido art. 37.3.

En definitiva, la precisión del art. 40.1, párrafo 1.º, constituía una norma especial frente a la regla general del art. 37.3, por lo que lo previsto en este precepto no altera lo dispuesto en el art. 40.1, párrafo 1.º, del que se desprende que los responsables subsidiarios indicados en él responden también por las sanciones.

En consecuencia, la responsabilidad subsidiaria derivada al administrador alcanza a las sanciones pecuniarias que forman parte de la deuda tributaria de la sociedad administrada por aquél; la especialidad del art. 40.1, párrafo 1.º, frente a la regla general del art. 37.3 de la L.G.T. justifica la inaplicabilidad de aquella regla general a los casos de responsabilidad subsidiaria de los administradores por las infracciones simples cometidas por las personas jurídicas que aquéllos administran.

La sentencia de la Sala Tercera de 29 de enero de 2008 reitera la idea de que «el precepto del **artículo 37.3 de la L.G.T.**, en la redacción de la Ley 25/95 de Reforma de la L.G.T., **no es contradictorio con el art. 40.1** del mismo texto legal» y añade que «las previsiones contenidas en el art. 40.1 y la conducta específica en él contemplada exige que los administradores observen una conducta específica que el precepto describe y que consiste en que «no realizaren los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, consintieren el incumplimiento por quienes de ellos dependan o adoptaren acuerdos que hicieran posible tales infracciones».

Al no existir identidad de conductas en las previsiones de ambos preceptos, los mismos son compatibles. La responsabilidad que el art. 40.1 consagra no se genera por la conducta de la entidad, sino por la específica que el precepto describe, directamente imputable al administrador, y que es distinta de la que generó la sanción. Es la imputación de esa conducta que el precepto del art. 40.1 describe la que genera la responsabilidad, no la existencia de infracción imputable a la persona jurídica y provocadora de una sanción. Por eso, el art. 40.1 posibilita una responsabilidad del administrador, sin que la entidad administrada haya sido sancionada y, en sentido inverso, infracción de la entidad sancionada, sin que exista responsabilidad en el administrador».

## VI. LA RESPONSABILIDAD DE LOS ADMINISTRADORES EN SOCIEDADES INACTIVAS: NO ALCANCE A LAS SANCIONES

Para las **sociedades inactivas, con cese de hecho**, el art. 40.1, párrafo 2.º, de la L.G.T. 230/1963 determinaba que la responsabilidad subsidiaria alcanzaba a las deudas pendientes, con exclusión de las sanciones. La derivación de responsabilidad por infracciones y sanciones tributarias a los administradores sólo es viable en el supuesto de que la persona jurídica continúe en su actividad, pues al permanecer la persona jurídica responsable como sujeto pasivo principal de la infracción, tal derivación conserva su razón de ser, dado su carácter subsidiario (SSTSJ de Cantabria de 18 de mayo y 12 de julio de 2001). Por el contrario, si la persona jurídica ha cesado en su actividad cobraba relevancia lo establecido en el art. 89.4 de la L.G.T./1963, que establecía: 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 hubiera adjudicado. Armonizando ambos preceptos (art. 40.1 y 89 L.G.T./1963) se desprende que la derivación de responsabilidad en el supuesto de deudas pendientes, cuando la persona jurídica cese en la actividad, no incluye el importe de las sanciones (SSAN de 8 de octubre de 1998 y 21 de febrero de 2000).

El criterio de la nueva L.G.T./2003 es claro al establecer que los administradores, de hecho o de derecho, de las personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, responden subsidiariamente por las obligaciones tributarias devengadas de éstas que se encuentren pendientes en el momento del cese, pero la responsabilidad no se extiende a las sanciones, pues ninguna excepción en este sentido se contempla expresamente (art. 43.1.b)

## VII. LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE LOS ADMINISTRADORES SOCIALES EN LA NUEVA L.G.T. 58/2003, DE 17 DE DICIEMBRE: HIPÓTESIS DE RESPONSABILIDAD CUYA EXTENSIÓN ABARCA LAS SANCIONES: ART. 42.1, PÁRRAFOS A) Y C) Y ART. 43.1.A)

En la nueva L.G.T. aprobada por Ley 58/2003, de 17 de diciembre, el art. 41.4 excluye, con carácter general, la posibilidad de que se reclame al responsable tributario el pago de las sanciones impuestas al deudor principal: «La responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra ley se establezcan». La regla general es, pues, la no exigibilidad



de las sanciones a los responsables, con las excepciones previstas en la propia L.G.T. o los nuevos supuestos de responsabilidad cuya extensión alcance a las sanciones que el legislador quiera establecer. Se prevé, pues, de manera expresa la posibilidad de que la responsabilidad tributaria se extienda también a las sanciones, pero sometiendo tal posibilidad al principio de legalidad.

La cuestión resulta clara en aquellos supuestos en los que la responsabilidad no deriva de la comisión de una infracción tributaria: en ningún caso podrán exigirse al responsable las sanciones, no sólo por ser ello contrario a lo dispuesto en el art. 41.4 de la Ley, sino por suponer una vulneración del principio de personalidad de la sanción.

Sin embargo, puede pensarse que el establecimiento de una responsabilidad tributaria respecto de las sanciones no lesiona aquel principio en los casos en que el presupuesto de hecho de la responsabilidad está constituido por la participación en un acto ilícito. Si ello es así, cabe que un precepto de rango legal contradiga lo dispuesto en el art. 41.4 de la LGT/2003, estableciendo la exigencia de sanciones al responsable.

La LGT/2003 ha optado por acoger esta posición de manera muy explícita. Así, su art. 182 señala que se exigirán las sanciones cuando la responsabilidad derive de la colaboración activa en un ilícito –art. 42.1.a)–, en el caso de los administradores, de hecho o de derecho, de personas jurídicas que participen en la infracción cometida por la entidad –art. 43.1.a)– y en el supuesto de sucesores de una actividad económica que no hayan solicitado a la Administración tributaria el certificado a que se refiere el art. 175.2 de la Ley –art. 42.1.c)–.

El único supuesto, pues, donde no se produce la extensión de la responsabilidad a las sanciones es el de los administradores de las personas jurídicas que cesan en sus actividades dejando deudas tributarias pendientes –art. 43.1.b)–. La exclusión de las sanciones en este último supuesto es indiscutible, toda vez que la conducta del administrador, aunque negligente, no alcanza la gravedad necesaria para constituir una infracción tributaria.

Pero en los casos de colaboración en alguna infracción, la LGT/2003 entiende que en estos casos pueden exigirse las sanciones porque no se produce ningún tipo de vulneración del principio de personalidad de la sanción, toda vez que el responsable ha colaborado en el ilícito.

Este criterio ha sido confirmado por el Tribunal Constitucional, que, en su sentencia 76/1990, de 26 de abril, afirma –al referirse a la constitucionalidad de la redacción dada al art. 38.1 de la L.G.T./1963 por la Ley 10/85– que «no es trasladable al ámbito de las infracciones administrativas la interdicción constitucional de responsabilidad solidaria en el ámbito del Derecho Penal, puesto que no es lo mismo responder solidariamente cuando lo que está en juego es la libertad personal –en la medida en que la pena

consista en la privación de dicha libertad— que hacerlo a través del pago de una cierta suma de dinero en la que se concreta la sanción tributaria, siempre prorrateable «a posteriori» entre los distintos responsables individuales».

El T.C. ha admitido la constitucionalidad del art. 38.1 de la L.G.T./1963, aún en el caso de que el responsable haya de hacer frente a las sanciones del deudor principal. Por ello mismo, también debe reputarse constitucional la regulación contenida en la **L.G.T. 58/2003**, que opta por **extender la responsabilidad a las sanciones en todos los supuestos en que ésta deriva de la colaboración del responsable en un ilícito**<sup>11</sup>.

En todo caso, BLAZQUEZ LIDOY<sup>12</sup> hace notar que el haber colaborado en una infracción, si la ley no lo dispone expresamente, no alcanzará a las sanciones. De esta manera, por ejemplo, en el caso de la responsabilidad tributaria por alzamiento de bienes o incluso con relación a los administradores de hecho que hayan cesado en sus actividades, donde entiende que se exige una conducta al menos culposa de los mismos, no se responderá de las sanciones porque la norma no lo ha establecido de forma expresa. Por tanto, se rompe con la relación consistente en actitud ilícita y responsabilidad por la sanción de tal manera que no toda conducta contraria a Derecho conlleva responsabilidad por las sanciones.

En cualquier caso, si se exigen sanciones al responsable, se podrá suspender automáticamente, sin caución, la ejecutoriedad de las mismas previa su impugnación (art. 212.3 de la L.G.T. 58/2003). El procedimiento frente al responsable subsidiario no cabría abrirlo hasta la firmeza de la resolución administrativa declarando la infracción tributaria de la persona jurídica.

Cabría cuestionarse si la suspensión en la vía contencioso-administrativa tendría el mismo efecto. Convalidada en la jurisdicción contenciosa la suspensión automática que se obtiene en la vía administrativa, se mantendría la no efectividad del acto administrativo hasta la sentencia firme. En consecuencia, no debe proceder derivar la responsabilidad tributaria subsidiaria a los administradores mientras no exista resolución firme en torno a la infracción que se imputa a la persona jurídica que gestionan.

Otra cuestión de carácter procedimental es si la declaración de fallido necesaria para derivar la responsabilidad tiene que ser en relación con la deuda tributaria o con la sanción pecuniaria. Normalmente el supuesto de

---

<sup>11</sup> RUIZ HIDALGO, Carmen y RODRÍGUEZ MARQUEZ, Jesús: La responsabilidad tributaria de los administradores de personas jurídicas en «El patrimonio familiar, profesional y empresarial. Sus protocolos. Tomo VII. Ed. Bosch 2005, pág. 727.

<sup>12</sup> BLAZQUEZ LIDOY, Alejandro: Novedades de la Ley General Tributaria 58/2003 en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión. Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación num. 255, 38/2004, pág. 8.

responsabilidad de los administradores deriva de un previo procedimiento inspector donde la liquidación tributaria y el expediente sancionador discurrirán paralelos y separados (art. 208.1 de la L.G.T.). Sin embargo, esta cuestión fáctica no tiene que esconder que la declaración de fallido deberá ser de la sanción en tanto consecuencia económica directa del presupuesto de hecho principal de este supuesto de responsabilidad: la infracción tributaria. La extinción de la sanción tributaria lleva a la extinción de la infracción, que es el presupuesto de hecho de la responsabilidad y, en consecuencia, impediría derivar la responsabilidad a los administradores<sup>13</sup>.

**Las hipótesis de responsabilidad contempladas en la L.G.T. 58/2003 cuya extensión incluye las sanciones, son las siguientes:**

a) Responsabilidad de los que causen o colaboren activamente en la comisión de infracciones tributarias.

Dispone el art. 42.1., párrafo a), que serán responsables solidarios de la deuda tributaria las personas o entidades que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción.

b) Responsabilidad de los adquirentes de explotaciones económicas.

El art. 42.1, párrafo c), establece que serán responsables solidarios de la deuda tributaria las personas o entidades que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio. La responsabilidad también se extenderá a las obligaciones derivadas de la falta de ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta practicadas o que se hubieran debido practicar. Cuando resulte de aplicación lo previsto en el apartado 2 del art. 175 de la Ley, la responsabilidad establecida en este párrafo se tramitará de acuerdo con lo dispuesto en dicho artículo. Cuando no se haya solicitado dicho certificado, la responsabilidad alcanzará también a las sanciones impuestas o que puedan imponerse.

c) Responsabilidad de los administradores por la comisión de infracciones de la persona jurídica.

El art. 43.1, párrafo a), establece que serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria, sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 1 del art. 42, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen

---

<sup>13</sup> FERNANDEZ AMOR, José Antonio: opus cit. Pág. 60.

adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones.

A la vista de los preceptos transcritos ninguna duda cabe de que el contenido de los dos supuestos de responsabilidad contemplados en el párrafo a) del apartado 1 de los arts. 42 y 43 incluye las sanciones, consideración que resulta confirmada a tenor del contenido de los apartados 1 y 2 del art. 182 de la nueva L.G.T., los cuales disponen, respectivamente, que responderán (solidaria o subsidiariamente, según los casos) de las sanciones tributarias las personas o entidades que se encuentren en los supuestos del párrafo a) del apartado 1 de los arts. 42 y 43 de la L.G.T. 58/2003, en los términos establecidos en dichos artículos.

El hecho de que los responsables deban hacer frente a las sanciones en los casos de responsabilidad relacionados es consecuencia necesaria de la participación o colaboración de los responsables en la comisión de una infracción tributaria<sup>14</sup>. Los arts. 42.1.a) y 43.1.a) contemplan sendas hipótesis de responsabilidad derivadas de infracciones tributarias.

En relación con la hipótesis de responsabilidad contemplada en el párrafo c) del art. 42.1 de la nueva L.G.T. (responsabilidad por transmisión de empresa), la posibilidad de exigir las sanciones tributarias a los sucesores (inter vivos) en la titularidad de la correspondiente explotación o actividad económica y derivadas de su ejercicio resulta ratificada por el art. 182.1 de la nueva L.G.T. que prevé que responderán solidariamente del pago de las sanciones tributarias las personas o entidades que se encuentren en el supuesto del párrafo c) del apartado 1 del art. 42 de la nueva L.G.T., en los términos establecidos en dicho artículo, debiendo tenerse en cuenta en este supuesto lo dispuesto en el art. 175.2 de la misma Ley: el que pretenda adquirir la titularidad de explotaciones y actividades económicas y al objeto de limitar la responsabilidad solidaria contemplada en el párrafo c) del apartado 1 del art. 42 de esta Ley, tendrá derecho, previa la conformidad del titular actual, a solicitar de la Administración certificación detallada de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias derivadas de su ejercicio. La Administración tributaria deberá expedir dicha certificación en el plazo de tres meses desde la solicitud. En tal caso quedará la responsabilidad del adquirente limitada a las deudas, sanciones y responsabilidades contenidas en la misma. Si la certificación se expidiera sin mencionar deudas, sanciones o responsabilidades o no se facilitara en el plazo señalado, el solicitante quedará exento de la responsabilidad a la que se refiere el art. 42.1.c) de la Ley.

---

<sup>14</sup> MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel: Participación en infracciones y extensión de la responsabilidad a las sanciones tributarias. Quincena fiscal 15-16, septiembre I-II 2008, pág. 51: La participación en la realización de infracciones.

BLAZQUEZ LIDOY, Alejandro: opus cit. pág. 18 y siguientes.

Nótese que la exigibilidad de las sanciones a los sucesores en la titularidad de la correspondiente explotación o actividad económica sólo podrá tener lugar cuando los sucesores no hayan solicitado la certificación de exoneración de responsabilidad y también cuando, habiéndolo hecho, la Administración tributaria la expida en el plazo de tres meses haciendo constar la existencia de aquéllas<sup>15</sup>.

Si la certificación detallada de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de actividades económicas se expide con contenido negativo o no se facilita en el plazo de tres meses, el adquirente queda exento de responsabilidad. En otro caso, queda limitada la responsabilidad al contenido de la certificación.

El concepto de transmisión pura y simple de la titularidad de la empresa o la sucesión en la titularidad implica que no debe ser exigible la responsabilidad en caso de adquisición por una empresa de elementos aislados de la empresa deudora tributaria salvo que tales adquisiciones, realizadas por una o varias personas, aún sin transmisión jurídica de la titularidad, permitan proseguir la explotación o actividad de la empresa desaparecida<sup>16</sup>.

#### VIII. LOS NUEVOS SUPUESTOS DE RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA A LOS QUE SE EXTIENDEN LAS SANCIONES INCORPORADOS A LA L.G.T. 58/2003 POR LA LEY 36/2006, DE 29 DE NOVIEMBRE, DE MEDIDAS PARA LA PREVENCIÓN DEL FRAUDE FISCAL

La Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, ha añadido al art. 43, apartado 1, de la L.G.T. dos nuevos supuestos de responsabilidad subsidiaria –los párrafos g) y h)– que también se extienden a las sanciones tributarias. Su redacción es la siguiente:

«g) Las personas o entidades que tengan el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, de las personas jurídicas o en las que concu-

---

<sup>15</sup> MARTÍNEZ LAGO, M.A.: opus cit. Pág. 54: La responsabilidad tributaria en los supuestos de adquisición intervivos de centros empresariales

BLAZQUEZ LIDOY, Alejandro: opus cit. Pág. 21

<sup>16</sup> Como observa ALVAREZ MARTÍNEZ (opus cit. Pág. 52), y con él un nutrido sector de la doctrina, el presupuesto de la referida responsabilidad no va ligado a la participación del sucesor en la infracción tributaria origen de la sanción que se le requiere en su condición de responsable. Si dicha participación no ha tenido lugar, difícilmente puede sostenerse la legitimidad constitucional del precepto en cuestión, el cual supedita la exigibilidad de las sanciones a factores, como la no solicitud de la certificación, que nada tienen que ver con aquéllos que realmente legitimarían dicha exigencia, provocando, de este modo, que el sucesor deba hacer frente a una sanción derivada de un ilícito tributario con el que no guarda relación alguna y que, en la mayoría de los casos, le resultará totalmente ajeno y desconocido.

rra una voluntad rectora común con éstas, cuando resulte acreditado que las personas jurídicas han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública y exista unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial. La responsabilidad se extenderá a las obligaciones tributarias y a las sanciones de dichas personas jurídicas.

h) Las personas o entidades de las que los obligados tributarios tengan el control efectivo, total o parcial, o en las que concurra una voluntad rectora común con dichos obligados tributarios, por las obligaciones tributarias de éstos, cuando resulte acreditado que tales personas o entidades han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, siempre que concurren, ya sea una unicidad de personas o esferas económicas, ya una confusión o desviación patrimonial.

En estos casos la responsabilidad se extenderá también a las sanciones».

El preámbulo de la Ley 36/2006 ofrece la justificación de los nuevos supuestos de responsabilidad subsidiaria incorporados a la L.G.T. 58/2003: «En el ámbito de la reacción frente a las estrategias de fraude en fase recaudatoria, destaca esencialmente la tipificación legal, como supuesto de responsabilidad tributaria, de una medida antiabuso basada en la construcción jurisprudencial del levantamiento del velo. Esta medida se engarza directamente con los límites y requisitos que la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha perfilado, con la única salvedad de su novedosa configuración al amparo de la autotutela administrativa, como propios de un supuesto de responsabilidad subsidiaria. La introducción de esta medida antiabuso permitirá a la Hacienda Pública reaccionar contra determinadas estrategias fraudulentas enquistadas en nuestro sistema y tendentes a conseguir, cuando no la exoneración de facto de las obligaciones contributivas, un retardo elevadísimo en su cumplimiento al tener que acudir a la tutela judicial en fase declarativa».

Es de recordar que la STS de 19 de abril de 2003 utilizó la doctrina del levantamiento del velo en un supuesto de interés tributario, admitiendo la aplicación de la misma por la propia Administración tributaria, en fase de recaudación, sin tener que acudir a los jueces, y al margen de las cláusulas antielusorias previstas en la L.G.T., que afectarían a la liquidación y no a la recaudación. En la indicada sentencia se planteaba un supuesto de sucesión empresarial en el que una persona física, administrador y socio absolutamente mayoritario de una sociedad, constituyó otra nueva a la que aportó todos los activos de la entidad anterior. Las actas incoadas por la Inspección de los Tributos a la primera sociedad no fueron satisfechas en periodo voluntario y

pasaron a ser exigidas en el procedimiento de apremio a la segunda sociedad continuadora de la explotación económica sin haber declarado previamente fallida la anterior. No fue necesario un acto formal de derivación de responsabilidad, puesto que sustancialmente sólo existía un sujeto pasivo actuando bajo el ropaje jurídico de dos sociedades. Para la Administración tributaria la técnica del levantamiento del velo es un instrumento al que sólo se ha de acudir cuando no sirvan otras herramientas para impedir que se produzca una elusión de tributos, consecuencia de un abuso societario.

Como señalan MARTÍNEZ LAGO y ALMUDÍ CID<sup>17</sup>, los supuestos de responsabilidad tributaria introducidos por la Ley 36/2006 permiten derivar deudas y sanciones tributarias a las personas físicas o jurídicas que estén detrás de sociedades interpuestas. La norma va a permitir que la Administración, sin necesidad de interponer una acción ante los Tribunales ordinarios, descorra el velo de los entramados societarios, declarando la responsabilidad, en los casos de insuficiencia del patrimonio social, de quines «controlen» la sociedad.

**A.** El primer supuesto de responsabilidad introducido por la Ley 36/2006 –la responsabilidad de quienes controlen efectivamente sociedades creadas o utilizadas para eludir tributos– exige, para poder ser apreciada, los siguientes requisitos:

1.º) El control efectivo de la sociedad debe estar en manos de la persona o entidad sobre la que recaerá la responsabilidad en caso de falta de pago. La norma no precisa el criterio a seguir para apreciar la existencia de dicho control. Lo determinante es que los socios ejerzan, de facto, el control efectivo de la sociedad.

2.º) La Administración tributaria debe probar la existencia de un plan o propósito de abuso y elusión fraudulenta en la creación o utilización de la sociedad.

3.º) Tiene que darse una «unicidad de personas o esferas económicas o confusión o desviación patrimonial».

**B.** Para aquellos casos en que la interposición de sociedades obedece al propósito de eludir la responsabilidad patrimonial universal del creador de la misma, el art. 43.1.h) de la L.G.T. contempla la responsabilidad de las personas o entidades creadas o utilizadas de forma abusiva y fraudulenta por los obligados tributarios que tengan su control efectivo, por las deudas de éstos. Si antes respondían los socios que controlan la sociedad insolvente, ahora es la sociedad creada la que responderá de las deudas de los socios declarados fallidos.

---

<sup>17</sup> MARTÍNEZ LAGO, Miguel Angel, y ALMUDÍ CID, José Manuel: Autotutela tributaria, «levantamiento del velo» y derivación de la responsabilidad a las sanciones. Revista de Contabilidad y Tributación num. 296, págs. 3 a 58.