

MARTA RODRÍGUEZ FERNÁNDEZ

*Profesora Titular de Universidad de Derecho Financiero y
Tributario de la Universidad de Oviedo
Funcionaria excedente del Cuerpo de Gestión de la Hacienda
Pública*

Extracto:

EN la actualidad, se observa un uso abusivo e indiscriminado por la Administración de la responsabilidad tributaria de los administradores en el supuesto de ilícitos tributarios de las personas jurídicas, previsto en el artículo 40.1, primer apartado, de la Ley General Tributaria (LGT). Las distorsiones que provoca la aplicación de la concepción penal tradicional sobre la culpabilidad en el ámbito sancionador tributario, la compleja realidad organizativa de las personas jurídicas, la importante onerosidad de sus consecuencias en el patrimonio personal del responsable y la falta de criterios claros y uniformes en la consideración de quién es administrador a estos efectos ponen de manifiesto las deficiencias de la regulación vigente. Un detenido examen crítico conduce a cuestionar incluso la conveniencia de su pervivencia.

Sumario:

- I. Introducción: las personas jurídicas sujetos infractores.
 1. El reconocimiento de la capacidad de las personas jurídicas para la comisión de ilícitos tributarios y responsabilidad tributaria de sus administradores.
 2. Los esquemas jurídico-penales de la culpabilidad y su incidencia en la responsabilidad tributaria de los administradores.

- II. La responsabilidad tributaria subsidiaria del administrador por ilícitos de la persona jurídica.
 1. La responsabilidad tributaria del administrador de personas jurídicas.
 2. Concepto de administrador de personas jurídicas.
 - 2.1. El administrador persona jurídica.
 - 2.2. El administrador de hecho.
 - 2.3. La administración mediante órganos colegiados y la delegación de funciones. El apoderamiento.
 3. Criterios para determinar la condición de administrador a efectos de la atribución de responsabilidad tributaria.
 4. Elementos del presupuesto de la responsabilidad tributaria del artículo 40.1, primer apartado, de la LGT.
 5. La cuestión de la extensión de la obligación del administrador como responsable tributario a las sanciones.
 6. El administrador como «coautor» de la infracción tributaria. Delimitación frente al supuesto de responsabilidad tributaria solidaria del artículo 38 de la LGT.

- III. Valoración de la configuración actual de la responsabilidad tributaria de los administradores por ilícitos de la persona jurídica.

I. INTRODUCCIÓN: LAS PERSONAS JURÍDICAS SUJETOS INFRACTORES

1. El reconocimiento de la capacidad de las personas jurídicas para la comisión de ilícitos tributarios y responsabilidad tributaria de sus administradores.

El Derecho tributario admite la capacidad de las personas jurídicas para ser titulares de derechos y obligaciones tributarias. En consonancia con esta capacidad para ser titulares de obligaciones tributarias parece lógico que las personas jurídicas sean sujeto activo del incumplimiento de dichas obligaciones.

A los efectos que ahora nos interesan, la legislación tributaria general reconoce expresamente que las personas jurídicas pueden ser sujetos pasivos de las obligaciones tributarias y, asimismo, infractores de sus normas reguladoras. La redacción del actual artículo 77.3 de la LGT no deja lugar a dudas cuando señala que «serán sujetos infractores las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el artículo 33 de la presente Ley...». Este reconocimiento legal expreso mediante la calificación de las personas jurídicas como sujetos infractores tributarios sólo puede devenir de la previa asunción en este ordenamiento de su capacidad para ser autoras de la comisión de infracciones tributarias. Además, y, en consecuencia, el reconocimiento de dicha capacidad conlleva que éstas deben asumir una responsabilidad directa en el cumplimiento de las sanciones que el ordenamiento tributario prevé para cada conducta ilícita. Por tanto, esta cuestión ha quedado resuelta claramente en el ámbito tributario y ya no cabe discusión alguna sobre la imputabilidad de las personas jurídicas en la comisión de infracciones ¹.

Aun partiendo de esta consideración y a pesar del reconocimiento legal expreso de esta aptitud de las personas jurídicas en el ámbito de los ilícitos administrativos tributarios, la cuestión no es tan pacífica como pudiera pensarse *a priori*. Desde el punto de vista de los principios que rigen en el Derecho sancionador, es cierto, como ha señalado ZORNOZA PÉREZ, que se presentan numerosos problemas como consecuencia de esa admisión de la autoría de las personas jurídicas ² y que, si cabe,

¹ Cfr. R. CALVO ORTEGA, *Derecho Tributario, (Parte General)*, Curso de Derecho Financiero, Civitas, Madrid, 1999, pág. 440. No obstante, resulta contradictorio que no se reconozca la capacidad de las personas jurídicas para cometer un delito contra la Hacienda Pública y sí para cometer una infracción tributaria cuando la conducta tipificada como ilícita en ambos casos es similar siendo, por lo general, considerada más grave en atención a la cuantía de la defraudación.

² Cfr. J. J. ZORNOZA PÉREZ, *El sistema de infracciones y sanciones tributarias, (Los principios constitucionales del Derecho sancionador)*, Civitas, Colección Estudios de Derecho Financiero y Tributario, 1992, Madrid, pág. 192.

en el campo tributario tiene una incidencia más amplia al incluir entre los sujetos pasivos e infractores a los entes desprovistos de personalidad jurídica del artículo 33 de la LGT. A nuestro entender, en especial, los problemas se manifiestan a la hora de la apreciación de los requisitos exigidos para la imputación de la comisión de actos ilícitos y se originan, creemos, por las dificultades que genera la transposición de la concepción penal tradicional de aquellos principios que rigen también en el ámbito administrativo sancionador.

Afirma SAINZ DE BUJANDA que «las infracciones no criminalizadas no son, en el mundo del Derecho, nada sustancialmente distinto a las infracciones tipificadas como delitos o faltas»³, siendo las infracciones tributarias las que mayores analogías presentan con las penales⁴. Esta concepción ya tradicional obliga a tener presente en la creación de las normas relativas a las infracciones y sanciones tributarias, así como en su aplicación, los principios de la construcción de la teoría general del delito⁵. En la misma línea, el Tribunal Constitucional ha declarado reiteradamente que «los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, *con ciertos matices*, al Derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado», si bien nunca ha precisado en qué consisten dichos matices⁶. Esta extrapolación origina ciertas incoherencias en el ámbito tributario y ello porque la concepción tradicional de los principios del orden sancionador se configura partiendo de un ordenamiento esencialmente individualista como es el penal y en el que no se admite la capacidad de la persona jurídica para ser sujeto activo de un ilícito.

Con relación a esta cuestión, nuestra opinión es que en la regulación y aplicación del artículo 40.1 de la LGT, en su primer apartado, relativo a la responsabilidad tributaria de los administradores de personas jurídicas en supuestos de ilícitos tributarios, se manifiesta una de esas incoherencias. Nos muestra cómo el ordenamiento tributario no puede llevar hasta sus últimas consecuencias el reconocimiento de la capacidad de las personas jurídicas para cometer infracciones tributarias y cómo se recurre a la actuación de una concreta persona física, el administrador, para fundamentar su imputación. Las concepciones del artículo 40.1 de la LGT, primer apartado, que lo incardinan entre los llamados supuestos de responsabilidad tributaria por actos ilícitos, responden a la tradicional articulación en el ámbito tributario de la teoría de la imputabilidad del Derecho penal, y ello, a pesar del reconocimiento expreso de la LGT de la capacidad de las personas jurídicas para ser sujetos infractores. En este proceso, se diluyen los contornos de los institutos del sujeto infractor y del responsable tributario. Por ejemplo, con frecuencia, el supuesto de responsabilidad tributaria recogido en ese precepto es calificado de sanción impuesta por la comisión de un ilícito, que es incluso

³ Del citado profesor véase su obra, *Sistema de Derecho Financiero I, Introducción*, vol. 2, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985, pág. 612. También F. PÉREZ ROYO, *Infracciones y sanciones tributarias*, IEF, Madrid, 1972, pág. 17 y ss.; opinión que reitera en *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, IEF, Madrid, 1986, pág. 265.

⁴ F. PÉREZ ROYO, en *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, ob. cit., pág. 266.

⁵ *Ibidem*, pág. 267.

⁶ STC 246/1991, de 19 de diciembre de 1991, Fundamento Jurídico segundo.

adjetivado de tributario por algunos autores, y cuya autoría es imputada a esa persona física en grados diversos. Además, la comisión de ese supuesto ilícito por el administrador sirve de justificación para la extensión de su obligación como responsable tributario a las sanciones, como excepción al régimen general recogido en el artículo 37 de la LGT que prevé su exclusión de forma expresa. La consecuencia que parece derivarse es la doble sanción administrativa de un mismo hecho, obviamente contrario al principio de *ne bis in idem*.

No obstante, algunas de las dificultades que surgen a raíz de la consideración de las personas jurídicas como sujetos infractores, creemos que son susceptibles de ser abordadas desde una perspectiva distinta tras la observación del estado actual de alguno de los principios tradicionales del Derecho penal. La actual revisión de la vigencia de alguno de ellos en el Derecho penal, precisamente en relación con la autoría de las personas jurídicas y agrupaciones de hecho, abre una vía de reflexión en la búsqueda de soluciones que permitan asumir definitivamente los esquemas de la responsabilidad directa de las personas jurídicas por la comisión de infracciones tributarias. De esta forma, se podría alcanzar una coherencia con el reconocimiento normativo expreso de su capacidad para ser sujetos infractores y la articulación de la responsabilidad del administrador como una auténtica responsabilidad tributaria en sentido técnico, adaptando el contenido de su régimen jurídico a lo dispuesto en el artículo 37 de la LGT, en especial, en lo referente a la exclusión de las sanciones. Por este motivo, el examen del estado de la cuestión en relación con la subjetividad activa en el ámbito penal puede resultar de gran utilidad para abordar, desde nuevos planteamientos, la revisión de los problemas que plantea la aplicación del principio de culpabilidad en el Derecho sancionador tributario.

2. Los esquemas jurídico-penales de la culpabilidad y su incidencia en la responsabilidad tributaria de los administradores.

En nuestro Derecho penal, al igual que sucede en la mayoría de los sistemas jurídico-penales continentales, el principio *societas delinquere non potest*, también conocido con la máxima *universitas delinquere nequit*, ha venido siendo uno de los ejes vertebradores de la dogmática sobre la autoría de los delitos. Este aforismo representa el principio que tradicionalmente ha informado la construcción normativa de la autoría penal en el ordenamiento penal español y conforme al cual se niega la capacidad de las personas jurídicas para ser responsables penalmente. En consecuencia, en los casos de comisión de ilícitos en el seno de una persona jurídica, la estricta responsabilidad criminal alcanza únicamente a determinadas personas físicas. El citado axioma se fundamenta en la incapacidad de acción, de culpabilidad y de cumplimiento de pena de las personas jurídicas por su misma esencia. La irresponsabilidad de las personas jurídicas se ha cimentado así a partir de la idea de que, desde un punto de vista técnico-dogmático, en las personas jurídicas no se dan los elementos necesarios para que pueda hablarse de la comisión de un delito, ya que carecen de las facultades volitivas que ésta requiere y, por tanto, siendo el delito sólo posible como resultado de una acción humana.

Por el contrario, como hemos señalado, tradicionalmente sí se ha admitido la capacidad de las personas jurídicas para ser sujetos activos de la realización de infracciones tributarias y, en general, administrativas ⁷. La consideración de las personas jurídicas como sujetos dotados de capacidad para cometer ilícitos administrativos ha sido señalado como diferenciador del sistema represivo administrativo respecto del penal. En el ámbito tributario, la propia capacidad de las personas jurídicas para ser titulares de derechos y obligaciones tributarias determina su *capacidad de acción* para incumplir dichas obligaciones. Un segundo aspecto como es la *capacidad de pena o de sanción*, esto es, para el cumplimiento de las sanciones, no constituye un problema por la propia naturaleza de éstas en el ámbito administrativo tributario. A diferencia del ámbito sancionatorio penal en el que operan las penas privativas de libertad, el cumplimiento de las sanciones tributarias es viable al tener una naturaleza pecuniaria o consistir en la pérdida de derechos que son ejercidos directamente por la persona jurídica ⁸.

Quizás el problema más relevante es el relativo a la *capacidad de culpa* o a la constatación del elemento subjetivo de la culpabilidad, indispensable para la imputabilidad de la comisión de una infracción. En estos casos de acciones ilícitas llevadas a cabo por personas jurídicas, este elemento no puede ser determinado de la misma forma que cuando se trata de la valoración de la conducta de personas físicas, por una evidente imposibilidad intrínseca a la propia configuración de las personas jurídicas. Así pues, el problema se plantea a la hora de apreciar la concurrencia de la culpabilidad necesaria para fundamentar la imputación de la comisión de una infracción tributaria ante la ausencia del soporte psicológico inherente a este elemento, esto es, la determinación de su capacidad de culpa ⁹. Ello repercute en la consideración de otro principio básico en el orden sancionador como

⁷ La explicación la encuentra F. PÉREZ ROYO «en la menor relevancia que hasta épocas recientes se ha atribuido al elemento subjetivo y al propio juicio de culpabilidad en las infracciones no estrictamente penales, así como a la naturaleza meramente pecuniaria de las sanciones administrativas». Véase su trabajo, *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, ob. cit., pág. 281 y del mismo autor, *Infracciones y sanciones tributarias*, ob. cit., pág. 67.

⁸ De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 80 de la LGT, se trata de la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas o del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales y de la prohibición para celebrar contratos con el Estado u otros entes públicos. Evidentemente, la sanción relativa a la suspensión del ejercicio de profesiones oficiales, empleo o cargo público sólo es aplicable a quienes ostentan tales puestos, entre los que no se encuentran las personas jurídicas.

⁹ Tradicionalmente, la aplicación de este principio de culpabilidad se había considerado limitada al campo de los ilícitos penales admitiéndose como fundamento suficiente del ejercicio de la potestad punitiva administrativa el objetivo incumplimiento de sus deberes por el administrado, siendo irrelevante el elemento subjetivo o juicio de culpabilidad de su conducta. Éste era el criterio mantenido por autores relevantes como A. D. GIANNINI o, en nuestro país, N. AMORÓS RICA, MONTORO PUERTO. Sin embargo, este planteamiento que tuvo su reflejo entonces en el Derecho positivo, puede considerarse superado, prevaleciendo en la actualidad, el acercamiento al campo sancionatorio penal en la configuración de los ilícitos administrativos. Así, el elemento de la culpabilidad constituye una nota definitoria de la infracción tributaria. Como ha tenido ocasión de señalar el TC, la supresión en la reforma de la LGT de 1985 del término «voluntarias» en el artículo 77.1 con el que hasta entonces se había venido calificando a las acciones y omisiones constitutivas de infracciones tributarias no implica el reconocimiento de una responsabilidad de carácter objetivo, introduciéndose el requisito subjetivo en el apartado 2 al señalar que «las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia» (STC 76/1990, de 26 de abril). Al margen de las críticas que pueden hacerse a esta fórmula legislativa, lo cierto es que, aunque sea en el grado mínimo de simple negligencia, se recoge en el ámbito de las infracciones tributarias el principio de no hay responsabilidad sin culpa como informador del Derecho sancionador tributario y excluyendo, por tanto, la responsabilidad por hecho presunto, la responsabilidad por hecho de otro y la responsabilidad objetiva. Cfr. y más en detalle, F. PÉREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, ob. cit., pág. 300 y ss.

es el de *nulla poena sine culpa*, ya que la posible carencia de capacidad de culpa conllevaría su incapacidad de pena, pues para que alguien pueda ser castigado es necesario que la realización del ilícito le sea personalmente reprochable.

Nuestro Tribunal Constitucional insiste en que la admisión de la responsabilidad directa de las personas jurídicas por la comisión de ilícitos administrativos no significa que para estos supuestos se haya suprimido el elemento subjetivo de culpa, «sino que este principio se ha de aplicar necesariamente de forma distinta a como se hace respecto de las personas físicas. Esta construcción distinta de la imputabilidad de la autoría de la infracción a la persona jurídica nace de la propia naturaleza de ficción jurídica a la que responden estos sujetos»¹⁰. Sin embargo, el Tribunal Constitucional, que continúa su argumentación reconociendo expresamente su capacidad para infringir las normas a las que están sometidos, no resuelve el problema de cómo determinar su culpabilidad¹¹. Su argumentación se basa en justificar su capacidad de culpabilidad en su capacidad de infracción, lo que implica confundir el elemento de la culpabilidad con la propia infracción¹². Sin embargo, sí nos interesa destacar que el Tribunal entiende que la Constitución consagra la culpabilidad como un principio estructural básico del Derecho penal, pero que ésta no recoge un modo determinado de entenderla¹³.

A nuestro entender, los esquemas dogmáticos que sustentan el concepto tradicional de culpabilidad y que articulan un Derecho penal esencialmente individual no permiten su aplicación a las acciones de personas jurídicas, pues, en última instancia, siempre es necesario el recurso a la identificación de la voluntad de una persona física que sirva como punto de conexión para residenciar esa culpa¹⁴. La transposición de este concepto de culpabilidad íntimamente conectado a la esencia huma-

¹⁰ STC 246/1991, de 19 de diciembre de 1991. Esta sentencia de obligada referencia es ampliamente comentada por B. LOZANO en «La responsabilidad de la persona jurídica en el ámbito sancionador administrativo» (A propósito de la STC 246/1991, de 19 de diciembre), *Revista de Administración Pública*, n.º 129, 1992, pág. 211 y ss.

¹¹ El Tribunal señala que «Falta en ellos el elemento volitivo en sentido estricto, pero no la capacidad de infringir las normas a las que están sometidos. Capacidad de infracción y, por ende, reprochabilidad directa que deriva del bien jurídico protegido por la norma que se infringe y la necesidad de que dicha protección sea realmente eficaz...» (STC 246/1991). En esta misma sentencia se reitera también la opinión del Tribunal (STC 18/1987) sobre la aplicación, con ciertos matices, de los principios inspiradores del orden penal al Derecho administrativo sancionador, «dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado» (FJ 2). En cuanto al traslado al orden sancionador administrativo de las garantías constitucionales del orden penal, continúa la sentencia recordando, que no puede realizarse de forma automática, pues sólo debe hacerse en la medida en que éstas resulten compatibles con su naturaleza (STC 22/1990).

¹² Esta identificación de la culpabilidad con la infracción en la que incurre el Alto Tribunal en su argumentación es señalada, entre otros, por M. BAJO FERNÁNDEZ en «Hacia un nuevo Derecho Penal: El de las personas jurídicas», *Estudios en Homenaje al prof. Aurelio Menéndez*, IV, Civitas, 1996, pág. 5098. En el mismo sentido, C. SUÁREZ GONZÁLEZ, «La responsabilidad penal de las personas jurídicas en el Derecho europeo», *Estudios del Ministerio Fiscal*, Cursos de Formación, n.º I-1994, pág. 843 y ss.

¹³ Además de la STC 246/1991, la STC 150/1991.

¹⁴ Afirma M. BAJO FERNÁNDEZ en referencia al Derecho penal que «Debemos reconocer, sin rasgarnos las vestiduras, que es imposible mantener el principio de culpabilidad frente al Derecho sancionador de las personas jurídicas. Las referencias que la jurisprudencia constitucional hace al principio de culpabilidad han de entenderse fracasadas frente a las personas jurídicas. Y no es que la culpabilidad en este caso haya de entenderse de un modo diferente, sino que lisa y llanamente no se exige por imposibilidad conceptual. Con un entendimiento distinto corremos el riesgo de topar de nuevo con un problema semántico que nos enrede los pies. Al fin y al cabo el Derecho de las personas jurídicas aunque es Derecho penal, no es idéntico al Derecho penal común, ni al de menores o inimputables adultos». Véase «Hacia un nuevo Derecho penal: el de las personas jurídicas», ob. cit., pág. 5100.

na al ámbito sancionador tributario provoca la necesidad de vincular ese juicio de reproche al comportamiento de una persona física ya que no puede hacerse directamente a una persona jurídica ¹⁵. Para salvar dicho obstáculo se acude a construcciones doctrinales como la teoría del órgano por la que se consideran las acciones del órgano persona física administrador como actuaciones de la propia persona jurídica. Ello produce una situación poco coherente con ese reconocimiento expreso de su capacidad infractora y condiciona las interpretaciones que se han realizado de preceptos como el ahora analizado relativo a la responsabilidad tributaria de los administradores, dando lugar a cierta confusión en la consideración de la verdadera identidad del sujeto infractor.

Sin embargo, a pesar del mantenimiento de la jurisprudencia ¹⁶ y de la legislación penal en posiciones tradicionales, puede observarse cómo entre la doctrina, hasta fechas recientes mayoritariamente seguidora también de dichas posiciones, cobra cierta fuerza la idea de que la actual construcción dogmática de la autoría penal no ofrece respuestas adecuadas a la realidad de las acciones delictivas, en especial, en materia económica ¹⁷. Ciertamente, el amplio desarrollo de la criminalidad económica organizada exige la búsqueda de nuevas soluciones a los problemas que surgen en torno a la cuestión de la subjetividad penal. A nuestro entender, en este contexto, sí parece necesaria la revisión de la dogmática jurídico-penal tradicional en orden a la elaboración de conceptos que puedan ser aplicados tanto a personas físicas como a jurídicas, como solución preferible frente a la generación de un Derecho penal paralelo específico de las personas jurídicas.

II. LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA SUBSIDIARIA DEL ADMINISTRADOR POR ILÍCITOS DE LA PERSONA JURÍDICA

1. La responsabilidad tributaria del administrador de personas jurídicas.

Es sabido que la naturaleza pública de la obligación tributaria ha aconsejado al legislador extender la responsabilidad de su cumplimiento a otros sujetos distintos del deudor principal a fin de garantizar la efectividad del crédito tributario. En general, el legislador elige sujetos ligados al

¹⁵ Así entiende F. CASANA MERINO que, a efectos del juicio de culpabilidad, la simple negligencia exigida en la comisión de infracciones tributarias debe concurrir «en las personas físicas a través de las cuales actúa la persona jurídica». Del citado autor, «La configuración del ilícito tributario según el artículo 77 de la Ley General Tributaria», *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, vol. II, IEF, Madrid, 1991, pág. 1107. En el mismo sentido, J. J. ZORNOZA PÉREZ, *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, ob. cit., pág. 182; M.^a L. OCHOA TREPAT, «La responsabilidad tributaria de los administradores de las personas jurídicas», *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma, Homenaje a F. Sainz de Bujanda*, vol. I, IEF, Madrid, 1991, pág. 149.

¹⁶ Entre otras, las STS de 2 de junio de 1993 (RJ 1993/5085), STS de 28 de mayo de 1990 (Colex 90P716), STS de 29 de mayo de 1989 (RJ 1989/4271), STS 16 de noviembre de 1987 (RJ 1987/8520).

¹⁷ Por todos, J. M. ZUGALDIA ESPINAR, «Conveniencia político-criminal e imposibilidad dogmática de revisar la fórmula tradicional *societas delinquere non potest*», en *Cuadernos de Política Criminal*, 1980; «Una vez más sobre el tema de la responsabilidad criminal de las personas jurídicas (Doce años después)», *Hacia un Derecho penal económico europeo*, BOE, Madrid, 1995.

deudor principal por algún tipo de relación metafiscal o por su condición de órgano, administrador, funcionario con atribuciones concretas en relación con un hecho imponible o situación determinada, etc.¹⁸. En sí mismo, aumentar la seguridad del cobro de la deuda tributaria vinculando el patrimonio de un sujeto no contribuyente es conveniente, si bien no se basa en un principio de justicia e, incluso, puede decirse que entra en conflicto con un principio de justicia tributaria concreto¹⁹. Por ello, es una figura que debe utilizarse con prudencia tanto a la hora de la elección de sus presupuestos de hecho como de las garantías que debieran amparar su aplicación al caso concreto. En la actualidad, se observa un creciente incremento del recurso a esta institución por la Administración tributaria y es sobre todo en su aplicación a la compleja realidad de las personas jurídicas donde se han puesto de manifiesto sus enormes deficiencias. La situación que provoca es preocupante cuando incluso llega a incidir en el normal funcionamiento de la gestión societaria dado el grado de incertidumbre e inseguridad jurídica que genera.

La LGT contiene, desde la reforma introducida mediante la Ley 60/1969 en su artículo 40, una referencia expresa a la responsabilidad tributaria de los administradores de personas jurídicas²⁰. En cada uno de los dos primeros párrafos del mencionado precepto, puede diferenciarse con claridad un presupuesto de hecho de atribución al administrador de personas jurídicas de una responsabilidad tributaria de tipo subsidiario. No obstante, el que ahora despierta nuestro interés es el primero de ellos, relativo a la imputación de responsabilidad tributaria al administrador en los supuestos de comisión de infracciones tributarias por personas jurídicas.

Antes del examen más pormenorizado del presupuesto de la responsabilidad tributaria del administrador por ilícitos tributarios de la persona jurídica, en primer lugar y como elemento delimitador del aspecto subjetivo, debe determinarse a quién se refiere la norma cuando menciona a los *administradores de las personas jurídicas*.

¹⁸ R. CALVO ORTEGA, *I. Derecho Tributario (Parte General)*, Curso de Derecho Financiero, Civitas, Madrid, 2000, pág. 203.

¹⁹ Véase R. CALVO ORTEGA, «La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos», *Hacienda Pública Española*, n.º 5, 1970, pág. 39. Asimismo, F. PÉREZ ROYO indica que la institución de la responsabilidad tributaria constituye una excepción al principio general de la capacidad contributiva; en «El pago de la deuda tributaria por un tercero», *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, n.º 2, 1974, pág. 224. En el mismo sentido, realiza esta aseveración J. J. FERREIRO LAPATZA en «La extinción de la obligación tributaria», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 1968, pág. 1035. FERREIRO LAPATZA incluye además otras instituciones como la sustitución y la sucesión en la deuda tributaria que, sin embargo, opinamos con PÉREZ ROYO por las mismas razones que éste expone en la nota a pie n.º 5 de su trabajo citado anteriormente, que no constituyen realmente derogaciones al mencionado principio.

²⁰ Nos referimos a la Ley 60/1969, de 30 de junio, sobre modificaciones parciales en algunos conceptos impositivos, que da una nueva redacción al artículo 40 de la LGT incluyendo un apartado específico en el que se recoge un presupuesto de responsabilidad tributaria relativo a los administradores de personas jurídicas. Sobre la evolución legislativa de este precepto y sus sucesivas redacciones puede verse J. RAMALLO MASSANET, *Guía de la Ley General Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1993, pág. 167 y ss. Del mismo autor y de forma más específica sobre las vicisitudes de la reforma parcial de la LGT de 1985, «La modificación parcial de la Ley General Tributaria», *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, n.º 47/48, Madrid, 1985, pág. 441 y ss.

2. Concepto de administrador de personas jurídicas.

La delimitación de qué se entiende por *administrador de una persona jurídica* determinará el ámbito subjetivo de aplicación de este supuesto de responsabilidad tributaria.

Con el objeto de determinar las notas caracterizadoras que han de concurrir en la figura de quien será identificado como administrador y ante la carencia de un concepto propio del Derecho tributario, la vía indicada por la mayoría de los autores es acudir a la legislación mercantil²¹. Para ello, se parte de la identificación del administrador como una institución esencialmente de carácter mercantil, como ciertamente es. Sin embargo, esta opción conlleva una aplicación restrictiva de este supuesto de responsabilidad tributaria, por la razón de que parece limitar su eficacia al ámbito de las sociedades mercantiles. De forma más precisa, la definición de esta figura se debe realizar en directa relación con el sujeto poseedor que el precepto legal menciona, esto es, las personas jurídicas y, obviamente, bajo esta denominación no sólo se alude a las sociedades mercantiles²². La normativa reguladora de cada uno de las formas sociales que puede adoptar una persona jurídica será la que determine a quien corresponde el desempeño del cargo de administrador²³.

²¹ Así lo indican, entre otros, M.ª D. ARIAS ABELLÁN, «Modificaciones a la Ley General Tributaria en la regulación jurídica del responsable», *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, n.º 47/48, 1985, pág. 426, nota a pie n.º 24; J. ZORNOZA PÉREZ, *El sistema de infracciones y sanciones*, ob. cit., pág. 197. En este punto puede verse la construcción que hace AMORÓS RICA de un concepto tributario de administrador al que prefiere denominar «directivo de empresa» partiendo de una exégesis de diferentes preceptos. Desde nuestro punto de vista, su interpretación no resulta acertada pues no creemos que dicho concepto pueda extraerse de forma específica de la normativa tributaria. Cfr: N. AMORÓS RICA, «Responsabilidades tributarias», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 86, 1970, pág. 25 y ss.

²² Sobre su concepto y clases, véase por todos, M. ALBADALEJO, *La persona jurídica*, Librería Bosch, Barcelona, 1961; F. DE CASTRO Y BRAVO, *La persona jurídica*, Civitas, Madrid, 1981.

²³ En cuanto a las sociedades mercantiles, por ejemplo, el órgano social de administración se regula en las sociedades anónimas en los artículos 123 a 143 de la Ley de Sociedades Anónimas (Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas); los modos de organizar la administración y su régimen en la sociedad de responsabilidad limitada, muy similar a la de las sociedades anónimas, se recoge en los artículos 57 a 70 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada. En la sociedad colectiva, la escritura social debe indicar los socios a quienes se encomienda la administración, si no se hubiera previsto, todos los socios tendrán la facultad de concurrir a la dirección y manejo de los negocios comunes (artículos 125, 129 y 131 del Código de Comercio). En la sociedad comanditaria simple, su escritura social indicará a quién corresponde la administración, teniendo en cuenta que sólo puede ser ejercida por los socios colectivos quedando excluidos del ejercicio de dicha facultad los socios comanditarios (artículos 145 y 148 del Código de Comercio). En la sociedad comanditaria por acciones, la administración corresponde también a los socios colectivos y su régimen se remite con carácter general a lo dispuesto en la Ley de Sociedades Anónimas (artículos 152 y 155 del Código de Comercio). En las sociedades de garantía recíproca, el órgano de administración es el Consejo de Administración, que podrá designar en su seno una Comisión Ejecutiva y/o un Consejero Delegado y siendo aplicables las disposiciones de la Ley de Sociedades Anónimas (artículos 40 y 44 de la Ley 1/1994, de 11 de marzo, sobre el régimen jurídico de las sociedades de garantía recíproca).

En el ámbito civil, en las cooperativas, su órgano de administración es el Consejo Rector que puede actuar mediante un Director (artículos 53 y 54 de la Ley de Cooperativas de 2 de abril de 1987). En las Fundaciones, su administración corresponde al Patronato (artículo 12 de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general). En las sociedades civiles, el contrato social determinará qué socio o socios se encargan de la administración social y su régimen de actuación. Cuando no se hayan estipulado reglas de administración, todos los socios se consideran apoderados, (artículos 1692 a 1695 del Código Civil).

No obstante, desde una concepción general, ya la persona jurídica posea una naturaleza civil o mercantil y con independencia de las denominaciones diferentes que reciba esa figura según cada una de las distintas formas jurídicas que se adopte, su común denominador es ser aquel órgano social que ejerce las funciones de gestión y representación de la misma ²⁴. No es pues un mero representante o mandatario, sino un órgano social que forma parte de la estructura de funcionamiento de cualquier persona jurídica.

Ciertamente, por lo general, se tratará de sociedades cuyo objeto social y actividad tendrán carácter mercantil, lo que determinará mayoritariamente la aplicación de un régimen legal de esta naturaleza ²⁵. No obstante, aunque pertenecen al ámbito mercantil habría que excluir del campo de aplicación del artículo 40 de la LGT, por ejemplo, a las sociedades en formación y a las sociedades irregulares ²⁶, agrupaciones y uniones temporales de empresas, los fondos de inversión mobiliaria,

²⁴ La función de gestión comprende todas aquellas actuaciones precisas para la consecución de los fines sociales. En cuanto a la función de representación se extiende a todos los actos comprendidos en el objeto social, incluso a los no comprendidos en dicho objeto frente a terceros de buena fe. Véase J. GALIANO ESTEVAN, J. IZQUIERDA RIVAS, *La responsabilidad tributaria. Administradores de sociedades, adquisición de explotaciones económicas, sociedades de gananciales, sucesiones y otras*, CISS, Valencia, 1997, pág. 73.

²⁵ Como indica F. SÁNCHEZ CALERO, el criterio de distinción entre sociedades civiles y mercantiles no aparece suficientemente claro en nuestro Derecho positivo. En general, pueden considerarse mercantiles las sociedades que hayan adoptado una de las formas previstas por el Código de Comercio y las leyes especiales, con independencia de la naturaleza de su objeto. Su adopción obliga a los socios a su inscripción en el Registro Mercantil. Asimismo, también son mercantiles las sociedades que no habiéndose inscrito en el Registro Mercantil ejerciten una actividad empresarial. No obstante, URÍA MENÉNDEZ entiende que las sociedades que teniendo un objeto civil se constituyen como sociedades personalistas -colectivas y comanditarias- conservan una naturaleza civil. Se basa en la previsión del artículo 1670 del CC según el cual «las sociedades civiles por el objeto que se consagren pueden revestir todas las formas reconocidas por el Código de Comercio. En tal caso, les serán aplicables sus disposiciones en cuanto no se opongan a las del presente Código». Sin embargo, SÁNCHEZ CALERO considera derogado este artículo después de la promulgación de las Leyes de Sociedades Anónimas y Responsabilidad Limitada y de la modificación del Código de Comercio en lo relativo a la sociedad comandita por acciones puesto que declaran que esas sociedades serán mercantiles cualquiera que sea su objeto. Cfr. F. SÁNCHEZ CALERO, *Instituciones de Derecho Mercantil*, tomo I, Mc Graw Hill, Madrid, 1997, pág. 212 y ss.

²⁶ Así, por ejemplo, la Sentencia del TSJ de Murcia, de 25 de septiembre de 1996, declaró que era procedente la exigencia de responsabilidad solidaria en la deuda tributaria, incluyendo las sanciones, a los administradores de una sociedad que no llegó a ser inscrita en el Registro Mercantil aun a pesar de que la Administración tributaria se hubiese dirigido previamente a la sociedad presumiendo su personalidad jurídica. El Tribunal señala que «los recurrentes crearon una ficción o apariencia que fue respetada en general ya que suele acontecer de ordinario que transcurra el plazo hasta la adecuada formación de la sociedad; pero cuando ello no acontece quedan vacíos todos los preceptos en que se funda esa apariencia y se hace responder directamente a las personas físicas que crearon esa apariencia sin causa justificada o para los fines que está configurada».

A estos efectos, resultan interesantes los planteamientos de aquellos autores que haciendo una interpretación extensiva del concepto de persona jurídica en el ámbito tributario incluyen a las sociedades irregulares del artículo 16.2 de la LSA. Dicho precepto dispuso expresamente que a las sociedades anónimas no inscritas en determinadas circunstancias «se les aplicarán las normas de la sociedad colectiva o, en su caso, las de la sociedad civil». Ello ha dado pie para plantearse la cuestión de si la aplicación del régimen jurídico de la sociedad colectiva o civil a estas sociedades irregulares lo es a efectos privados únicamente o cabe extenderlo al ámbito tributario. Incluso parte de la doctrina entiende que la LSA ha concedido personalidad jurídica a la sociedad irregular mediante esta disposición normativa. De aceptarse sus planteamientos, el régimen tributario de las sociedades del artículo 16.2 de la LSA sería el mismo que el de una sociedad civil o colectiva, lo que conlleva, al menos en mayor medida en el segundo caso, diferentes consecuencias a efectos de su régimen de representación, de responsabilidad tributaria, sancionador y de tributación personal de la renta. Cfr. para más detalle sobre la cuestión y las diferentes posiciones doctrinales el trabajo de A. BLÁZQUEZ LIDOY, «Sociedades irregulares y su régimen jurídico tributario: ¿pueden considerarse personas jurídicas a efectos tributarios tras la reforma mer-

la comunidad hereditaria, la comunidad de buques...²⁷, si partimos de su falta de personificación jurídica²⁸. Desde el punto de vista tributario, tales supuestos deben ser reconducidos al marco del régimen jurídico específico previsto para los entes sin personalidad jurídica del artículo 33 de la LGT y, por tanto, en su caso, correspondería la aplicación de la responsabilidad tributaria regulada en el artículo 39 de la LGT²⁹.

cantil de 1989?», *Impuestos*, tomo I, 1998, pág. 535 y ss. Sobre esta cuestión, A. CAYÓN GALIARDO considera que la aplicación de las disposiciones tributarias relativas a la sociedad colectiva o civil a las sociedades irregulares debería ser «uno de esos conceptos que necesariamente deben funcionar con una cierta unidad de sentido y en todo el ordenamiento». Véase, su trabajo, «Aspectos fiscales de la sociedad en constitución y del régimen transitorio de la Ley», en AA. VV., *El nuevo Derecho de sociedades y su incidencia tributaria*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 1990, pág. 87.

Sin embargo, C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, en opinión que compartimos, entiende que el régimen atribuido por el artículo 16.2 de la LSA a dichas sociedades irregulares no altera su consideración tributaria pues, en cualquier caso, no se les confiere por la norma personalidad jurídica por lo que su marco normativo adecuado sigue siendo el artículo 33 de la LGT. Cfr. su trabajo «Las entidades colectivas sin personalidad jurídica», *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, vol. I, IEF; Madrid, 1991, pág. 583. En nuestra opinión, el legislador mercantil ha optado por un criterio de eficacia en el tratamiento de un problema de la realidad del tráfico mercantil en la que el normal funcionamiento de sociedades irregulares es frecuente y con el objeto de paliar los problemas que plantea, pero ello no significa que implique un reconocimiento de personalidad. En el ámbito tributario, el funcionamiento de este tipo de sociedades está previsto con la regulación de los entes del artículo 33 de la LGT. En cualquier caso, como apunta CAYÓN GALIARDO, es un aspecto que debería de ser tratado de un modo unitario en el ordenamiento jurídico.

²⁷ Siguiendo a R. FALCÓN Y TELLA, que asimila el tratamiento de todos estos supuestos al de la sociedad irregular. Cfr. «Los entes de hecho como sujetos pasivos de la obligación tributaria», *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, IEF, Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 265 y ss.

²⁸ Dejamos a un lado la cuestión doctrinal sobre la capacidad jurídica de estos entes y su incidencia en la subjetividad tributaria. Nos remitimos al tratamiento que hacen del tema los trabajos clásicos de F. SAINZ DE BUJANDA, «La capacidad jurídica tributaria de los entes colectivos no dotados de personalidad jurídica», *Hacienda y Derecho*, tomo V, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1961, pág. 450 y ss.; M. CORTÉS DOMÍNGUEZ, J. M. MARTÍN DELGADO, *Ordenamiento tributario español*, Civitas, 1997, Madrid, pág. 314 y ss.; J. L. PÉREZ DE AYALA, E. GONZÁLEZ, *Curso de Derecho Tributario*, tomo I, Edersa, Madrid, 1983, pág. 239 y ss.; R. FALCÓN Y TELLA, «Los entes de hecho como sujetos pasivos de la obligación tributaria», ob. cit., pág. 265 y ss.; R. ACOSTA ESPAÑA, *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, tomo I, Ley General Tributaria, Edersa, 1982, pág. 289 y ss.

²⁹ Partimos de la opinión de que el artículo 39 de la LGT regula un auténtico supuesto de responsabilidad tributaria, simplemente por la razón que señala SÁNCHEZ GALIANA de que «se dan los dos presupuestos de hecho necesarios para ello: por un lado, el hecho imponible que es imputado o atribuido al ente sin personalidad en virtud del artículo 33 de la LGT y en las leyes en que así se determine, y, por otro, el presupuesto de hecho de la responsabilidad, que no es otro que el ocupar la posición de cotitular o copartícipe de tales entes. Sólo por este hecho la ley atribuye la condición de responsables solidarios a determinadas personas de las obligaciones tributarias de estas entidades sin personalidad jurídica, pero a las que se puede atribuir la condición de sujeto pasivo». Véase J. A. SÁNCHEZ GALIANA, «El responsable», *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma, Homenaje a F. Sainz de Bujanda*, vol. I, IEF, Madrid, 1991, pág. 670.

Ciertamente, la aplicación de este régimen de responsabilidad tributaria es procedente sólo en los casos en que se reconoce la capacidad de estos entes para ser titulares de sus propios derechos y obligaciones. Siguiendo a F. PÉREZ ROYO hemos de precisar que la aplicación del artículo 39 de la LGT sólo ampara la deuda tributaria en sentido estricto sin incluir las sanciones, siendo el artículo 38 de la LGT el marco normativo adecuado para aquellos gestores de dichas entidades que hayan participado en la comisión de la infracción, sí alcanzando en este caso su responsabilidad a las sanciones. Del citado autor, *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, ob. cit., pág. 299. Más en detalle sobre este tema, véase, entre otros, R. FALCÓN Y TELLA, «La responsabilidad de los copartícipes de las entidades sin personalidad jurídica», *Impuestos*, 1985, n.º 7, pág. 50 y ss. Del mismo autor, «Los entes de hecho como sujetos pasivos de la obligación tributaria», ob. cit., pág. 265 y ss.; J. A. SÁNCHEZ GALIANA, «El responsable», ob. cit., pág. 669 y ss.; R. ACOSTA ESPAÑA, *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, ob. cit., pág. 13 y ss.; A. NAVARRO FAURE, «Los supuestos de responsabilidad tributaria solidaria en el ordenamiento tributario español (I)», ob. cit., pág. 630 y ss. De forma más sintética, D. CARBAJO VASCO, «Comentarios al artículo 39 de la Ley General Tributaria», *Estudios Financieros*, n.º 54, 1999, pág. 89 y ss.

No vemos, sin embargo, ningún impedimento para la inclusión en el ámbito de aplicación de este artículo 40.1 de la LGT tanto de personas jurídicas de Derecho público y a sus administradores como de los mismos entes públicos que ostentan puestos en la administración societaria, ya que la norma no establece ninguna distinción en cuanto al tipo de personas jurídicas a las que se refiere ³⁰. Sin ánimo de entrar en la discusión doctrinal sobre la tributación de los entes públicos, las distintas argumentaciones pueden ser reproducidas a la hora de valorar su papel como responsables tributarias ³¹. Por otra parte, la existencia de legislación administrativa específica no es una razón suficiente cuando las normas de Derecho administrativo sólo tienen carácter supletorio en el ámbito tributario ³².

A los efectos de examinar los principales problemas que genera la atribución de la responsabilidad tributaria a los administradores de las personas jurídicas en el supuesto de comisión de infracciones tributarias, tomaremos como punto de referencia la regulación del administrador en la sociedad anónima. Ésta puede considerarse como la más representativa puesto que engloba la variedad más amplia de las formas posibles que puede adoptar la administración. Para este fin, sintetizaremos con carácter previo los rasgos fundamentales de su regulación.

En el marco de esta forma social, los estatutos precisarán cual será la fórmula elegida para la organización de la administración ³³. El artículo 124 del Reglamento del Registro Mercantil (RRM) sintetiza las distintas modalidades que puede adoptar la estructura del órgano al que se confía la administración de la sociedad. Así el ejercicio de esta función puede ser atribuida a:

1. Un administrador único, al que necesariamente corresponde el ejercicio de las funciones de gestión y representación.

³⁰ En este sentido compartimos la opinión de C. LETE ACHIRICA en *La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles*, Civitas, Madrid, 2000, págs. 47 y 48. Algún autor como J. M. GARRETA SUCH, se basa en un criterio de lógica con la práctica legislativa para considerar que el artículo 40.1 de la LGT está referido únicamente a la figura del administrador en las compañías mercantiles, si bien en cualquier caso considera la legislación específica administrativa de aplicación preferente. Cfr. del citado autor, *La responsabilidad civil, fiscal y penal de los administradores de sociedades*, 4.ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1997, págs. 296 y 297.

³¹ M. VEGA HERRERO, «El Estado como sujeto pasivo de obligaciones tributarias», M. CARLI, «Sujeción del Estado a sus impuestos y la capacidad contributiva», E. SCIALPI, «La aptitud del Estado para ser sujeto pasivo», todos ellos son trabajos publicados en el n.º 54 de *Hacienda Pública Española*. R. HUESCA BOADILLA, «Los entes públicos como sujetos pasivos de los tributos», *Impuestos*, n.º 22, 1989, pág. 284 y ss.

³² Como así recoge el artículo 9.2 de la LGT. En el mismo sentido se pronuncia C. LETE ACHIRICA, *La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles*, ob. cit., pág. 46. Sin embargo, J. M. GARRETA SUCH estima que la intención del legislador aunque no haya distinguido, ha sido regular en el campo tributario la figura del administrador de las personas jurídicas singularmente de las compañías mercantiles y, en todo caso, la legislación administrativa específica sería de aplicación prioritaria. Cfr. del citado autor, *La responsabilidad civil, fiscal y penal de los administradores de las sociedades*, ob. cit., págs. 296 y 297.

³³ El artículo 9 de la LSA en su apartado h) señala que los estatutos deben precisar «la estructura del órgano al que se confía la administración de la sociedad, determinando los administradores a quienes se confiere el poder de representación, así como su régimen de actuación, de conformidad con lo dispuesto en esta Ley y en el Reglamento del Registro Mercantil».

2. Varios administradores que actúen solidariamente por lo que cada uno tiene plena capacidad de gestión. La existencia de una distribución de facultades entre ellos sólo tiene efectos internos y es ineficaz frente a terceros aunque se recoja en los estatutos o por acuerdo de la Junta.
3. Dos administradores mancomunados que deben actuar conjuntamente.
4. Un Consejo de Administración integrado por un mínimo de tres miembros. El Consejo puede delegar sus funciones entre sus miembros en uno o más consejeros-delegados o en una comisión ejecutiva.

Todas las personas que desempeñan funciones en un órgano de administración cualquiera que sea la fórmula elegida de las antes citadas, reúnen la condición de administrador. No es necesaria la condición de socio para ser administrador, salvo que los estatutos de la sociedad lo establezcan expresamente.

Por otra parte, el RRM prevé que, salvo disposición contraria en los estatutos, la Junta general pueda nombrar uno o varios suplentes para el caso de que cesen por cualquier causa uno o varios de los administradores o, incluso, todos ellos³⁴. Los suplentes deben reunir todos los requisitos legal o estatutariamente requeridos para ser administrador en el momento de su designación. Obviamente, a todos los efectos, los suplentes carecen de la condición de administradores mientras no se produzca el cese del titular. En ese caso, se inscribirá en el Registro su nombramiento y aceptación como administradores.

2.1. *El administrador persona jurídica.*

Por lo general, el nombramiento de administrador recae en una persona física, pero nada impide que dicho cargo sea atribuido a una persona jurídica. Ciertamente, la participación de sociedades en el accionariado de otras sociedades y con ello el acceso de éstas a sus órganos de administración es una práctica cada vez más frecuente. No sólo se realiza entre empresas privadas sino que es una fórmula utilizada por empresas u organismos públicos para ejercer un control sobre sociedades a las que prestan su apoyo.

Con anterioridad a 1989, no era reconocida legalmente esta posibilidad lo que provocaba la denegación por el Registro Mercantil de la inscripción de sociedades como administradoras de otras sociedades. El impedimento era subsanado en la práctica por la sociedad interesada en intervenir en la administración de otra sociedad mediante la designación de una persona física vinculada a ella que, incluso, se inscribía en el Registro a título particular y en nombre propio aunque actuara según

³⁴ Para más detalle, la regulación de los suplentes se recoge en el artículo 147.2 del RRM.

las instrucciones recibidas de la sociedad participante³⁵. Las posiciones y argumentos de la doctrina mercantil eran diversas en contra³⁶ y a favor³⁷ de la admisión de la capacidad de las personas jurídicas para ser administradores. Por su parte, la jurisprudencia se pronuncia de forma favorable a su admisión en la Sentencia del Tribunal Supremo, de 31 de octubre de 1984, señalando que «no existe prohibición legal ni impedimento jurídico alguno para que las personas morales sean consejeras de sociedades anónimas y más concretamente de las entidades bancarias, sin que la circunstancia de que respecto a tales personas no puedan consignarse en los correspondientes registros los datos relativos a circunstancias sólo predicables de las personas jurídicas sea obstáculo a tal conclusión, puesto que la identificación de las personas jurídicas queda cumplida con la consignación de sus elementos individualizadores».

La Ley de Sociedades Anónimas de 1989 puso fin a la confusión existente, pues si bien no menciona expresamente a las personas jurídicas en los preceptos relativos al nombramiento de administradores, sí se refiere a ellas a la hora de fijar los requisitos de identificación de los administradores nombrados, tanto para su inclusión en la escritura de constitución de la sociedad como para la inscripción en el Registro Mercantil, exigiendo en todo caso la referencia de su denominación social³⁸.

Sin embargo, la inscripción registral del nombramiento de administrador persona jurídica requiere que sea designada e identificada una persona física como representante suya para el ejercicio de las funciones propias del cargo³⁹.

El principal problema que plantea esta forma de administración es determinar en quien concurre la condición de administrador a efectos de una posible derivación de responsabilidad tributa-

³⁵ El supuesto y sus importantes consecuencias son comentados por J. G. FERNÁNDEZ TERUELO, *Los delitos societarios en el Código Penal español*, Dykinson, Madrid, 1998, pág. 83 y nota a pie n.º 175.

³⁶ Así, por ejemplo, un argumento señalado por algunos autores para negar esta posibilidad se refería a que el ejercicio del cargo de administrador se encomienda a una persona en atención a unas circunstancias personales que generan un determinado grado de confianza, pautas que no pueden ser utilizadas en el caso de que se trate de una persona jurídica. *Cfr.* J. GARRIGUES, R. URÍA, *Comentario a la Ley de Sociedades Anónimas II*, 3.ª edición, 1976, pág. 202 y ss.

³⁷ Por todos, puede verse el trabajo clásico de E. POLO SÁNCHEZ, «El ejercicio del cargo de administrador de la sociedad anónima por las personas jurídicas», *Revista de Derecho Mercantil*, n.º 98, 1965, pág. 199 y ss.

³⁸ Nos referimos, respectivamente, a los artículos 123, 125 y 8 f) de la Ley de Sociedades Anónimas.

³⁹ Véase el artículo 143 del RRM. La Resolución de la Dirección de Registros y del Notariado de 11 de marzo de 1991 (RJ 1991/2534) indica que «la aconsejable estabilidad de los sujetos que desempeñan la administración de una sociedad anónima impone la convenciencia de que, cuando una persona jurídica sea nombrada administrador, proceda ésta a designar una persona física que, en nombre de aquella y con carácter permanente, pueda desempeñar por sí sola todas las funciones inherentes al cargo conferido; por ello, el artículo 143 del RD 1597/1989 de 29 de diciembre (RRM) no debe ser entendido en el sentido de exigir la consignación en el folio abierto a la sociedad anónima de los datos identificativos de todas aquellas personas que, en nombre de la persona jurídica-administradora, puedan concurrir al desempeño de este cargo, sino exclusivamente, en el sentido de exigir la identificación de una sola persona física con facultades suficientes para el ejercicio estable de las funciones inherentes a aquél, sea o no miembro del propio órgano de actuación externa de la persona jurídica-administradora».

ria. La persona física designada como representante de la persona jurídica administradora podrá ejercer las funciones de administración mediante una delegación de funciones o tras un apoderamiento, con lo que el problema se reconduce al examen de estas cuestiones con carácter general.

2.2. El administrador de hecho.

La doctrina mercantil utiliza la denominación de administrador de hecho para referirse a los supuestos en que una persona o personas ejercen las funciones propias de la administración de una sociedad sin que se hayan cumplido los requisitos legales exigidos para ello ⁴⁰. Su falta de legitimación puede haberse producido desde un principio en relación con su nombramiento por lo que formalmente nunca ha sido un administrador o bien, habiendo sido un administrador de derecho ha perdido legalmente su condición aunque continúa ejerciendo las funciones propias del cargo. En suma, «básicamente parece aludirse a los administradores que ofrezcan alguna irregularidad en su situación jurídica, como podrían ser los administradores con nombramiento defectuoso, no aceptado, no inscrito o caducado» ⁴¹.

Cualquiera que sea su forma de organización interna, el nombramiento del cargo de administrador está sometido a una serie de requisitos legales y estatutarios. El problema surge cuando la persona que lleva a cabo los actos de administración de la persona jurídica no actúa revestido de un nombramiento o designación formal sino por un mandato tácito o implícito.

Por otra parte, el cargo de administrador es desempeñado con carácter temporal pues su nombramiento no tiene carácter indefinido ni inamovible ⁴². El cese del administrador se produce bien por la terminación del plazo para el que fue nombrado ⁴³ o por renuncia o dimisión o por causas como el fallecimiento, la disolución de la sociedad, etc. Además, la revocación de los administra-

⁴⁰ No es un concepto recogido en la legislación mercantil pero los perfiles de esta figura han sido definidos por la doctrina mercantil por contraposición a lo que denominan administrador de derecho por ser éste quien ejerce su cargo cumpliendo todos los requisitos legales previstos. El concepto ha sido acuñado por el Código Penal de 1995 en la regulación de los delitos societarios al objeto de dar cobertura a todos los supuestos de conductas delictivas en la administración societaria llevadas a cabo por sujetos que legalmente no podían ser considerados como administradores al ser su situación irregular.

⁴¹ Véase J. GARCÍA DE ENTERRÍA, *Los delitos societarios. Un enfoque mercantil*, Civitas, Madrid, 1996, pág. 46. La caducidad del nombramiento de un administrador de una entidad mercantil le convierte en administrador de hecho ostentando de forma ineludible dicha condición mientras no se proceda a la convocatoria de Junta General para proceder a la renovación de administradores, conforme al procedimiento previsto por la Ley de Sociedades Anónimas. Así pues, sigue siendo el representante de la entidad en tanto no se designe un nuevo administrador que le sustituya. (S. A. N. de 19 de junio de 1998, Rec. n.º 824/1997)

⁴² M. BROSETA PONT, *Manual de Derecho mercantil*, Tecnos, Madrid, pág. 290.

⁴³ El nombramiento se realiza por un plazo máximo de cinco años según lo dispuesto por la ley, o por un plazo menor que haya sido previsto en los estatutos y pudiendo ser reelegidos por períodos de igual duración. *Cfr.* el artículo 126 de la LSA. No obstante, hay que tener en cuenta que en caso de expiración del mandato, la caducidad del nombramiento del administrador no se produce hasta la celebración de la Junta General siguiente o bien hubiese transcurrido el plazo legal para la celebración de la Junta General ordinaria. *Cfr.* el artículo 145 del RRM.

dores puede producirse en cualquier momento por acuerdo de la Junta general ⁴⁴. En todo caso, de manera similar a su nombramiento, el cese de un administrador está sometido a una serie de requisitos legales y estatutarios. Sin embargo, el administrador carente de legitimación continúa ejerciendo sus funciones hasta que se proceda a nombrar un nuevo administrador o a la renovación del mandato. El cese del administrador debe ser inscrito en el Registro Mercantil ⁴⁵. Su inscripción tiene carácter meramente declarativo pero no produce efectos frente a terceros hasta entonces.

Desde nuestro punto de vista, el concepto de administrador de hecho debe asociarse a la idea de irregularidad en el sentido de que el sujeto que en ese momento está ejerciendo las funciones de administración carece de legitimidad para hacerlo al no haberse cumplido todos los requisitos legales o estatutarios exigidos para su nombramiento ⁴⁶. En cualquier caso, esta falta de legitimidad impide la calificación formal de dicho sujeto como administrador. Ante esta situación, queda por dilucidar si la norma tributaria que recoge la responsabilidad tributaria de los administradores determina su ámbito objetivo atendiendo a un criterio formal o no para su aplicación. Su estudio será objeto de tratamiento en el apartado siguiente pues se trata de una cuestión que se reproduce en los diferentes supuestos que examinamos.

2.3. La administración mediante órganos colegiados y la delegación de funciones. El apoderamiento.

La búsqueda de la eficacia y agilidad en el funcionamiento en los supuestos en los que la administración descansa formalmente en un órgano colegiado o simplemente la profesionalización de las funciones de administración llevan a que las labores de gestión y representación sean encomendadas a una o más personas determinadas con frecuencia. En estos casos, el órgano legal de administración se convierte *de facto* en un órgano de control o de vigilancia de los administradores reales y, por tanto, son estos cargos los que realmente ejercen la gestión y detentan el poder en el seno de la sociedad ⁴⁷.

⁴⁴ Cfr. el artículo 131 de la LSA.

⁴⁵ En relación con la renuncia o dimisión al cargo de administrador la Resolución de la Dirección General de Registros y del Notariado, de 24 de marzo de 1994, indica que «... sin prejuzgar la facultad que corresponde a los administradores de desvincularse unilateralmente del cargo que les ha sido conferido y han aceptado, por más que la sociedad pretenda oponerse a ello, no cabe desconocer que el mínimo deber de diligencia exigible en el ejercicio de ese cargo cuando como consecuencia de su renuncia quede el mismo totalmente vacante o, sin que ello llegue a producirse, devenga inoperante -renuncia de un administrador mancomunado o un número de administradores que impida la válida constitución del Consejo de administración- obliga a los renunciantes, pese a su decisión, a continuar al frente de la gestión hasta que la sociedad haya podido adoptar las medidas necesarias para proveer a dicha situación ...».

⁴⁶ Una concepción más amplia es utilizada por algunos autores para incluir en dicha denominación, por ejemplo, a los organizadores o directores de un grupo de sociedades. Así se desprende en el trabajo de A. BLÁZQUEZ LIDOY, *El régimen de los grupos de sociedades en la Ley 43/1995 (Fundamentos, subjetividad, régimen sancionador y requisitos)*, CEF, Madrid, 1999, pág. 321 y cita a M. M. SÁNCHEZ ÁLVAREZ, *Los delitos societarios*, Aranzadi, Pamplona, 1996, pág. 64 y a J. TERRADILLOS BASOCO, «Delitos societarios y grupos de empresas», *Grupos de empresas y Derecho del Trabajo*, Trotta, Madrid, 1994, pág. 80.

⁴⁷ Cfr. M. BROSETA PONT, *Manual de Derecho mercantil*, ob. cit., pág. 288.

Por una parte, la delegación de funciones se realiza a favor de una o varias personas que ostentan ya la condición de administradores. Como señala IGLESIAS PRADA, «la creación de órganos delegados persigue una concentración de determinadas facultades propias del órgano administrativo, en figuras de menor composición personal, que hacen más ágil el desarrollo de las funciones del Consejo»⁴⁸. Aparecen así, los comités ejecutivos o delegados, integrados por uno o varios consejeros, y los consejeros-delegados. Estos delegados son representantes legales de la sociedad y poseen el propio carácter de órganos que sustituyen al propio Consejo. La delegación de las facultades del Consejo podrá ser temporal o permanente⁴⁹ y tiene como único límite la delegación de la rendición de cuentas y la presentación de balances a la Junta general, así como las facultades que ésta hubiera concedido al Consejo, salvo que fuese expresamente autorizado por ella⁵⁰.

Ahora bien, pueden aparecer en la organización social otras personas, gerentes, directores-generales, directores-técnicos con facultades de administración conferidas mediante apoderamiento por los auténticos administradores⁵¹. Por lo general, su vinculación con la sociedad es de carácter laboral o de prestación de servicios y, por supuesto, no son administradores en el sentido técnico-jurídico del término. La variedad y amplitud de las funciones que pueden ejercer obligan a examinar en cada caso concreto el poder que les ha sido otorgado. Ciertamente, con frecuencia, su amplia capacidad de actuación no se diferencia en nada de la de un verdadero administrador lo que provoca no pocos problemas a efectos de determinar a quién corresponde atribuir la responsabilidad por actuaciones carentes de diligencia en el cumplimiento de obligaciones, entre ellas, las tributarias.

El carácter colegiado de la administración y la delegación de funciones, sea dentro o fuera del seno del órgano de administración mediante apoderamiento, constituyen algunas de las circunstancias que mayores problemas plantean a la hora de determinar la imputación de la responsabilidad tributaria. La solución pasa de nuevo por determinar qué criterio debe ser utilizado para atribuir la responsabilidad tributaria lo que no resulta nada claro de una lectura del tenor literal de este primer párrafo del artículo 40.1 de la LGT. Las alternativas que caben y los efectos que dimanen del uso de cada una son examinados en el epígrafe siguiente.

⁴⁸ Véase J. L. IGLESIAS PRADA, *Administración y delegación de facultades en la sociedad anónima*, Tecnos, Madrid, 1971, pág. 374.

⁴⁹ El régimen para la adopción de cada una de ellas es el previsto en el artículo 141 de la LSA.

⁵⁰ Véase el artículo 141.1, segundo párrafo, de la LSA.

⁵¹ Tanto la delegación como el apoderamiento son figuras reconocidas por la propia LSA (artículo 141). La doctrina mercantil se ha ocupado de distinguir entre la delegación de facultades del Consejo de Administración y el simple apoderamiento conferido a cualquier persona, pues en la práctica se suele tender a confundirlos. En primer lugar, la delegación debe recaer en un miembro del Consejo por lo que los delegados son administradores en sentido estricto. La delegación de funciones sólo es posible cuando existe Consejo de Administración y no administración unipersonal o pluripersonal no colegiada, mientras que el apoderamiento puede presentarse en todo caso. En cuanto a su régimen jurídico, los delegados tienen frente a terceros las mismas facultades de gestión y representación que la Ley atribuye al Consejo de tal forma que, aunque éste las limite, la restricción no tiene eficacia frente a terceros aunque se inscriba en el Registro Mercantil. Sin embargo, los apoderados tienen limitadas sus facultades a lo expresado en el poder por el que se constituyó su apoderamiento. Cfr. M. BROSETA PONT, *Manual de Derecho Mercantil*, ob. cit., pág. 295. Más en detalle, J. L. IGLESIAS PRADA, *Administración y delegación de facultades en la sociedad anónima*, ob. cit., y F. RODRÍGUEZ ARTIGAS, *Consejeros delegados, Comisiones Ejecutivas y Consejos de Administración (La delegación en el órgano administrativo de la S.A.)*, Ed. Montecorvo, Madrid, 1971.

3. Criterios para determinar la condición de administrador a efectos de la atribución de responsabilidad tributaria.

Como hemos visto, tras el examen de los distintos esquemas de administración que puede adoptar una persona jurídica la cuestión esencial que se pone de manifiesto es la necesidad de precisar el criterio que debe ser aplicado a la hora de atribuir la responsabilidad tributaria en cada caso concreto. Este aspecto, a nuestro juicio, es el origen de muchos de los problemas que genera la aplicación de la responsabilidad tributaria de los administradores. La razón es que la norma reguladora de este supuesto de responsabilidad tributaria no precisa si procede aplicar un criterio formal estrictamente o si cabe acudir, en la medida en que el supuesto lo requiera, a un criterio material. Formal, en el sentido de que la condición de responsable tributario se atribuiría, en cualquier caso, a todo aquel que con arreglo a las normas legales o estatutarias ostentara el cargo de administrador. Por el contrario, con la aplicación de un criterio material, esta imputabilidad se determinaría tras el examen de las circunstancias de cada caso concreto teniendo en cuenta qué persona ha ejercido efectivamente las funciones propias de la administración social y de cuya actuación, desde un punto de vista instrumental, ha derivado la comisión de una infracción tributaria por la persona jurídica. De este modo, con arreglo a este criterio, no sería relevante la denominación de su cargo ni su calificación jurídica y permitiría tener en cuenta la posible existencia de un reparto interno de funciones entre los administradores o, por ejemplo, el ejercicio de las funciones de administración por un administrador de hecho y no de derecho, e incluso, el ejercicio de las funciones de administración por una persona apoderada para ese fin pero que no ostenta el cargo de administrador. En consecuencia, en este caso, sería necesario llegar a determinar exactamente con carácter previo a la derivación de la responsabilidad tributaria qué persona llevó a cabo la realización de las actividades que están en el origen de la imputación de la infracción tributaria a la persona jurídica.

De forma evidente, la aplicación estricta del primero de los criterios implica una mayor certeza y seguridad jurídica, dada la publicidad de que goza la titularidad del cargo de administrador, atendiendo, por esta vía, siempre a quien sea el administrador de derecho de acuerdo con cada normativa reguladora específica. Cuando el caso concreto se refiere a un órgano de administración de carácter colegiado, obviamente, la aplicación de un criterio objetivo y formal facilita la solución del problema a la vez que se evidencia que de su aplicación rígida se pueden derivar situaciones de clara injusticia. Desde este punto de vista, la correcta vinculación de la figura del administrador con la realización de los actos que originan la comisión de la infracción tributaria por la persona jurídica y que, en definitiva, fundamenta la articulación actual de este supuesto de responsabilidad tributaria se alcanza en mayor medida con el uso de un criterio material.

Del examen de la realidad de esta institución se desprende que ni los criterios administrativos ni jurisprudenciales son uniformes en la consideración de quien debe ser considerado administrador a efectos de derivación de la responsabilidad tributaria. En ocasiones, se concede una importancia mayor a la actuación de hecho ejerciendo funciones de administración, considerando administrador a la persona que efectivamente ejerce la gestión y dirección de una sociedad. Ello ha servido para considerar válida la derivación de responsabilidad tributaria a figuras diversas como, por ejemplo,

la del gerente. El razonamiento más usual utilizado se basa en que «la condición de administrador como presupuesto fáctico exigido por la norma no viene dada por la denominación, sino por el contenido y el alcance de las funciones a desempeñar, debiendo ser considerado como tal quien efectivamente ejerce la gestión y dirección económica de la sociedad, con independencia de cual sea la terminología empleada y tanto más si tal eventualidad está prevista en los estatutos de la sociedad»⁵². Llegando a afirmar que «incluso en una interpretación literal del artículo 40.1 de la LGT es dudosamente admisible derivar una responsabilidad por comisión o por omisión en el cumplimiento de las obligaciones tributarias a personas que sólo por una presunción registral se entiende que intervinieron en tales actos o adoptaron esta postura»⁵³.

En cambio en otras resoluciones, se prefiere a quien formalmente ostenta dicho cargo y funciones, con independencia de quien efectivamente las ejerza. Con el uso de este criterio, la Administración tributaria llega, incluso, a prescindir de la verificación de la presencia de una conexión entre la negligencia del administrador en el desempeño de su cargo y la comisión de la infracción tributaria por la persona jurídica, elemento que, a nuestro juicio, como veremos, resulta determinante en la configuración del presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria en este caso. De esta forma, llega a aplicar de forma automática y objetiva la responsabilidad tributaria frente al que formal y públicamente aparece como administrador siendo la inscripción registral un elemento determinante⁵⁴. En la misma línea, se declara la ineficacia frente a terceros del cese en el cargo de administrador hasta la fecha de elevación a escritura pública e inscripción en el Registro del acta en que se acuerda el cese⁵⁵. Asimismo, por ejemplo, se indica que la responsabilidad de los administradores de sociedades no se extingue por el hecho de que hayan vendido sus participaciones en la sociedad y hayan cesado en sus cargos en el Consejo de Administración ya que continuaban inscritos como tales en el Registro Mercantil⁵⁶. Incluso, en ocasiones, es definitivo el hecho de la inscripción registral que indica la condición de administrador de quien es declarado responsable tributario con independencia de las circunstancias concretas que motivaron el nombramiento como

⁵² Resolución del TEAC de 22 de febrero de 1995 (R.G. 8789/92), recogiendo criterios de la STS de 29 de junio de 1985 y la Resolución del TEAC de 29 de marzo de 1995 que cita la Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 4 de marzo de 1985 en *Impuestos*, n.º 18, 1995, págs. 84 y 88.

⁵³ Resolución del TEAC de 24 de octubre de 1996, *Jurisprudencia Tributaria*, 1/97, pág. 919.

⁵⁴ Así, por ejemplo, el TEAC indica que «el Consejo de Administración es un órgano necesario, que produce efectos desde su aceptación e inscripción en el registro», lo que sirve de justificación para declarar la procedencia del acto de derivación de responsabilidad a un miembro del Consejo de Administración frente a las alegaciones del recurrente en el sentido de que este órgano nunca actuó como tal, ni ejerció las facultades conferidas en la escritura de constitución, siendo en aquel caso el administrador-gerente el órgano válido fáctica y jurídicamente. *Cfr.* la Resolución del TEAC de 26 de octubre de 1994, R.G. 4073/93, en *Actualidad Tributaria*. La Sentencia del TSJ de Murcia, de 7 de octubre de 1998, n.º 551, (Rec. n.º 1814/1996) establece que no existe razón suficiente para incluir en el acuerdo de derivación de responsabilidad tributaria al Secretario cuando existe un administrador único con todas las facultades del Consejo de Administración y no siendo procedente una interpretación analógica de una norma que sólo se refiere a los administradores.

⁵⁵ Resolución del TEAC de 25 de junio de 1998, RG n.º 738/1996, JT 1588, pág. 708.

⁵⁶ Resolución del TEAC de 11 de septiembre de 1997, RG n.º 7470/1994, JT 1269, pág. 215.

administrador y aunque ello suponga una causa meramente coyuntural, de una breve duración en el tiempo y ajena a cualquier intención real de ejercer las funciones de gerencia y administración de la persona jurídica ⁵⁷.

Sin embargo, en otros supuestos, la existencia de nombramiento e inscripción en el Registro Mercantil no es determinante ⁵⁸. A veces, se considera suficiente el nombramiento en virtud de las normas estatutarias y acuerdos sociales, se haya o no elevado a escritura pública, sin que sea relevante su inscripción en el Registro Mercantil ⁵⁹.

El criterio formal es aplicado de forma más matizada cuando entiende que «si la gestión de la persona jurídica está encomendada a un Consejo de Administración u otro órgano colegiado, las decisiones de éste se entienden imputables a todos los miembros que lo integren», si bien excluye de responsabilidad a los administradores ausentes o que hubieran salvado su voto en la reunión en que fueron adoptados los acuerdos ⁶⁰. Sin embargo, esta solución no siempre es la que se recoge en las resoluciones administrativas que manifiestan una peligrosa preferencia por la aplicación objetiva y automática del criterio formal de atribución de la responsabilidad tributaria.

En suma, la Administración tributaria utiliza indistintamente estos diferentes criterios en función de las circunstancias de cada caso concreto pero sin seguir una pauta uniforme. Esta indefinición crea un elevado grado de incertidumbre e inseguridad jurídica máxime cuando se observa que su elección parece guiada las más de las veces por un criterio de solvencia económica y por la búsqueda de la mayor facilidad y probabilidad de éxito en la obtención del cobro del débito tributario.

⁵⁷ Así, la Resolución del TEAC de 10 de abril de 1996, no considera relevante el hecho de que el sujeto había accedido al Consejo de Administración con una sola acción por fallecimiento del anterior presidente y con el objeto de posibilitar la permanencia en la forma de sociedad anónima, siendo nula su relevancia en la administración y gerencia de la empresa. RG 9930/93, *Actualidad Tributaria*, pág. 155.

⁵⁸ En la Resolución del TEAC de 12 de febrero de 1997, estimó que debía anularse el acuerdo de derivación de responsabilidad que la Administración tributaria había realizado ante la falta del presupuesto de hecho determinante de la responsabilidad al no poder ser considerado administrador el interesado debido a que una sentencia judicial había declarado nula la escritura pública en virtud de la cual se había inscrito el nombramiento de los administradores en el Registro y ordenando la cancelación de las inscripciones y anotaciones registrales que se hubieran producido como consecuencia de la citada escritura.

⁵⁹ En la Sentencia del TSJ de Cataluña, Sección IV, de 3 de junio de 1998, se considera correcto el acto de derivación de responsabilidad a quien desempeñaba el cargo de Secretario, por su condición de administrador y miembro del Consejo de Administración según las normas estatutarias, pero que no había procedido a inscribir su nombramiento en el Registro Mercantil si bien se había elevado a escritura pública la sesión del Consejo de Administración y el nombramiento de los cargos, entre ellos el de Secretario.

⁶⁰ La exclusión de la responsabilidad de los administradores ausentes o que hubieran salvado su voto en la reunión en que se tomaron los acuerdos, expresamente recogida en el artículo 40.1 de la LGT en su redacción anterior a la reforma operada mediante la Ley 10/1985, de 26 de abril, es ahora fundamentada en el artículo 77.4 c) de la LGT. Este es el criterio recogido en el Informe de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 21 de diciembre de 1990, publicado en *Impuestos*, 1991, I, pág. 438.

En nuestra opinión, y siempre de acuerdo con la redacción legal vigente, una vez que partimos de la existencia de una infracción tributaria que es atribuida a una persona jurídica, dos son los requisitos que operan en la imputación de la responsabilidad tributaria del artículo 40.1 de la LGT. El primero, la concurrencia de la condición de administrador en el sujeto siendo a este fin necesario el examen de las normas legales y estatutarias aplicables a cada tipo de forma social. La naturaleza meramente declarativa y no constitutiva de la inscripción registral y la presunción de certeza de la que gozan los actos inscritos en el Registro Mercantil a efectos de terceros determina que ésta sea relevante en la medida en que no se desvirtúe mediante prueba en contrario. En todo caso, el círculo de responsables se reduce a los administradores de la persona jurídica, quedando, pues, excluidos otros posibles participantes ⁶¹.

El segundo de los requisitos cuya concurrencia resulta determinante en la atribución de responsabilidad tributaria es la «participación» efectiva del administrador como tal en los hechos que conducen a la comisión de dicha infracción tributaria. En la regulación actual, la vinculación del administrador con esas actuaciones con resultado ilícito es imprescindible dado el carácter instrumental de su conducta a los efectos de determinar el elemento subjetivo de la culpabilidad, esencial en la imputación de la comisión de la infracción tributaria a la persona jurídica. Además, es sólo dicha vinculación la que justifica su elección por el legislador para configurar este supuesto de responsabilidad tributaria. La propia norma precisa qué tipo de vinculación se requiere al referirse a que el administrador no hubiera realizado los actos que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, consintiera el incumplimiento por quienes de él dependen o adoptase acuerdos que hicieran posibles tales infracciones.

En definitiva, una aplicación razonable exige, en primer término, examinar el supuesto concreto utilizando un criterio formal a los efectos de determinar en quien o quienes concurre la condición de administrador y, en ulterior instancia, la aplicación de un criterio material, para precisar a quien, de entre ellos corresponde imputar la conducta de falta de diligencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la persona jurídica. En otro caso, la falta de concurrencia de ambos requisitos puede ocasionar situaciones injustas y exorbitantes como, por ejemplo, en el caso de una

⁶¹ Véase, F. PÉREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, ob. cit., pág. 297. Para esos participantes, otros empleados de la sociedad, terceros ajenos a la misma, algunos autores ven posible la aplicación de la responsabilidad tributaria solidaria del artículo 38.1 de la LGT prevista para los causantes y colaboradores en la comisión de infracciones tributarias. J. ÁLVAREZ MARTÍNEZ, «Las responsabilidades tributarias del artículo 40 de la LGT. Examen de los diferentes supuestos y crítica de la normativa vigente», *Impuestos*, 1996, I, pág. 181. J. BANACLOCHE PÉREZ, «La nueva Ley General Tributaria: responsables e infractores», *Impuestos*, 1985, II, pág. 9; J. MARTÍN FERNÁNDEZ, «La responsabilidad de los administradores ante las deudas tributarias de una sociedad», *AEDF*, febrero 1999, entrega n.º 2, informe 2/99, pág. 158. A nuestro entender, ello procede sólo para el caso de terceros ajenos a la persona jurídica. Para los empleados de la persona jurídica dicha inclusión generaría una situación absurda en la que estos responderían solidariamente mientras que el administrador se le imputaría una responsabilidad de tipo subsidiario. Su participación en los hechos no puede calificarse de colaboración en la comisión de la infracción tributaria que es imputada a la persona jurídica, sino que el desempeño de las funciones propias de su puesto de trabajo, al igual que ocurre en el caso del administrador, es algo indisoluble con la propia actuación de la persona jurídica. La negligencia en ese ejercicio no es tipificada como un ilícito tributario. Sin embargo, el legislador, de entre las personas que participan en la actividad de la persona jurídica, ha elegido a quien ostenta los poderes de dirección y a quien incumbe un especial deber de vigilancia para configurar un supuesto de responsabilidad tributaria a fin de garantizar el crédito tributario.

pluralidad de administradores en la que el único sujeto solvente de ese órgano colegiado pero sin participación alguna en los hechos se viera obligado a hacer frente a la totalidad de la deuda tributaria ⁶².

En cualquier caso, el momento en el tiempo que ha de servir de referencia es aquél en que se produce la comisión de la infracción tributaria que origina la derivación de la responsabilidad, pues el administrador responsable será aquel que ostentara dicha condición al tiempo de producirse con independencia de quien sea el titular del cargo en un momento posterior como el de la calificación de la infracción o la propia derivación de la responsabilidad tributaria ⁶³.

Respecto de la delegación de funciones, los problemas que generan los actos realizados mediante esta técnica de reparto de labores exige optar entre la imputación de la responsabilidad tributaria bien al órgano delegante o bien al órgano delegado. Criterios de justicia parecen obligar a buscar al autor material a fin de respetar esa vinculación con la comisión de la infracción tributaria y de determinar adecuadamente la culpabilidad. Sin embargo, la aplicación en este caso de un criterio material implicaría hacer una interpretación extensiva del artículo 40.1 de la LGT, ya que, como hemos afirmado, este se refiere únicamente a los administradores con lo que se debe partir de la premisa que dicha condición es predicable del sujeto al que se le imputa la responsabilidad tributaria y, por tanto, del sujeto que ha asumido las funciones de gestión del cumplimiento de las obligaciones tributarias. De esta forma, desconociendo la norma el complicado entramado que actualmente puede adoptar la organización de la dirección y gestión empresarial, quedan al margen de una posible imputación de responsabilidad tributaria aquellos que careciendo de una condición legal de administrador les ha sido encomendada la realización de funciones que conllevan, en ocasiones con una amplia capacidad de decisión, el ejercicio de las conductas que están en la base de la comisión de la infracción tributaria. Nos referimos a la figura, por ejemplo, de los gerentes ⁶⁴, apoderados ⁶⁵ y demás

⁶² Ejemplo utilizado por J. MARTÍN FERNÁNDEZ en «La responsabilidad de los administradores ante las deudas tributarias de una sociedad», ob. cit., pág.159.

⁶³ Informe de la Dirección General de la Inspección Financiera y Tributaria de 21 de diciembre de 1990.

⁶⁴ El gerente, también llamado factor, es un apoderado general del empresario para todos los actos en que se concreta su actividad ordinaria e, incluso, pueden serle conferidos poderes más amplios que los indispensables para explotar el giro o tráfico mercantil. El artículo 282 del Código de Comercio define el concepto legal de factor como «el gerente de una empresa o establecimiento fabril o comercial por cuenta ajena, autorizado para administrarlo, dirigirlo y contratar sobre las cosas concernientes a él, con más o menos facultades, según haya tenido por conveniente el propietario». Según F. SÁNCHEZ CALERO, tanto la doctrina como la jurisprudencia, entienden que la figura del factor o gerente se extiende a toda clase de empresarios, sean personas físicas o jurídicas, y que puede recibir otras denominaciones, como la de «director general». Se dice que el factor es una especie de *alter ego* del empresario.

La relación jurídica que vincula al gerente o factor con el empresario no puede considerarse como de simple mandato o de comisión mercantil, como parece presuponer el Código de Comercio, sino que es una relación laboral de carácter especial enmarcada entre las reguladas como de personal de alta dirección. Esta relación se rige por lo convenido entre las partes, siempre que no sea contrario a las normas y se completa por lo dispuesto en el Derecho civil o mercantil. Cfr. F. SÁNCHEZ CALERO, *Instituciones de Derecho mercantil*, ob. cit. pág. 191 y ss.; y, M. BROSETA PONT, *Manual de Derecho Mercantil*, ob. cit., pág. 158 y ss.

⁶⁵ Nos referimos a aquellos colaboradores del empresario cuyo poder de representación se limita a algún aspecto de los asuntos que constituyen el tráfico o giro de la empresa, en este caso, lógicamente, referente a asuntos que pudieran tener relación con el cumplimiento de obligaciones tributarias. En este sentido son denominados apoderados singulares, a

directivos de una empresa ⁶⁶. En todos estos casos, la colaboración de estas personas con el empresario está basada en un vínculo de dependencia de forma generalmente estable y estando ligados con él mediante un contrato de trabajo. Por su parte, los administradores carecen de dicha vinculación ya que forman parte de un órgano social que se integra en la organización de la sociedad, por lo que no sólo su relación tiene el carácter de orgánica, sino también su representación ⁶⁷.

A nuestro entender, la redacción legal no permite la derivación de la responsabilidad tributaria a sujetos distintos del propio administrador lo que implica necesariamente utilizar criterios formales basando esa imputación en la infracción de un deber de vigilancia o en una culpa *in eligendo*. El carácter restrictivo de derechos y ese cierto matiz sancionador que implica la atribución de responsabilidad tributaria no permite hacer una interpretación extensiva del precepto para incluir en su ámbito de aplicación a esas otras personas que se integran en la organización empresarial. Cuestión distinta es el juicio que nos merezca dicha elección por parte del legislador, ya que su aplicación objetiva puede conducir a resultados injustos cuando se trata de actuaciones ilícitas en las que es fácil identificar al sujeto cuyo comportamiento está en el origen de dicha infracción. Sin embargo, en el caso de concurrir la condición de administrador tanto en el órgano delegante como en el delegado sí sería posible, y deseable, aplicar un criterio material. Es el caso de la delegación de funciones cuando la administración corresponde a un órgano colegiado en la persona de un consejero-delegado ⁶⁸.

De lege ferenda, al menos debería haberse abierto la posibilidad en la redacción legal de que otros sujetos pudieran ser objeto de la atribución de la responsabilidad tributaria en atención al ejercicio efectivo de las funciones de gestión en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la persona jurídica. Este es el criterio seguido en la regulación de la responsabilidad de quienes ejercen funciones de administración y dirección, entre otras, en la reciente regulación de los delitos societarios ⁶⁹, en la Ley 24/1988 del mercado de valores ⁷⁰, la Ley 26/1988 sobre disciplina e intervención de las entidades de crédito ⁷¹, el régimen sancionador previsto en relación con los negocios sobre las propias acciones en la LSA ⁷².

diferencia de los factores o gerentes a los que se confiere un apoderamiento general. Cfr. F. SÁNCHEZ CALERO, *Instituciones de Derecho mercantil*, ob. cit., pág. 196; y, M. BROSETA PONT, *Manual de Derecho Mercantil*, ob. cit., pág.159. Se refiere a ellos el Código de Comercio, artículo 292.1, como aquellas otras personas a las que el empresario encomienda «el desempeño constante, en su nombre y por su cuenta, de algunas gestiones propias a que se dediquen, en virtud de pacto escrito o verbal; consignándolo en sus reglamentos las compañías y comunicándolo los particulares por avisos públicos o por medio de circulares a sus corresponsales». Obviamente, el acceso al Registro Mercantil obligaría a que dicho apoderamiento sea conferido mediante documento público.

⁶⁶ La denominación de estos colaboradores del empresario es muy variada: Director general, Secretario general, etc.

⁶⁷ Cfr. F. SÁNCHEZ CALERO, *Instituciones de Derecho mercantil*, ob. cit., pág. 192, quien cita en apoyo de esta afirmación las Res. D.G.R. de 20 de septiembre y de 11 de octubre de 1983, R. 7.024 y 7.027.

⁶⁸ J. G. GARCÍA TERUELO en *Los delitos societarios en el Código Penal español*, ob. cit., pág. 48.

⁶⁹ Veáanse los artículos 290 y ss. del Código Penal.

⁷⁰ Cfr. el artículo 105 de dicha norma.

⁷¹ Cfr. su artículo 15.

⁷² Cfr. el artículo 89 del Real Decreto Legislativo 1564/1989, Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

4. Elementos del presupuesto de la responsabilidad tributaria del artículo 40.1, primer apartado, de la LGT.

El primer párrafo del artículo 40.1 de la LGT recoge uno de los presupuestos de hecho de la responsabilidad tributaria de los administradores de personas jurídicas. La exigencia de responsabilidad tributaria a los administradores presupone la concurrencia de tres requisitos en este caso: primero, la imputación de una infracción tributaria a la persona jurídica; segundo, la condición de administrador del sujeto responsable; y, tercero, una determinada conducta del administrador caracterizada por una falta de diligencia en el desempeño de su cargo en relación con las obligaciones tributarias incumplidas.

Como hemos visto, el círculo de responsables queda reducido a aquellos sujetos en quienes concurre la condición de administrador quedando, pues, excluidos otros posibles participantes ⁷³. Además, la responsabilidad tributaria recae en el administrador ejerciente al tiempo de cometerse la infracción tributaria con independencia de quien sea el titular del cargo en un momento posterior como el de la calificación de la infracción, la imposición de las sanciones o la propia derivación de la responsabilidad tributaria ⁷⁴. El administrador responsable tributario es aquel que ostenta dicha condición en la fecha en que se produce el hecho que motiva la derivación de responsabilidad tributaria, esto es, la comisión de la infracción. Ciertamente, como señala J. BANACLOCHE, que el único fundamento de esta afirmación es el hecho de que el responsable debe estar ligado a los actos en que interviene y que la falta de referencia parece permitir generalizar la responsabilidad ⁷⁵. Sin embargo, en nuestra opinión el nexo causal entre la actuación del administrador y el resultado de comisión de la infracción por la persona jurídica opera como un requisito esencial en la exigencia de la responsabilidad tributaria.

La norma no declara la responsabilidad tributaria del administrador ante cualquier comisión de una infracción por la persona jurídica sino que supedita ésta a la mediación de una conducta no diligente del administrador en el desempeño de sus funciones en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la persona jurídica. En concreto, la norma describe dicha conducta como consistente en no realizar los actos que fuesen de su incumbencia que son necesarios para el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la persona jurídica, consentir el incumplimiento por quienes de ellos dependan o no adoptar acuerdos que hicieran posibles tales infracciones ⁷⁶. En otros términos, la ley se refiere tanto a la acción directa como a la comisión por omisión del deber de cui-

⁷³ Véase F. PÉREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, ob. cit., pág. 297.

⁷⁴ Este es el criterio administrativo que se recoge en el Informe de la Dirección General de la Inspección Financiera y Tributaria de 21 de diciembre de 1990 y que es generalmente admitido por la doctrina y la jurisprudencia.

⁷⁵ Cfr. J. BANACLOCHE, «La nueva Ley General Tributaria: responsables e infractores», Editorial, *Impuestos*, tomo II, 1985, pág. 11.

⁷⁶ Cfr. el artículo 40, apartado 1, primer párrafo de la LGT.

dado, o culpa *in vigilando*, respecto de sus subordinados⁷⁷. Sin embargo, la actuación del administrador no necesita ser calificada de participación en la infracción tributaria ni se trata de un ilícito tributario en sí misma, sino de un incumplimiento culpable de sus deberes de gestión. La falta de diligencia del administrador en el cumplimiento de sus funciones debe valorarse a la luz de las normas civiles, mercantiles y estatutarias que regulan el contenido de las obligaciones de su cargo.

El precepto señala como parte del presupuesto de hecho de la responsabilidad el que los actos no realizados «fuesen de su incumbencia» en referencia a la actuación del administrador, lo que ha sido interpretado por algunos autores como un requisito imprescindible el que se trate de actos que corresponda llevar a cabo al administrador⁷⁸. En nuestra opinión, ello sólo resulta relevante en conexión con el criterio que se utilice para la calificación del sujeto administrador, pues de aplicarse un criterio formal sin tener en cuenta una posible delegación de funciones la regla general será que, por su propia esencia, los actos de gestión son siempre de la incumbencia del administrador.

Por otra parte, la norma se refiere a «actos necesarios» para el cumplimiento de las obligaciones tributarias lo que, a nuestro entender refleja que, en todo caso, es preciso la existencia de un nexo causal entre la actuación del administrador y el incumplimiento de sus obligaciones tributarias por la persona jurídica⁷⁹. Su verificación es importante, pues esa vinculación constituye el fundamento de la elección de este presupuesto de hecho para configurar un supuesto de responsabilidad tributaria.

⁷⁷ F. J. CLAVIJO opina que la responsabilidad mediando una culpa *in vigilando* se extiende «a las infracciones derivadas de la actuación de representantes voluntarios de la persona jurídica o de los designados por el propio administrador en el ámbito de sus funciones». Véase el trabajo del citado autor «La responsabilidad tributaria de los administradores de las personas jurídicas», *Dirección y Progreso*, n.º 128, marzo-abril, 1993, pág. 60.

⁷⁸ F. J. CLAVIJO, «La responsabilidad tributaria de los administradores de las personas jurídicas», ob. cit., pág. 60; J. ÁLVAREZ MARTÍNEZ, «Las responsabilidades tributarias del artículo 40 de la LGT. Examen de los diferentes supuestos y crítica de la normativa vigente», ob. cit., pág. 178; C. PALAO, «Responsabilidad tributaria. Los administradores de sociedades», *Impuestos*, II/1990, pág. 475.

⁷⁹ En la redacción del artículo 40.1 de la LGT anterior a la reforma de la Ley 10/1985, se recogía expresamente que «En ningún caso podrá ser exigida responsabilidad a los administradores que no asistan a la reunión o que salvaran expresamente su voto en los acuerdos de que se trate». No obstante, en el Informe de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 21 de diciembre de 1990, la Administración considera igualmente aplicables dichas causas de exclusión de la responsabilidad en el caso de que la gestión de la persona jurídica corresponda a un órgano colegiado y sitúa su fundamento en el artículo 77.4 c) de la LGT. De esta forma, el recurso al mencionado precepto relativo a las causas de exención de responsabilidad por infracción tributaria parece reforzar la consideración del administrador como autor o partícipe en la comisión del ilícito tributario. A nuestro entender, simplemente son sólo ejemplos de supuestos en los que de por sí no puede atribuirse la responsabilidad tributaria al administrador al faltar esa vinculación causal entre la actuación de un administrador concreto y el incumplimiento de los deberes tributarios por la persona jurídica. Por ello, no creemos que pueda hacerse sin más una aplicación analógica de las causas de exención de responsabilidad por actos ilícitos tributarios recogidas en el citado precepto y otros, como el artículo 5.2 de la Ley 1/1998 de 26 de febrero de Derechos y Garantías del Contribuyente. El examen de dichas causas procederá en el momento de determinar la culpabilidad e imputabilidad de la persona jurídica y podrán servir de orientación para valorar la diligencia debida de un administrador en el cumplimiento de sus obligaciones.

La presencia de estos tres requisitos debe ser examinada con carácter previo a la imputación de responsabilidad tributaria al administrador de la persona jurídica ⁸⁰. Sin embargo, en alguna ocasión, el TEAC ha llegado a afirmar «sorprendentemente» que la Administración sólo deberá probar para exigir dicha responsabilidad la comisión de la infracción por la sociedad y la condición de administrador del sujeto en ese momento ⁸¹. De esta forma, el Tribunal parece dar cobertura a una práctica de los órganos de recaudación mediante la que logran una aplicación extensiva del precepto exigiendo la responsabilidad tributaria con total automatismo al administrador o administradores correspondientes una vez que determinan la existencia de obligaciones tributarias incumplidas de personas jurídicas. En otras ocasiones, las menos de ellas, sí alude a la necesidad de determinar claramente la existencia de un nexo causal entre la actuación del administrador y el incumplimiento por la persona jurídica de sus obligaciones tributarias ⁸².

La redacción anterior a la reforma de 1985 mencionaba expresamente la exigencia de mala fe o negligencia grave en la conducta del administrador. Sin embargo, su supresión «no supone la desaparición de los principios de voluntariedad o de personalidad en su conducta. La imputación de responsabilidad sigue siendo consecuencia de los deberes normales en un gestor aun cuando sea suficiente la concurrencia de la mera negligencia» ⁸³. Además, podemos llegar a esa conclusión examinando la descripción que el precepto realiza de la conducta del administrador puesto que en ella está implícita la presencia de un mínimo grado de culpa ⁸⁴. En consecuencia, si falta ese elemento no procede la atribución de la responsabilidad tributaria como, por ejemplo, en aquellas situaciones que la propia normativa tributaria admite como causas de exoneración de responsabilidad, en sentido técnico. Así, cuando se parte de una decisión colectiva, para aquellos que hubieran salvado su voto o

⁸⁰ Entre otras, se refieren a ellos la Resolución del TEAC de 23 de julio de 1996 (JT 1996, 1307), Resolución del TEAC de 10 de enero de 1996 (JT 1996, 219), Resolución del TEAC de 21 de febrero de 1996 (JT 1996, 376), Resolución del TEAC de 10 de julio de 1996 (JT 1996, 1637).

⁸¹ Véase el comentario a la Resolución del TEAC de 12 de febrero de 1998 (JT 1998,488) en la Presentación § 23 donde se recoge el calificativo que utilizamos. En la misma línea, la Resolución del TEAC de 22 de noviembre de 1996 (JT 1996, 1724), Resolución del TEAC de 13 de noviembre de 1995.

⁸² Así, en la Resolución de 10 de julio de 1996 (JT 1996, 1229), el Tribunal excluye la responsabilidad tributaria de una parte de los administradores sobre la base de que «...no es clara la existencia de responsabilidad subsidiaria en los recurrentes porque no existe un nexo causal entre aquellos y el incumplimiento de los deberes fiscales, y porque para establecerla, teniendo en cuenta los hechos relatados y probados, sería preciso exigir una diligencia superior a la normal...».

⁸³ Considerando segundo de la Resolución del TEAC de 12 de febrero de 1998 (JT 1998,488). En los mismos términos, la Resolución del TEAC de 10 de julio de 1996 (JT 1996, 1229).

⁸⁴ Del mismo parecer se manifiesta J. J. ZORNOZA PÉREZ en *El sistema de infracciones y sanciones tributarias* ob. cit., pág. 198. Por otra parte, además de este autor, la mayoría de la doctrina afirma la pervivencia de este requisito a pesar de la desaparición de su mención en el artículo 40.1 de la LGT. Su argumentación parte de la consideración del administrador como «partícipe» en la comisión de la infracción tributaria y con base en el principio *nulla poena sine culpa* que después es utilizado para justificar la extensión del contenido de su obligación de responsable a las sanciones impuestas. Nuestra opinión al respecto es expresada de forma reiterada a lo largo de este trabajo. F. PÉREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, ob. cit., pág. 297; F. J. CLAVIJO, «La responsabilidad tributaria de los administradores de las personas jurídicas», ob. cit., pág. 59; J. M. OTERO NOVAS, «La supuesta responsabilidad objetiva de los administradores de sociedades que cesan en su actividad», *Impuestos*, La Ley, tomo I, 1997, pág. 86.

no hubiesen acudido a la reunión en que se adoptó la misma ⁸⁵. De igual forma, no constituyen un motivo de exención las circunstancias que la normativa establece que no lo son, por ejemplo, que el acto o acuerdo objeto de la conducta del administrador haya sido adoptado, autorizado o ratificado por los órganos sociales ⁸⁶. Ciertamente, no obstante, que la amplitud con que se describen y la falta de concreción en la determinación de cuál es el grado de diligencia exigible hacen posible que, en la práctica, la mera existencia de una infracción de la persona jurídica conlleve la aplicación de este supuesto de responsabilidad tributaria ⁸⁷.

5. La cuestión de la extensión de la obligación del administrador como responsable tributario a las sanciones.

El régimen general de la responsabilidad tributaria, sea solidaria o subsidiaria, prevista en el artículo 37.3 de la LGT, limita la extensión de su contenido «a la totalidad de la deuda tributaria, con excepción de las sanciones». Sin embargo, de acuerdo con la literalidad del artículo 40.1 de la LGT, la responsabilidad tributaria del administrador por la comisión de infracciones tributarias de la persona jurídica se extiende a las sanciones que a ésta se le imponen. Así, en el caso de que el supuesto concreto parta de la comisión de una infracción tributaria grave su obligación comprende la totalidad de la deuda tributaria incluyendo las sanciones impuestas al sujeto infractor. En el caso de que se trate de una infracción simple, la responsabilidad tributaria del administrador se extiende sólo a las sanciones lo que parece, en principio lógico, ya que, con carácter general en relación con ese tipo de ilícitos tributarios, la sanción impuesta será la única obligación de contenido económico de la que sea titular el obligado principal y son las obligaciones de este tipo las únicas que asume un responsable tributario.

La reforma del artículo 37 de la LGT operada por la Ley 25/1995, tras la que quedó zanjada cualquier posible duda sobre la exclusión del ámbito de la responsabilidad tributaria de las sanciones, no afectó a la redacción del artículo 40.1 de la LGT. Ello ha dado origen a la discusión sobre un hipotético supuesto de colisión entre la norma del artículo 40.1 y el régimen general previsto en el artículo 37 de la LGT, así como sobre una posible contradicción con el principio constitucional de

⁸⁵ Cfr: el artículo 77.4 c) de la LGT. Así lo señala expresamente el Informe de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 21 de diciembre de 1990. Compartimos la opinión de CLAVIJO HERNÁNDEZ acerca de que la referencia a la ausencia del administrador en la reunión en que se adoptó el acuerdo adolece de una excesiva generalidad, pues si no existe una causa que la justifique es una conducta que por sí misma es una manifestación de una escasa diligencia del administrador en el ejercicio de su cargo. A pesar de ello, ni la norma ni la interpretación administrativa contemplan ninguna excepción como tampoco lo hacen respecto del supuesto de una simple abstención en la adopción del acuerdo. Cfr: F. J. CLAVIJO, «La responsabilidad tributaria de los administradores de las personas jurídicas», ob. cit., pág. 60.

⁸⁶ Cfr: el artículo 133.3 de la LSA relativo a la responsabilidad de los administradores por sus actuaciones sin la diligencia que deben desempeñar su cargo.

⁸⁷ Esta cuestión es apuntada asimismo por M. L. OCHOA TREPAT, «Análisis del artículo 40 de la LGT», ob. cit., pág. 151; J. ÁLVAREZ MARTÍNEZ, «Las responsabilidades tributarias del artículo 40 de la LGT. Examen de los diferentes supuestos y crítica de la normativa vigente», ob. cit., pág. 179.

personalidad de la pena o sanción en cuanto a que el artículo 40, estableciendo un supuesto de responsabilidad tributaria, prevé expresamente la extensión de su contenido a las sanciones impuestas a la persona jurídica. Como es sabido, el principio de la personalidad de la pena o sanción, cuya aplicabilidad en el ámbito sancionador administrativo y tributario ha sido reiteradamente señalada por el Tribunal Constitucional, impide la extensión de la responsabilidad por las sanciones a nadie que no pueda calificarse de sujeto infractor en algún grado ⁸⁸.

El TEAC ha utilizado variados razonamientos para determinar la norma aplicable. El argumento principal se basa en un criterio de especialidad para mantener la prevalencia de la aplicación del régimen previsto en el artículo 40 de la LGT para los supuestos específicos incluidos en su ámbito de aplicación. Sin embargo, frente a dicho argumento cabe oponer otro criterio tradicional para dirimir los conflictos entre normas como es el de *lex posterior derogat anterior* que juega en este caso a favor de la aplicación de la redacción legal de 1995 del artículo 37.3 de la LGT frente a la del artículo 40 de la LGT que tiene su origen en la reforma de 1985 ⁸⁹. Además, la especialidad de la norma no puede alterar la previsión del régimen general de la responsabilidad tributaria del artículo 37.3 de la LGT cuando la nueva regulación de este concreto aspecto tiene su origen en la asunción de un mandato constitucional. Por otra parte, el TEAC entiende que admitir la exclusión de las sanciones en el ámbito específico de la responsabilidad tributaria del artículo 40.1 de la LGT significaría privar de sentido a su redacción al desaparecer el contenido de dicha responsabilidad en el caso de la comisión de infracciones simples y justificando la inclusión de las sanciones en el supuesto de infracciones graves en la necesidad de preservar la coherencia entre los regímenes de ambas categorías de ilícitos. Este argumento resulta ciertamente débil si lo que está en entredicho es el respeto a un mandato constitucional que afecta por igual a ambas previsiones. Además, probablemente sea más certero afirmar que «si el legislador hubiera querido excluir las sanciones de la obligación del administrador responsable habría modificado expresamente el precepto, cosa que no ha hecho» ⁹⁰.

Ante esta situación creemos que no caben más que dos opciones. Partiendo de la necesidad de respetar el principio de personalidad de la sanción, la especialidad del régimen previsto en el artículo 40 de la LGT sólo es admisible desde la vertiente de aquellos que sostienen que el fundamento de este supuesto está en la participación del administrador en el ilícito tributario lo que legitimaría la exigencia de la sanción. En este sentido, no estaríamos ante un supuesto de responsabilidad tributaria subsidiaria estrictamente sino que su contenido se amplía a la sanción como consecuencia

⁸⁸ El Tribunal Constitucional afirma que «entre los principios informadores del orden penal se encuentra el principio de personalidad de la pena, protegido por el artículo 25.1 de la Norma fundamental, también formulado por este Tribunal como principio de personalidad de la pena o sanción, denominación suficientemente reveladora de su aplicabilidad en el ámbito del Derecho administrativo sancionador», STC 146/1994, de 12 de mayo. Asimismo, en la STC 219/1988, de 22 de noviembre, el Tribunal considera contrario a los derechos fundamentales «el indebido traslado de responsabilidad personal a persona ajena al hecho infractor».

⁸⁹ J. BANACLOCHE, en Editorial en *Impuestos* n.º 5, marzo, 1999, califica de «tonto» el argumento de *lex posterior derogat anterior* que algún experto utilizó *pro Fisco* para mantener que el artículo 40 de la LGT derogaba el 37 de dicha Ley en materia de responsabilidad de administradores de sociedades.

⁹⁰ Véase F. J. MARTÍN FERNÁNDEZ, «La responsabilidad de los administradores ante las deudas tributarias de la sociedad», ob. cit., pág. I-IV-160.

de su condición de partícipe en la infracción tributaria y, por tanto, en él mismo se confunden la responsabilidad por su participación en la infracción y la responsabilidad tributaria puramente garantista de la obligación tributaria. En definitiva, desde esta óptica, el artículo 40.1 de la LGT estaría tipificando una forma de participación en la infracción a lo que cabría criticar su asistemática e instrumentalización de una institución tributaria con caracteres propios. A pesar de que el tipo del ilícito configura como sujeto infractor en todo caso a la persona jurídica como sujeto pasivo de las obligaciones tributarias no cumplidas, desde esta óptica, la mera conducta negligente del administrador sería un grado de culpa suficiente para justificar su inclusión en las consecuencias punitivas derivadas de su actuación en atención a su colaboración en la infracción tributaria.

Por otra parte, esta opción implica aceptar el carácter sancionatorio de este supuesto de atribución de responsabilidad tributaria con todo lo que ello conlleva. En consecuencia, la exigencia de este tipo de responsabilidad tributaria debería ir acompañada de todas las garantías propias del régimen sancionador. Así, por ejemplo, será necesario que la Administración aporte la prueba de la actuación al menos negligente en el desempeño de su cargo por el administrador y de su relación causal con la infracción tributaria que se imputa a la persona jurídica, así como la observancia de las garantías procedimentales introducidas en el procedimiento sancionador tras la Ley 1/1998 ⁹¹. De esta forma, con este planteamiento, se resuelve la contradicción entre el régimen general de la responsabilidad tributaria del artículo 37 de la LGT y el supuesto específico del artículo 40.1 de la LGT. Sin embargo, esta solución conduce a una posible colisión con la regulación prevista en el artículo 38 de la LGT relativa a la participación en la comisión de infracciones.

En nuestra opinión, si el legislador hubiera querido imponer una sanción al administrador como colaborador en la comisión de una infracción tributaria lo hubiera hecho directamente sin necesidad de acudir al expediente técnico de la responsabilidad tributaria ⁹². El aseguramiento del cré-

⁹¹ Sin embargo, la STS de 30 de septiembre de 1993, dice expresamente que la derivación de la acción administrativa a un responsable subsidiario por aplicación de este artículo 40 de la LGT no es una medida sancionatoria técnicamente no siendo necesario adoptar formalmente un procedimiento sancionador. Además, utiliza como argumento, muy poco afortunado, el hecho de que el administrador responsable era la misma persona que como representante había participado en el expediente sancionador tramitado a la persona jurídica por lo que estima excesivo que por razones formales fuese necesaria la apertura de un nuevo expediente frente al administrador para valorar los mismos hechos. De esta forma, el Tribunal Supremo permite exigir la sanción al administrador sin ninguna de las garantías y cautelas constitucionales con que se aplican normalmente éstas y 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.

⁹² Argumento utilizado por M.^a D. ARIAS ABELLÁN en relación con la interpretación de la extensión de la responsabilidad tributaria prevista en el artículo 38 de la LGT. La opinión mayoritaria entre la doctrina sostiene que en el supuesto del artículo 38 de la LGT el contenido de la responsabilidad tributaria se amplía a las sanciones impuestas al deudor principal basándose en la participación del responsable en la comisión de la infracción tributaria. En contra, esta autora considera que «... la única sanción que se impone al solidario por tal infracción es precisamente la constitución de la responsabilidad solidaria a su cargo... Si el legislador hubiera querido imponer una sanción a la persona que colabora de manera directa y principal con el sujeto pasivo de una obligación tributaria lo hubiera hecho directamente sin necesidad de acudir al expediente técnico de la responsabilidad tributaria. Si lo hace es sencillamente para asegurar el cobro de la deuda tributaria y para sancionar al responsable por su conducta dolosa». En su opinión, ni siquiera en este supuesto, las sanciones por infracciones cometidas por el sujeto pasivo deben formar parte de la deuda del responsable. Véase, «El estatuto jurídico del responsable del tributo en el Derecho español», *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, n.º 42, 1984, pág. 204.

dito tributario es la finalidad de este precepto, si bien por las propias características de este instituto jurídico constituye una medida incentivadora de la actuación diligente del administrador y, en sentido inverso, una «sanción» en sí mismo desde el punto de vista de sus consecuencias patrimoniales, cuando esa falta de diligencia provoca un ilícito tributario⁹³ pero, en ningún caso, las sanciones impuestas por infracciones cometidas por el deudor principal deben formar parte del montante que debe satisfacer el responsable⁹⁴.

Si bien reconocemos que la literalidad del precepto obliga a aceptar que la responsabilidad tributaria de los administradores se extiende a las sanciones, creemos que ello no debería ser así. El esquema jurídico de los elementos de la infracción debe ser examinado de forma independiente de los elementos de la responsabilidad tributaria del administrador, no confundiendo el papel que desempeña en cada uno de ellos la actuación del administrador y la actuación de la persona jurídica. Desde nuestro punto de vista, la actuación del administrador en el desempeño de sus funciones no puede considerarse en ninguna medida como una participación en la comisión de la infracción tributaria que se imputa a la persona jurídica. Las normas tributarias reconocen la capacidad de las personas jurídicas para ser sujetos infractores y, por tanto, la actuación de las personas físicas a través de las cuales éstas manifiestan su voluntad no puede implicar la extensión de dicha calificación. Cuestión distinta es la necesidad de un examen de aquella actuación a la hora de proceder a valorar el grado de culpabilidad como requisito del ilícito al ser éste un concepto que en nuestro ordenamiento jurídico aparece indisoluble de la voluntad humana. El supuesto más común quizás es que para este fin sea tenida en cuenta la conducta del administrador, pues usualmente será el órgano responsable de los actos gestores encaminados al cumplimiento de las obligaciones tributarias de la persona jurídica. No obstante, puede ser que dicha conducta no sea procedente a través de los propios actos del administrador por estar aquellas funciones asociadas a la actuación de un tercero. Esto es, la culpabilidad que actúa como elemento esencial en la presencia de un ilícito no necesariamente ha de manifestarse en la voluntad del administrador.

Sin embargo, al margen de este esquema jurídico de la infracción tributaria, la imputación de la responsabilidad tributaria en la persona del administrador requiere que pueda asociarse una falta de diligencia en el desempeño de sus funciones con el incumplimiento de las obligaciones tributarias de la persona jurídica, ya sea por omisión o comisión. Por tanto, la negligencia del administrador se residencia en el cumplimiento de las obligaciones propias de su cargo lo cual no constituye un ilícito tributario en sí mismo. Esta culpabilidad es distinta y teóricamente diferenciable de la culpabilidad como requisito de la comisión de la infracción tributaria por la persona jurídica. Su separación se produce cuando el acto gestor originario del ilícito tributario no puede imputarse a una falta

⁹³ M. D. RUFÍAN LIZANA señala que «aunque la responsabilidad de los administradores en el supuesto regulado en el artículo 40.1, no puede ser considerada como una sanción, al menos en su estricto sentido... hay que reconocer que dicha responsabilidad no sólo cumple la función de garantía que le corresponde, sino también la finalidad represiva e intimidatoria que caracteriza las sanciones de tipo penal». Véase de la citada autora su trabajo, «La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades en las infracciones cometidas por éstas», *Impuestos*, n.º 3, marzo, 1987, pág. 640.

⁹⁴ *Cfr.*, en el mismo sentido, M.ª D. ARIAS ABELLÁN, «El estatuto jurídico del responsable del tributo en el Derecho español», *ob. cit.*, pág. 204.

de diligencia en el desarrollo de sus funciones por el administrador. En ese caso, podría existir una infracción tributaria imputable a la persona jurídica, pero no un supuesto de responsabilidad tributaria del administrador por dicha infracción.

6. El administrador como «coautor» de la infracción tributaria. Delimitación frente al supuesto de responsabilidad tributaria solidaria del artículo 38 de la LGT.

El tenor del artículo 38.1 de la LGT establece que «Responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria».

La LGT recoge la subjetividad de la comisión de las infracciones tributarias en el marco de las normas específicas del Derecho tributario sancionador únicamente en calidad de autor. Sin embargo, el legislador establece entre los preceptos dedicados a la regulación del instituto de la responsabilidad tributaria las consecuencias jurídicas que se asocian a la participación en la comisión de las infracciones en grados diferentes al de la autoría directa. Incluso, en la conducta del responsable que se describe por la norma se requiere la apreciación de la concurrencia de al menos un mínimo grado de culpa tal como ha precisado el Tribunal Constitucional ⁹⁵. De esta forma, la colaboración en la realización de infracciones tributarias determina que el sujeto asuma la posición de responsable solidario en las obligaciones tributarias a cargo del sujeto infractor ⁹⁶. En consecuencia, como ha señalado la generalidad de la doctrina, la finalidad de aseguramiento del crédito tributario se combina aquí con una finalidad claramente sancionatoria ⁹⁷. No parece correcto el uso de esta técnica legislativa examinada a la luz del principio de legalidad que rige en el ámbito sancionador, pues se «sancionan» conductas relativas a grados de autoría en la comisión de ilícitos tributarios que no se tipi-

⁹⁵ El Tribunal Constitucional en su Sentencia de 26 de abril de 1990, analiza la constitucionalidad de este precepto y realiza una interpretación del mismo en conexión con el artículo 77.1 de la LGT de la que extrae la conclusión en su Fundamento Jurídico cuarto que «también en los casos de responsabilidad solidaria se requiere la concurrencia de dolo o culpa aunque sea leve».

⁹⁶ Concretamente, J. HERRERO afirma que hay que diferenciar dos aspectos en el precepto, pues recoge un supuesto de responsabilidad en sentido técnico respecto a la deuda pero que no se extiende a las sanciones ya que, en cuanto a éstas, hay una titularidad común en la comisión de la infracción que provoca una cotitularidad solidaria pasiva en la obligación pecuniaria en que se traduce la sanción. Es decir, los partícipes ajenos a la realización del hecho imponible son responsables solidarios respecto de la obligación tributaria, pero obligados tributarios principales o titulares solidarios respecto de la sanción. «El responsable tributario», *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 26, 1980, pág. 198. En el mismo sentido lo describe J. A. SÁNCHEZ GALIANA, «El responsable», ob. cit., pág. 661.

F. PÉREZ ROYO señala que el responsable, excepto en el caso en que la situación de responsabilidad se origine precisamente en la causación o colaboración en la realización de una infracción tributaria, supuesto recogido en el artículo 38 de la LGT, no será sujeto activo de infracciones tributarias en cuanto a tal responsable. Véase, del citado autor, *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, ob. cit., pág. 286.

⁹⁷ Véase M.ª D. ARIAS ABELLÁN, «Modificaciones a la Ley General Tributaria en la regulación jurídica del responsable», *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, n.º 47/48, 1985, pág. 420; S. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, *Los responsables tributarios*, IEF, Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 119.

fican en el Derecho sancionador tributario ⁹⁸. Sin embargo, nuestro punto de vista es que quizás la explicación pueda encontrarse en que el legislador no pretende realmente tipificar esas formas de participación y que la vinculación del sujeto responsable con la infracción tributaria sea por sí misma y sin más un criterio suficiente y razonable para configurar el presupuesto de hecho de una responsabilidad tributaria, y además de tipo solidario, sin que sea necesario partir de su valoración como un ilícito de naturaleza tributaria ⁹⁹.

En cualquier caso, tradicionalmente, se ha considerado que existe una separación poco clara entre el ámbito de aplicación del artículo 40.1 primer párrafo y del artículo 38 de la LGT. La causa reside en la interpretación ampliamente aceptada del precepto regulador de la responsabilidad tributaria de los administradores que parte de la premisa de que su presupuesto de hecho contempla la participación del administrador en la comisión de la infracción tributaria. Por su parte, el artículo 38 de la LGT recoge el supuesto de «personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria» y, en consecuencia, la conducta del administrador podría ser calificada en esos mismos términos surgiendo la necesidad de dar una respuesta al problema de la delimitación entre el ámbito de aplicación de este precepto y el correspondiente al artículo 38 de la LGT. La cuestión no carece de relevancia si se tiene en cuenta la diferente clase de responsabilidad tributaria atribuida en cada caso y las importantes consecuencias que genera cada una para el sujeto responsable.

Por otra parte, la redacción del párrafo final del artículo 40.1 de la LGT abona esta indefinición al establecer que «lo previsto en este precepto no afectará a lo establecido en otros supuestos de responsabilidad en la legislación tributaria en vigor».

Una postura de amplia acogida en nuestra doctrina, es aquella que mantiene que la resolución de dicho problema debe plantearse adoptando el criterio de ley especial ¹⁰⁰. Desde este punto de vista, la regulación recogida en el artículo 40.1, primer párrafo, debe primar porque tiene un carácter más específico al partir de la elección de un determinado sujeto activo de la acción descrita en su presupuesto de hecho frente al carácter genérico del artículo 38 de la LGT. Como hemos señalado en opinión de estos autores, la conducta del administrador tipificada en el artículo 40.1, primer

⁹⁸ Para F. CAÑAL y P. PISTONE, son realmente supuestos de responsabilidad por infracción tributaria que aparecen regulados dentro de la sección dedicada a la responsabilidad tributaria por hecho imponible ajeno. En su opinión, «se trata de una equivocada yuxtaposición de normas que puede tener su explicación en el intento de trasponer la sistemática alemana del capítulo cuarto de la parte segunda de la *Abgabernordnung*. Pero en el caso español dichos artículos se refieren tanto a la responsabilidad por la cuota tributaria como a las sanciones». Véase su trabajo, «La figura del responsable tributario en los sistemas jurídicos tributarios alemán, español e italiano», *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, XVII Jornadas de la ILADT, Cartagena, Colombia, octubre, 1995, IEF, Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 623.

⁹⁹ Compartimos la opinión de NAVARRO FAURE que entiende que la supresión de la referencia al dolo o a la culpa obedece al cumplimiento de la finalidad de la norma puesto que no es la de sancionar la conducta del responsable en sí misma sino garantizar el cumplimiento de la obligación tributaria. No obstante, la presencia de ese elemento de culpa determina el supuesto de responsabilidad porque la actuación del responsable debe guardar relación con la infracción cometida por el sujeto pasivo. De la citada autora, *cfr.* «Los supuestos de responsabilidad tributaria solidaria en el ordenamiento tributario español (I)», *ob. cit.*, págs. 621 y 622.

¹⁰⁰ *Cfr.* J. ZORNOZA PÉREZ, *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, *ob. cit.*, pág. 197. F. PÉREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, *ob. cit.*, pág. 297.

párrafo, supone siempre una causación o colaboración en la infracción realizada por la persona jurídica conforme a los términos del artículo 38.1 ¹⁰¹. De esta forma se recoge un régimen específico para estos supuestos, seleccionados en atención a la naturaleza de persona jurídica del sujeto infractor y a la condición de administrador que concurre en el colaborador.

Sin embargo, el supuesto de la norma especial -artículo 40.1 de la LGT- se configura como una responsabilidad tributaria de tipo subsidiario mientras que el de la norma genérica -artículo 38.1 de la LGT- como una responsabilidad tributaria de carácter solidario. En consecuencia, el régimen de responsabilidad tributaria aplicable a los administradores tendría un tratamiento privilegiado y constituye una excepción al establecido por el artículo 38 de la LGT para la participación en la comisión de infracciones tributarias ¹⁰². Esta aparente incongruencia lleva a algunos autores a tratar de justificar la coexistencia y la aplicación compatible de ambos preceptos, utilizando como argumento el que cada uno de ellos sancionaría diferentes grados de participación en la comisión de una infracción tributaria ¹⁰³. Así, la conducta descrita en el artículo 38 de la LGT implicaría una participación directa e inmediata en la realización de la infracción, mientras que la actuación contemplada por el artículo 40.1 de la LGT no requeriría tal grado de involucración sino que bastaría con que tuviera un nexo causal con el incumplimiento. Según esta tesis, su aplicación sería compatible pues los administradores responderían solidariamente, como cualquier persona en los términos del artículo 38.1 de la LGT y subsidiariamente en los supuestos contemplados en el artículo 40.1 de la LGT. Además, este diverso grado de participación justificaría su diferente tratamiento. De esta forma, un administrador, dependiendo de la calificación de su actuación, podría responder bien de forma solidaria o bien subsidiaria por aplicación de uno u otro precepto. En cambio, otros autores no encuentran justificación alguna para esta diversidad de tratamientos y consideran que la actuación del administrador hubiera podido subsumirse dentro del tipo previsto en el artículo 38.1 de la LGT ¹⁰⁴.

¹⁰¹ Cfr. J. ZORNOZA PÉREZ, *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, ob. cit., pág. 197. Esta idea de colaboración del administrador en la comisión de infracciones tributarias es aludida también por A. MENÉNDEZ MORENO, «La configuración de los obligados tributarios en el Derecho español», *Temas pendientes de Derecho Tributario*, Cedecs, Barcelona, 1997, pág. 133. Para M. L. OCHOA TREPAT, los administradores más que colaboradores o causantes de la infracción tributaria pueden ser calificados de coautores junto a la persona jurídica. Cfr. de la mencionada autora su trabajo, «Análisis del artículo 40 de la LGT», ob. cit., pág. 683. Algún autor señala que en la atribución de responsabilidad tributaria al administrador se parte de la presunción implícita de que todo administrador es partícipe, por acción, omisión, distracción o inacción, de las deudas omitidas en los casos de infracción cometida por la entidad que administra. Cfr. T. MARCOS SÁNCHEZ, «Responsabilidad de los administradores de entidades en materia tributaria», Asociación Española de Asesores Fiscales, informe 28/98, pág. I-IV-131.

¹⁰² Así lo ponen de manifiesto, F. PÉREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, ob. cit., pág. 297; J. ZORNOZA PÉREZ, *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, ob. cit., pág. 197; M. L. OCHOA TREPAT, «Análisis del artículo 40 de la LGT», ob. cit., pág. 683.

¹⁰³ Cfr. F. J. CLAVIJO, «La responsabilidad tributaria de los administradores de las personas jurídicas», *Dirección y Progreso*, n.º 128, marzo-abril, 1993, pág. 63. En el mismo sentido, J. ATAZ FERNÁNDEZ, «La responsabilidad de los administradores de sociedades en materia fiscal», pág. 74 y ss.

¹⁰⁴ J. MARTÍN QUERALT, C. LOZANO SERRANO, G. CASADO OLLERO, J. M. TEJERIZO LÓPEZ, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 1999, pág. 505.

Algún autor entiende que la justificación de esta diversidad de tratamientos no se debe a la voluntad del legislador de establecer un régimen privilegiado para los administradores sino que responde a una coherencia con el esquema de subjetividad activa diseñado por la LGT para las infracciones tributarias ¹⁰⁵. El hecho de considerar sujetos infractores a las personas jurídicas impide que pueda sancionarse autónomamente a los administradores y para evitar que éstos queden impunes, se configura su actuación como un supuesto de responsabilidad tributaria cuyo contenido se extiende a las sanciones impuestas a la persona jurídica.

Desde nuestro punto de vista, no podemos estar de acuerdo con esta opinión, pues ciertamente la imputación de responsabilidad directa por la comisión de la infracción que realiza la LGT impide sancionar al administrador pero tanto de forma directa como indirecta, porque no puede ser considerado partícipe en ningún grado en esa realización al no ser su actuación una manifestación de su voluntad personal. Técnicamente, sujeto infractor es exclusivamente la persona jurídica que incumple sus propias obligaciones tributarias. La actuación negligente del administrador en el ejercicio de sus funciones sociales no se tipifica como ilícito tributario, por ello no puede justificarse la extensión de su responsabilidad tributaria a las sanciones como medio de evitar que su conducta quede impune. En su caso, las consecuencias de la falta de diligencia en su actuación pertenecen al ámbito privado o a la esfera interna de la persona jurídica, en el sentido de que corresponde exigir su responsabilidad a los órganos sociales ante los que el administrador está obligado legalmente a rendir cuentas de sus actuaciones mediante los mecanismos de control de su gestión previstos en la legislación mercantil.

A mayor abundamiento, esta diversidad de grados de responsabilidad tributaria es fuente de situaciones que carecen de coherencia cuando ambos preceptos, artículos 38 y 40 de la LGT, son aplicados simultáneamente en un supuesto de comisión de una infracción tributaria por una persona jurídica. La responsabilidad tributaria prevista en el artículo 38.1 de la LGT «puede desplegar una considerable eficacia, dado que cualquier tercero -asesor fiscal, contable, ejecutivos, etc.- puede verse expuesto al régimen previsto por el referido precepto, siempre y cuando haya colaborado y causado la infracción tributaria»¹⁰⁶. Así, de una parte concurriría la presencia de un responsable subsidiario en la figura del administrador y, de otra, un responsable solidario encarnado en la persona de un socio o cualquier miembro de los órganos de gestión de la persona jurídica que pueda haber participado con su actuación en la comisión de la infracción tributaria.

Por nuestra parte, creemos que, de acuerdo con un elemental criterio de seguridad jurídica que fundamenta la exigencia del cumplimiento del principio de tipicidad en el Derecho sancionador ¹⁰⁷,

¹⁰⁵ Cfr. P. M. HERRERA MOLINA, «Coautoría y participación en las infracciones tributarias», *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, XVII Jornadas de la ILADT, Cartagena, Colombia, octubre, 1995, IEF, Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 709.

¹⁰⁶ J. MARTÍN QUERALT, C. LOZANO SERRANO, G. CASADO OLLERO, J. M. TEJERIZO LÓPEZ, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit., págs. 504 y 505. La aplicación de este precepto a las actuaciones del asesor fiscal y a otros terceros es analizada por J. PANIAGUA AMO en «El artículo 38.1 de la Ley General Tributaria», *Impuestos*, tomo I, 1995, pág. 253.

¹⁰⁷ Como señala F. PÉREZ ROYO, «Lo importante es que los comportamientos infractores deben hallarse tipificados, es decir, definidos con suficiente claridad en la norma que los configura como preceptos de aplicación de la correspondiente sanción». Véase su trabajo, *Los delitos en infracciones en materia tributaria*, ob. cit., pág. 270.

si se considera conveniente la represión tributaria de conductas de colaboración en la comisión de infracciones, tales grados de autoría deberían ser recogidos expresamente en la norma con una correcta ubicación sistemática en el marco del Derecho tributario sancionador y estableciendo su sanción correspondiente de una forma autónoma. A la vista de la regulación actual, no puede hablarse de ese tipo de subjetividad en las infracciones tributarias. No obstante, la actuación de un sujeto en forma de colaboración o causación en la comisión de una infracción tributaria justifica sobradamente su elección para configurar un supuesto de responsabilidad tributaria solidaria sin necesidad de fundamentar dicha responsabilidad tributaria en la existencia de un ilícito de esta naturaleza. En este razonamiento pudieran verse matices sancionatorios en la configuración de este supuesto de responsabilidad tributaria, los que creemos, por otra parte, que son consustanciales a la propia institución desde el momento en que supone un quebranto económico para un sujeto que no ha manifestado una capacidad contributiva. En cualquier caso, la finalidad de la responsabilidad tributaria debería mantenerse en los límites de garantía del crédito tributario con la extensión que representa el deber constitucional de contribuir no estando justificada la inclusión en su ámbito de las sanciones en ningún caso.

III. VALORACIÓN DE LA CONFIGURACIÓN ACTUAL DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE LOS ADMINISTRADORES POR ILÍCITOS DE LA PERSONA JURÍDICA

En el orden sancionador tributario, la aplicación del principio de culpabilidad en su concepción tradicional ha condicionado y limitado la articulación del sistema de responsabilidad directa de las personas jurídicas que, sin embargo, reconoce expresamente su normativa. En su regulación subyacen los esquemas jurídico-penales en los que la construcción de la culpabilidad parte precisamente de la negación de esa capacidad de las personas jurídicas para ser autoras de un ilícito. La ausencia del soporte psicológico que sustenta la formación de una voluntad propia de la que se deriva el elemento volitivo que fundamenta cualquier juicio de culpabilidad y el consiguiente reproche jurídico asociado a la imposición de una sanción ha obligado a la búsqueda de fórmulas que permitan conciliar el respeto del principio de culpabilidad y la imputación a la persona jurídica de una responsabilidad directa en la comisión de las infracciones. El carácter esencial de este elemento como fundamento del ejercicio de toda potestad sancionadora y la necesidad de su examen en relación con un comportamiento individual obliga a recurrir al enjuiciamiento de la conducta y voluntad de una persona física en el supuesto de ilícitos imputados a personas jurídicas.

Partiendo de esta premisa, el examen de la culpabilidad requiere, por su misma esencia, tomar como referencia la conducta, bien de aquellas personas físicas que materialmente han ejecutado la acción que se valora, o bien de aquellas que asumen la responsabilidad por esos hechos en función de su cargo. En el supuesto ahora examinado, la LGT parece haber optado por la segunda alternativa al referirse a quienes desempeñen el cargo de administrador de la persona jurídica y dando por supuesto que, en todo caso, ese juicio de culpabilidad procede realizarse en la persona del administrador. La interpretación que se realiza administrativa y jurisprudencialmente no establece una línea uniforme para su aplicación ni desde una perspectiva puramente formal de nombramiento ni aten-

diendo a un criterio material de ejercicio efectivo de funciones. Aunque dicho concepto pueda ser interpretado de forma amplia e, incluso, podríamos decir que *ad hoc* en función de que sea más o menos conveniente en cada supuesto recurrir a un criterio formal o material para determinar en quien concurre esa condición, lo cierto es que se pone de manifiesto la insuficiencia de esta alternativa. De la observación de las formas que adopta la gestión empresarial en la actualidad se desprende que la realidad es más compleja de lo que puede abarcar con coherencia y justicia la norma tributaria. En muchas ocasiones, la labor del administrador se centra en el puro ejercicio de la actividad mercantil y en el logro de los objetivos sociales quedando, por ejemplo, la gestión del cumplimiento de las obligaciones tributarias de la persona jurídica en manos de diferentes profesionales, internos o externos a la organización empresarial, de cuya actuación parece excesivo hacer recaer sus consecuencias en el patrimonio personal del administrador.

A nuestro entender, las distorsiones que provoca la extrapolación de los esquemas jurídico-penales de la culpabilidad han condicionado las interpretaciones que se realizan del supuesto de responsabilidad tributaria que recoge el artículo 40.1 de la LGT, en su primer apartado ¹⁰⁸. Así, entre la doctrina más representativa PÉREZ ROYO manifiesta que la responsabilidad directa de las personas jurídicas por las infracciones relativas a los deberes tributarios de los que dichas personas son sujetos representa una «quiebra» del principio de imputabilidad personal de la infracción al autor de la misma, para continuar señalando que la aplicación de este principio reaparece en la regulación del artículo 40.1.1.º en forma de responsabilidad subsidiaria de los administradores en las sanciones correspondientes a las infracciones de las personas jurídicas ¹⁰⁹. De estas afirmaciones se deduce que el autor de dicho ilícito no es la propia persona jurídica sino «la persona física de cuyo comportamiento depende la comisión de la infracción» ¹¹⁰. El mencionado autor considera únicamente como una razón de eficacia la que lleva al legislador a renunciar a la consideración del administrador como responsable directo ¹¹¹. Por tanto, desde este punto de vista, la extensión de la responsabilidad tributaria del administrador a las sanciones relativas a estas infracciones estaría justificada ya que es el mismo el autor del ilícito al ser su comportamiento el que, por acción u omisión, determina la comisión de la infracción.

No compartimos esta opinión. A nuestro juicio, no puede entenderse la actuación del administrador como una actuación propia como persona física sino como órgano social y, por tanto, de un cumplimiento o incumplimiento por la persona jurídica de sus propios deberes tributarios. La

¹⁰⁸ Un ejemplo más de las distorsiones y confusión con las que el legislador asume la subjetividad pasiva de las personas jurídicas en relación con el reconocimiento de su capacidad infractora es el régimen sancionador de los grupos de sociedades. Para más detalle, la cuestión es analizada con detalle por A. BLÁZQUEZ LIDOY, *El régimen de los grupos de sociedades en la Ley 43/1995 (fundamentos, subjetividad, régimen sancionador y requisitos)*, CEF, Madrid, 1999.

¹⁰⁹ Véase F. PÉREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, ob. cit., pág. 296. Asimismo, J. MARTÍN FERNÁNDEZ opina que la sanción a la propia entidad plantea el inconveniente de que supone una quiebra del principio de personalidad de la sanción. Del citado autor, *cfr.* «La responsabilidad de los administradores ante las deudas tributarias de una sociedad», ob. cit., pág. 159.

¹¹⁰ Véase F. PÉREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, ob. cit., pág. 296.

¹¹¹ *Ibidem loc. cit.*

consideración de la persona jurídica por el ordenamiento tributario como responsable directo no supone una quiebra del principio de personalidad sino una nota diferenciadora del Derecho sancionador administrativo respecto del penal que podría llegar a desaparecer al menos fuera del ámbito de los llamados delitos naturales. Como ha señalado el TC, la aplicación del principio de culpabilidad y de responsabilidad personal de la pena o sanción no es incompatible con el reconocimiento en el ámbito sancionador administrativo de la capacidad infractora de las personas jurídicas¹¹². La consideración de la persona física que materialmente ha llevado a cabo la conducta transgresora del deber tributario que incumbía a la persona jurídica es necesaria a efectos de realizar un juicio sobre la culpabilidad. Tal necesidad se mantendrá en la medida en que no se altere la concepción tradicional de este elemento subjetivo al estar hoy fundamentado en una capacidad con una dimensión puramente humana. A estos efectos, el comportamiento de la persona física tiene un mero carácter instrumental que, en ningún caso, puede calificarse como autoría o colaboración. Distinta es la consideración que puede hacerse de aquellos comportamientos que amparados formalmente en actuaciones de la persona jurídica responden a intereses puramente particulares. En estos casos, la instrumentalidad reside en la persona jurídica cuya cobertura jurídica es utilizada para fines individuales. Criterios de justicia material han llevado a la elaboración jurisprudencial de la llamada doctrina del levantamiento del velo¹¹³. Si el recurso al fraude de ley no es posible queda en última instancia esta vía, cuya utilización permite prescindir de la ficción legal que dio origen a la persona jurídica y calificar como sujeto infractor a la persona o personas físicas ocultas tras esa cobertura jurídica.

En suma, el responsable tributario sólo debería responder de las sanciones en la medida en que pueda imputársele y reprochársele jurídicamente la autoría o participación en la comisión de la infracción. En ese caso, las consecuencias de su actuación no serán asumidas a título de responsable tributario sino propiamente en su calidad de autor o partícipe en algún grado en el ilícito. Ahora bien, nuestro ordenamiento sancionador, únicamente reconoce como sujetos infractores a los autores de las infracciones no contemplando ningún otro grado de participación en la acción. Sin embargo, la colaboración en la comisión de infracciones tributarias se recoge en el artículo 38.1 de la LGT como un supuesto de responsabilidad tributaria. De esta forma, se hace una utilización de este instituto tributario con una finalidad sancionatoria o represiva cuyos límites creemos deberían preservarse para no desvirtuar su naturaleza garantista.

¹¹² STC 76/1990, que proscribió el régimen de la responsabilidad objetiva o sin culpa en materia de infracciones; en relación con el principio de responsabilidad de la pena o sanción; la STC 246/1991, reiterando anteriores declaraciones señala la necesidad de que la culpabilidad sea aplicada a las personas jurídicas de forma distinta a las personas físicas por su propia naturaleza.

¹¹³ Técnica judicial de procedencia norteamericana consistente en prescindir de la forma externa de la persona jurídica «levantando su velo» para así adentrarse en su *substratum*, al objeto de examinar los intereses reales que se esconden tras la cobertura de la persona jurídica. Sobre su aplicación en España, de entre los numerosos trabajos sobre el tema destacamos por su visión general, sus referencias doctrinales y abundante jurisprudencia, el de R. DE ÁNGEL YAGÜEZ, *La doctrina del levantamiento del velo de la persona jurídica en la jurisprudencia*, Civitas, Madrid, 4.ª ed., 1997; y específicamente en el ámbito tributario además de la obra citada, J. L. SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, I. MERINO JARA, «El "levantamiento del velo" en el marco de la defraudación tributaria», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, vol. XLIV, n.º 231-232, 1994, pág. 667 y ss.; así como las interesantes reflexiones que se contienen en el trabajo de M. FERNÁNDEZ JUNQUERA, «Las sociedades como sujetos de derechos políticos en los EE. UU.», en *Estudios jurídicos en homenaje al Profesor Aurelio Menéndez*, tomo II, Civitas, Madrid, 1996, pág. 1721 y ss.

En definitiva, la regulación que hace el artículo 40 de la LGT de la responsabilidad tributaria del administrador por ilícitos cometidos por la persona jurídica debe modificarse. En primer lugar, por la necesidad de llevar hasta sus últimas consecuencias el reconocimiento legal de la capacidad infractora de las personas jurídicas y salvando la cuestión de la aplicación del principio de culpabilidad a través de su reinterpretación a la luz de nuevos planteamientos que permitan hablar de una responsabilidad social propia de personas jurídicas y de entes con capacidad jurídica a los efectos tributarios. A nuestro entender, es posible hablar de una voluntad social que no debe confundirse con la vía utilizada para su manifestación que necesariamente ha de ser exteriorizada a través de sus órganos personificados en personas físicas. Como señala SAINZ DE BUJANDA, la voluntad de la persona jurídica es la única que actúa cuando lo hace a través de sus órganos; en esta hipótesis es la persona jurídica misma la que realiza el acto, lícito o ilícito, de que se trate ¹¹⁴. En este sentido, cualquier actuación de una persona física en el ejercicio de su cargo como órgano social, no puede entenderse como un acto personal e individual, sino como una manifestación de la voluntad social, entendiéndose que son manifestaciones de actuaciones colectivas que no llevarían a cabo si su actuación fuera a título particular ¹¹⁵. En una persona física que ostenta un cargo en un órgano de una persona jurídica, concurre una dualidad semejante a la de un empresario o profesional cuando realiza actos pertenecientes a la esfera privada y cuando ejerce su actividad empresarial o profesional. Por ello, lo esencial es diferenciar ambos tipos de actuación para determinar cuándo estamos ante un acto manifestación de una voluntad particular y, por tanto, reflejo de un interés privado y personal y cuándo ante un acto representativo de una voluntad social y, por ende, de un interés societario ¹¹⁶.

En segundo lugar, entre otras razones, la necesidad de su reforma viene motivada porque la realidad muestra el uso abusivo e indiscriminado de este precepto por la Administración que convierte su aplicación en una sanción basada en una mera responsabilidad objetiva. La actual regulación de la atribución de responsabilidad tributaria a los administradores de personas jurídicas nos parece una solución alejada de todo criterio de proporcionalidad que, además, está acarreado un creciente grado de distorsión en el funcionamiento del tráfico mercantil. Como SCHÜNEMANN ha seña-

¹¹⁴ Los órganos sociales no representan a la persona jurídica como tiende a afirmarse erróneamente. Cuando estos actúan no existe una dualidad subjetiva como es inherente al instituto de la representación, pues los órganos de la persona jurídica no actúan en vez de un representado, sino que exteriorizan la voluntad de un único sujeto, esto es, la voluntad de la persona jurídica. Cfr: F. SAINZ DE BUJANDA, «La responsabilidad de las personas jurídicas y de sus órganos por los ilícitos tributarios», *Hacienda y Derecho*, tomo V, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1967, pág. 607.

¹¹⁵ En la misma línea argumentan sus posiciones algunos de los principales tratadistas penales en defensa de la autoría de las personas jurídicas. Así, SCHÜNEMANN entiende que si bien, en principio, la actividad del ente social no es más que la actividad de los sujetos individuales que actúan para la misma, lo verdaderamente novedoso en la estructura social es una actitud criminal colectiva que se desarrolla en el marco de un espíritu de grupo en el que los sujetos están dispuestos a llevar a cabo conductas que nunca ejecutarían en su vida privada. Esta argumentación es similar a la llamada doctrina anglosajona de la identificación la cual fusiona la personalidad de la empresa y la de los individuos que la controlan. Afirman que si bien las sociedades están compuestas por agrupaciones de individuos, éstas son algo más que la simple suma de los mismos. De igual forma, el comportamiento de las entidades sociales no puede entenderse como la suma de los comportamientos de los sujetos que las integran identificados individualmente. Cfr: B. SCHÜNEMANN, «La punibilidad de las personas jurídicas desde la perspectiva europea», *Hacia un Derecho penal económico europeo*, ob. cit., págs. 271 y 272 y J. G. GARCÍA TERUELO, *Los delitos societarios en el Código penal español*, ob. cit., pág. 91.

¹¹⁶ Este es el criterio diferenciador que ha utilizado, por ejemplo, el CP francés.

lado la actividad profesional en la moderna sociedad industrial se caracteriza por un enorme grado de organización empresarial y de división del trabajo que cada día se incrementa y alcanza a nuevos ámbitos ¹¹⁷. Esta estructura de división del trabajo, es consustancial a la falta de coincidencia entre la actividad ejecutiva, la posesión de información y el poder de decisión. En este contexto de acciones y decisiones colectivas en las que estos tres aspectos están separados, es muy difícil determinar la incidencia de las acciones de cada persona física en la comisión del ilícito. En todo caso, su específica conducta, en el sentido de ser la directamente imputable al administrador, consiste en la infracción de su deber de diligencia en el cumplimiento de sus funciones societarias. La vía para exigir una responsabilidad por su gestión es la societaria. Por otra parte, el reconocimiento de la aptitud de las personas jurídicas para infringir sus propias obligaciones y deberes tributarios hace imposible la regulación de la conducta del administrador como infractora de esos mismos deberes y obligaciones con una sanción autónoma.

En todo caso, el deber de contribuir que legitima el refuerzo de las posibilidades de la Administración tributaria para ejercitar su derecho de cobro de los créditos de los que es titular la Hacienda Pública mediante el recurso a instituciones garantes como la responsabilidad tributaria, no ampara el ejercicio de la potestad sancionadora ni el cobro de las sanciones tributarias. Cuestión distinta es la valoración que merece la conveniencia de regular un supuesto de responsabilidad tributaria, en su sentido técnico, por las deudas de la persona jurídica y señalar como responsable tributario a su administrador. Desde nuestro punto de vista, incluso nos atreveríamos a cuestionar su procedencia, pues aun observando el régimen general sobre la extensión del contenido de su obligación, en nuestra opinión, es una medida desproporcionada con la finalidad de aseguramiento del crédito tributario. Por un lado, la legislación mercantil cuenta, o debería contar, con suficientes instituciones cuyo correcto funcionamiento debería garantizar sobradamente el ejercicio de las funciones gestoras con la diligencia necesaria y el respaldo suficiente del patrimonio social a las deudas contraídas. Por otro, la propia Administración tributaria tiene a su alcance cada vez un mayor número de medios e información para el ejercicio de su función recaudatoria lo que debiera conllevar una tendencia gradual a la configuración de supuestos de responsabilidad tributaria de modo excepcional y limitado en aras de recuperar la efectividad del principio de capacidad económica.

¹¹⁷ Argumento utilizado por el mencionado autor alemán para mostrar la dificultad que en ese contexto tiene la determinación del autor de un delito en una persona física de acuerdo con los requisitos exigidos.