

TRABAJO EFECTUADO POR:

PEDRO MANUEL HERRERA MOLINA

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
de la Universidad Complutense de Madrid.*

2.º Premio Revista *Estudios Financieros* 1995.

Modalidad: *Tributación.*

Sumario:

- I. Planteamiento.
- II. Responsabilidad del causante o colaborador en las infracciones tributarias.
 1. Coautoría y participación en las infracciones tributarias.
 2. Responsabilidad de las sanciones por parte del causante o colaborador en la infracción.
 - 2.1. Responsabilidad tributaria junto al sujeto infractor.
 - 2.2. Solidaridad en la sanción.
 - 2.3. Tesis de la doble infracción.
 - 2.4. Solución propuesta.
 3. Consideraciones *de lege ferenda*.
- III. Responsabilidad de los administradores de personas jurídicas.
 1. Deslinde respecto de los causantes y colaboradores en infracciones.
 2. Las infracciones de las personas jurídicas en el Derecho Administrativo sancionador: aplicación al ordenamiento tributario.
 3. Deslinde de la responsabilidad de los administradores de personas jurídicas que hayan cesado en su actividad.
- IV. Responsabilidad de los síndicos, interventores y liquidadores.
- V. Responsabilidad de las sociedades integrantes del grupo en régimen de tributación consolidada.
- VI. Conclusiones.
- VII. Bibliografía.

I. PLANTEAMIENTO

El presente trabajo pretende deslindar dos figuras entrelazadas en el Derecho positivo: la responsabilidad tributaria por actos ilícitos y la participación en infracciones tributarias. La confusión de la norma se debe a dos motivos: por un lado, el Derecho Administrativo sancionador no ha desarrollado aún una doctrina clara sobre los diversos grados de autoría y participación; por otro, el responsable tributario une a su finalidad de garantía de la deuda elementos de carácter sancionador.

A estas dificultades se une la progresiva desconexión entre la definición unitaria del responsable (art. 37 de la Ley General Tributaria -LGT, en adelante-), y los supuestos concretos de responsabilidad que han ido introduciéndose en el propio código tributario o en las leyes de cada tributo. Esta situación -remediada sólo en parte por la Ley 25/1995 (1)- exige prescindir en un primer momento de los caracteres que la ley atribuye a la responsabilidad tributaria con carácter general (art. 37 de la LGT), y analizar de modo concreto diversos supuestos (2) intentando inducir -cuando sea posible- las notas comunes.

Nuestro análisis se va a ceñir a aquellos casos previstos en la LGT en los que la responsabilidad deriva de la participación en infracciones. Este enfoque puede parecer inadecuado si se admite -como hace un importante sector doctrinal- que no existen diferencias de régimen jurídico entre la responsabilidad tributaria por actos lícitos e ilícitos (3). Sin embargo, la delimitación de nuestro

-
- (1) La anterior redacción mencionaba sólo a los responsables «junto al sujeto pasivo», desconociendo la existencia, *v.gr.*, de responsables del sujeto infractor. Tras la modificación parcial de la LGT se hace referencia a los «responsables junto a los sujetos pasivos o deudores principales», entre los que el Reglamento General de Recaudación (RGR, en adelante) incluye a los retenedores, los obligados a ingresar a cuenta, y los meros sujetos infractores (*cf.* LÓPEZ GETA, J.M.: «El proyecto de Ley de reforma parcial de la Ley General Tributaria, en *Impuestos*, núm. 2, 1995, pág.1). Sin embargo, el propio artículo 37.3 excluye la responsabilidad de las sanciones, lo que entra en contradicción, por ejemplo, con el artículo 40.1 de la citada ley, que menciona expresamente la «responsabilidad subsidiaria de las infracciones tributarias simples».
 - (2) Seguimos así el planteamiento de A. NAVARRO FAURE («Los supuestos de responsabilidad tributaria solidaria en el ordenamiento tributario español (I)», en *RDFHP*, núm. 225-226, págs. 614-615) y F. DE LA HUCHA «Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en el Reglamento General de Recaudación de 1990: I. La responsabilidad solidaria», en *CT*, núm. 61, 1992, pág. 71.
 - (3) En este sentido se pronuncia M.V. COMBARROS VILLANUEVA: «La responsabilidad tributaria, solidaria y subsidiaria en el procedimiento de recaudación», en *REDF*, núm. 23, 1979, pág. 399, nota 48. En palabras de S. MAZORRA MANRIQUE DE LARA: «la distinción entre responsabilidad "culposa" y responsabilidad por actos lícitos no tiene efectos jurídicos en el ámbito estrictamente tributario» [«Los responsables tributarios», IEF-Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 134 (subrayado nuestro)]. Esta opinión es discutible tras la modificación parcial de la Ley General Tributaria. Así, por ejemplo, para PÉREZ ROYO la distinción entre responsabilidad por actos lícitos e ilícitos es importante en relación con la extensión de la responsabilidad a las sanciones (*Derecho Financiero y Tributario, Parte general*, 5.ª ed., Civitas, Madrid, 1995, pág. 147).

estudio se justifica plenamente: el paso fronterizo entre infracciones y responsabilidad se encuentra en la *responsabilidad por sanciones tributarias*, y ésta sólo es legítima cuando *el hecho determinante de la responsabilidad sea un acto ilícito*.

II. RESPONSABILIDAD DEL CAUSANTE O COLABORADOR EN LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS

1. Coautoría y participación en las infracciones tributarias.

El artículo 77.3 de la LGT define los «sujetos infractores» como «las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el artículo 33 de esta Ley que *realicen* las acciones u omisiones tipificadas como infracciones u omisiones en las leyes», enumerando a continuación una lista ejemplificativa.

La LGT parece optar por un concepto restrictivo de autor, semejante al que sostiene la teoría objetivo-formal de la doctrina penalista. De acuerdo con ella «es autor quien realiza (total o parcialmente) la acción descrita en los tipos de la parte especial» (4). Esto nos obliga a definir al autor de las infracciones tributarias en relación con los tipos descritos en la LGT. Así, por ejemplo, en las infracciones graves sería sujeto infractor quien «deje de ingresar, dentro de los plazos reglamentariamente señalados...», quien disfrute «indebidamente beneficios fiscales», quien determine o acredite «improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos de impuesto, a deducir o compensar en la base o en la cuota, en declaraciones-liquidaciones propias o de terceros».

Estas consideraciones nos llevan a pensar que la lista de infractores mencionados en el artículo 77.3, sin ser taxativa, tiene mayor relevancia de lo que aparenta. Así, por ejemplo, los responsables tributarios -ausentes del art. 77- difícilmente podrán ser *autores* de la infracción consistente en la falta de ingreso [art. 79 a) LGT, modificado por la Ley 25/1995], pues, en la generalidad de los casos, la acción de cobro se dirigirá contra ellos una vez liquidada la deuda tributaria en el procedimiento seguido con el sujeto pasivo principal, lo que dará lugar a la ejecución en vía de apremio, pero no al pago de sanciones (5).

(4) M. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, Voz «Autoría», en *Enciclopedia Jurídica Civitas*, vol. I, pág. 696.

(5) El profesor PÉREZ ROYO, refiriéndose a la anterior normativa, concluía que «el responsable, excepto el caso en que la situación de responsabilidad se origina precisamente en la causación o colaboración en la realización de una infracción tributaria (art. 38 de la LGT) no será, en cuanto tal responsable, sujeto activo de infracciones tributarias», *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, IEF, Madrid, 1986, pág. 286. Por lo que se refiere a la falta de ingreso, esto resulta aún más claro tras la modificación parcial de la Ley General Tributaria (Ley 25/1995, de 20 de julio), puesto que se define como infracción grave el «dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados la totalidad o parte de la deuda tributaria, salvo... que *proceda la aplicación de lo previsto en el artículo 127 también de esta Ley*», relativo al inicio del período ejecutivo con el consiguiente devengo del recargo de apremio.

Esto no impide, claro está, que el responsable haya *participado* en la infracción, como inductor, cooperador necesario o como cómplice [si se nos permite utilizar la terminología del Código Penal (6)]. La cuestión está en *cómo regula la LGT estas formas de participación*. Ante el silencio del Capítulo VI (Infracciones y sanciones tributarias), podría buscarse respuesta en el artículo 38.1.

El citado precepto declara que «responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria». En este supuesto resultaba de aplicación el artículo 12.2 del RGR: «La responsabilidad solidaria alcanza a la totalidad del importe exigible al deudor principal por todos los componentes de la deuda tributaria mencionados en el artículo 58 de la LGT (entre los que se incluyen las sanciones) y, en su caso, por las costas del procedimiento».

Tras la reforma parcial de la de la LGT (Ley 25/1995), el artículo 12.2 del RGR ha quedado derogado, pues el nuevo artículo 37.3 de la LGT establece que «la responsabilidad (solidaria y subsidiaria) alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria con excepción de las sanciones». Ahora bien, en la doctrina ha surgido ya alguna autorizada voz que interpreta esta cláusula en el sentido de que «no procederá la exigencia de sanciones pecuniarias a no ser que la responsabilidad nazca precisamente de la participación en la comisión de una infracción» (7).

Podría entenderse que el artículo 38.1, dislocado sistemáticamente, está regulando la participación en la comisión de infracciones desde el punto de vista del Derecho Tributario sancionador, pero esta interpretación no se deduce de la letra del precepto. El artículo 38 constituye una extraña mixtura que ha dado lugar a múltiples interpretaciones, como veremos en seguida.

2. Responsabilidad de las sanciones por parte del causante o colaborador en la infracción.

2.1. Responsabilidad tributaria junto al sujeto infractor.

Desde una perspectiva literal, el juego de los artículos 38.1 y 58 de la LGT unidos al derogado artículo 12.2 del RGR llevaba a la siguiente conclusión: el causante o colaborador (inductor, cooperador necesario, cómplice, y también los partícipes por mera negligencia, o incluso aquellos que se han limitado a una cooperación material sin culpabilidad) *respondían* de la deuda, incluida la sanción, en el caso de que el deudor principal no realizara el pago en período voluntario. Además -pese al silencio de la ley- existiría una acción de regreso contra el citado deudor. Tras la reforma parcial

(6) El artículo 14 del CP «considera» también autores al inductor y al cooperador necesario, pero según un sector de la doctrina se trata de «formas de participación castigadas con la pena de autor» (M. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, *Autoría cit.*, pág. 698).

(7) F. PÉREZ ROYO, *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, 5.ª ed., Civitas, Madrid, 1995, pág. 151.

del Código Tributario, la citada exégesis encuentra un escollo en el artículo 37.3 (con carácter general la responsabilidad excluye las sanciones), pero -como demuestra la argumentación de PÉREZ ROYO antes citada- el mencionado precepto no es un obstáculo infranqueable.

Este modo de interpretar la responsabilidad del artículo 38.1 implica la impunidad del partícipe en la infracción (8). Tiene en cambio a su favor la ubicación sistemática del artículo 38.1 de la LGT y el respaldo de un cualificado sector de la doctrina (9). También ha encontrado eco -si bien en relación a otro precepto de la Ley General Tributaria- en la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de septiembre de 1993, relativa a la responsabilidad de los administradores (*vid. infra*).

La injusticia podría atemperarse negando la acción de regreso respecto de las sanciones. Cabría argumentar -por ejemplo- que la acción de enriquecimiento injusto no puede ejercitarse cuando deriva de un acto ilícito cometido por el sujeto perjudicado (CALVO ORTEGA) (10). Sin embargo esta solución no es satisfactoria:

- Por una parte no es pacífico que la acción de regreso del responsable respecto de las sanciones quede enervada en el caso de actos ilícitos (admite la acción de regreso la STS de 30-9-1993) (11).
- Además, el negar la acción de regreso respecto de las sanciones no soluciona nada: si paga el sujeto pasivo, el responsable partícipe en la infracción quedaría impune; si paga el responsable, sería el propio sujeto infractor quien quedaría sin sanción.

(8) Siempre que el infractor pague, o que el responsable ejercite con éxito la acción de regreso.

(9) Ésta parece ser la opinión de J. J. FERREIRO LAPATZA, quien sigue sosteniendo su tesis tras la reforma parcial de la Ley General Tributaria por la Ley 25/1995: «la sanción consiste... solamente en la necesidad de atender al pago exigido por la Administración. Pero no debe ir más allá, ya que no se dispone así expresamente en la Ley. Por el contrario, la repetición del pago subsana el enriquecimiento injusto del contribuyente o sustituto, que, en todo caso, se produce cuando paga el responsable, satisfaciendo al mismo tiempo, repetimos, las exigencias del principio constitucional de capacidad» (*Curso de Derecho Financiero español*, 17.ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 392). M.L. OCHOA TREPAT es aún más explícita: «el Código Penal prevé penas a cumplir por cada uno de los participantes, penas que son independientes entre sí, aunque se establecen con respecto al mismo delito. En cambio, la sanción prevista para una infracción tributaria es siempre única y será cumplida por el autor y en su defecto, por el responsable cuando la responsabilidad es subsidiaria o indistintamente cuando la responsabilidad es solidaria. Por otra parte, la propia naturaleza de la responsabilidad, que permite la acción de reembolso desde el responsable al sujeto pasivo, incluso cuando la responsabilidad responde a un ilícito propio del declarado responsable, proporciona a esta institución caracteres muy diferentes a las sanciones que en el Código Penal castigan la participación en los delitos» («Análisis del artículo 40 de la LGT», en *Comentario a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Homenaje a FERNANDO SAINZ DE BUJANDA, IEF, Madrid, 1991, pág. 679).

(10) R. CALVO ORTEGA, «La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos», en *HPE*, núm. 5, 1970, pág. 51.

(11) *Cfr.* también la crítica del profesor PALAO a la tesis de CALVO ORTEGA («Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva», en *Estudios Jurídicos Homenaje al prof. Federico de Castro*, Tecnos, Madrid, 1976, vol. II, págs. 399-400, nota 65). En opinión de J. J. BAYONA DE PEROGORDO y M.T. SOLER ROCH, «el derecho de reembolso corresponde a todos los responsables, cualquiera que sea el régimen de su responsabilidad» (*Compendio de Derecho Financiero*, Compás, Alicante, 1991, pág. 299).

Una alternativa estaría en admitir el prorrateo de la sanción a través de la acción de regreso. El Tribunal Constitucional parece interpretar así la acción de reembolso implícita en el artículo 38.1 (STC de 26-4-1990). Sin embargo, la idea del prorrateo parece más coherente con otra construcción doctrinal que exponemos en seguida.

2.2. Solidaridad en la sanción.

La opinión más extendida en la literatura entiende que la responsabilidad del artículo 38.1 sólo se refiere a las prestaciones estrictamente tributarias (y en su caso a las costas del procedimiento); en cuanto a la sanción el causante o colaborador se encuentra *solidariamente obligado con el infractor principal* en el sentido del artículo 34 de la LGT. Es decir, se trataría de la *conurrencia de dos o más titulares en la infracción*, quedando *solidariamente obligados al pago de la infracción*.

La mencionada teoría ha sido sostenida por J. HERRERO respecto a la antigua redacción del artículo 38 de la LGT: «respecto de la sanción que se imponga como consecuencia de la infracción en que han intervenido como causantes o colaboradores, son auténticos titulares. Es decir respecto de la obligación pecuniaria nacida de la sanción, los terceros son sujetos pasivos, coobligados solidariamente con el sujeto pasivo contribuyente de la obligación tributaria principal y originaria» (12).

Debe tenerse en cuenta que la redacción originaria del artículo 38 -comentada por el profesor HERRERO- hacía más plausible su interpretación, pues la responsabilidad sólo se exigía a quienes «*dolosamente* sean causantes, o de igual modo colaboren *de manera directa y principal* con el sujeto pasivo en las infracciones tributarias calificadas de defraudación, aunque cuando no les afectaren directamente las respectivas obligaciones». Es decir, se exigía un grado de participación equivalente al que señala el Código Penal para aquellos sujetos que castiga en concepto de autores (art. 14 CP). Por consiguiente resultaba sostenible la analogía con el artículo 34 de la LGT: se cometería *una* infracción por varios autores que resultarían solidariamente obligados al pago de la sanción (13).

En la actualidad esta idea resulta más discutible, puesto que el artículo 38.1 no parece exigir coautoría, ni tan siquiera una participación directa, sino -aparentemente- cualquier grado de participación (14).

(12) J. HERRERO MADARIAGA, «El responsable tributario», en *REDF*, núm. 26, 1980, pág. 198.

(13) Para el profesor FALCÓN Y TELLA, la solidaridad tributaria deriva «de la concurrencia de varias personas en la realización de un presupuesto de hecho contemplado por una norma tributaria, ya sea el hecho imponible, el presupuesto de hecho que da lugar a la sustitución, el presupuesto de hecho de la responsabilidad, o el presupuesto de hecho de una obligación pecuniaria distinta» como las sanciones tributarias («La solidaridad tributaria», en *CT*, núm. 50, 1984, pág. 144).

(14) En opinión de M. D. ARIAS ABELLÁN, «el legislador tributario intenta sancionar a través de la extensión de la responsabilidad en el pago de las deudas tributarias a todas aquellas personas que, de alguna manera, influyen en las decisiones que el sujeto pasivo pueda adoptar en orden al cumplimiento o no de sus obligaciones tributarias» («Modificaciones a la Ley General Tributaria en la regulación jurídica del responsable», en *REDF*, núms. 47/48, 1985, pág. 421). Para F. PÉREZ ROYO, «el precepto emplea unos términos excesivamente amplios. Ser causante debe entenderse como indicativo de autoría directa o ejecución. Bajo el concepto de colaboración, cabe entender no sólo las formas de coautoría o participación en actos necesarios, sino también conductas que podríamos denominar, empleando los conceptos del Código Penal, de complicidad» (*Derecho Financiero... cit.*, pág. 151).

Sin embargo, la tesis de la titularidad común parece haber sido aceptada -de forma confusa- por el Tribunal Constitucional. La mencionada Sentencia de 26 de abril de 1990 sostiene la constitucionalidad del artículo 38.1 de la LGT -en su versión actual- argumentando que «no es trasladable al ámbito de las infracciones administrativas la interdicción constitucional de la responsabilidad solidaria en el ámbito del Derecho Penal, puesto que no es lo mismo responder solidariamente cuando lo que está en juego es la libertad personal -en la medida en que la pena consista en la privación de dicha libertad- que hacerlo a través del pago de una cierta suma de dinero en la que se concreta la sanción tributaria, siempre prorrateable a posteriori entre los distintos responsables individuales» (STC de 26-4-1990, FJ 4.B, subrayado nuestro) (15). Queda pues implícita la idea de solidaridad en la sanción entre los diversos «responsables», entendido este término en un sentido amplio que abarcaría al sujeto infractor. La misma idea es defendida por un amplio sector de la doctrina, aunque con diversos matices (16).

Pero esta tesis -pese a los esfuerzos del Tribunal Constitucional- presenta diversos inconvenientes: por un lado, la concurrencia de «colaboradores» significará una reducción de la multa que finalmente soporte el infractor principal (17); además, podría pensarse que a través del «prorrateo» todos los partícipes soportarían en igual cuantía la sanción con independencia del grado de participación que hayan tenido y de su respectiva culpabilidad (18); por último, en el caso de que la acción de regreso fracase, podría recaer sobre el partícipe todo el peso de una sanción en la que éste sólo ha colaborado indirectamente y a título de culpa leve.

Desde el punto de vista técnico también se presentan problemas, puesto que los criterios de graduación han de apreciarse de modo individualizado, lo que resulta difícil en el caso de que se imponga una sola sanción (19).

(15) No obstante el Tribunal advierte que «también en los casos de responsabilidad solidaria se requiere la concurrencia de dolo o culpa aunque sea leve». Sobre esta idea se insiste -de modo aún más tajante- en la STC de 12 de mayo de 1994, que declara inconstitucional la solidaridad de los miembros de la unidad familiar respecto de las sanciones al no depender de su participación culpable en las infracciones respectivas.

(16) Así, para S. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, «con respecto de la obligación pecuniaria nacida de la sanción... (los responsables) son *sujetos pasivos coobligados solidariamente con el contribuyente*» (*Los responsables... cit.*, pág. 86). *Cfr.* también, aunque de modo muy crítico y con matices F. PÉREZ ROYO (*Los delitos... cit.*, pág. 292), y J. ZORNOZA [*El sistema de infracciones y sanciones tributarias (los principios constitucionales del Derecho sancionador)*, Civitas, Madrid, 1992, pág. 192].

(17) Así, para el profesor ZORNOZA el artículo 38.1 de la LGT establece un modelo de responsabilidad solidaria que es un incentivo para las prácticas asociativas en el terreno de las infracciones administrativas [*cfr. El sistema de infracciones y sanciones tributarias (los principios constitucionales del Derecho sancionador)*, Civitas, Madrid, 1992, pág. 192].

(18) Téngase en cuenta que para la doctrina penal la mera participación (como concepto contrapuesto a la autoría) se considera un criterio para reducir la penalidad (*cfr.* E. PEÑARANDA RAMOS *La participación en el delito y el principio de accesoriedad*, Tecnos, Madrid, 1990, pág. 336), criterio seguido por nuestro Código Penal. Una solución estaría en interpretar el artículo 1.145 del Código Civil en el sentido de que la parte correspondiente a cada deudor solidario dependería de su grado de participación en la infracción.

(19) ¿Qué sucedería, por ejemplo, con la «comisión repetida»? Tal vez cabría aplicar tan sólo aquellos criterios de graduación concurrentes en todos los infractores, o bien utilizarlos teniendo en cuenta el prorrateo que se producirá posteriormente entre los sujetos infractores. En todo caso se trata de soluciones no del todo satisfactorias.

2.3. Tesis de la doble infracción.

El profesor CALVO ORTEGA proponía hace veinticinco años «una nueva ordenación de la responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos» (20). En ella, la infracción cometida por el responsable «se sanciona desde luego e independientemente del juego de la responsabilidad, es decir, aun en el supuesto de que el contribuyente pague la deuda tributaria. Por tanto, infracción y sanción autónomas respecto a cualesquiera otras» (21). Esta propuesta ha encontrado eco en un reciente trabajo de NAVARRO FAURE quien elabora una depurada construcción sobre el texto actual del artículo 38.1 de la LGT. Según la profesora de Alicante, para que sea aplicable el citado precepto «tendría que existir un hecho imponible y *dos infracciones cometidas por sujetos distintos* unidas ambas por una relación de causa efecto o colaboración. La relación entre ambas infracciones es la que provoca que, además de las sanciones específicas que a cada conducta se imponga, aquel que con su infracción causa o ayuda a la infracción cometida por el sujeto pasivo responda solidariamente de la obligación tributaria. Por eso, en este caso, la responsabilidad solidaria no es una sanción, ya que cada conducta tendrá su propia sanción, sino que es una medida de garantía del cumplimiento de la obligación tributaria». Para NAVARRO FAURE en la conducta del responsable «sí que cabrían los supuestos de incumplimiento de deberes exigidos a cualquier persona que no fuera sujeto pasivo de la obligación tributaria infringida» (22).

Esta interpretación es muy satisfactoria desde las exigencias de justicia que deben inspirar el ordenamiento jurídico y muy especialmente el ordenamiento tributario sancionador, aunque aceptarla exige forzar la letra de la ley y prescindir de las consideraciones del Tribunal Constitucional en la Sentencia de 26 de abril de 1990.

La tesis de la doble infracción podría encontrar apoyo suplementario en algunos supuestos de responsabilidad previstos en nuestro sistema tributario. Así el artículo 87 de la LIVA establece que: «responderán solidariamente de la deuda tributaria correspondiente a los destinatarios de las operaciones sujetas a gravamen que, mediante sus declaraciones o manifestaciones inexactas, se hubiesen beneficiado indebidamente de exenciones, supuestos de no sujeción o de la aplicación de tipos impositivos menores de los que resulten procedentes». Además el artículo 170.2.2.º define tal conducta como infracción simple, considerando como sujetos infractores a las personas o entidades que sean destinatarias de las referidas operaciones que efectúen las declaraciones o manifestaciones falsas o inexactas a que se refiere el párrafo anterior.

(20) R. CALVO ORTEGA, «La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos», en *HPE*, núm. 5, 1970, pág. 57.

(21) R. CALVO ORTEGA, «La responsabilidad tributaria...» *cit.*, pág. 59. En realidad el autor duda que esta construcción sea aplicable al artículo 38, por tratarse «de una sola infracción, respecto a la cual el responsable aparece como autor o como cómplice». Éstas parecen ser las calificaciones más adecuadas para «las personas que dolosamente sean causantes, o de igual modo colaboren de manera directa y principal con el sujeto pasivo en las infracciones calificadas de defraudación» (*ob. ult. cit.*, págs. 59-60, nota 59).

(22) A. NAVARRO FAURE, «Los supuestos... (I)» *cit.*, pág. 623.

Claro que en este caso nos encontramos con un precepto especial que extiende la responsabilidad más allá de las fronteras fijadas por el artículo 38.1 de la LGT (23): el sujeto pasivo no es culpable de las falsedades que le haya manifestado el destinatario de la operación (24); precisamente por ello se declara en la ley la responsabilidad tributaria del verdadero infractor (declaración que resultaría innecesaria si estuviéramos ante un supuesto del art. 38.1).

La teoría de la doble infracción puede encontrarse con otra dificultad. Como señala DE LA HUCHA, la Ley General Tributaria contempla diversas hipótesis en las que el responsable aparece situado junto al sujeto infractor: así sucede con la responsabilidad subsidiaria de los administradores en el caso de infracciones simples (art. 40.1), o con la responsabilidad de las sociedades integrantes de un grupo en régimen de tributación consolidada (art. 38.2) (25). Si se admite la responsabilidad *de la sanción*, dicho esquema podría aplicarse al artículo 38.1. Así, para DE LA HUCHA dicho precepto resultaría aplicable aun «cuando no exista cuota tributaria por haber sido pagada por el sujeto pasivo o cuando la infracción grave de la que es responsable solidario que haya colaborado en la comisión de la misma no lleve aparejada la existencia de cuota» (26).

2.4. Solución propuesta.

Las anteriores objeciones a la tesis de NAVARRO FAURE no son definitivas. Si admitimos que el concepto de responsable no es reconducible a un esquema unitario, o mejor, que la Ley General Tributaria establece diversos tipos de responsables *en función del objeto de la responsabilidad* (las obligaciones tributarias o las sanciones) podemos llegar a una conclusión relativamente satisfactoria.

En efecto, el artículo 38.1 no se refiere a la responsabilidad de la sanción, ni tampoco a la cotitularidad solidaria de la sanción. Tan sólo a la responsabilidad solidaria *de las obligaciones tributarias*, y puede sostenerse que las sanciones no constituyen obligaciones tributarias en el sentido del citado precepto. En efecto, a diferencia del artículo 40.1, el artículo 38.1 no hace referencia a la «deuda tributaria» -que según el criticable art. 58.2 abarca las sanciones- sino tan sólo a la *obligación tributaria* (27). A nuestro juicio -aun antes de la reforma parcial de la LGT- el artículo 12.2 del RGR se

(23) CALVO ORTEGA advertía que el artículo 38 de la LGT podría quedar fuera de su propuesta, al tratarse de una hipótesis de coautoría o complicidad (*cf.* «La responsabilidad...» *cit.*, pág. 59, nota 67).

(24) Como advierte A. NAVARRO FAURE «el sujeto pasivo deberá, en muchos casos, aplicar tipos impositivos reducidos o exenciones en base exclusivamente a las declaraciones del destinatario de las operaciones» [«Los supuestos de responsabilidad tributaria solidaria en el ordenamiento tributario español (II)», en *RDFHP*, núm. 227, 1993, pág. 857].

(25) F. DE LA HUCHA CELADOR, «Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en el Reglamento General de Recaudación de 1990: I. La responsabilidad solidaria», en *CT*, núm. 61, 1992, pág. 72.

(26) F. DE LA HUCHA CELADOR, «Algunas consideraciones...», pág. 72, nota 14. En el mismo sentido, *cf.* F. PÉREZ ROYO, *Derecho Financiero... cit.*, pág. 151. Si aplicáramos a estos supuestos la tesis de la profesora NAVARRO FAURE, habría que concluir la inexistencia de responsabilidad para el causante o colaborador en la infracción.

(27) La misma expresión se utiliza respecto a la responsabilidad de los administradores de entidades que hayan cesado en su actividad, y la doctrina entendía -aun antes de la reforma del art. 37.3 de la LGT por la Ley 25/1995- que dicha responsabilidad no abarcaba las sanciones (*cf.* F. PÉREZ ROYO, *Los delitos... cit.*, pág. 298; J. ZORNOZA, *El sistema... cit.*, pág. 200).

excedía al incluir las sanciones en el ámbito de la responsabilidad solidaria. El contenido de la responsabilidad varía en los diversos preceptos de La Ley General y habrá que estar a lo que ésta disponga en cada caso.

La interpretación propuesta encuentra un reflejo aún más claro tras la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria. El artículo 38 no se modifica, de modo que sigue haciendo referencia a la responsabilidad «de las *obligaciones tributarias*», pero el nuevo artículo 37.3 advierte que «la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria con excepción de las sanciones». Al ser ésta la regla general, y no establecerse excepción alguna en el artículo 38.1, las sanciones quedan excluidas de la «responsabilidad» (en el sentido que atribuye a tal término el art. 37).

Admitir esto no supone que el ordenamiento esté inerte frente al colaborador o causante (aunque la regulación actual sea deficiente). Dicha reacción será más o menos intensa en los diversos supuestos:

- En los casos de coautoría en sentido estricto (obligados solidarios por haber concurrido en el hecho imponible, que omiten el ingreso) no se aplicará el artículo 38. Por el contrario estaremos ante un supuesto de solidaridad tributaria (art. 34 de la LGT), y -como advierte FALCÓN Y TELLA- ésta abarca «no sólo la cuota, sino también los restantes elementos enumerados en el artículo 58 de la LGT (recargos exigibles legalmente, interés de demora, recargo por aplazamiento o prórroga, recargo de apremio y *sanciones pecuniarias*), puesto que todos ellos forman parte de la deuda tributaria y según el artículo 35, la obligación principal de todo sujeto pasivo consiste en el pago de la deuda» (28). Ésta es también la solución prevista en la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, aunque con una terminología un tanto confusa: «cuando el cumplimiento de las obligaciones previstas en una disposición legal corresponda a varias personas conjuntamente, responderán de forma solidaria de las infracciones que en cada caso se cometan y de las sanciones que se impongan» (art. 130.3) (29).

La citada regulación se opondría al principio de personalidad de la pena cuando la solidaridad en las sanciones operase independientemente de la culpabilidad en la infracción (STC de 12-5-1994), pero parece admitirse por el Tribunal Constitucional cuando dicha culpabilidad se acredite (STC de 26-4-1990). No obstante, *de lege ferenda* resultaría más coherente con el principio de personalidad de la pena aplicar sanciones individuales a cada uno de los infractores, pudiendo apreciar así individualmente los criterios de graduación (30).

(28) R. FALCÓN Y TELLA, «La solidaridad tributaria», en *CT*, núm. 50, pág. 146.

(29) Entendemos que en el precepto reproducido el término «responsabilidad» se utiliza en sentido genérico, equivalente a solidaridad en la sanción. *Cfr.* una opinión aparentemente distinta en el trabajo de J.M. DÍEZ-OCHOA AZAGRA, «Incidencia de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en el Derecho Tributario sancionador», en *TF*, núm. 42, 1994, págs. 43-44.

(30) Esta postura ha sido defendida en el ámbito de las sanciones laborales por la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala 3.ª) de 16 de febrero de 1990 (RA 777): «la idea de solidaridad resulta difícilmente conciliable con el sentido propio de un régimen sancionador, en el que lo lógico es que el Estado sancionador imponga la sanción a todos y cada uno de los sancionados, y no a cualquiera de ellos... La solidaridad tiene sentido aplicada a la responsabilidad civil (*vid.* art. 107 del CP), y en relación con ella a las posibles prestaciones en favor de los trabajadores devenidas del evento en que se haya producido la infracción de medidas de seguridad; mas no en relación con la sanción misma» (FJ 3.º *in fine*).

- Cuando exista un causante directo y principal de la infracción debería equipararse al autor. Pensemos en el representante legal que comete la infracción sin que medie negligencia de su representado (31); siguiendo con este razonamiento, en el caso de que el representado fuese también culpable estaríamos ante un supuesto de coautoría, produciéndose la solidaridad en la sanción y la responsabilidad del representante en cuanto a las demás obligaciones pecuniarias.

Ahora bien, en la práctica será casi imposible que la Administración admita la ausencia total de negligencia por parte del representado (siempre podría alegar una *culpa in vigilando*) (32). Esto lleva a que diversos autores consideren como único sujeto infractor al representado. Si se admitiera esta tesis quebraría la argumentación recogida en el párrafo precedente: ya no sería preciso considerar autor al representante voluntario, y ante el silencio de la LGT -que sí menciona, en cambio, al representante legal [art. 77.3 f)]- estaríamos ante un mero partícipe al que no podrían imponerse sanciones, sin perjuicio de su responsabilidad solidaria (33).

Entendemos que la primera solución es la más correcta, pero sólo puede llevarse a la práctica si el representado dispone de medios para acreditar que ha suministrado a su representante todos los datos y antecedentes para hacer frente correctamente a sus obligaciones fiscales. Para ello sería deseable una reforma que regulase en detalle las peculiaridades de la representación en el ámbito tributario.

- Cuando la infracción «principal» haya sido causada mediante una infracción «instrumental» del responsable tipificada autónomamente, ambas se sancionarán por separado (NAVARRO FAURE), surgiendo además la responsabilidad respecto de las obligaciones tributarias. Por ejemplo, sería el caso de quien facilita la infracción ajena acreditando indebidamente partidas a deducir de la base o de la cuota del tercero infractor (34).

(31) La falta de simple negligencia excluye que el representado pueda considerarse infractor, de modo que si no atribuyéramos la condición de infractor al representante, la infracción resultaría impune, lo que resulta absurdo. Consideran sujeto infractor al representante voluntario F. PÉREZ ROYO (*Los delitos... cit.*, pág. 291) y J. ZORNOZA (*El sistema... cit.*, págs. 190-191). Este último llega a afirmar que la responsabilidad por infracciones «será de cuenta del representante, con independencia de que pueda apreciarse, o no, negligencia en la actitud del sujeto representado; porque la concurrencia de dicho elemento es irrelevante en quien ha decidido actuar en sus relaciones con la Hacienda a través de representante, encomendándole el cumplimiento de sus obligaciones y deberes tributarios y absteniéndose de actuar, por lo que, en consecuencia, no puede ser considerado sujeto infractor» (*ibidem*).

(32) En este sentido -y aunque no se refiera estrictamente a un caso de representación- resulta ilustrativa la RTEAC 1.ª, de 21 de julio de 1992 (JTA 412/1992): «en relación con la sanción alega el recurrente que ha actuado de buena fe y ante su falta de conocimiento sobre la materia fiscal, encargó la práctica de las liquidaciones correspondientes, así como de la contabilidad de su empresa a un Asesor Fiscal, que no cumplió correctamente sus funciones, pero esta circunstancia no le exime de responsabilidad que como titular de la empresa le es, en todo caso, imputable» (C.º 4.º).

(33) Consideran que el representante voluntario no puede ser sujeto infractor-sin perjuicio de su responsabilidad con arreglo al artículo 38.1 de la LGT- APARICIO PÉREZ, BAENA AGUILAR, GARCÍA DE LA MORA, MARTÍNEZ LAGO (*Delitos e infracciones tributarias, teoría y práctica*, Lex Nova, Valladolid, 1991, págs. 30-31); *cfr.* también GOLMAYO ALONSO, CARBAJO VASCO: «Comentarios a las modificaciones del régimen sancionador introducidas en el Proyecto de Ley de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria», en *AT*, núm. 5, 1995, pág. D-114 y ss.

(34) Como advierte F. PÉREZ ROYO, «el sujeto activo de esta infracción puede ser, por declaración expresa del precepto, tanto el propio sujeto como un tercero» (*Los delitos... cit.*, pág. 341).

- En las hipótesis de mera complicidad (en el sentido del CP) la participación en la infracción quedaría impune, produciéndose tan sólo la responsabilidad respecto de las obligaciones tributarias (no de la sanción). Esta relativa impunidad se produce al no mencionarse a los cómplices entre los sujetos infractores, sino tan sólo a quien *realice las acciones u omisiones tipificadas como infracciones* (art. 77). No puede intentar punirse a los cómplices en virtud de una aplicación analógica del Código Penal -prohibida por no favorable (art. 25.1 de la CE)- ni puede pretenderse tampoco que el artículo 38.1 está tipificando estas formas de participación a efectos de imponer sanciones autónomas, puesto que se limita a establecer la *responsabilidad solidaria de las obligaciones tributarias*. Éste podría ser el caso de los asesores fiscales que colaboren en la infracción.
- En el caso de una colaboración puramente material en la infracción, podría sostenerse que ni siquiera se produciría la responsabilidad tributaria [aunque es dudoso, dado el tenor literal del art. 38.1 (35)] dado que no existiría la culpabilidad mínima necesaria para que pueda hablarse de verdadera participación en la infracción.
- Por último, existen casos de responsabilidad en las leyes de cada tributo (por ejemplo, el mencionado art. 87 de la LIVA) en que la responsabilidad de la obligación tributaria ajena deriva de una infracción autónoma del responsable, sin que se haya producido -por ausencia de culpabilidad- una infracción correlativa por parte del sujeto pasivo que omite el ingreso.

3. Consideraciones de lege ferenda.

Es curioso el contraste entre la abundante literatura científica que se ha ocupado del artículo 38.1 de la LGT y los escasísimos pronunciamientos jurisprudenciales. Tal vez sea un indicio de la falta de aplicación de este precepto debida a una ambigüedad que -bajo una máscara de rigor, acrecentado por la reforma de 1985- lo convierte en inoperante.

La última modificación parcial de la LGT (Ley 25/1995) ha pasado como el agua sobre las piedras sobre la participación en las infracciones tributarias, perdiendo una oportunidad histórica de regular coherentemente responsabilidad, coautoría y participación de las sanciones (36). Ante esta situación no nos resistimos a reproducir las espléndidas consideraciones de NAVARRO FAURE que suscribimos plenamente: «ante una reforma de la LGT, se debería tratar separadamente la par-

(35) Según M. D. ARIAS ABELLÁN, es posible que «el legislador tributario intente sancionar a través de la extensión de la responsabilidad en el pago de las deudas tributarias a todas aquellas personas que, de alguna manera, influyen en las decisiones que el sujeto pasivo pueda adoptar en orden al cumplimiento o no de sus obligaciones tributarias» («Modificaciones a la Ley General Tributaria en la regulación jurídica del responsable», en *REDF*, núms. 47/48, 1985, pág. 421).

(36) No obstante debe reconocerse -como apunta F. PÉREZ ROYO- que «la reciente reforma de la LGT ha establecido una regulación más detallada de la figura del responsable, mejorando sensiblemente la redacción anterior» (*Derecho Financiero... cit.*, pág. 146).

ticipación en la comisión de infracciones y la responsabilidad solidaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. En este sentido, en el capítulo dedicado a las infracciones y sanciones tributarias se debería tipificar, al lado de los sujetos infractores, el concepto de colaboración o grado de autoría de las mismas. Se debería incluir, además, como criterio de graduación de las sanciones el grado de participación en las infracciones. Y al margen de estas sanciones específicas se debería declarar, para afianzar el cumplimiento de la obligación tributaria, la responsabilidad solidaria de aquellos que hayan participado en la comisión de la infracción por parte del sujeto pasivo como autor material» (37).

Además, en los casos de coautoría sería preferible no establecer la solidaridad en la sanción, sino sanciones específicas para cada sujeto infractor, prorrateando el importe de la cantidad defraudada entre los diversos infractores a los únicos efectos de calcular las multas porcentuales. De este modo podrían aplicarse individualmente a cada coautor los criterios de graduación de las sanciones. También en el caso de los partícipes resultaría más justa la imposición de sanciones individuales -que deberían reservarse para supuestos dolosos- sin perjuicio de que la ley continúe declarándoles responsables de la cuota defraudada.

Por último, debería establecerse algún mecanismo probatorio para poder demostrar la coautoría o participación (38). Por ejemplo, podría exigirse que el gestor tributario entregara al contribuyente una copia autenticada de la documentación recibida, responsabilizándose de que la declaración elaborada con dichos datos no contraviene el ordenamiento jurídico (la citada documentación, claro está, sólo se facilitaría a la Hacienda Pública cuando el cliente lo estimase oportuno, salvando el secreto profesional del asesor frente a la Hacienda Pública).

III. RESPONSABILIDAD DE LOS ADMINISTRADORES DE PERSONAS JURÍDICAS

1. Deslinde respecto de los causantes y colaboradores en infracciones.

Según el artículo 40.1 de la LGT: «serán responsables subsidiariamente de las infracciones tributarias simples y de la totalidad de la deuda tributaria en los casos de infracciones graves cometidas por las personas jurídicas, los administradores de las mismas que no realizaren los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, consintieren el incumplimiento por quienes de ellos dependan o adoptaren acuerdos que hicieran posibles tales infracciones».

(37) A. NAVARRO FAURE, «Los supuestos... (I)» *cit.*, págs. 623-624.

(38) Pensamos que son las dificultades de prueba el principal motivo de la ineficacia práctica que ha mostrado el artículo 38.1.

En principio, el supuesto del artículo 40.1 parece una modalidad peculiar del artículo 38.1 (los administradores serían causantes o colaboradores en la infracción). Ante esta aparente concurrencia se han propuesto dos interpretaciones:

1. Responsabilidad solidaria o subsidiaria en función del grado de participación: «el artículo 38.1 tiene por objeto la participación directa e inmediata en la infracción, mientras que el 40.1 no requiere, de una parte y en general, que la participación del administrador suponga directa realización de la infracción, bastando que guarde un nexo causal con el incumplimiento» (39).
2. Régimen privilegiado de responsabilidad subsidiaria para los administradores, que constituya una excepción al artículo 38.1 de la LGT (40).

Entendemos, desde luego, que la responsabilidad de los administradores se ciñe al artículo 40.1, excluyendo al artículo 38.1, y ello no tanto con la intención de establecer un régimen privilegiado para los administradores, como por coherencia con el esquema diseñado por la LGT para sancionar las infracciones de las personas jurídicas.

En efecto, en el caso del artículo 38.1 el presupuesto de la responsabilidad está constituido por:

- a) La participación en la infracción del deudor principal (en este supuesto, según hemos sostenido, la responsabilidad no abarcará las sanciones); o
- b) La comisión de una infracción autónoma que causa o colabora con la infracción del deudor principal, en cuyo caso debe sancionarse independientemente al deudor principal y al responsable.

En cambio, en el supuesto del artículo 40 no es posible sancionar autónomamente a los administradores, puesto que el artículo 77.3 opta por considerar sujetos infractores a las personas jurídicas, separándose así de la solución adoptada por el ordenamiento penal (41). Precisamente por ello -y para evitar que los administradores resulten impunes- la responsabilidad se extiende también a las sanciones.

(39) J. ATAZ HERNÁNDEZ, «La responsabilidad...» *cit.*, pág. 76, citando en este sentido la opinión de F. J. CLAVIJO en «La responsabilidad tributaria de los administradores de las personas jurídicas», en *Dirección y progreso*, núm. 128, marzo-abril de 1993.

(40) *Cfr.* F. PÉREZ ROYO, *Los delitos... cit.*, pág. 297; J. ZORNOZA PÉREZ, *El sistema... cit.*, pág. 197; M. L. OCHOA TREPAT, «Análisis...» *cit.*, pág. 683.

(41) Aunque excepcionalmente se prevén sanciones accesorias para los administradores (art. 85 de la LGT en relación con los arts. 12 y 13 de la Ley sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito).

2. Las infracciones de las personas jurídicas en el Derecho Administrativo sancionador: aplicación al ordenamiento tributario.

A la hora de reaccionar frente a las infracciones de las personas jurídicas caben tres posibilidades:

- a) Sancionar a la entidad,
- b) Sancionar a las personas físicas que integran sus órganos,
- c) Establecer una responsabilidad acumulada.

El profesor ZORNOZA ha señalado los inconvenientes de considerar sujeto infractor a la persona jurídica: la culpabilidad debe apreciarse respecto de los titulares de los órganos, al tiempo que se produce una quiebra en el principio de responsabilidad de la sanción (42).

La posibilidad de sancionar a los titulares tampoco está exenta de críticas. ALEJANDRO NIETO ha puesto de relieve que la empresa, a través de pactos secretos, puede indemnizar a su empleado o gestor del importe de la multa y, en definitiva, resulta indiferente quién de los dos sea el sancionado, puesto que quien termina pagando de hecho es la persona jurídica (43).

En cuanto a las sanciones acumulativas podrían constituir un *bis in ídem* o repercutir en último término sobre la persona jurídica (A. NIETO) (44).

Desde esta perspectiva puede resultar razonable la solución prevista por la LGT: se considera como *único* sujeto infractor a la persona jurídica (con la excepción del art. 85 de la LGT), y se establece la responsabilidad *subsidiaria* de los administradores respecto de la deuda y de la sanción.

- Si la sociedad afronta el pago podrá dirigir contra los administradores la acción prevista en el artículo 133.1 del Texto Refundido de la LSA: «los administradores responderán frente a la sociedad, frente a los accionistas y frente a los acreedores sociales del daño que causen por actos contrarios a la Ley o a los Estatutos o por los realizados sin la diligencia con la que deben desempeñar el cargo» (45).

(42) Cfr. *El sistema...*, pág. 192.

(43) *Derecho Administrativo sancionador*, 2.ª ed., Civitas, Madrid, 1994, pág. 361.

(44) Cfr. A. NIETO, *Derecho Administrativo sancionador*, 2.ª ed., Civitas, Madrid, 1994, pág. 362. El ordenamiento tributario establece en algún supuesto dichas sanciones acumulativas, como sucede en el caso de los administradores o directores de entidades de crédito (art. 85 de la LGT).

(45) Cfr. el comentario de J. ATAZ HERNÁNDEZ, «La responsabilidad de los administradores de sociedades en materia fiscal», en la obra coordinada por F. DE LUIS DIAZ-MONASTERIO, *Estudios de Derecho Fiscal en Homenaje a Jaime Basanta*, AEB-Civitas, Madrid, 1994, pág. 72.

- Si la sociedad fuese insolvente responderían los administradores. En tal caso la hipotética acción de regreso -afirmada por la jurisprudencia (46)- resultaría inoperante, tanto por la falta de patrimonio de la sociedad, como por la responsabilidad en que han incurrido como administradores negligentes.

3. Deslinde de la responsabilidad de los administradores de personas jurídicas que hayan cesado en su actividad.

El artículo 40.1 establece en su segundo párrafo que «serán responsables subsidiariamente, en todo caso *de las obligaciones* tributarias pendientes de las personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades los administradores de las mismas».

La doctrina ha señalado que se trata del cese de hecho de la actividad, y que tal responsabilidad sólo será exigible en caso de negligencia por parte de los administradores.

Es necesario analizar además otra cuestión ¿qué añade este precepto a la responsabilidad general de los administradores? Algún autor ha señalado que el párrafo primero del artículo 40.1 se refiere a las sociedades «vivas», pero tal requisito no se exige en la ley. Como señaló el Informe de la DGIFT de 21 de diciembre de 1990, «el párrafo primero (del art. 40.1) establece un supuesto *genérico de responsabilidad sin distinguir la situación activa o inactiva en que se encuentre la persona jurídica*» (47).

Pensamos que el *plus* de responsabilidad en el caso de «cese» está en que los administradores responden de las deudas pendientes, sin necesidad de que haya existido ninguna infracción tributaria. Esto explica el inciso «en todo caso» del precepto legal, y también que la responsabilidad se refiera a *las obligaciones tributarias*, y no a la deuda (que antes de la reforma del art. 37.3 de la LGT abarcaba la sanción) (48). En otras palabras: la negligencia de los administradores no está conec-

(46) La Sentencia del Tribunal Supremo (Sala 3.ª) de 30 de septiembre de 1993 (RA 6563) señala refiriéndose al artículo 40.1 de la LGT que «...no hay por qué darles la naturaleza de elementos originadores de una responsabilidad sancionadora en estricto sentido técnico, ya que son nociones perfectamente integradas en el ámbito del ilícito civil, dando lugar a un simple gravamen de esta índole, como es el tener que soportar con carácter subsidiario el pago de la deuda, *de la que, sin embargo, podrá resarcirse*, en su caso, *ejercitando las acciones pertinentes frente al deudor principal...* "...también con respecto al contenido económico de la sanción que el administrador haga efectivo como consecuencia de la derivación *tendrá el derecho de reembolsarse con cargo al patrimonio de la persona jurídica*, por lo que en definitiva su situación jurídica no es la propia del sancionado ni, consecuentemente, pueden hacersele extensivas las garantías inicialmente fijadas para los procesos penales».

(47) Reproducido en *Impuestos*, núm. 8, 1991, pág. 31 y ss.

(48) En este sentido, *cfr.* F. PÉREZ ROYO, *Los delitos... cit.*, pág. 298; J. ZORNOZA, *El sistema... cit.*, pág. 200. Además de la terminología utilizada por la ley («obligaciones» y no «deuda»), existe una razón de fondo: en palabras de ZORNOZA «no cabe responsabilidad por infracciones sino en el caso de la participación en la conducta típica» (*ibidem*).

tada en este supuesto a ninguna infracción tributaria (de otro modo se aplicaría el párrafo primero), sino al consentir el mero cese de hecho de la actividad sin llevar a cabo las gestiones oportunas para el pago de las deudas pendientes (*v.gr.*, deudas aplazadas, deudas ya liquidadas, etc.). La exclusión de las sanciones resulta aún más clara tras la reforma parcial de la Ley General Tributaria por la Ley 25/1995, de 20 de julio (*cfr.* el mencionado art. 37.3).

IV. RESPONSABILIDAD DE LOS SÍNDICOS, INTERVENTORES Y LIQUIDADORES

El artículo 40.2 de la LGT establece la responsabilidad subsidiaria de los síndicos, interventores o liquidadores de quiebras, concursos, sociedades y entidades en general, cuando por negligencia o mala fe no realicen las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones y que sean imputables a los respectivos sujetos pasivos.

Nos encontramos ante un supuesto análogo al de la responsabilidad de los administradores (49). En el que la responsabilidad -según un importante sector doctrinal- también abarcaría las sanciones (50). Además, en este caso se dan circunstancias peculiares: alguna sentencia admite que la declaración de quiebra del sujeto pasivo acredita su insolvencia, en cuyo caso el responsable -pese a ser subsidiario- no tendría beneficio de excusión (51); por otra parte, la situación de los liquidadores ha quedado notablemente perturbada por la Ley 10/1985. Dicha norma introdujo un nuevo apartado (núm. 4) en el artículo 89 de la LGT: «en el caso de entidades disueltas y liquidadas, sus obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los socios o partícipes en el capital que responderán de ellas solidariamente y hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que se les hubiera adjudicado». Tal precepto -según la opinión mayoritaria- constituye un supuesto de sucesión de la deuda, dado que la sociedad se ha extinguido. De este modo, los liquidadores se sitúan *como responsables subsidiarios de los socios*, dificultándose enormemente la exigencia de dicha responsabilidad (52).

(49) Cfr. F. PÉREZ ROYO, *Los delitos... cit.*, pág. 299.

(50) En este sentido, *cfr.* F. PÉREZ ROYO (*Los delitos... cit.*, pág. 300), quien sigue manteniendo su opinión tras la reforma parcial de la LGT por la Ley 25/1995 (*Derecho Financiero... cit.*, pág. 153, en relación con la pág. 148) y J. ZORNOZA (*El sistema... cit.*, pág. 202). Ésta es la postura que adoptaba el artículo 14.3 del RGR: «la responsabilidad subsidiaria no alcanza a las sanciones pecuniarias impuestas al deudor principal, salvo cuando aquella resulte de la participación del responsable en una infracción tributaria». En contra, R. CALVO ORTEGA, «La responsabilidad tributaria subsidiaria», en *HPE*, núm. 10, 1971, pág. 155. Tras la introducción del nuevo artículo 37.3 de la LGT por la Ley 25/1995 la cuestión resulta más discutible, aunque nos inclinamos por la opinión de PÉREZ ROYO por razones de coherencia con la regulación de la responsabilidad de los administradores.

(51) Sentencia de la Audiencia Territorial de Valencia de 27 de octubre de 1987, cit. por J. MARTÍN QUERALT y C. LOZANO SERRANO, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 5.ª ed., Tecnos, Madrid, 1994, pág. 304. Además, la quiebra haría inoperante la acción de regreso frente al sujeto pasivo.

(52) *Cfr.* SAINZ DE BUJANDA, «La transmisión a los socios de las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades disueltas y liquidadas», en *REDF*, núm. 70, 1991, pág. 157; J. ZORNOZA PÉREZ, *El sistema... cit.*, pág. 202.

Por otra parte es muy discutible que puedan exigirse a los socios las sanciones (salvo que se acreditara su culpabilidad), y -en principio- sólo podrían reclamarse a los liquidadores una vez concluido el procedimiento de apremio contra los socios.

V. RESPONSABILIDAD DE LAS SOCIEDADES INTEGRANTES DEL GRUPO EN RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN CONSOLIDADA

El artículo 38.2 de la LGT establece que «en los supuestos de declaración consolidada, todas las sociedades integrantes del grupo serán responsables solidarias de las infracciones cometidas en este régimen de tributación».

La doctrina discute si estamos ante un supuesto de cotitularidad en la sanción [ARIAS ABELLÁN (53), SÁNCHEZ GALIANA (54)], o de responsabilidad de la sanción [PÉREZ ROYO (55), ZORNOZA (56), MAZORRA MANRIQUE DE LARA (57), NAVARRO FAURE (58)].

Suscribimos esta segunda opinión, puesto que el artículo 77.3 c) de la LGT declara sujeto infractor a la sociedad dominante en el régimen de tributación consolidada. Estamos, por consiguiente, ante un supuesto de responsabilidad en la sanción, que -como advierte ZORNOZA- sólo podrá exigirse respecto de las sociedades *que hayan participado en la infracción* (59). Otra interpretación iría en contra del principio de personalidad de la pena.

Quizá este régimen pueda explicarse por las peculiaridades del supuesto al que se aplica. Por una parte el RGIT considera *al grupo* sujeto pasivo del impuesto (en el sentido del art. 33). Por otro, la sociedad dominante ostenta su representación, lo que justifica que le sean imputables las infracciones cometidas (60), y que sólo a ella se apliquen las sanciones accesorias (61).

(53) M.D. ARIAS ABELLÁN, «Modificaciones...» *cit.*, pág. 422.

(54) J.A. SÁNCHEZ GALIANA, «El responsable», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda, IEF, Madrid, 1991, pág. 667.

(55) F. PÉREZ ROYO, *Los delitos... cit.*, pág. 295.

(56) J. ZORNOZA PÉREZ, *El sistema... cit.*, pág. 196.

(57) S. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, «Los responsables...» *cit.*, pág. 119.

(58) A. NAVARRO FAURE, «Los supuestos... (I)» *cit.*, pág. 626.

(59) J. ZORNOZA PÉREZ, *El sistema... cit.*, pág.196. Aplicando la doctrina de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990, la sanción podría prorratearse entre las sociedades culpables de la infracción a través de la acción de regreso.

(60) *Cfr.* F. PÉREZ ROYO, *Los delitos... cit.*, pág. 288.

(61) *Cfr.* F. PÉREZ ROYO, *Los delitos... cit.*, pág. 296.

Ahora bien, en definitiva subyace la idea de que las sociedades «responsables» han sido partícipes de la infracción, por lo que *-de lege ferenda-* resultaría preferible aplicar sanciones autónomas (graduadas individualmente) atendiendo a la diversa participación de cada sociedad integrante del grupo.

VI. CONCLUSIONES

1. La Ley General Tributaria parece confundir los conceptos de coautoría y responsabilidad tributaria del sujeto infractor. A la espera de una deseable reforma -que no ha sido acometida por la Ley 25/1995- es precisa una interpretación que deslinde ambos supuestos.

2. La modificación parcial de la Ley General Tributaria ha ampliado el concepto de responsable. Sin embargo, no todas las figuras de responsabilidad previstas en la ley pueden reconducirse al modelo diseñado por el artículo 37. Así su párrafo tercero excluye la responsabilidad de las sanciones, y sin embargo existen supuestos en que el responsable se sitúa junto al sujeto infractor, aunque no exista obligación tributaria propiamente dicha.

3. El artículo 38.1 (responsabilidad de causantes y colaboradores en la infracción) resulta enormemente ambiguo, lo que ha dado lugar a múltiples interpretaciones (responsabilidad de la «deuda» incluida la sanción, responsabilidad de la obligación tributaria y cotitularidad de la sanción, responsabilidad de la obligación tributaria y comisión de una infracción independiente por parte del responsable).

4. Nos inclinamos a pensar que el artículo 38.1 establece tan sólo la responsabilidad de la obligación tributaria, pero no de la sanción. La reacción del ordenamiento frente al causante o colaborador está en imponerle la mencionada responsabilidad tributaria. Estamos ante una medida de garantía a la que se une una finalidad disuasoria.

5. Además, el responsable podrá ser sancionado independientemente cuando su «colaboración» constituya una infracción autónoma tipificada por la ley: por ejemplo, determinar o acreditar improcedentemente partidas a compensar en la base o en la cuota en declaraciones-liquidaciones de terceros [art. 79 c) LGT].

6. A diferencia del artículo 38.1, el artículo 40.1 declara a los administradores de las personas jurídicas infractoras responsables *subsidiarios* de las sanciones (y de toda la deuda en el caso de infracciones graves). Se trata de una medida coherente con la consideración de la entidad como sujeto infractor (si la sociedad paga podrá exigir responsabilidades a los administradores, si resulta insolvente será el administrador quien responda, sin perspectivas reales de repetir el pago frente a la sociedad).

7. La responsabilidad de los liquidadores puede resultar en algunos casos inoperante, dado su carácter subsidiario, tras la reforma de 1985, que califica de responsables solidarios (*rectius* sucesores) a los socios.

8. En el caso de sociedades en régimen de tributación consolidada el único sujeto infractor es la sociedad dominante (que ostenta la representación del grupo). El resto de las sociedades son responsables solidarias de la sanción *siempre que hayan sido culpables de la infracción*, disponiendo de una acción de regreso que podría llevar al prorrateo de la sanción.

9. En definitiva, la responsabilidad por participar en infracciones tributarias admite diversas modalidades en nuestro ordenamiento:

- Supuestos de participación (cómplices), en los que se produce la responsabilidad solidaria del partícipe respecto de las obligaciones tributarias (regla general), sin perjuicio de su sanción autónoma cuando la conducta esté así tipificada. En algún caso especial, más próximo a la coautoría, se establece la responsabilidad de la sanción (sociedades partícipes en la infracción, distintas de la dominante, en el régimen de tributación consolidada).
- Supuestos que constituyen autoría para el Derecho Penal y responsabilidad subsidiaria -inclusive de las sanciones- para el ordenamiento tributario: es el caso de los administradores de personas jurídicas infractoras, y -con ciertas peculiaridades- de los síndicos, interventores y liquidadores.

10. *De lege ferenda* sería deseable:

- Sancionar individualmente a los coautores de una infracción.

- Tipificar como partícipes en la infracción a los causantes y colaboradores dolosos, y sancionarlos autónomamente.
- Establecer mecanismos de control que permitan probar la autoría o participación por parte de representantes voluntarios o asesores fiscales, salvando siempre el deber de secreto de tales profesionales.
- Considerar el diverso grado de participación como criterio para modular el importe de las sanciones.

VII. BIBLIOGRAFÍA

- APARICIO PÉREZ, BAENA AGUILAR, GARCÍA DE LA MORA, MARTÍNEZ LAGO, *Delitos e infracciones tributarias teoría y práctica*, Lex Nova, Valladolid, 1991.
- ARIAS ABELLÁN, M.D.: «Modificaciones a la Ley General Tributaria en la regulación jurídica del responsable», en *REDF*, núms. 47/48, 1985, pág. 417.
- ATAZ HERNÁNDEZ, J.: «La responsabilidad de los administradores de sociedades en materia fiscal», en la obra coordinada por F. DE LUIS DÍAZ-MONASTERIO, *Estudios de Derecho fiscal en Homenaje a Jaime Basanta*, AEB-Civitas, Madrid, 1994, pág. 69.
- BAYONA DE PEROGORDO, J.J. - SOLER ROCH, M.T.: *Compendio de Derecho financiero*, Compás, Alicante, 1991.
- CALVO ORTEGA, R.: «La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos», en *HPE*, núm. 5, 1970, pág. 33.
- CALVO ORTEGA, R.: «La responsabilidad tributaria subsidiaria», en *HPE*, núm. 10, 1971, pág. 133.
- COMBARROS VILLANUEVA, M.V.: «La responsabilidad tributaria, solidaria y subsidiaria en el procedimiento de recaudación», en *REDF*, núm. 23, 1979, pág. 377.
- DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, M.: Voz «Participación», en *Enciclopedia Jurídica Civitas*, vol. III, pág. 4.478.
- DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, M.: Voz «Autoría», en *Enciclopedia Jurídica Civitas*, vol. I, pág. 693.
- DÍEZ-OCHOA AZAGRA, J.M.: «Incidencia de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en el derecho tributario sancionador», en *TF*, núm. 42, 1994, pág. 35.

- FALCÓN Y TELLA, R.: «La solidaridad tributaria» en *CT*, núm. 50, pág. 139.
- FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, C.: «Un apunte sobre el concepto de responsabilidad solidaria», en *CT*, núm. 62, 1992, pág. 15.
- FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho financiero Español. Parte General*, 17.ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1995.
- GOLMAYO ALONSO, L. - CARBAJO VASCO, F.: «Comentarios a las modificaciones del régimen sancionador introducidas en el Proyecto de Ley de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria», en *AT*, núm. 5, 1995, pág. D-109.G.
- HERRERO MADARIAGA, J.: «El responsable tributario», en *REDF*, núm. 26, 1980, pág. 185.
- HUCHA CELADOR, F. de la: «Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en el Reglamento General de Recaudación de 1990: I. La responsabilidad solidaria», en *CT*, núm. 61, 1992, pág. 67.
- LÓPEZ GETA, J.M.: «El proyecto de Ley de reforma parcial de la Ley General Tributaria», en *Impuestos*, núm. 2, 1995, pág. 1.
- MARTÍN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C.: *Curso de Derecho financiero y tributario*, 5.ª ed., Tecnos, Madrid, 1994.
- MARTÍNEZ-AGUADO MARTÍNEZ, J.: «El procedimiento sancionador tributario en la nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento administrativo común (Ley 30/1992)», en *GF*, núm. 123, 1994, pág. 185.
- MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: «La obligación de los responsables tributarios en el Reglamento General de Recaudación: nacimiento y exigibilidad», en *CT*, núm. 62, 1992, pág. 65.
- MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: «Régimen jurídico de la responsabilidad tributaria», en *CT*, núm. 64, 1993, pág. 69.
- MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: *Los responsables tributarios*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1994.
- NAVARRO FAURE, A.: «Los supuestos de responsabilidad tributaria solidaria en el ordenamiento tributario español (I)», en *RDFHP*, núm. 225-226, 1993, pág. 613.
- NAVARRO FAURE, A.: «Los supuestos de responsabilidad tributaria solidaria en el ordenamiento tributario español (II)», en *RDFHP*, núm. 227, 1993, pág. 841.
- PALAO TABOADA, C.: «Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva», en *Estudios Jurídicos Homenaje al prof. Federico de Castro*, Tecnos, Madrid, 1976, vol. II, pág. 376.
- PEÑARANDA RAMOS, E.: *La participación en el delito y el principio de accesoriidad*, Tecnos, Madrid, 1990.

- PÉREZ ROYO, F.: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, IEF, Madrid, 1986.
- PÉREZ ROYO, F.: *Derecho financiero y tributario. Parte general*, 5.ª ed., Civitas, Madrid, 1995.
- RUFÍAN LIZANA, M.D.: «La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades en las infracciones cometidas por éstas», en *Impuestos*, núm. 3, 1987, pág. 179.
- SAINZ DE BUJANDA, F.: «La transmisión a los socios de las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades disueltas y liquidadas», en *REDF*, núm. 70, 1991, pág. 149.
- SÁNCHEZ GALIANA, J.A.: «El responsable», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda, IEF, Madrid, 1991, pág. 629.
- SIMÓN ACOSTA, E.: «Obligados tributarios», en la obra de CASADO OLLERO, FALCON Y TELLA, LOZANO SERRANO, SIMÓN ACOSTA, *Cuestiones tributarias prácticas*, La Ley, Madrid, 1990, pág. 187.
- ZORNOZA PÉREZ, J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (los principios constitucionales del derecho sancionador)*, Civitas, Madrid, 1992.