

DOCUMENTOS DE TRABAJO

6/2022

Responsabilidad subsidiaria de los administradores de las personas jurídicas por comisión de infracciones tributarias

MAURICIO RUIZ CENICEROS

Universidad de Vigo



ÍNDICE

Resumen – *Abstract*

Abreviaturas y acrónimos

1 INTRODUCCIÓN

2. FUNDAMENTO DE LA RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA DE LOS ADMINISTRADORES DE LAS PERSONAS JURÍDICAS POR COMISIÓN DE INFRACCIONES TRIBUTARIAS

2.1. Antecedentes legales

2.2. Régimen vigente

3. PRESUPUESTOS DE LA RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA DE LOS ADMINISTRADORES DE LAS PERSONAS JURÍDICAS POR COMISIÓN DE INFRACCIONES TRIBUTARIAS

3.1. Impugnabilidad de la liquidación que se notifica al responsable

3.2. Condición de persona jurídica del deudor principal.

3.3. Comisión de infracciones tributarias por el obligado principal.

3.4. Inexistencia de responsables solidarios

3.5. Previa declaración de fallido del obligado principal y de los responsables solidarios

3.6. Ejercicio del cargo de administrador en la fecha de comisión de las infracciones tributarias

3.7. Conducta reveladora de la ausencia de diligencia debida del administrador en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias

3.7.1. Teoría de la responsabilidad objetiva

3.7.2. Teoría de la responsabilidad subjetiva: canon subjetivo mínimo de mera negligencia

3.7.3. Teoría de la responsabilidad subjetiva por negligencia grave

3.8. Cuando los administradores consientan el incumplimiento por quienes de ellos dependan

3.9. Cuando los administradores hayan adoptado acuerdos sociales que hicieron posibles las infracciones

3.10. El nexa causal

3.11. La prueba de la negligencia del administrador

4. ALCANCE OBJETIVO DE LA RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA DE LOS ADMINISTRADORES POR INFRACCIONES TRIBUTARIAS

5. REVISIÓN Y ALTERACIÓN DE LA LIQUIDACIÓN DERIVADA

6. CONCLUSIONES

RESOLUCIONES Y SENTENCIAS

BIBLIOGRAFÍA

Resumen

La Agencia Estatal de Administración Tributaria ha incrementado la incoación de procedimientos para exigir la responsabilidad subsidiaria de los administradores de las personas jurídicas, con el fin de recaudar la deuda principal, recargos, intereses y sanciones derivadas de la comisión de infracciones tributarias. Pero el ejercicio de esta responsabilidad subsidiaria plantea importantes cuestiones y problemas a la hora de valorar el dolo o culpa de las personas que ostentan la administración de la entidad, según hayan tenido o no una intervención directa en su gestión fiscal, en la liquidación de los correspondientes tributos y en los hechos fraudulentos.

Palabras clave: Sanción tributaria; persona jurídica; administrador, responsabilidad subsidiaria; negligencia.

Abstract

The State Tax Administration Agency has increased the number of procedures to demand subsidiary liability of Company Directors, in order to collect the principal debt, surcharges, interests and penalties arising from the commission of tax infractions. But the exercise of this subsidiary liability raises important questions and problems when assessing the malice or negligence of the private individuals occupying the post of Company Directors, depending on whether or not they have had a direct intervention in tax management, in the tax payment and in the fraudulent deeds.

Key words: Tax penalty; corporate person; director, subsidiary liability; negligence.

ABREVIATURAS Y ACRÓNIMOS

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
CCo	Real Decreto de 22 de agosto de 1885, por el que se publica el Código de Comercio
IVA	Impuesto del Valor Añadido
JT	Documento de Jurisprudencia disponible en http://www.westlap.es
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
LGT/1963	Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria
LPACAP	Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común
RGR	Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación
RRM	Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil
RTEAC	Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central
RTEAR	Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional
SAN	Sentencia de la Audiencia Nacional
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
STSJ	Sentencia del Tribunal Superior de Justicia
TRLSA/1989	Real Decreto Legislativo 1564/1989
TRLSC	Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital

1. INTRODUCCIÓN

Durante los últimos años y como consecuencia de las numerosas declaraciones de insolvencia y fallido de sociedades mercantiles y otras entidades con personalidad jurídica, la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha incrementado la incoación de procedimientos para exigir la responsabilidad subsidiaria de los administradores de las personas jurídicas, con el fin de recaudar la deuda principal, recargos, intereses y sanciones derivadas de la comisión de infracciones tributarias¹. Esta responsabilidad indirecta puede ser la última oportunidad para que la Administración consiga cobrar la deuda tributaria; así como el último instrumento para que las personas físicas que dirigen y controlan las personas jurídicas, y que hayan cometido infracciones tributarias sin relevancia penal, no eludan su responsabilidad personal gracias al amparo que les ofrece la insolvencia de la personalidad jurídica. Pero, a su vez, el ejercicio de esta responsabilidad subsidiaria plantea importantes cuestiones y problemas a la hora de valorar el dolo o culpa de las personas que ostentan la administración de la entidad, según hayan tenido o no una intervención directa en su gestión fiscal, en la liquidación de los correspondientes tributos y en los hechos fraudulentos.

Desde el punto de vista de los obligados tributarios es una cuestión que merece especial atención porque la responsabilidad tributaria personal que conlleva la administración de una persona jurídica es un factor que debe tener presente cualquier persona que asuma tal cargo, pero en la práctica poco conocido²; y desde el punto de vista de la Administración tributaria porque debe enfocar y justificar adecuadamente su exigencia, a efectos de que sea ratificada por los tribunales, y que no ha sido suficientemente estudiado por la doctrina de manera detenida y completa³.

Por ello, el presente artículo tiene los siguientes objetivos generales:

- 1) Exponer la información que debería consultar cualquier persona que ostente o vaya a ejercer funciones de administración de una persona jurídica: cuando, cómo y por qué puede responder con su propio patrimonio de sus deudas y sanciones tributarias.
- 2) Exponer los datos, elementos y factores que la Administración tributaria debe tener en cuenta para poder exigir la responsabilidad subsidiaria de los administradores de las personas jurídicas por las deudas y sanciones tributarias.
- 3) Como conclusiones, señalar los fallos y proponer mejoras en el régimen responsabilidad subsidiaria de los administradores de las personas jurídicas por las deudas y sanciones tributarias.

¹ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. (2012: 15 y 16): «los supuestos de derivación de responsabilidad patrimonial a los administradores de las personas jurídicas se han venido a incrementar –a las pruebas jurisprudenciales me remito– de una forma exponencial, volviendo a hacer de esta materia –sí es que algún día dejó en verdad de serlo– unos de los temas estrella en la esfera tributaria».

² MOYA JIMÉNEZ, A. (2002: 18): «ser administrador de una sociedad de cierta consideración desde hace algún tiempo ya no es una panacea y una situación de cierto privilegio, sino que encarna una serie de riesgos y responsabilidades que hay que asumir y responder por ellas».

³ CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. (2000: 11).

2 FUNDAMENTO DE LA RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA DE LOS ADMINISTRADORES DE LAS PERSONAS JURÍDICAS POR COMISIÓN DE INFRACCIONES TRIBUTARIAS

2.1. Antecedentes legales

En su versión originaria el artículo 40 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria no contemplaba la responsabilidad subsidiaria de los administradores por las infracciones cometidas por las personas jurídicas. Fue el artículo 11 de la Ley 60/1969, de 30 de junio, de modificación de textos reguladores de varios impuestos y la Ley General Tributaria, el que introdujo con carácter general la responsabilidad subsidiaria de los administradores de las personas jurídicas por las infracciones fiscales simples de omisión y de defraudación cometidas éstas en los casos en que, por mala fe o negligencia grave, no realizasen los actos necesarios que fueran de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, consintiesen el incumplimiento por quienes de ellos dependan o adoptasen acuerdos que hicieran posibles tales infracciones, exceptuando a aquellos que no asistiesen a la reunión o salvaren expresamente su voto en los acuerdos correspondientes (art. 40.1 LGT/1963). Posteriormente el artículo primero de la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria amplió esta responsabilidad a la totalidad de la deuda tributaria en los casos de infracciones graves cometidas por las personas jurídicas, y eliminó cualquier referencia a la mala fe o negligencia grave, así como las eximentes de no asistencia a la reunión o salvación de voto. El objetivo de esta reforma era que quienes, con sus actos como miembros de los órganos de gobierno, pudieran vincular a la persona jurídica asumiesen su responsabilidad «en supuestos tan graves y notorios en los que en definitiva la voluntad humana es la que se pone, deliberadamente y con propósito defraudatorio, al margen del Derecho»⁴.

En el contexto general de la responsabilidad de los administradores, este precepto obedecía a que, si bien una persona jurídica responde por sus actos sociales, en realidad no es más que una forma jurídica instrumental de la actuación de personas físicas –*fictio iuris* o ficción jurídica- que las dirigen y gestionan y que, incluso aunque sólo sea en un segundo plano, son responsables de algún modo y en grado diversos de las infracciones que cometan, ya fuera con una conducta activa o por incumplimiento de su deber *in vigilando*⁵.

Pero este contexto general fue alterado por la reforma de la legislación mercantil societaria operada por la Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la comunidad Económica Europea; el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas; la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, y

⁴ Último párrafo de la exposición de motivos de la Ley 60/1969, de 30 de junio por la que se modifica textos reguladores de varios impuestos y la Ley General Tributaria.

⁵ ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A. (2008: 367): «Lo que abrió paso, no sin incertidumbres, a la posibilidad de que la Administración acreedora, además de utilizar las potestades de derivación de la responsabilidad a los administradores en los términos subsidiarios del art. 40 LGT, actuara tales acciones contra estos administradores por la vía procesal ordinaria».

actualmente el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, que tendió claramente a asentar la responsabilidad de los administradores sociales sobre la base de suponer objetivamente en ellos capacidades adecuadas para desempeñar su función con «la diligencia de un ordenado empresario y de un representante legal» (art. 225.1 TRLSC) y de garantizar la seguridad de los terceros que se relacionan con la entidad a través del administrador. Se abrió la acción social de responsabilidad contra los administradores en defecto de su ejercicio por los accionistas (art. 240 TRLSC), e incluso una acción directa de responsabilidad contra aquellos (art. 241 TRLSC), hasta el punto de permitir que insten la disolución de la sociedad (art. 366.1 TRLSC)⁶.

Pero la responsabilidad tributaria subsidiaria del administrador por las infracciones cometidas por la sociedad mercantil suscitaba un problema de solapamiento, porque el propio artículo 40.1 de la LGT/1963 establecía que «lo previsto en este precepto no afectará a lo establecido en otros supuestos de responsabilidad en la legislación tributaria en vigor», y el artículo 38.1 también extendía dicha responsabilidad a los causantes o colaboradores de las infracciones tributarias. Por eso se cuestionó que la interpretación del artículo 40.1 como “norma especial” excluyera la aplicación del artículo 38.1, otorgando un trato de favor a los administradores de personas jurídicas -cuya responsabilidad sería meramente subsidiaria- respecto de las restantes personas causantes o colaboradores, o cualquier otro partícipe en las infracciones tributarias, cuya responsabilidad se calificaba de solidaria⁷.

De ahí que este régimen sufriera un importante viraje cuando la Ley 25/1995 , de 20 de julio, por la que se modificó el artículo 37.3 de la LGT/1963, excluyó expresamente las sanciones de esta responsabilidad, pero sin alterar el texto literal del artículo 40.1. A partir de este momento surgieron dudas y criterios dispares: por un lado quienes interpretaron que el artículo 40.1 establecía un supuesto especial de responsabilidad respecto del régimen general previsto en el artículo 37, entendiendo que aquel artículo y la extensión de los administradores a las sanciones de la persona jurídica se mantenían plenamente vigente por razones de pura lógica legislativa, a pesar de la reforma operada por la Ley 25/1995⁸; y por otro lado, quienes mantenían que las sanciones habían quedado totalmente excluidas.

⁶ ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS critica que la dicción literal del vigente artículo 43.1.a) de la LGT mantiene cierto desajuste respecto de las posibilidades de acción directa de los acreedores de la sociedad contra el administrador, conferidas por la regulación mercantil societaria, y sigue sin resolver los problemas que plantea el ejercicio de esta acción directa por la Administración tributaria acreedora, por sí o por los cauces procesales de derecho común, tal y como le faculta el artículo 8 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria: «La Hacienda Pública estatal podrá ejercitar cualesquiera acciones judiciales que sean precisas para la mejor defensa de sus derechos». Este autor considera que no queda claro si la Administración debe ejercitar necesariamente la potestad de derivar su acción contra los responsables o puede optar por acudir a la vía de las acciones rescisorias. *Ibidem*, pág. 371.

⁷ Aunque ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS no advierte tal solapamiento porque, aun sin negar que dichos preceptos mantenían zonas fronterizas, el artículo 40.1 implicaba menor grado de participación del administrador en la infracción, o al menos no tan intenso como el de un causante o colaborador con ésta, y que era de aplicación compatible con la del artículo 38.1, puesto que cualificaba, agravándola, la responsabilidad del administrador que no sólo podía derivar del artículo 40.1, por simple incumplimiento de sus deberes, sino también del artículo 38.1, por causar o colaborar en infracciones. *Ibidem*, pág. 367.

⁸ Instrucción de 2 de noviembre de 1995 del Departamento de Recaudación de la AEAT, y RTEAC de 15 de enero de 1999 (JT 1999/192), así como SS.AAN de 21 de febrero de 2000 (JT 2000/958); 8 de febrero de 2001 (JT 2001/465)

2.2. Régimen vigente

Actualmente el fundamento legal de la responsabilidad subsidiaria de los administradores de las personas jurídicas por comisión de infracciones tributarias se encuentra en los artículos 41 y 43.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. El artículo 41.1 permite a la ley configurar como responsables subsidiarios de la deuda tributaria, junto con los deudores principales, a otras personas o entidades. Alcanza a la totalidad de la deuda tributaria en el periodo voluntario y, cuando haya transcurrido el plazo voluntario de pago que se haya concedido al responsable sin realizar el ingreso, se iniciará el período ejecutivo y se exigirán los recargos e intereses que procedan (art. 41.2). Como regla general esta responsabilidad no alcanza a las sanciones, pero el apartado 4 del propio artículo 41 permite que se establezcan excepciones por medio de ley, y la primera de estas excepciones es la prevista en el artículo 43.1.a) de la propia LGT: «(...) los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones»; así como artículo 182.2: «Responderán subsidiariamente del pago de las sanciones tributarias las personas o entidades que se encuentren en los supuestos de los párrafos a), g) y h) del apartado 1 del artículo 43 de esta Ley, en los términos establecidos en dicho artículo. El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad subsidiaria será el previsto en el artículo 176 de esta Ley».

La deuda derivada será el importe que proceda sin aplicar la reducción por conformidad a la que se hubiera acogido el deudor principal conforme a lo previsto en el artículo 188.1.b) de la LGT. Sólo se aplicará tal reducción cuando el responsable subsidiario se acoja a la misma en el específico trámite de conformidad que debe acompañar a la propuesta de declaración de responsabilidad, y si no presenta ningún recurso o reclamación frente al acuerdo de declaración de responsabilidad, fundado en la procedencia de la derivación o en las liquidaciones derivadas (art. 41.4 LGT).

La derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables subsidiarios requiere la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios, así como un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado (y sin perjuicio del derecho que le asiste a formular antes de este trámite las alegaciones que estime pertinentes y aportar la documentación que considere conveniente), se declare y se determine su alcance y extensión. Con anterioridad a esta declaración, la Administración competente podrá adoptar medidas cautelares y realizar actuaciones de investigación (arts. 41.5 LGT).

Es cierto que el artículo 41.6 de la LGT reconoce a los responsables subsidiarios el derecho de reembolso frente al deudor principal, en los términos previstos en la legislación civil, pero de hecho difícilmente podrá hacerlo efectivo porque la persona jurídica será insolvente. En caso contrario, no se cumpliría uno de los principales requisitos para que concurra la responsabilidad subsidiaria.

Y 12 de junio de 2001 (JT 2001/1609). La pura lógica legislativa radicaba en que la interpretación contraria vaciaría prácticamente de contenido al artículo 40.1 de la LGT/1963.

Su fundamento sigue descansando en la derivación legal de obligaciones a determinados sujetos, independientemente de que hayan realizado o no el hecho imponible del tributo, con el fin de garantizar ciertas responsabilidades que, normalmente, tendrán carácter pecuniario⁹. La legislación tributaria toma en consideración a los administradores, en cuanto que gestores, en virtud de su condición de órganos con atribuciones concretas respecto de uno o varios hechos imponibles realizados por las personas jurídicas, porque estas actúan a través de ellos (personas físicas). Son los administradores los encargados de llevar a cabo todas las operaciones concernientes a la sociedad y de velar por el cumplimiento de las obligaciones propias de ésta, por lo que resulta lógico que, para los casos de incumplimiento, el legislador haya impuesto a los sujetos que desempeñan funciones representativas de la sociedad la asunción de la pertinente responsabilidad, tanto en el ámbito mercantil como en el orden específico fiscal.¹⁰

Un sector doctrinal niega que este régimen de responsabilidad subsidiaria tenga un carácter sancionador. Para estos autores, una cosa es que, con una finalidad recaudatoria, se justifique la responsabilidad por deuda ajena en atención a las posibles actuaciones ilícitas cometidas, y otra cosa es que eso signifique que la derivación de la responsabilidad tenga carácter sancionador. Para estos autores, este tipo de responsabilidad, aunque tenga como origen la conducta infractora de un tercero, seguirá teniendo única y exclusivamente una finalidad garantista de la deuda¹¹.

Esta tesis también se sustenta en un criterio sistemático: los artículos 70 a 79 de la LGT/1963 definían los sujetos infractores y las diferentes infracciones tributarias y sanciones a las que tenían que hacer frente los sujetos infractores de obligaciones y deberes fiscales, que en esta materia constituían Derecho de aplicación primaria. Por tanto, si aquellos preceptos no mencionaban (ni sancionaban) a los administradores citados en el artículo 40.1 de la LGT/1963, difícilmente podía atribuírseles la condición de infractores, ni por tanto sujetos del Derecho tributario sancionador. Lo cual, en opinión de estos autores, confirmaba su función exclusiva de garantía¹².

Por último, recuerdan que del pago de deudas y sanciones tributarias por el responsable subsidiario surge un derecho de repetición de éste contra al deudor principal (la persona jurídica), fundamentado en el enriquecimiento injusto del sujeto pasivo que libera, puesto que son los sujetos pasivos quienes tienen que pagar las deudas tributarias. Esta acción de repetición no nacería si el régimen de responsabilidad subsidiaria fuera genuinamente sancionador.¹³

Mientras que otra posición doctrinal reconoce que el fin prioritario de esta responsabilidad subsidiaria es garantizar, en sentido amplio o impropio, el crédito tributario, es decir, asegurar la deuda tributaria. Pero con ello se establece una especie de sanción indirecta, porque esta responsabilidad deriva de un resultado limitativo de derechos de los administradores y produce, además, un resultado sancionatorio en el patrimonio del declarado responsable. De este modo,

⁹ OCHOA TREPAT, M. L. (1991: 677).

¹⁰ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. (1996: 177 Y 178).

¹¹ MANTERO SAÉNZ, A. (1997: 4.) Es de la misma opinión DE LA HUCHA CELADOR, F. (1997: 173 Y 174).

¹² LETE ACHIRICA, C. (2000: 42).

¹³ FERREIRO LAPATZA, J. J. (2006: 389).

cumpliría una doble finalidad: de garantía y represiva¹⁴. Por este motivo, incluso la doctrina mercantilista incluye las normas relativas a la responsabilidad tributaria de los administradores dentro del campo del Derecho administrativo sancionador, en el que no se pretende un resarcimiento *stricto sensu*, sino una sanción por infracciones calificadas de administrativas¹⁵.

Ahora esta segunda doctrina está reforzada por un argumento sistemático, porque –a diferencia de lo que omitían los artículos 70 a 77 de la LGT/1963- en la vigente LGT el Título IV «De la potestad sancionadora», Capítulos II «Disposiciones generales sobre infracciones y sanciones tributarias», el artículo 182.2 declara responsables subsidiarios «del pago de las sanciones tributarias las personas o entidades que se encuentren en los supuestos de los párrafos a), g) y h) del apartado 1 del artículo 43 de esta Ley, en los términos establecidos en dicho artículo». Es decir, el régimen tributario sancionador ya menciona expresamente esta responsabilidad subsidiaria de los administradores de personas jurídicas, inclinando la balanza hacia su naturaleza jurídica sancionadora.

3. PRESUPUESTOS DE LA RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA DE LOS ADMINISTRADORES DE LAS PERSONAS JURÍDICAS POR COMISIÓN DE INFRACCIONES TRIBUTARIAS

El estudio de la responsabilidad subsidiaria consiste, en realidad, en el análisis desde el prisma de la Administración de la viabilidad jurídica del acuerdo de derivación, y desde el punto de vista de los interesados el ejercicio del derecho de oposición y defensa contra tal acuerdo. Para ello procede, en primer lugar, determinar el margen de impugnación que disponen los administradores afectados, en cuanto a si está limitado a la revisión de los presupuestos de responsabilidad subsidiaria, o si también se puede extender a los hechos y liquidación tributaria de las deudas e infracciones en las que, en su día, incurrió la entidad.

En segundo lugar, procede repasar la concurrencia de cada uno de los presupuestos para la exigibilidad de responsabilidad tributaria subsidiaria a los administradores de las personas jurídicas. Del tenor literal y la práctica del artículo 43.1.a) de la LGT, la doctrina ha deducido los requisitos para que resulte exigible la responsabilidad tributaria de los administradores de las personas jurídicas, que se van a repasar en el presente artículo: en primer lugar, la necesidad de que el deudor principal sea una persona jurídica; en segundo lugar, que sea la persona jurídica la que haya cometido la infracción tributaria, no el administrador; en tercer lugar, que no existan responsables solidarios; en cuarto lugar, que previamente las deudas de la persona jurídica y los

¹⁴ OCHOA TREPAT, M. L. (1991: 679 y 680); así como GARRETA SUCH, J. M. (1997: 252 y 253).

¹⁵ ALONSO UREBA, A. (1990: 662): «Nos encontramos ante regímenes especiales de responsabilidad situados en ámbitos muy distintos en cuanto responden a principios jurídicos e intereses diversos, de manera que la relación entre dichos regímenes no es, ni de general a especial, ni de especial a supletorio. (...) De ahí, precisamente, que también aquí quepa la acumulación. En la medida en que una infracción administrativa o fiscal, o incluso penal, provoque una responsabilidad de la sociedad frente a terceros y en consecuencia un perjuicio patrimonial para la misma y ello sea imputable a los administradores dándose los demás presupuestos del artículo 133 TRLSA, cabría, al margen de la responsabilidad de carácter administrativo, fiscal o penal, el ejercicio de la acción social de responsabilidad por daños a la sociedad en el ejercicio de las funciones propias de la posición jurídica de administrador».

responsables solidarios hayan sido declaradas fallidas; en quinto lugar, que el responsable subsidiario estuviese en el ejercicio del cargo de administrador en la fecha de comisión de las infracciones tributarias; y, en sexto lugar, que la conducta del administrador revele la ausencia de diligencia debida en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Estos requisitos van a ser analizados atendiendo sobre todo a las circunstancias que concurren en cada uno de los administradores sobre los que la Administración tributaria deriva la responsabilidad subsidiaria. Este planteamiento permite observar la dificultad de imputar a todos los administradores la misma responsabilidad, cuando el grado de intervención en la gestión y asuntos de la compañía ha sido muy distinto; así como las dificultades probatorias a la que se enfrentan los interesados cuando la derivación de responsabilidad tiene lugar mucho tiempo después de haber cesado en sus cargos.

3.1. Impugnabilidad de la liquidación que se notifica al responsable

El procedimiento de declaración de responsabilidad se inicia mediante acuerdo dictado por el órgano competente y debe ser notificado al interesado. Se le debe conceder un trámite audiencia de 15 días contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo; y el plazo máximo para la notificación de la resolución del procedimiento es de seis meses (artículo 124 del Real Decreto 939/2005, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación).

Finalmente el acto de declaración de responsabilidad debe ser notificado a los interesados y contendrá el texto íntegro del acuerdo de declaración de responsabilidad, con indicación del presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto; los medios de impugnación que pueden ser ejercitados contra dicho acto, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlo; así como lugar, plazo y forma en que deba ser satisfecho el importe exigido al responsable (artículo 174.4 de la LGT).

El primer problema al que se enfrentan los interesados es que las liquidaciones del impuesto, así como las correspondientes sanciones, que la Administración tributaria les deriva, pueden haber sido aprobadas cuando ya no ejercen como administradores de la sociedad, y los nuevos administradores se hayan aquietado y no interpuesto ningún recurso administrativo, reclamación económico-administrativa, ni recurso contencioso-administrativo contra las mismas, o que las impugnaciones interpuestas hayan sido desestimadas. Por lo que todas estas resoluciones habrán adquirido firmeza. A pesar de lo cual, el artículo 174.5 de la LGT permite que los responsables subsidiarios, en el recurso o reclamación contra el acuerdo de declaración de responsabilidad, impugnen el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto. La Ley no extiende los efectos de los recursos y reclamaciones interpuestas por el deudor principal a los responsables derivados, porque el procedimiento de derivación de responsabilidad es autónomo respecto del seguido frente al deudor principal. El Tribunal Constitucional ha reiterado que los responsables tributarios (sean solidarios o subsidiarios) ostentan: « el derecho de defensa contradictoria mediante la oportunidad de alegar y probar procesalmente sus derechos e intereses », de manera que, como consecuencia de la resolución de los recursos o reclamaciones que aquellos interpongan, pueda revisarse "el importe de la

obligación del responsable", por cuanto "al responsable no se le deriva una liquidación firme y consentida por el obligado principal y, en consecuencia, inimpugnable al momento de la derivación, sino que lo que se le deriva es la responsabilidad de pago de una deuda, frente a la cual y desde el mismo instante en que se le traslada, se le abre la oportunidad, no sólo de efectuar el pago en período voluntario, sino también de reaccionar frente a la propia derivación de responsabilidad, así como frente a la deuda cuya responsabilidad de pago se le exige»¹⁶. No se puede limitar o restringir el alcance de la impugnación formulada por los responsables subsidiarios a sus meras circunstancias personales –como, por ejemplo, su real condición de administrador de la entidad o su grado de dolo, culpa o negligencia en las infracciones cometidas por ésta-, sino que cada responsable subsidiario tiene plenitud de posibilidades de impugnación, pudiendo construir su oposición sobre la base de la nulidad de las liquidaciones y sanciones derivadas¹⁷. Por lo que el responsable subsidiario podrá oponer contra la liquidación tanto las excepciones que correspondan a su condición de responsable, como las que hubiere podido ejercer el sujeto pasivo frente a la liquidación inicial¹⁸.

Para lo cual el expediente debe contener todo lo relativo al deudor principal, así como darle acceso a la totalidad de los antecedentes del presupuesto de hecho de su responsabilidad y de las liquidaciones¹⁹. Toda negativa de la Administración tributaria a facilitar los datos y documentación de la sociedad basada en presunción de que el interesado ya debe conocer los antecedentes, porque ejercía las funciones de administrador de la Sociedad, se aparta de la doctrina del Tribunal Supremo sobre inexistencia de limitaciones impugnatorias. Para ello tiene que tener a su alcance la totalidad de los antecedentes del presupuesto de hecho de su responsabilidad y de las liquidaciones del deudor principal, por lo que la incorporación al expediente de todo lo relativo al deudor principal es un derecho del interesado y una obligación de la Administración. Es la única manera de que el responsable subsidiario pueda construir su oposición y, en su caso, impugnación sobre la base de la nulidad de la derivación²⁰.

¹⁶ SSTC, Sala Primera, núm. 85/2006, de 27 de marzo, Rec. 2938/2001; Sala Segunda, núm. 39/2010, de 29 de julio, Rec. 150/2007; y Sala Segunda, núm. 140/2010, de 21 de diciembre, Rec. 5453/2007.

¹⁷ STS, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 3 de junio de 2020, Rec. 5020/2017.

¹⁸ CALVO ORTEGA, R. (1971: 138).

¹⁹ STSJ de Castilla y León de Valladolid, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 1ª, de 21 de mayo de 2020, Rec. 311/2019, que cita la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 3 de abril de 2018, Rec. 427/2017: «Delimitar si, de la posibilidad que ofrece el artículo 174.5, primer párrafo, de la Ley 58/2003, General Tributaria, en torno a la formulación de alegaciones acerca de las liquidaciones y sanciones emitidas al deudor principal, puede inferirse asimismo tanto la obligación de la Administración tributaria de poner a su disposición los expedientes relativos a esos actos (...). La respuesta ha de ser necesariamente afirmativa en relación con las dos cuestiones, conforme a lo que hemos razonado, pues: 1. El precepto citado solo puede tener plena efectividad si la Administración está obligada a suministrar al reclamante los expedientes de los que derivan, mediata o inmediatamente, las liquidaciones giradas al deudor principal».

²⁰ STSJ de la Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 3ª, de 23 de octubre de 2019, Rec. 863/2017, y STS 538/2018, de 3 de abril, Rec. nº427/2017

De este modo y como medio de defensa, los responsables subsidiarios pueden cuestionar y revisar los hechos determinantes, las liquidaciones y las infracciones que justifican la derivación de responsabilidad, partiendo de cero.

Ahora bien, aunque teóricamente los responsables subsidiarios disponen de la más amplia defensa para oponerse a los presupuestos de hecho, la deuda tributaria y las infracciones imputadas al deudor principal, la realidad es que se enfrentan a un impedimento práctico: la dificultad (por no decir imposibilidad) de recabar los medios de prueba necesarios para acreditar la correcta actuación fiscal de la sociedad. Cuando la Administración tributaria dicta las resoluciones liquidatorias y sancionadoras, si ninguno de los responsables subsidiarios sigue ejerciendo como administradores (porque hayan cesado en el cargo), toda la documentación de la sociedad quedará en manos de los nuevos administradores. La situación puede ser todavía más complicada si la sociedad ya ha sido disuelta y liquidada en un proceso concursal, y no se conserva la documentación contable, fiscal y societaria de los ejercicios objeto de derivación porque legalmente y las resoluciones liquidatorias y sancionadoras son firmes desde hace más de cinco años. Es decir, la Administración tributaria puede iniciar el procedimiento de responsabilidad subsidiaria, por hechos ocurridos hace más de cinco años, contra unos administradores que dejaron de serlo hace tiempo, que en su momento no tuvieron conocimiento de las resoluciones tributarias ahora derivadas, ni en aquel entonces estaban legitimados para impugnarlas. Los responsables subsidiarios no pueden reclamar o impugnar contra la liquidación de la deuda principal antes del acuerdo de derivación de responsabilidad, porque dicha legitimación anticipada no existe. El responsable subsidiario es titular de un derecho subjetivo nacido a la realización del supuesto de hecho previsto en la Ley, por lo que no puede ser equiparado a un tercero titular de un simple interés legítimo o directo. Sólo estará legitimado como tal a partir del momento de la notificación del acto de derivación de su responsabilidad y de la liquidación de su obligación, pudiendo en su caso aceptar el contenido del acto de liquidación de su obligación o, por el contrario, pudiendo impugnarlo. No cabe, por tanto, una actuación del responsable frente a la Administración con anterioridad al acto que declara su responsabilidad²¹.

Varios años después, la Administración tributaria puede pretender derivar la responsabilidad subsidiaria contra quienes fueron los administradores en las fechas en las que se cometieron las infracciones, pero ya no tendrán de acceso documentos o pruebas que desmientan los hechos y fundamentos en que se basan aquellas liquidaciones, con absoluta imposibilidad de ejercer su derecho de contradicción en condiciones de igualdad.

El artículo 75.4 de la LPACAP establece que: «En cualquier caso, el órgano instructor adoptará las medidas necesarias para lograr el pleno respeto a los principios de contradicción y de igualdad de los interesados en el procedimiento». Deriva del derecho de defensa reconocido en el artículo 24.1 de la Constitución y sus principales manifestaciones son, a su vez, los siguientes derechos:

²¹ SÁNCHEZ GALIANA, J. A. (1991: 643).

- Derecho a aducir alegaciones en cualquier momento.
- Derecho de audiencia.
- Derecho a proponer prueba
- Derecho a presenciar la práctica de las pruebas.
- Derecho de congruencia.

El Tribunal Constitucional ha insistido en la aplicación con modulaciones de los principios del derecho penal al procedimiento administrativo, insistiendo especialmente en la proscripción de la indefensión del presunto infractor y en el principio de contradicción. Por ejemplo, «la garantía del orden constitucional exige que el acuerdo sancionador se adopte a través del procedimiento en el que el presunto culpable tenga oportunidad de aportar y proponer las pruebas que estime pertinentes y alegar lo que a su derecho»²². Garantía que se vulnera cuando la Agencia Tributaria imputa una responsabilidad subsidiaria derivada de hechos acaecidos hace años, contra quien cesó en sus responsabilidades societarias hace tiempo, sin ningún acceso a documentación o pruebas que quedaron en poder de la administración concursal que les sustituyó. En concreto, en los casos de derivación de responsabilidad en el ámbito tributario: «debe darse a las partes posibilidad de manifestar lo que estimen conveniente acerca de, al menos, las siguientes cuestiones: En primer lugar, sobre si efectivamente la persona jurídica cometió las infracciones tributarias por las que fue sancionada, esto es, en el caso enjuiciado, si dejó de ingresar la cuota de varios tributos y, en el supuesto de que así fuese, si las omisiones se produjeron culpablemente o, por el contrario, concurría alguna causa de exclusión de la responsabilidad (art. 77 LGT); en segundo lugar, en caso de que la entidad hubiera cometido las infracciones tributarias, debe darse a los recurrentes la posibilidad de alegar acerca de cuáles son las sanciones que correspondía imponer por los ilícitos cometidos y, por ende, en la medida en que las sanciones se determinan en función de un porcentaje de la cuota tributaria dejada de ingresar, también en relación con la cuantía de las cuotas defraudadas; y, en tercer lugar, obviamente, debe permitírseles asimismo discutir sobre la pertinencia de la derivación de responsabilidad acordada o, lo que es igual, acerca de si se han producido las circunstancias y comportamientos que exige el art. 40 LGT para derivar la responsabilidad. Precisamente en la línea de lo que acabamos de señalar, el art. 37 LGT establecía que desde la notificación del acto de derivación de responsabilidad se conferirán a los responsables "todos los derechos del deudor principal"; y el art. 174.6 (se refiere al punto 5) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, dispone ahora que en el recurso o reclamación contra el acuerdo de declaración de responsabilidad "podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a que alcanza dicho presupuesto", pudiendo como consecuencia de la resolución de dichos recursos o reclamaciones revisarse "el importe de la obligación del responsable"»²³.

²² STC 18/91 de 8 de junio de 1991.

²³ STC nº85/2006, de 27 de marzo de 2006,

Por el contrario, la Administración tributaria cercena esta garantía cuando dirige la responsabilidad subsidiaria contra un antiguo administrador cesado hace años, por hechos acaecidos hace tiempo, cuando no se le comunicó en su momento ningún acto relacionado con las liquidaciones y sanciones derivadas, y ya carece de elementos probatorios y exculpatorios de los hechos imputados.

El artículo 42.5 de la LGT establece que: «En el recurso o reclamación contra el acuerdo de derivación de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios, sino únicamente el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o la reclamación».

Este desconocimiento, falta de información e imposibilidad de recabar la prueba contra el acto de derivación, «no puede subsanarse por el mero hecho de ser administrador, pues se parte precisamente de este hecho para que pueda darse la responsabilidad subsidiaria, sino que en todo caso, el efecto subsanable de la ausencia de imputación del ingreso efectuado por el deudor principal deberá analizarse por el Juez de Instancia caso por caso, sin que sea posible contestar genéricamente a la pregunta formulada por la Sección Primera. En el caso analizado lo que hacen las resoluciones administrativas y el órgano judicial de instancia es subsanar el defecto material con la alteración de la carga de la prueba, presumiendo que la mera condición de administrador de la sociedad supone un exacto conocimiento de las deudas tributarias pendientes y de la imputación de lo abonado por la deudora principal, y no se salva, como sostiene la recurrida por la posibilidad de haber solicitado prueba del expediente o de las imputaciones durante la tramitación administrativa o judicial»²⁴.

Sobre todo, cuando las deudas derivadas tienen exclusivamente naturaleza sancionadora. En tal caso no cabe duda de que el interesado puede combatir la tipicidad de la infracción atacando la liquidación que le sirve de presupuesto y que surge tras la tramitación de un procedimiento de comprobación e inspección cuya regularidad puede ser analizada por el declarado responsable, pues solo así el principio de "plena impugnación" adquiere efectiva utilidad. «Por consiguiente, una primera aproximación a la cuestión controvertida nos permite afirmar que, ciertamente, el recurrente tiene derecho a que la Administración le suministre los datos esenciales para construir su impugnación y fundamentarla cuando es esa misma Administración la que los tiene en su poder, lo cual sucede -claramente- con los procedimientos (de inspección, para la imposición de sanciones y de recaudación) que fueron incoados al deudor principal y que dieron lugar a las liquidaciones que después son objeto de derivación. La razón es simple: en esos procedimientos no solo están los antecedentes de la deuda derivada, sino también los presupuestos en los que puede asentarse la correspondiente impugnación, que sería puramente presuntiva o hipotética si el interesado solo dispusiese -como acontece en el supuesto de autos- con los acuerdos de inicio del procedimiento sancionador y con las resoluciones sancionadoras correspondientes»²⁵.

²⁴ STS, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 17 de Marzo 2021, Rec. 5711/2019.

²⁵ STS, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 3 de abril de 2018, Rec. 427/2017.

Por ello se puede afirmar que, una vez transcurrido cierto tiempo, la derivación de responsabilidad subsidiaria por deudas y sanciones tributarias cometidas por una persona jurídica ya desaparecida puede vulnerar el derecho de defensa consagrado en el artículo 24.1 de la Constitución, porque deja sin medios de prueba a los interesados.

3.2 Condición de persona jurídica del deudor principal

La condición de persona jurídica a la que el artículo 43.1.a) de la LGT hace referencia es una noción jurídica muy general e imprecisa, porque el ordenamiento español ha acuñado un concepto genérico de persona jurídica. El artículo 35 del Código Civil define como tales a «las corporaciones, asociaciones y fundaciones de interés público reconocidas por la ley», así como «las asociaciones de interés particular, sean civiles, mercantiles o industriales, a las que la ley conceda personalidad jurídica propia, independiente de la de cada una de los asociados». De este modo, son personas jurídicas incluidas en el párrafo a) del apartado primero del art. 43 las asociaciones, tanto de interés particular como de interés público; las fundaciones y las sociedades mercantiles. Dentro de estas últimas se hallan las sociedades anónimas, las sociedades de responsabilidad limitada, las sociedades comanditarias por acciones, las sociedades colectivas, las sociedades cooperativas y cualesquiera otras sociedades mercantiles (como, por ejemplo, las sociedades de garantía recíprocas). No serán incluibles, por el contrario, los sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades que no sean personas jurídicas, como los fondos de inversión, las uniones temporales de empresas, los fondos de capital-riesgo, los fondos de pensiones, los fondos de regulación del mercado hipotecario, los fondos de titulación hipotecaria, ni los fondos de titulación de activos²⁶.

En todo caso y a efectos meramente informativos, cabe señalar que algunos autores entienden que esta responsabilidad subsidiaria no es aplicable respecto de los administradores de los entes públicos en que se organizan las diferentes administraciones públicas. Se basan en la existencia de una legislación administrativa específica, cuya aplicación sería preferente a la normativa tributaria²⁷. Además, el artículo 35 del Código Civil sólo menciona las fundaciones de interés público reconocidas por la ley. Por el contrario, otro sector doctrinal niega categóricamente su exclusión, porque la legislación administrativa específica de ciertos entes públicos no puede tener aplicación prioritaria respecto del artículo 43.1.a) de la LGT, puesto que las disposiciones generales del Derecho Administrativo son supletorias respecto de las disposiciones de la LGT (art. 7.2 LGT)²⁸.

3.3. Comisión de infracciones tributarias por el obligado principal

Las infracciones tributarias a que alude el artículo 43.1.a) de la LGT deben ser cometidas por la persona jurídica en la que, a su vez, sean administradores otras personas físicas o jurídicas, es decir se deben deslindar las conductas de la persona jurídica infractora y la del administrador

²⁶ LETE ACHIRICA, C. (2000: 46 y 47).

²⁷ GARRETA SUCH, J. M. (1997: 296 y 297).

²⁸ LETE ACHIRICA, C. (2000: 47 y 48).

responsable que no atiende a sus deberes. El artículo 181.1 de la LGT establece que pueden ser sujetos infractores tanto las personas físicas o jurídicas y los obligados tributarios, así como las entidades sin personalidad jurídica mencionadas en el artículo 35.4 de la misma Ley, que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes. Por lo que la autora de la infracción cuya responsabilidad se deriva es la persona jurídica, no sus administradores, a pesar de que la entidad haya cometido la infracción por medio de la actuación de sus órganos de administración, que sólo habrán intervenido en nombre de la misma²⁹.

Por eso es esencial tener en cuenta que la conducta imputable al administrador es distinta de la que supuso la comisión de una infracción por la persona jurídica administrada. Debe quedar claro que lo derivado al administrador no es la sanción en su día impuesta al obligado principal. Lo derivado es la responsabilidad en que incurrió el propio responsable subsidiario al llevar a cabo el presupuesto de su responsabilidad. Hasta tal punto es esto así que el responsable subsidiario quedará excluido de esta responsabilidad si acredita que fue ajeno a las infracciones sancionadas. La responsabilidad del artículo 43.1.a) de la LGT no se genera por la conducta de la entidad, sino por la específica que el precepto describe, directamente imputable al administrador, y que es distinta de la que generó la sanción. Precisamente por ello, es posible la responsabilidad del administrador sin que la entidad haya sido sancionada, y en sentido inverso, es posible la infracción de la entidad, sin que exista responsabilidad en el administrador. Es decir, las previsiones contenidas en el artículo 43.1.a) de la LGT y la conducta específica en él contemplada exige que los administradores observen la conducta específica que el precepto describe y que consiste en: «no realizaren los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias integradas, consintieren el incumplimiento por quienes de ellos dependan o adoptaren acuerdos que hicieran posible tales infracciones»³⁰.

En otras palabras, opera plenamente el principio de personalidad de la sanción, que recoge el artículo 41.4 de la LGT cuando dispone que la responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra ley se establezcan. Lo que sucede es que ese principio se excepciona en base al nexo causal. Entre los principios que informan el Derecho sancionador está el de la responsabilidad personal, según el cual las consecuencias de la infracción y, singularmente, la sanción no puede ser exigida más que a las personas que con su comportamiento han causado la lesión constitutiva de la infracción. La imputación de responsabilidad es consecuencia de los deberes normales en un gestor, aun cuando sea suficiente la concurrencia de la mera negligencia. Por consiguiente, en aquellos casos en que de la naturaleza de las infracciones tributarias apreciadas se deduzca que los administradores, aun cuando pudieran haber actuado sin malicia o intención, hicieron «dejación de sus funciones» y de su obligación de vigilancia del cumplimiento de las obligaciones fiscales de la sociedad, les es

²⁹ *Ibidem*, 49 y 50.

³⁰ STS, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 29 de enero de 2008, Rec. 150/2003; STS, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 14 de mayo de 2009, Rec. 181/2003; STS, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 1 de julio de 2010, Rec. 2679/2005; STS, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 9 de diciembre de 2010, Rec. 322/2006; y STS, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 10 de noviembre de 2011, Rec. 325/2008.

aplicable lo dispuesto en el párrafo primero del artículo 43.1 de la LGT, resultando en consecuencia correcta la asignación de responsabilidad subsidiaria al existir un nexo causal entre dichos administradores y el incumplimiento de los deberes fiscales por parte del sujeto pasivo, que es la persona jurídica. En cuyo caso, la responsabilidad de los administradores, responsables subsidiarios de las obligaciones tributarias de la sociedad, incluye las sanciones³¹.

De todo lo anterior se deduce que para hacer efectiva la responsabilidad subsidiaria prevista en el artículo 43.1 de la LGT, será necesario que exista una acción u omisión que viola alguna norma jurídico-tributaria³², y que sea voluntaria, porque faltando la voluntariedad no podría realizarse el juicio previo y objetivo sobre la acción u omisión tipificada como infracción tributaria³³.

Por tanto, las sanciones son intransmisibles, pero la responsabilidad del artículo 43.1.a) de la LGT no se genera por la conducta de la entidad, sino por la específica que el precepto describe, directamente imputable al administrador, y que es distinta de la que generó la sanción. Precisamente por ello, el responsable subsidiario quedará excluido de esta responsabilidad si acredita que fue ajeno a los hechos que constituyeron la comisión de las infracciones sancionadas. Este es el planteamiento que permitió en su día superar la aparente antinomia entre el artículo 37.3 y 40.1.1º de la LGT/2963, y que hoy permite la lectura armónica de los artículos 41.4 y 43.1.a) de la LGT³⁴.

La acción u omisión cometida por la persona jurídica también debe ser típica, porque el artículo 25 de la Constitución impone el principio según el cual nadie podrá ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en cada momento. La tipicidad consiste en la consideración legal de la acción u omisión como infracción por parte de la norma jurídica que define la conducta infractora³⁵. De modo que la norma deberá precisar tanto la infracción tributaria como la sanción aneja a la misma, de una manera expresa y precisa³⁶.

³¹ STS, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 17 de mayo de 2016, Rec. 6738/2009.

³² ZORNOZA PÉREZ, J. (1992: 174).

³³ CASANA MERINO, F. (1991: 1097).

³⁴ STC 76/1990, de 26 de abril de 1990; STS, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 1 de julio de 2010, Rec. 2679/2005; STS, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 22 de diciembre de 2011, Rec. 5650/2009; STS, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 21 de diciembre de 2007, Rec. 121/2009; STS, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 17 de marzo de 2008, Rec. 6738/2003; STS, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 20 de mayo de 2010, Rec. 2679/2005; STS, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 22 de diciembre de 2010, Rec. 81/2007; STS, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 10 de noviembre de 2011, Rec. 325/2008; STS, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 22 de diciembre de 2011, Rec. 5650/2009; y STS, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 13 de enero de 2012, Rec. 56/2010.

³⁵ MORILLO MÉNDEZ, A. (1998: 48).

³⁶ LETE ACHIRICA, C. (2000: 57).

Por último, la acción u omisión típica debe ser, además, antijurídica, porque no puede haber infracción tributaria si la acción u omisión no es contraria a Derecho³⁷. Este requisito no aparece mencionado en el artículo 183 de la LGT, por el carácter esencialmente antijurídico de las infracciones tributarias y porque la actuación de un sujeto infractor en materia tributaria no puede encontrar causa de justificación. El bien jurídico protegido a través de las normas tributarias es, básicamente, el derecho del ente público acreedor y ante él no cabe la invocación de ningún otro bien jurídico que pudiese justificar la conducta realizada³⁸.

El artículo 179 de la LGT prevé distintos supuestos de exoneración de responsabilidad tributaria, pero que tienen escasa aplicación práctica en el ámbito de la responsabilidad tributaria de los administradores, sobre todo uno: la carencia de capacidad de obrar en el orden tributario (letra c) del apartado 2) resulta improbable porque las personas jurídicas válidamente constituidas con arreglo al ordenamiento son plenamente capaces y, por tanto, con capacidad de obrar en el orden tributario. Que para su desenvolvimiento en el tráfico jurídico precisen de una o varias personas físicas, no puede oponerse como argumento limitativo, a efectos tributarios, de la plena capacidad de las personas jurídicas³⁹.

La concurrencia de fuerza mayor, como causa de exoneración de responsabilidad (art. 179.2.b) LGT), es un concepto proveniente del Código Civil (art. 1105). Tradicionalmente la jurisprudencia civil ha identificado el caso fortuito como un hecho imprevisible, pero que, de haberse previsto, hubiera podido evitarse; mientras que la fuerza mayor es un acontecimiento que además de imprevisible, es inevitable. Desde el criterio de la procedencia del hecho impositivo, si el suceso es interno se trata de caso fortuito, y si es externo de fuerza mayor (sin perjuicio de que la doctrina civil más autorizada considere que legalmente no se encuentra base suficiente para sostener esta distinción). Según algunos autores, en materia fiscal la fuerza mayor se aplicaría cuando el infractor tributario no haya podido actuar de modo distinto al que lo hizo, debido a una serie de circunstancias externas a su propia persona y válidas también para cualquier otra⁴⁰. Por ejemplo, la concurrencia de fuerza mayor no puede comprender situaciones como la falta de liquidez en una empresa o la necesidad de satisfacer las nóminas de la plantilla, porque son situaciones o circunstancias procedentes de la esfera interna del infractor, no externas a su persona. Mientras que constituirían fuerza mayor las catástrofes o siniestros que impidan el cumplimiento de obligaciones tributarias, tales como la destrucción de la contabilidad como consecuencia de un accidente, en relación con las obligaciones de llevanza y exhibición de aquella; la falta de atención a un requerimiento o la falta de ingreso de una deuda tributaria por enfermedad grave o como consecuencia de un siniestro; el caso de secuestro terrorista; la omisión de ingreso dentro del plazo reglamentario por haberse producido una huelga en entidades colaboradoras, etc.⁴¹. La

³⁷ MARTÍN QUERALT, J. B. (1997: 533).

³⁸ CASANA MERINO, F. (1991: 102 Y 103).

³⁹ LETE ACHIRICA, C. (2000: 59).

⁴⁰ LETE DEL RÍO, J. M. (1998: 130 Y 131).

⁴¹ Aunque SÁNCHEZ AYUSO considera que todos estos son supuestos de caso fortuito (SÁNCHEZ AYUSO, I. [1996], págs. 238 y 239).

posible invocación de la fuerza mayor como circunstancia eximente en los casos de falta de ingresos de la deuda tributaria, cuando se carece de medios financieros para hacer frente a dicho ingreso, exigiría que el sujeto hubiese cumplido debidamente con su deber de declarar el hecho imponible y demás elementos relativos a la deuda tributaria⁴².

Aunque la dicción literal del artículo 179.2.b) de la LGT sólo menciona la fuerza mayor, algunos autores consideran que también el caso fortuito podría conllevar la ausencia de acción relevante, conforme a la interpretación de las nociones de caso fortuito y fuerza mayor que realiza la doctrina civilista, que es el ámbito del que provienen ambos conceptos⁴³.

Otro supuesto de exoneración de responsabilidad es la prestación de la diligencia debida en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, entendiéndose como tal cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración Tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de la LGT. La tendencia jurisprudencial ha sido la de vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables, especialmente cuando la Ley haya establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria. La culpabilidad del sujeto infractor exige que tales operaciones no estén respondiendo a una interpretación razonable de la norma tributaria, pues si bien esa interpretación puede ser negada por la Administración, su apoyo razonable -sobre todo si va acompañada de una declaración correcta- aleja la posibilidad de considerar la conducta como infracción tributaria, aunque formalmente incida en las descripciones del artículo 191 de la LGT, esto es, del tipo infractor.

Por ejemplo, no existe negligencia, ni por tanto infracción, «cuando se haya puesto la diligencia necesaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias», como establece el artículo 179.2.d) de la LGT. Es decir, no es posible, sin más, imponer automáticamente una sanción tributaria, porque es posible que, a pesar de ello, el contribuyente haya actuado diligentemente⁴⁴. Tampoco se puede sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de dónde se colige la existencia de la culpabilidad⁴⁵. Si en la conducta del deudor principal existe una racional interpretación de la norma respecto de las cuestiones controvertidas, quedará descartada la concurrencia del necesario requisito subjetivo de culpabilidad en la conducta de la Sociedad. Culpabilidad inexistente que, por tanto, mucho menos se puede derivar, por ejemplo, en un miembro del consejo de administración carente de funciones, responsabilidad y conocimientos en el tratamiento fiscal de la Sociedad.

⁴² PÉREZ ROYO, F. (1986: 310).

⁴³ ORNOZA PÉREZ, J. (1992: 176).

⁴⁴ SSTS de 6 de junio de 2008, Rec. 146/2004; de 29 de septiembre de 2008, Rec. 264/2004; de 6 de noviembre de 2008, Rec. 5018/06; y de 15 de enero de 2009, Rec. 4744/04)

⁴⁵ SSTS de 6 de junio de 2008, Rec. 146/2004; y de 18 de abril de 2007, Rec. 3267/02

Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados (art. 179.2.d) LGT). Pero Lete Achirica considera que esta eximente no es aplicable a los representantes legales de la persona jurídica, sino sólo a los sujetos pasivos de los tributos, los obligados a ingresar a cuenta, las entidades en régimen de transparencia fiscal, o, en general, las personas físicas o jurídicas que realicen las acciones tipificadas como infracciones en las leyes. Es decir, a la persona jurídica como tal, no a sus administradores, por mucho que las decisiones de la entidad hayan sido tomadas por estos. Los miembros de su consejo de administración podrán acogerse a la diligencia a la que se refiere el artículo 43.1.a) de la LGT, que sí se refiere a la personal de cada uno de ellos, y que en el presente artículo se tratará más adelante⁴⁶. Aunque la diferencia de matiz, cierta en rigor, tiene escasas consecuencias prácticas porque su objetivo es liberar de responsabilidad personal a los administradores encajando en uno u otro precepto la correcta diligencia, o en ambos, amparada por una interpretación razonable de la norma o los criterios manifestados por la Administración tributaria.

Fuera de las circunstancias eximentes enumeradas en el artículo 179.2 de la LGT, algunos autores incluyen el error invencible como causa de exclusión de la responsabilidad, en la medida en que sin la consciencia de que se actúa contra Derecho no puede haber antijuricidad. Estiman que en un sistema de responsabilidad tributaria de naturaleza subjetiva o por culpa no puede entenderse racionalmente que quien actúa diligentemente pueda cometer una infracción tributaria, porque tampoco existiría culpabilidad en cualquiera de sus grados. Un ordenamiento jurídico que impone a sus ciudadanos unas cada vez más complicadas obligaciones y deberes fiscales, no puede invocar una errónea aplicación del Derecho tributario, ni siquiera a título de simple negligencia, como causa de reproche en sede de infracciones tributarias⁴⁷. Además, la falta de mención del error en el artículo 179.2 no es un argumento suficiente para rechazar su admisión, «dado si el error es aplicable a los delitos cometidos contra la Hacienda Pública resultaría paradójico no admitir su vigencia en materia de infracciones tributarias»⁴⁸.

Por último, y, en las decisiones colectivas, el artículo 179.2.c) de la LGT exime de responsabilidad a quienes, en una decisión colectiva, hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se adoptó la misma. Hipótesis que, en cuanto sí se ciñe a la responsabilidad y comportamiento de cada administrador, será tratada más adelante.

⁴⁶ LETE ACHIRICA, C. (2000: 62).

⁴⁷ FERREIRO LAPATZA, J. J. (1985: 894).

⁴⁸ LETE ACHIRICA, C. (2000:63 Y 64).

3.4. Inexistencia de responsables solidarios

La responsabilidad subsidiaria por la comisión de infracciones tributarias opera «sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 42» de la LGT (art. 43.1.a) LGT), es decir sin perjuicio de que pueda proceder la declaración de responsabilidad solidaria de los causantes o colaboradores en una infracción tributaria, tanto del administrador como de otras personas (socios, agentes o empleados de la entidad, e incluso terceros) que intervengan en causar o colaborar en una infracción, en los términos establecidos en el citado artículo 42.1.a). Por lo que, en principio, ambas responsabilidades son compatibles.

Pero en la práctica, en el administrador concurrirá una u otra responsabilidad en función de cual haya sido su grado de intervención en la comisión de la infracción: mientras la responsabilidad directa del artículo 42.1.a) se refiere a una participación directa e inmediata en la infracción, la responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.a) no requiere tal grado de participación ni intencionalidad en la infracción por parte del administrador. De modo que, cuando la conducta del administrador tenga la entidad requerida por el artículo 42.1.a), lo procedente será declararlo responsable solidario por aplicación de este precepto.

En todo caso, en el expediente debe quedar constancia de la averiguación de la existencia o no de responsables solidarios y, en caso afirmativo, se debe dictar acto administrativo de derivación de responsabilidad contra ellos, siempre antes de exigir la responsabilidad subsidiaria de los administradores. No basta que el acuerdo de derivación de responsabilidad se limite a afirmar que no le consta a la Administración tributaria la existencia de otros obligados al pago de las deudas tributarias en concepto de responsables solidarios a los que se pueda ser exigida, en esta fecha, la obligación de pago de las deudas. Deben figurar los elementos que acrediten que la Administración cumplió con su deber de identificar y derivar primeramente la responsabilidad, por ejemplo, contra aquellas personas que fueron real y directamente causantes o que colaboraron activamente en la realización de las infracciones tributarias que pretende derivar (art. 42.1.a) LGT).

La acción administrativa contra los responsables subsidiarios requiere la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios, tal y como establece el artículo 41.4, párrafo segundo, de la LGT y el artículo 61 del RGR. Por ejemplo, la exclusiva referencia en el acuerdo de derivación al fallido del deudor principal, haciéndose manifestación expresa de que «No consta, además, a esta Administración la existencia de otros obligados al pago de las deudas tributarias en concepto de responsables solidarios a los que les pueda ser exigida, en esta fecha, la obligación del pago de las deudas», es una afirmación que no resulta suficiente para suplir la declaración del fallido referida, cuya ausencia genera la nulidad del acuerdo de derivación⁴⁹.

Aunque esta interpretación no es unánime. La Audiencia Nacional ha considerado que: «(...) la correcta interpretación del artículo 176 de la LGT no permite extraer la conclusión anulatoria que se postula ya que la existencia de un deudor solidario cuyo fallido debiera haber sido declarado con anterioridad a la derivación de responsabilidad subsidiaria habría requerido la tramitación del

⁴⁹ STS, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 18 de enero de 2013, Rec. 4959/2010.

correspondiente expediente de derivación al amparo del art. 42.1 y la oportuna declaración, lo que no se ha producido, habiendo optado la Admón. Tributaria por tramitar expediente de derivación de responsabilidad subsidiaria (...)»⁵⁰. Ha llegado a afirmar que la Administración, cuando declara la responsabilidad subsidiaria, está utilizando uno de los mecanismos previstos legalmente para el cobro de las deudas tributarias, sin que para ello sea obstáculo la existencia de otros responsables solidarios no declarados⁵¹.

Teoría que, llevada a sus máximas consecuencias, significaría que ni aun en el supuesto de que el interesado aportase la identificación de un posible responsable solidario y datos suficientes para justificar una apariencia de responsabilidad que permita fundamentar una acción de responsabilidad solidaria, podría considerarse nula la declaración de responsabilidad subsidiaria.

En todo caso, parece que en el expediente debe constar alguna diligencia o gestión encaminada a detectar e identificar posibles responsables solidarios. La exclusiva referencia en el acuerdo de declaración al fallido del deudor principal, haciéndose manifestación expresa de que «No consta, además, a esta Administración la existencia de otros obligados al pago de las deudas tributarias en concepto de responsables solidarios a los que les pueda ser exigida, en esta fecha, la obligación del pago de las deudas», es una afirmación que no resulta suficiente para suplir la declaración del fallido referida, cuya ausencia genera la nulidad del acuerdo de derivación⁵².

3.5 Previa declaración de fallido del obligado principal y de los responsables solidarios

Conforme a lo dispuesto en los artículos 41.5 y 176 de la LGT, así como artículo 61.2 del RGR, la derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios. Es decir, la infracción de la persona jurídica se presenta como razón del carácter subsidiario de la responsabilidad, mientras que el fundamento principal es su insolvencia. Por lo que, en todo caso, la deuda habrá de ser previamente exigida a dicha entidad, mediante el correspondiente procedimiento de apremio, hasta que la acción directa contra ella finalice con la falencia de ésta (arts. 41.5 y 176 LGT).

El artículo 61.1 del RGR establece que el concepto de fallido se aplica a los obligados al pago (mientras que el de incobrable se aplica a los créditos) y, en este sentido, se considerarán fallidos aquellos obligados al pago respecto de los cuales se ignore la existencia de bienes o derechos embargables o realizables para el cobro del débito. En particular, se estimará que no existen bienes o derechos embargables cuando los poseídos por el obligado al pago no hubiesen sido adjudicados

⁵⁰ Auto de aclaración de la SAN, Sala de lo Contencioso-administrativo, de 22 de mayo de 2019, Rec. 700/2017. En idéntico sentido la STSJ de Madrid, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 1ª, de 22 de febrero de 2019, Re. 1021/2018, y STSJ de Madrid, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 1ª, de 18 de marzo de 2019, Rec. 1019/2018.

⁵¹ SAN, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 7ª, de 15 de febrero de 2019, Rec. 719/2017, y SAN, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 7ª, de 21 de febrero de 2019, Rec. 65/2017.

⁵² STS, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 18 de enero de 2013, Rec. 4959/2010.

a la Hacienda pública. También, se considerará fallido por insolvencia parcial el deudor cuyo patrimonio embargable o realizable conocido tan solo alcance a cubrir una parte de la deuda. Esta declaración de fallido podrá referirse a la insolvencia total o parcial del deudor, y debe efectuarla los órganos de recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (art. 4.3 RGR). En todo caso, en el expediente debe quedar demostrada la insolvencia del deudor principal y responsables solidarios, si los hubiere, puesta de manifiesto a través de la correspondiente declaración en tal sentido por parte del órgano de recaudación⁵³.

Además, el requisito de declaración de insolvencia del deudor principal ha planteado tradicionalmente dudas acerca de la posibilidad de declarar fallidos los créditos tributarios por procedimientos diferentes al procedimiento recaudatorio previsto en el RGR. En rigor, parece indudable que el procedimiento administrativo de recaudación, previa justificación de la carencia de bienes y la subsiguiente declaración de fallidos de los obligados al pago de deudas tributarias, es el cauce adecuado que permite dirigirse contra el responsable subsidiario. Para cumplir el requisito de los artículos 41.5 y 176 de la LGT y artículo 61.2 del RGR, no basta que el sujeto pasivo no haya ingresado el importe de la deuda tributaria en el procedimiento voluntario, sino que la Administración tributaria deberá dirigir contra aquel el procedimiento de apremio, no cobrando la cantidad reclamada, para poder dirigirse contra el responsable subsidiario⁵⁴.

También plantea problemas cuando el deudor principal es declarado en concurso de acreedores y se pretende exigir la responsabilidad subsidiaria, porque el artículo 1831.3º del Código Civil establece que la excusión del fiador no tiene lugar «en el caso de quiebra o concurso del deudor». Lete Achirica considera que esta cuestión no tiene relevancia a estos efectos, porque los supuestos de responsabilidad subsidiaria previstos en el artículo 43.1.a) de la LGT se refieren a sociedades en pleno funcionamiento o, en todo caso, inactivas; mientras que a las sociedades afectadas por algún procedimiento concursal les sería aplicable el artículo 43.1.d) de la LGT: «Los integrantes de la administración concursal y los liquidadores de sociedades y entidades en general que no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones e imputables a los respectivos obligados tributarios. De las obligaciones tributarias y sanciones posteriores a dichas situaciones responderán como administradores cuando tengan atribuidas funciones de administración»⁵⁵.

Algunos autores consideran acertado este *modus operandi* porque la declaración de fallido es el resultado de un procedimiento que como tal debe seguirse hasta su finalización, sin perjuicio de que en su caso y, si se dan las circunstancias necesarias para ello, se adopten las medidas cautelares que procedan contra el futuro responsable⁵⁶. Aunque también existen pronunciamientos contrarios, argumentando que a estos efectos el responsable subsidiario debe responder bajo el mismo régimen jurídico que un fiador: «El recurrente pretende que la

⁵³ MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S. (1992: 45 y 46).

⁵⁴ IBÍDEM, pág. 84.

⁵⁵ LETE ACHIRICA, C. (2000: 174).

⁵⁶ GALIANO ESTEVAN, J., e IZQUIERDO RIVAS, J. (1997: 68 y 69).

Administración, antes de hacer derivación de responsabilidad hacia él, debió concurrir al referido juicio universal de quiebra como acreedor, a fin de reclamar la deuda tributaria, ejercitando incluso el derecho de prelación que le concede el art. 71 de la L.G.T. en concordancia con el art. 40 del R.G.R., pretensión que debe desestimarse, porque el recurrente como responsable subsidiario es un fiador, como expresamente se indica en la demanda, y, si bien como tal tiene el beneficio de excusión, éste no tiene lugar en los casos de quiebra del deudor –art. 1831.3 del Código Civil-, en razón a que ello acredita por sí solo el estado de insolvencia, que es el único requisito que exige tanto la legislación civil como la normativa tributaria para, en el primer caso, el acreedor pueda dirigirse contra el fiador para exigirle el pago de la totalidad de la deuda, como en el segundo, para dictar un acto administrativo de derivación de la responsabilidad hacia el responsable subsidiario de la deuda tributaria»⁵⁷.

Además, en el expediente administrativo debe constar esas supuestas actuaciones dirigidas a la investigación de la existencia de bienes y derechos de contenido económico susceptibles de realización del deudor principal. No basta el mero acuerdo de declaración de fallido que, por ejemplo, se limite a expresar: «Examinada la documentación del expediente administrativo seguido frente al obligado al pago declarado en concurso de acreedores arriba identificado, relativa a la información patrimonial disponible y a las actuaciones de gestión recaudatoria llevadas a cabo, así como la información que consta en las bases de datos de la Agencia Tributaria, resulta que no se conocen más bienes o derechos embargables para el cobro del débito pendiente que los que obran en este expediente. Habiendo finalizado la gestión de cobro con el resultado que obra en el mismo, al resultar probada su insolvencia, ACUERDO DECLARAR FALLIDO AL OBLIGADO AL PAGO».

Esta declaración de fallido resulta meramente protocolaria, un mero trámite formulario, cuando: «Como presupuesto general, es de recordar en este momento lo expuesto en nuestra sentencia de 23 de julio de 2008 en el sentido de que: «la Administración tributaria debe respetar lo que la doctrina denomina "beneficio de excusión", antes de dirigirse contra el patrimonio del responsable subsidiario, ya que la declaración de fallido no puede obedecer a una simple formalidad que permita a la Hacienda Pública convertir a un responsable subsidiario "de derecho" en un responsable solidario "de hecho" SSTS de 16 de mayo de 1991 , 30 de septiembre de 1993 , 9 de abril de 2003 , 24 de enero de 2004 , 7 de febrero de 2005 y 26 de septiembre de 2007)». Desde esta perspectiva, por tanto, la declaración de fallido adquiere un relieve singular que no es posible soslayar en la tramitación del expediente administrativo. Sobre su importancia, en otras sentencias hemos analizado la cuestión situándola en el terreno de la inexistencia de una doctrina de carácter general, distinguiendo las situaciones concurrentes en cada caso. Así, en la sentencia de 26 de julio de 2007 (recurso 7127/2005, de la Sección Tercera), se señaló en efecto, que: «la exigible constancia de la declaración de fallido no se cumple con la sola circunstancia de que se mencione la fecha de tal declaración en el acto de derivación de la responsabilidad subsidiaria o la simple mención de que se dictó, en definitiva, la notificación del acto de derivación de

⁵⁷ Sentencia de la Audiencia Territorial de Valencia de 23 de diciembre de 1985.

responsabilidad a los administradores exige que la misma alcance a los términos de la declaración de fallido, o que al menos conste un ejemplar de la declaración de fallido en las actuaciones»⁵⁸.

La Administración tributaria debe realizar una labor razonablemente prudente para notificar al interesado los actos que le afecten, sobre todo cuando le consta el domicilio personal de los antiguos administradores de la persona jurídica cuya responsabilidad pretende derivar. Ello a los fines de procurar que tenga conocimiento de un trascendente acto de recaudación. Por ejemplo, si durante el expediente de liquidación y procedimiento de apremio no se intentó notificación en las personas de los miembros cesados del consejo de administración, ni antes ni después de la intervención concursal ni posterior cese, el procedimiento de recaudación contra la entidad deudora principal no se habrá tramitado conforme a Derecho, por lo que tampoco lo será la declaración de fallido que concluyó dicho procedimiento y que supone el presupuesto legal de la declaración de responsabilidad subsidiaria, acarreando la nulidad del acuerdo de derivación de responsabilidad⁵⁹.

Los administradores también pueden oponer contra el acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria la existencia de bienes susceptibles de embargo pertenecientes al sujeto pasivo o al responsable solidario, que no se tuvieron en cuenta en el procedimiento de apremio seguido contra ellos⁶⁰. También teóricamente, si la declaración del crédito tributario como incobrable tiene su causa en la ignorancia del paradero del deudor tributario o del responsable solidario, el responsable subsidiario puede oponerse acreditando de modo suficiente el paradero de los mismos. Pero, en la práctica, el primer supuesto carece de sentido «porque no puede sostenerse en ningún caso que resulte desconocido el paradero del sujeto pasivo cuando aquél es una persona jurídica sujeta al cumplimiento de obligaciones tributarias»⁶¹.

En todo caso, el artículo 212.3.a) de la LGT establece la automática suspensión de «la ejecución de las sanciones en periodo voluntario y sin necesidad de adoptar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa», lo cual despierta dudas en cuanto a si puede derivarse la responsabilidad cuando todavía no exista tal firmeza, que en todo caso impide la exigencia de la sanción al responsable⁶². A pesar de lo cual, aunque la deuda y la sanción todavía no sean firmes, o no hayan sido declarados fallidas, la Administración tributaria puede adoptar medidas cautelares contra los responsables subsidiarios para garantizar el cobro de la deuda. Por eso la Administración tributaria

⁵⁸ STSF de Galicia, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 4ª, de 23 de enero de 2013, Rec. 15405/2012

⁵⁹ STSJ de la Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 3ª, de 11 de noviembre de 2020, Rec. 1180/2019.

⁶⁰ MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S. (1992: 73).

⁶¹ LETE ACHIRICA, C. (2000: 206).

⁶² ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A. (2008: 372), que cita la REAR de Cataluña, de 27 de marzo de 1998 (reclamación 17/1204/1996), que inadmitió la declaración de responsabilidad del artículo 40.1 de la LGT mientras la sanción se hallaba suspendida por entender que «el acuerdo de imposición de la sanción no surte efectos desde que es jurídicamente contestado» para el deudor, por lo que «no puede surtir efectos para con terceros». Tampoco admite la exigencia del «resto de la deuda tributaria» a quien sea deudor principal, dado que «la comisión de la infracción es el primer presupuesto de hecho de la responsabilidad». No procede declarar esta responsabilidad «estando recurrida en cualquier vía administrativa las sanciones tributarias», sin perjuicio de adoptar medidas cautelares.

también debe explicar las razones por las que no adoptó ninguna medida cautelar contra la deudora principal y no trabo todos los de su titularidad.

La ausencia de tales elementos de juicio puede suponer la falta de motivación del acuerdo de derivación, en cuanto a la concurrencia de uno de los presupuestos determinantes de la responsabilidad subsidiaria declarada⁶³.

3.6. Ejercicio del cargo de administrador en la fecha de comisión de las infracciones tributarias

La responsabilidad de los administradores siempre ha requerido la concurrencia de un requisito previo, que es la atribución de la condición de administrador. Es frecuente que, cuando la Administración declara la responsabilidad subsidiaria de los administradores, hayan variado las personas que han desempeñado estas funciones a lo largo de los años, de modo que existan unos administradores en el momento de la comisión de la infracción; otros en la fase de comprobación y firma de las actas; otros durante la tramitación del procedimiento de apremio (por ejemplo, administradores concursales), y otros cuando se produzca la declaración de responsabilidad subsidiaria. Incluso puede que ya no exista ningún administrador en funciones porque la sociedad haya sido disuelta y liquidada. Pero lo relevante en estos casos es el momento en el que se dan los presupuestos de hecho generadores de la responsabilidad. «Es decir, el momento en que se comete la infracción por la Sociedad, que es el momento a tener en cuenta para fijar la persona del administrador, pues ese es el presupuesto de hecho de la responsabilidad»⁶⁴.

Si el cargo ha sido ostentado por una persona jurídica, igualmente la responsabilidad subsidiaria es exigible, siempre y cuando conste la identidad de la persona física que haya designado como representante para el ejercicio de las funciones propias del cargo (art. 143.1 RRM)⁶⁵. Aunque un sector doctrinal considera que, en estos casos, sólo podrá recaer sobre la persona jurídica nombrada administradora, y no sobre la persona física que representa a esta⁶⁶.

Además, los administradores deben ser personas que cuenten con capacidad para ejercer el comercio y no se hallen incursas en alguna de las prohibiciones legales previstas en las leyes societarias, es decir, personas mayores de edad que ostenten la libre disposición de sus bienes (arts. 1 y 4 CCo) y que no puedan ser incluidas en algunos de los supuestos previstos en el artículo 213 TRLSC (antes artículo 124 del TRLSA/1989).

Como el artículo 108 de la LGT establece que: «La Administración tributaria tendrá derecho a considerar como titular de cualquier (...) función a quien figure como tal en un Registro fiscal y otros de carácter público salvo prueba en contrario», existe una presunción *iuris tantum* de que la persona que aparece inscrita en el Registro Mercantil como administrador de una determinada sociedad, efectivamente ocupa dicho cargo a todos los efectos. Pero es una presunción que

⁶³ STSJ de Galicia, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 4ª, de 3 de diciembre de 2019, Rec. 16099/2018

⁶⁴ GALIANO ESTEVAN, J., e IZQUIERDO RIVAS, J. (1997: 76).

⁶⁵ LETE ACHIRICA, C. (2000: 49).

⁶⁶ ROMERO PLAZA, C., y SERANTES PEÑA, F. (2009: 182).

permite prueba en contrario. Por eso merece mayor atención, en este caso, el riesgo de que el ejercicio de la administración societaria puede ser confundida con la mera colaboración en la gestión de la empresa, desempeñada por personas vinculadas a ella por relaciones laborales o de servicios. En los entes sociales frecuentemente aparecen una serie de órganos o personas cuya posición no siempre es nítida, y que la administración de la persona colectiva sea formalmente detentada por unos administradores, pero de hecho desempeñada por otros sujetos (incluso no socios) que actúan por persona interpuesta.

Por eso, a efectos de responsabilidad la condición de administrador no depende de la denominación que se dé a la persona o cargo, sino del efectivo contenido legal o estatutario de sus cometidos, según estos confieran atribuciones conformadoras de la voluntad social integradas en ella, o sólo supongan una representación en la que los actos del sujeto aparecen diferenciados de dicha voluntad social, aunque sean imputables a la entidad a título de representación. Es administrador quien –por sí solo, en unión de otros administradores, o integrado colegiada y solidariamente en el consejo de administración- gestiona la persona jurídica con autonomía decisoria, realizando actos decisivos para la actividad social, de dirección o disposición que rebasan la mera administración. Estas facultades pueden resultar no sólo de la ostentación legal del cargo orgánico de administrador, sino también de otras situaciones anómalas en las que el administrador o administradores no existen o son difícilmente determinables, hasta llegar al extremo de que el verdadero administrador (administrador “oculto”) que dirige la entidad o ejerce influencia o control determinante quede encubierto por los administradores formalmente designados. Es la figura del administrador “de hecho”, que puede surgir de dos posibles situaciones irregulares con trascendencia jurídica. En primer lugar, los “administradores de hecho aparentes o notorios” que, sin título jurídico formalmente válido y eficaz, se comportan manifiestamente en el tráfico como administradores ante los socios o ante terceros, al menos por consentimiento o tolerancia de estos y asunción por la entidad de los resultados de su gestión⁶⁷. Son los administradores con cargo caducado, decaídos, en situación de prórroga o de reelección o aceptación del cargo. Situaciones que, en general, no impiden que se les reconozca la validez de sus actos, mediante interpretaciones de las normas basadas en las ideas de subsistencia interna del cargo o de comunidad de empresas

La otra figura es la del “administrador de hecho encubierto”, frecuentes en los casos de sociedades unipersonales, familiares, de socio mayoritario o “dueño” de la empresa⁶⁸; o cuando permanecen ocultos bajo la apariencia de director-gerente o apoderados generales. Se puede presumir esta situación cuando el administrador legal es un socio minoritario, no es socio o es una persona insolvente, o cuando es una entidad dominada por la sociedad administrada, etc., y el administrador de derecho actúa como “pantalla” o instrumento del administrador de hecho⁶⁹.

⁶⁷ STS de 24 de septiembre de 2001 (RJ 2001/7489).

⁶⁸ SSTS de 23 de marzo de 1998 (RJ 1998/1492), 10 de julio de 1998 (1998/6116),

⁶⁹ ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A. (2008: 368-370).

En este punto la redacción del artículo 40.1 de la LGT/1963 dio pie a dos corrientes contrapuestas: por un lado, quienes entendieron que la responsabilidad subsidiaria también comprendía a los administradores de hecho que efectivamente ejercen la gestión y dirección económica de la sociedad, invocando la simulación que supone una interposición subjetiva ficticia o la doctrina del “levantamiento del velo”⁷⁰; por otro lado, quienes defendieron que por administrador solo debía entenderse quien ostentaba el cargo orgánico, porque el artículo 23 de la LGT/1963 imponía acudir a conceptos suministrados por el ordenamiento jurídico, en una interpretación sistemática de las normas, y para evitar interpretaciones extensivas de un presupuesto de responsabilidad tributaria que implicaba apreciaciones de culpa o negligencia⁷¹.

Esta segunda es la tesis mayoritaria y ha sido recogida en la actual redacción del artículo 43.1.a) de la LGT, conforme al cual la acción administrativa sólo se dirigirá contra el administrador o administradores de hecho por ausencia o imposible determinación de los de derecho, o cuando se acredite que estos constituyen una mera interposición ficticia. Pero no es necesario que los procedimientos de declaración de responsabilidad sean independientes para cada uno o cada clase de ellos, ni expedientes sucesivos. Nada impide la tramitación de un solo expediente dirigido contra quienes sean realmente administradores, una vez descartados los aparentes por existir razonables indicios para ello. Tampoco el fracaso de la actuación administrativa contra el administrador aparente impide incoar otro u otros procedimientos declarativos de responsabilidad mientras no haya prescrito la acción⁷².

Por tanto, todos los miembros del consejo de administración a los que la Administración tributaria haya derivado la responsabilidad subsidiaria deben cumplir este requisito: haber sido los administradores de derecho de la sociedad durante los ejercicios en los que se cometieron las infracciones tributarias derivadas. Es una realidad formal y legal, regularizada por todos los interesados y con plena constancia oficial, y fundamentada en el deber de diligencia de todos los administradores y miembros del consejo de administración, aunque no sean consejeros delegados ni miembros de la comisión ejecutiva⁷³.

Ahora bien, es posible que el día a día de la compañía haya sido muy diferente, por ejemplo, porque el consejo de administración estuviera formado por varias personas con muy distinta condición académica, profesional, funcional e incluso presencial. Cabe plantearse qué administración real pudieron desempeñar personas sin ningún tipo de formación mercantil, industrial y profesional. Así como qué labores de dirección, gestión y control efectiva pudo desempeñar el consejero que no asistió a ninguna reunión, vive a cientos de kilómetros de distancia, y mantuvo una relación con el consejo de administración meramente nominal, a través otro consejero que le representó años. A pesar de lo cual, ateniéndonos a la jurisprudencia y doctrina predominante, la Administración

⁷⁰ RTEAC de 22 de febrero de 1995 /RJ 1995/464).

⁷¹ STSJ de Murcia, de 3 de marzo de 1999 (JT 1999/70) y RRTEAC de 18 de noviembre de 1999 (JT 1999/1997), 11 de febrero de 2000 (RJ 2000/878) y 7 de junio de 2000 (JT 2000/1402).

⁷² ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A. (2008: 371).

⁷³ LLEBOT MAJÓ, J. O. (1996: 86 y 87).

tributaria sostiene que la mera ostentación de una representación legal supone el cumplimiento del primer requisito para la imputación de responsabilidad.

3.7. Conducta reveladora de la ausencia de diligencia debida del administrador en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias

El apartado a) del artículo 43.1. de la LGT impone a los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas la responsabilidad por la deuda tributaria de éstas, cuando no hayan realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibiliten las infracciones. No sólo deben responder por la deuda tributaria propiamente dicha, sino que también se extiende a las sanciones, y forma parte de su deber genérico de diligencia en la gestión de la empresa.

Antes el artículo 127 TRLSA/1989 establecía que los administradores debían desempeñar «su cargo con la diligencia de un ordenado empresario y de un representante leal», y que «cada uno de los administradores deberá informarse diligentemente sobre la marcha de la sociedad». Pero actualmente el artículo 225 del TRLSC pormenoriza esa diligencia debida, señalando que «Los administradores deberán desempeñar el cargo y cumplir los deberes impuestos por las leyes y los estatutos con la diligencia de un ordenado empresario, teniendo en cuenta la naturaleza del cargo y las funciones atribuidas a cada uno de ellos; y subordinar, en todo caso, su interés particular al interés de la empresa» (apdo. 1), debiendo tener la dedicación adecuada y adoptar las medidas precisas para la buena dirección y el control de la sociedad, así como el deber de exigir y el derecho de recabar de la sociedad la información adecuada y necesaria que le sirva para el cumplimiento de sus obligaciones (apartados 2 y 3). Es lo que Sánchez Calero ha denominado «carácter profesional» de la actuación de los administradores, «en el sentido de hacer referencia a una persona que conoce la labor que la administración de la sociedad implica», y que acompaña a dicho conocimiento un cierto grado de dedicación y atención⁷⁴. Se trata de evitar que los administradores gestionen negligentemente la empresa, es decir que prefieran dedicar más tiempo a sus intereses personales y prestar menos atención a la administración de la empresa, en lugar de dedicarle más tiempo y desarrollar una actividad más diligente⁷⁵, sin que quepa exigir el éxito en todas sus actuaciones⁷⁶.

Es decir, los administradores deben informarse adecuadamente respecto de las decisiones que puedan afectar al desenvolvimiento de la empresa, porque la labor de gestión social exige que dispongan siempre de la información necesaria para llevar a cabo dicha actividad en interés de la sociedad. Además deberán investigar tanto el contenido de la información de que dispongan como las situaciones que puedan perjudicar al patrimonio social, vigilando el desarrollo de la empresa social.⁷⁷

⁷⁴ SÁNCHEZ CALERO, F. (1996: 418).

⁷⁵ LLEBOT MAJÓ, J. O. (1996: 37).

⁷⁶ ALONSO UREBA, A. (1989: 669).

⁷⁷ LLEBOT MAJÓ, J. O. (1996: 62 Y 73).

En realidad, tradicionalmente esa obligación de medios u obligación de actividad es una modalidad particular de las obligaciones de hacer, en las que el deudor cumple desarrollando la actividad, aunque no logre el resultado⁷⁸. Algo similar al estándar de competencia subjetivo que el Derecho anglosajón ha seguido durante 50 años en virtud del *Justice Romer* en *Re Equitable Fire Insurance Co.* de 1925, sobre todo cuando la compañía británica se encuentra en la denominada “zona de penumbra” (*twilight zone*), es decir cuando comienzan a percibirse dificultades financieras (tales como problemas de liquidez, aplazamientos de pagos a proveedores, presiones por parte de los prestamistas, etc.), o bien cuando se encuentra al borde de la insolvencia y los directores tienen conocimiento acerca de la imposibilidad de evitar dicha insolvencia. Una vez cruzada dicha “zona de penumbra”, los administradores corren el riesgo de ser demandados por el desempeño de sus funciones, y estas acciones conllevan responsabilidad personal⁷⁹.

Mientras que en el ordenamiento español el criterio de apreciación de diligencia no es tan pacífico, porque la jurisprudencia y doctrina oscila entre dos opciones divergentes: la responsabilidad objetiva y la responsabilidad subjetiva.

3.7.1. Teoría de la responsabilidad objetiva

Con carácter general, la teoría de la responsabilidad objetiva excluye toda idea de culpabilidad, obligando a que el agente responda por el mero hecho de haber puesto en marcha un riesgo del que es consecuencia el daño causado (idea de causalidad y equidad)⁸⁰. La aplicación de este criterio en el ámbito de la responsabilidad subsidiaria de los administradores, supone que puede ser exigida probando simplemente el daño producido por su actuación y la relación de causalidad con dicha actuación⁸¹.

Pero esta objetivación puede tener unas consecuencias muy perniciosas en la dirección, gestión y control directo de las personas jurídicas. Basar la responsabilidad de los administradores en las consecuencias objetivas de la gestión, cuando ésta fuese desfavorable o perjudicial, puede alejar de dicha gestión a los profesionales más cualificados ante la perspectiva de sufrir un riesgo tan grave. Da pie a una mayor pasividad e inercia en la gestión de las empresas, porque ante la posible responsabilidad objetiva a la que podrían encontrarse sometidos, los administradores responderán cumpliendo de la manera más laxa posible sus deberes. Desincentiva el correcto desempeño de los deberes que orgánicamente corresponden a los gestores de las personas jurídicas⁸².

⁷⁸ PÉREZ CARRILLO, E. F. (1999: 84).

⁷⁹ DAVIES, P. L., y PRENTICE, D. D. (1997: 586); WRIGHT, D., y CREIGHTON, B. (1981: 49); WELLING, B. (1984: 328 y 329); TREBILCOCK, M. J. (1969: 501); KROFT, E. G. (1985: 30:40 y 30:41).

⁸⁰ DE ÁNGEL YAGÜEZ, R. (1993: 53): «...la aparición de nuevas leyes, dominadas, en mayor o menor medida, por la voluntad de resarcir a quien soporta el daño por el hecho de sufrirlo, esto es, haya habido o no culpa por parte del agente». Según LETE DEL RÍO, «...se debe responder con independencia de toda idea de culpa, basándose simplemente en la existencia del riesgo» (LETE DEL RÍO, J. M. [1998:185]).

⁸¹ LETE ACHIRICA, C. (2000: 5).

⁸² *Ibidem*, pág. 53.

Asimismo, en muchas ocasiones será muy difícil diferenciar una actuación correcta en la gestión de la empresa, de un incumplimiento de alguno de los deberes legales exigibles al administrador en el desempeño de su cargo⁸³. Por lo que Zabala Rodríguez-Fornos interpreta que podría resultar excluida en casos justificados de ausencia en la toma de decisión, o de disidencia manifiesta, así como cuando su conducta responda a una interpretación razonable de las normas⁸⁴.

Desde el punto de vista civilista, también se ha señalado que resulta incompatible conjugar una responsabilidad objetiva ex artículo 43.1.a) de la LGT para los administradores de las sociedades mercantiles con el deber de diligencia exigido en el artículo 225 del TRLSC (antes el art. 127 del TRLSA/1989), que se limita al deber de desempeñar el cargo y cumplir los deberes impuestos por las leyes y los estatutos con la diligencia de un ordenado empresario, teniendo en cuenta la naturaleza del cargo y las funciones atribuidas a cada uno de ellos; y subordinar, en todo caso, su interés particular al interés de la empresa. En el desempeño de sus funciones, los administradores deben exigir y tienen el derecho de recabar de la sociedad la información adecuada y necesaria que les sirva para el cumplimiento de sus obligaciones, y deberán tener la dedicación adecuada y adoptar las medidas precisas para la buena dirección y el control de la sociedad⁸⁵. Para este sector doctrinal, cualquiera que sea la autonomía que se quiera atribuir a las normas tributarias, parece un completo contrasentido defender que los administradores les baste ser diligentes en su actuación como gestores para evitar la responsabilidad frente a la propia sociedad, frente a los socios o frente a los acreedores sociales; y, sin embargo, esa diligencia precisa puesta en el desempeño de su cargo no les exonere de responsabilidad en el caso del artículo 43.1 de la LGT, «(...) cuando lo cierto es que precisamente para incentivar la diligencia de ciertos sujetos, para prever actitudes escasamente diligentes es por lo que la Ley configura ciertos presupuestos de hechos de los que surge la obligación a cargo de los responsables tributarios, los administradores de las sociedades mercantiles en el caso que nos ocupa»⁸⁶.

El problema es que esta reflexión se hacía a la luz del artículo 133.1 del TRLSA/1989, conforme al cual: «Los administradores responderán frente a la sociedad, frente a los accionistas y frente a los acreedores sociales del daño que causen por actos u omisiones contrarios a la ley o a los estatutos o por los realizados incumpliendo los deberes inherentes al desempeño del cargo». Pero ahora el artículo 230.1 del TRLSC ha añadido una nueva presunción: «La culpabilidad se presumirá, salvo prueba en contrario, cuando el acto sea contrario a la ley o a los estatutos sociales». Es decir, liga la culpabilidad con la mera ilegalidad del acto societario, sea cual sea el grado de intervención que el administrador haya tenido en su adopción o ejecución.

A pesar de lo cual, aún con su actual redacción, la responsabilidad del administrador no nace por la mera conducta de la entidad, sino sólo por alguna de las conductas descritas en el artículo

⁸³ *Ibidem*, pág. 53.

⁸⁴ ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A. (2008: 371 y 372).

⁸⁵ Este último deber de dedicación adecuada y adopción de medidas de buena dirección y control no constaba en el anterior artículo 127 del TRLSA/1989, sino que fue añadido el artículo 225.2 del TRLSC.

⁸⁶ LETE ACHIRICA, C. (2000: 53).

43.1.a) de la LGT directamente imputables al administrador, y que son distintas de la que generó la sanción. La Administración tributaria está obligada a motivar la concurrencia en el administrador de alguna de las tres conductas de referencia (no realizar los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios; consentir el incumplimiento por quienes de ellos dependan, o adoptar acuerdos que posibiliten las infracciones)⁸⁷. Sobre todo cuando la responsabilidad prevista en el artículo 43.1.a) sí que tiene naturaleza sancionadora y -por tanto- exige la concurrencia y motivación de un elemento subjetivo en su responsable. Es decir, la posibilidad de exigir a los administradores la responsabilidad conforme a este precepto no se satisface mediante el automatismo de identificar la condición de administrador, basándose exclusivamente en que los administradores tienen la obligación de adoptar las medidas necesarias para asegurar una ordenada gestión societaria que incluye la de los aspectos tributarios. Al contrario, es preciso que los administradores incurran en las conductas específicas que describe el precepto, lo cual impone a la Administración tributaria una explicación de por qué el administrador a quien señala como responsable incurrió en alguna de aquéllas. Por eso, la Administración tributaria debe exponer una motivación concreta sobre la conducta del administrador y que no se limite al mero señalamiento de la condición de administrador del supuesto responsable.

Con esto se descarta una suerte de responsabilidad objetiva, una responsabilidad por deudas, cuya única condición fuera el ejercicio del cargo de administrador de la persona jurídica. Tal motivación supondría tanto como decir que, por ejemplo, una persona es responsable subsidiaria de la deuda y sanciones tributarias por el mero hecho de ser miembro del consejo de administración cuando se cometieron las infracciones, lo cual no es posible en nuestro ordenamiento.

3.7.2. Teoría de la responsabilidad subjetiva: canon subjetivo mínimo de mera negligencia

Es cierto que, desde la reforma del año 1985, el artículo 43.1.a) de la LGT (entonces recogido en el art. 40.1.a) de la LGT/1963) ya no hace ninguna referencia a la «mala fe» o «negligencia» de los administradores. Pero un sector doctrinal opina que esta situación no permite considerarlo como un supuesto de responsabilidad objetiva o sin culpa⁸⁸. El primer argumento a favor de esta tesis es que, actualmente, la responsabilidad subsidiaria de los administradores por infracciones cometidas por las personas jurídicas que administran está recogida en el artículo 182.2 de la LGT, como parte del ejercicio de «la potestad sancionadora» en materia tributaria (Título IV), en el que rige el principio *nulla poena sine culpa* y que exige, como mínimo, una conducta de los administradores calificable de negligencia⁸⁹. Es decir, el principio de culpabilidad, proclamado

⁸⁷ STSJ de Madrid, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 5ª de 18 de diciembre de 2008, Rec. 1530/2006, y STSJ de la Comunidad Valenciana, Sección 3ª, Sala de lo Contencioso-administrativo, de 20 de julio de 2010, Rec. 2460/2008.

⁸⁸ LETE ACHIRICA, C. (2000: 50).

⁸⁹ ZORNOZA PÉREZ, J. (1992:198); OTERO NOVAS, J. M. (1997: 81-85); GARRETA SUCH, J. M. (1997: 304, 305, 308 y 310); y OCHOA TREPAT, M. L. (1991:147); ARIAS ABELLÁN, M. D. (1985: 426), entre otros.

expresamente en el artículo 183.1 de la LGT, se refleja también en el artículo 43.1 de la LGT, requiriendo en el sujeto pasivo al menos un comportamiento con cualquier grado de negligencia⁹⁰. Con lo que el legislador tributario, al elegir entre las diferentes formas de culpabilidad, le basta con la más leve posible⁹¹, la cual puede identificarse con haber prescindido del cuidado que cualquier persona debe poner para ejecutar u omitir un hecho capaz de perjudicar a la Hacienda Pública⁹². Es una consecuencia directa de la vigencia del principio de culpabilidad en materia de infracciones y sanciones tributarias y resulta respetuosa con el mandato del artículo 25 de la Constitución. Se excluye, por tanto, la imposición de sanciones a los administradores mercantiles por el mero resultado de su actividad y sin atender a la conducta diligente que hayan manifestado⁹³. Y es lo que diferencia la responsabilidad subsidiaria regulada en el artículo 43.1.a) de la LGT, de la responsabilidad solidaria establecida en el artículo 42.1.a) del mismo texto legal: «(...) en la «responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.a), basta la simple negligencia o “culpa in vigilando” unida a la condición de administrador de la recurrente; pero ello no es suficiente para derivar la acción de cobro con carácter solidario en base al artículo 42.1.a), pues el elemento de culpabilidad requerido es mayor, siendo necesaria la acreditación de una intencionalidad dolosa en la persona del recurrente, equiparable a la exigida en el ámbito penal», criterio que en este caso le condujo a estimar las pretensiones del recurrente al entender que la Administración no logró acreditar debidamente la existencia de dolo en la conducta del administrador social»⁹⁴.

Por tanto, el artículo 43.1.a) de la LGT vincula el nacimiento de la responsabilidad subsidiaria a que los administradores no hayan realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. Por tanto, se trata de una responsabilidad por omisión, pero el problema es que la legislación tributaria no señala cuales son esos «actos necesarios» ni los requisitos ni condiciones de diligencia a cumplir por parte de los administradores⁹⁵. De modo que habrá que acudir a la normativa mercantil para conocer las características o requisitos que deben tener las actuaciones u omisiones de los administradores para que recaiga en ellos la responsabilidad tributaria subsidiaria, puesto que es esta normativa sectorial la que contempla específicamente su forma de actuación en el desempeño de su cargo⁹⁶.

Algunos autores consideran que «hubiera sido deseable que el legislador hubiese concretado de algún modo cual es el grado de diligencia exigible a los administradores en todo lo relativo al cumplimiento de las obligaciones tributarias de la entidad»⁹⁷. Otra corriente doctrinal opina, por el

⁹⁰ FERREIRO LAPATZA, J. J. (1985:451-453, referido a los entonces vigentes artículos 40.1 y 77 de la LGT/1963.

⁹¹ MARTÍN QUERALT, J. B. (1997: 535 y 536, que, con fundamento en la STC de 26 de abril de 1990, afirma que «no hay posibilidad de apreciar responsabilidad puramente objetiva» en materia de infracciones tributarias, «sino que tendrá que concurrir dolo o negligencia en la conducta del agente...».

⁹² LETE ACHIRICA, C. (2000: 51 y 52).

⁹³ ESCRIBANO LÓPEZ, F. (1997: 592 y 593).

⁹⁴ RTEAC de 24 septiembre de 2019 (Rec. 871/2017).

⁹⁵ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. (2012: 12 y 13).

⁹⁶ OCHOA TREPAT, M. L. (1991:84).

⁹⁷ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. (2012:84).

contrario, que no cabe que el legislador tributario concrete requisitos o características de los deberes impuestos por razón de su cargo a los administradores de las sociedades mercantiles, porque esa tarea es exclusiva de la normativa reguladora del Derecho de sociedades⁹⁸.

El problema es que la legislación mercantil tampoco resuelve mucho más, porque se limita a fijar las obligaciones que corresponden a los administradores desde una perspectiva genérica y de estricta gestión societaria («diligencia de un ordenado empresario, teniendo en cuenta la naturaleza del cargo y las funciones atribuidas a cada uno de ellos», art. 225.1º TRLSC, anterior art. 127.1º TRLSA/1989), imponiendo una pauta o regla general de comportamiento que atiende a principios generales y descarta premeditadamente toda rigidez o concreción en su formulación, y deja su concreción en función de las circunstancias de cada caso concreto⁹⁹. Como mucho pueden distinguirse dos tipos de actividades dentro de las facultades de gestión: por una parte, el TRLSC recoge de modo específico a lo largo de su articulado las facultades y obligaciones relativas a la gestión esencialmente societaria; por otra parte, las facultades del desarrollo de actividades técnicas y de contenido económico y financiero, es decir, de una actividad de gestión inherente al ejercicio del tráfico económico, propiamente empresarial no societaria, en cuyo desarrollo no entra efectivamente la Ley ni tan siquiera para conformar conceptualmente dicha actividad¹⁰⁰.

Además, no determina las labores que competen a cada puesto de dirección y administración de la empresa. Los administradores de personas jurídicas no forman una categoría homogénea y las habilidades que deben reunir para desempeñar correctamente su cargo varían en función de las diferencias de tamaño y propósito de las entidades que administran, la complejidad de sus estructuras de gestión, la dependencia de asesores expertos y las funciones de directores particulares. No se puede exigir el mismo nivel de habilidad al administrador de una pequeña y mediana empresa que a un director de finanzas de una corporación multinacional. Por eso a cada administrador se le debe exigir el nivel de *skill and care* (habilidad y cuidado) que razonablemente pueda esperarse de una persona que ha asumido su puesto de gestión en una determinada entidad¹⁰¹. Finch señala que para ser director financiero de una gran sociedad anónima se requiere una determinada formación contable, que se le exigirá en el ejercicio de su cargo. Pero el simple hecho de que un gestor posea unos determinados conocimientos, experiencia o cualificación no será relevante si dichos conocimientos, experiencia o cualificación no se consideran normales en su puesto de administrador¹⁰². Es decir, se les debe exigir una “profesionalidad” (entendida como competencia profesional) acorde con su capacitación técnica y profesional. El problema es que legalmente no existe ninguna referencia para determinar la capacitación mínima que debe reunir

⁹⁸ LETE ACHIRICA, C. (2000: 85): «Lo cual no obsta que las normas tributarias fijen las consecuencias que, dentro del campo del derecho financiero y tributario, puedan ocasionar los diferentes actos de los administradores de las sociedades mercantiles cuando dichos actos se traduzcan en mayor o menor medida en incumplimiento de obligaciones tributarias exigibles a las sociedades que administran».

⁹⁹ *Ibidem*, 74 y 74.

¹⁰⁰ *Ibidem*, 96 y 97.

¹⁰¹ FINCH, V. (1992: 203 y 204).

¹⁰² *Ibidem*, 203 y 204.

administrador o empresario, por lo que resulta muy difícil y en ocasiones imposible tratar de medir la diligencia debida por los administradores en el desempeño de su cargo¹⁰³.

El margen de apreciación es tan abierto que admite una interpretación estricta de la legislación mercantil, conforme a la cual los administradores han de hacer todo aquello que una actuación diligente exija para conocer la situación de la entidad. A cuyos efectos la ley les proporciona la posibilidad de adoptar medidas encaminadas al buen funcionamiento de la misma, ya sea mediante actuaciones relativas a su objeto social, ya controlando el estado de la contabilidad, y en general, cumpliendo con sus obligaciones legales, que exceden, por ejemplo, de la pasiva asistencia a las sesiones del consejo de administración. Por tanto, se les podrá exigir responsabilidad por una actuación previa -precisamente porque el ordenamiento jurídico les impone una actuación positiva derivada de su posición de garantes-, en el bien entendido de que también esa conducta omisiva requiere la concurrencia del elemento subjetivo, intencional o negligente. La conclusión es que los administradores tienen la obligación de adoptar las medidas necesarias para asegurar una ordenada gestión societaria, contando con los medios jurídicos para realizar su función, siendo responsables del resultado de la misma, excepto que resulte acreditado que emplearon todos los instrumentos jurídicos a su alcance para conocer y corregir la situación prohibida por la ley¹⁰⁴.

Es decir, la conducta recogida en el artículo 431.a) de la LGT consistiría en incumplir, por mera negligencia, una obligación de vigilancia que, de haber sido ejercida, hubiera evitado la infracción y por eso se le obliga a compensar el daño derivado de su negligencia. Los tres supuestos recogidos en el artículo 43.1.a) obedecen a unos deberes normales de un gestor (como señala, por ejemplo, ahora el artículo 236 del TRLSC y antes el artículo 133 del TRLSA/1989), los deberes inherentes al desempeño del cargo. En concreto, el primero exige la omisión de actos relacionados directamente con la obligación infringida que el administrador sabe que tiene el deber de realizar por razón de su cargo; el segundo supone una clara permisividad respecto de la actividad ilícita de los subordinados; y el tercero, el resultado de las consecuencias normales del acuerdo que se adopta.¹⁰⁵

Es lo que esta teoría denomina “canon subjetivo mínimo de la responsabilidad” del artículo 43.1.a) de la LGT, que en realidad es la mera negligencia. Los administradores deberán hacer todo aquello que una actuación diligente exija para conocer la situación de la sociedad -teniendo los instrumentos jurídicos al efecto-, y adoptar las medidas encaminadas al funcionamiento ordenado de la sociedad. Y es por ello que la mera negligencia en el cumplimiento de sus obligaciones, la falta en su labor de vigilancia del que lleva la gestión societaria, acarrea su responsabilidad subsidiaria tanto por acción como por omisión.¹⁰⁶

¹⁰³ LETE ACHIRICA, C. (2000: 75 y 76).

¹⁰⁴ STS, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 10 de febrero de 2010, Rec. 5995/3003; STS, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 8 de noviembre de 2012, Rec. 3641/2010, y SAN, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 7ª, de 21 de junio de 2019, Rec. 714/2017.

¹⁰⁵ SSTs, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 25 de abril de 2008, Rec. 6815/2002, así como RTEAC de 22 de octubre de 2019, RG 2479/2017 y 4431/2017.

¹⁰⁶ SAN, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 7ª de 5 de octubre de 2014; y SAN, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 7ª, de 16 de marzo de 2015, Rec. 221/2014.

Por tanto, bastará que el administrador haya incumplido por mera negligencia las obligaciones propias de su cargo. No requiere la concurrencia de mala fe o negligencia grave. Basta la omisión de una actuación necesaria para que la obligación tributaria de la entidad no quede cumplida. En el infractor (obligado principal) normalmente se exige una conducta activa; en el responsable basta, por regla general, con una conducta pasiva. El primero realiza un acto contrario a la ley, que por eso mismo se sanciona; el segundo incumple una obligación de vigilancia que, de haber sido ejercida, hubiera evitado la infracción, y por eso se le obliga a compensar el daño derivado de su negligencia. La necesaria relación que tiene presente la legislación fiscal, siguiendo la pauta marcada por el artículo 1104 del Código Civil, entre la conducta de los administradores y el contenido lógico de su función, hace que disminuya la importancia del elemento intencional y se centre en lo que debe entenderse por dejación de funciones. Basta con que se produzca por parte del administrador un incumplimiento de obligaciones que le fuesen propias como consecuencia de su cargo, y que de ese incumplimiento se derive la falta de satisfacción de las deudas tributarias de la entidad¹⁰⁷.

3.7.3. Teoría de la responsabilidad subjetiva por negligencia grave

Otro sector doctrinal afirma que la concreción sustantiva de los deberes de las sociedades mercantiles deberá llevarse a cabo mediante la actuación de los tribunales, para evitar una rigidez innecesaria en una materia caracterizada por su carácter dinámico y cambiante¹⁰⁸. Señalan como ejemplos de infracción del deber de diligencia en el desempeño de su cargo cuando el administrador actúa dolosamente, es decir, con la intención consciente de causar daño a la sociedad. También cuando abusan de sus facultades de gestión, quebrantando la relación de confianza propia de la administración de intereses ajenos; y en aquellos casos en los que incurran en culpa grave, omitiendo la diligencia normal de un ordenado empresario, que sería la diligencia que las personas cuidadosas dedican a sus propios asuntos¹⁰⁹.

Respecto del elemento de la culpabilidad, el antiguo artículo 77.1 de la LGT/1963 (en la redacción que le dio la Ley 10/1985, de 26 de abril) disponía que las infracciones tributarias eran sancionables «incluso a título de simple negligencia». Norma que, posteriormente, fue objeto de numerosas aclaraciones, todas ellas en un mismo sentido. En consecuencia, la apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales de la seguridad jurídica y de legalidad, en cuanto al ejercicio de potestades sancionadoras de cualquier naturaleza. El principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionable, es decir, es un elemento esencial en todo ilícito administrativo, y es un principio que opera no sólo a la hora de analizar la conducta determinante de la infracción, sino también sobre las circunstancias agravantes.

¹⁰⁷ RTEAC de 17 de diciembre de 2019, RG 01624717,

¹⁰⁸ LLEBOT MAJÓ, J. O. (1996: 133 y 134).

¹⁰⁹ LETE ACHIRICA, C. (2000: 85 y 86).

En este sentido, el Tribunal Supremo señala que «el ejercicio de la potestad punitiva, en cualquiera de sus manifestaciones, debe acomodarse a los principios y preceptos constitucionales que presiden el ordenamiento jurídico penal en su conjunto, y, sea cual sea, el ámbito en el que se mueva la potestad punitiva del Estado, la Jurisdicción, o el campo en que se produzca, viene sujeta a unos mismos principios cuyo respeto legitima la imposición de las penas y sanciones, por lo que, las infracciones administrativas, para ser susceptibles de sanción o pena, deben ser típicas, es decir, previstas como tales por norma jurídica anterior, antijurídicas, esto es, lesivas de un bien jurídico previsto por el Ordenamiento, y culpable, atribuible a un autor a título de dolo o culpa, para asegurar en su valoración el equilibrio entre el interés público y la garantía de las personas, que es lo que constituye la clave del Estado de Derecho»¹¹⁰.

De igual modo el Tribunal Constitucional confirma que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación al Derecho Administrativo sancionador, porque «uno de los principales componentes de la infracción administrativa es el elemento de culpabilidad junto a los de tipicidad y antijuridicidad, que presupone que la acción u omisión enjuiciadas han de ser en todo caso imputables a su autor, por dolo, imprudencia, negligencia o ignorancia inexcusable". Con posterioridad, se ha señalado "que con respecto a la culpabilidad, no hay duda que en el ámbito de lo punible, ya administrativo, ya jurídico-penal, el principio de la culpabilidad opera como un elemento esencial del reproche sancionatorio (Sentencias del Tribunal Supremo de 20 de febrero de 1967, 11 de junio de 1976, concretándose en el aforismo latino *nulla poena sine culpa* (Sentencia de 14 de septiembre de 1990)¹¹¹».

El Tribunal Constitucional también ha afirmado 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, tal como refleja la propia Constitución¹¹².

Por último, el artículo 178 de la Ley General Tributaria define los principios de la potestad sancionadora y, tras afirmar que ésta «se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa con las especialidades establecidas en esta ley», incluye entre tales principios el de responsabilidad, a cuya detallada regulación se dedica el artículo 179.1, que señala que las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el artículo 35.4 sólo podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos. En concreto, las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos: «Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley.

¹¹⁰ STS de 10 de febrero de 1986.

¹¹¹ STC 18/1981, de 8 de junio de 1981.

¹¹² STC 76/1990, de 26 de abril de 1990

Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados» (artículo 179.2.d) LGT).

Especial atención merece la problemática que plantea la especialización de las funciones de cada administrador, sobre todo cuando las sociedades mercantiles adoptan como órgano de gestión el consejo de administración, es decir cuando la sociedad se gestiona a través de la actuación de un órgano de naturaleza colegiada. En realidad, la entidad actúa a través de una voluntad colectiva que aglutina la de sus miembros integrantes, y al ser un órgano colegiado, las consecuencias que pueden derivarse de los acuerdos adoptados vinculan a todos los consejeros que voten a favor del acuerdo o acuerdos lesivos, con independencia del conocimiento técnico que pueda tener cada uno de los consejeros sobre los diferentes aspectos de la gestión de la empresa, en este caso en materia tributaria. El interés de este supuesto es que, con base en el artículo 179.2.c) de la LGT y el artículo 237 TRLSC (antes art. 133.2 TRLSA/1989), las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria «cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se adoptó la misma».

En principio, para la norma tributaria son del mismo rango los dos supuestos previstos, es decir, que tanto en el caso de que un administrador de la sociedad hubiese salvado su voto en el sentido de no apoyar una determinada decisión del órgano administrativo que fuese constitutiva de infracción tributaria, como en el supuesto de que aquel administrador no hubiera acudido a la reunión de dicho órgano, no se le podría exigir responsabilidad tributaria. Sería un supuesto de falta de culpabilidad¹¹³.

A pesar de lo cual, se ha intentado sistematizar las diferentes situaciones que encajarían en el artículo 179.2.c) de la LGT, diferenciando entre el voto en contra del acuerdo del órgano administrativo; la inasistencia a la reunión por causa ajena a la voluntad del administrador no asistente; inasistencia a la reunión por causa ajena a la voluntad del administrador habiendo delegado aquel su voto; e inasistencia consciente y libre por parte del administrador¹¹⁴.

En el primer supuesto, el voto en contra del acuerdo del órgano de administración, siendo dicho acuerdo constitutivo de infracción tributaria, elimina cualquier tipo de responsabilidad tributaria del administrador en cuestión, porque la oposición expresa implica, por una parte, excluir su autoría de una infracción tributaria y por otra, revela una resistencia concreta al acuerdo lesivo para los intereses de la persona jurídica, de los socios o de los acreedores¹¹⁵. Ahora bien, Lete Achirica advierte que esta oposición se debe hacer constar en el acta de la correspondiente sesión, lo cual podrá solicitar expresamente. En opinión de este autor, no exonera de responsabilidad a

¹¹³ LÓPEZ MARTÍNEZ, J. (1994: 85).

¹¹⁴ MORILLO MÉNDEZ, A. (1998: 56).

¹¹⁵ *Ibidem*, 55.

los administradores disidentes la mera manifestación expresa de su oposición al acuerdo adoptado mediante comunicación a los restantes miembros del órgano colegiado¹¹⁶.

La no asistencia a la reunión del órgano de administración por causa ajena a la voluntad del inasistente se ha pretendido reconducir, en materia tributaria, a la noción de fuerza mayor, con tal de que el impedimento actúe como fuerza externa al sujeto que la sufre. Desde este punto de vista, los términos del artículo 179.2.c) de la LGT impedirían considerar la existencia de responsabilidad por infracción tributaria, porque ni siquiera existe, técnicamente, omisión, ya que al inasistente le fue imposible estar físicamente en la reunión¹¹⁷.

Cuando un administrador no asista a la reunión del órgano colegiado, tanto por propia voluntad como por causa ajena, pero haya delegado el voto, será el sentido del voto ejercitado por medio del representante el que permitirá dilucidar si el administrador ausente es partícipe o disidente de la voluntad social. De este modo, en la esfera tributaria, la posición jurídica del administrador dependerá del voto ejercitado mediante representante¹¹⁸.

En el supuesto de que se trate de una inasistencia consciente y libre por parte del administrador a la reunión del órgano colegiado de administración, en el plano jurídico-tributario una interpretación literal del artículo 179.2.c) de la LGT permitiría eludir la responsabilidad. Sin embargo, también podría sostenerse la interpretación contraria sobre la base del artículo 183.1 de la LGT, porque cuando la presencia del administrador ausente hubiera permitido frustrar o modificar el sentido del acuerdo adoptado, siendo éste constitutivo de infracción tributaria, podría sostenerse la concurrencia de omisión tipificable y culpable¹¹⁹.

Por último, cuando el consejo de administración delega todas o algunas de sus facultades en uno o varios miembros del consejo que actúan mancomunada o solidariamente, o en otro órgano colegiado integrado por consejeros (comisión ejecutiva), sigue existiendo una relación de dependencia orgánica de los órganos delegados respecto del consejo de administración, depositario de las facultades de administración en general de la sociedad. La LGT pone en relación esa dependencia con la aquiescencia por parte de los administradores respecto de lo actuado por sus dependientes, de forma que, cuando los actos u operaciones que realicen los órganos delegados sean constitutivos de una infracción tributaria, los administradores de la sociedad (modalidad de consejo de administración) serán responsables frente a la Administración tributaria, a pesar de que las infracciones sean imputables a la sociedad actuante a través de los órganos delegados.

Además, si el consejo no acepta lo realizado por los órganos delegados, o si estos se exceden respecto de las facultades delegadas que ostentan, podrá tener efectos en la esfera interna, pero

¹¹⁶ LETE ACHIRICA, C. (2000: 136).

¹¹⁷ *Ibidem*, 135. MORILLO MÉNDEZ considera que no es un supuesto de fuerza mayor en sentido escrito, sino más bien de caso fortuito (MORILLO MÉNDEZ, A. [1998:55]).

¹¹⁸ *Ibidem*, 137.

¹¹⁹ *Ibidem*, 56.

no frente a terceros. El artículo 234.2 del TRLSC y el artículo 149.3 del RRM dejan claro que el ámbito del poder de representación de los órganos delegados será siempre el previsto en el objeto social delimitado en los estatutos, con lo que la sociedad no podrá desconocer los actos que terceros sujetos (incluida la Administración tributaria) efectúen en relación con los órganos colegiados, cuando dichos terceros hayan obrado de buena fe y sin culpa grave¹²⁰.

En cualquier caso, parece que la Administración tributaria pretende aprovechar la holgura con la que está redactado el artículo 43.1.a) de la LGT para extender lo máximo posible la responsabilidad subsidiaria de los administradores por las infracciones tributarias cometidas por las personas jurídicas que administran.

3.8 Cuando los administradores consientan el incumplimiento por quienes de ellos dependan

Merece especial mención el segundo supuesto de responsabilidad tributaria subsidiaria señalado en el artículo 43.1.a) de la LGT: el hecho de que los administradores «hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones». Es un supuesto típico de *culpa in vigilando*, es decir, de culpa imputable a una persona por los actos realizados por sus auxiliares o dependientes¹²¹, según el principio de que el deudor que necesariamente debe responder las consecuencias de la infracción ha de ser, a su vez, el infractor de la diligencia exigible y titular de los efectos de la infracción¹²².

El problema es que, tampoco en este tema, la LGT aclara el grado de dependencia que debe existir entre el administrador de la sociedad y el dependiente causante del incumplimiento de la obligación tributaria. Lo cual resulta más grave cuando, en la práctica, en las sociedades mercantiles existen distintos tipos niveles o tipos de personal dependiente:

A) Personas que se encuentran, dentro de la propia sociedad, en una posición de mera subordinación respecto de los administradores, de modo que la infracción que se produzca de las obligaciones tributarias exigibles a dichas sociedades se reconduce a los administradores, que son quienes ostentan la representación de la sociedad a todos los efectos. En la inmensa mayoría de las sociedades mercantiles los administradores no pueden desempeñar personalmente la totalidad de las tareas de gestión y dirección de la empresa, por lo que deben valerse de personas que, siendo empleados de la sociedad, desempeñan funciones con trascendencia no sólo mercantil sino tributaria. Por ejemplo, el ingreso dentro de plazo de las cantidades que correspondan a la liquidación de uno u otro tributo o la correcta realización de las autoliquidaciones por impuestos que afectan de modo directo a la sociedad, como es el caso del impuesto sobre sociedades y el IVA; tareas todas ellas que no suelen efectuar directamente los administradores de las sociedades mercantiles, sino los empleados de la

¹²⁰ LETE ACHIRICA, C. (2000: 144), que critica los imprecisos términos en los que se desenvuelve el artículo 43.1.a) en su segundo supuesto de responsabilidad, es decir cuando los administradores hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan.

¹²¹ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. (2012: 13).

¹²² BADOSA COLL, F. (1987: 697).

sociedad con cargos de llevanza de contabilidad, control de ingresos y gastos, formulación de presupuestos o gestión de tesorería. Con frecuencia estos empleados no forman parte del órgano de administración de la sociedad, y el incumplimiento por su parte de las obligaciones tributarias imputables a la sociedad se traslada -según el artículo 43.1.a) de la LGT- a quienes, por ostentar una posición orgánica superior, consientan tales actuaciones¹²³.

B) Colaboradores del empresario de carácter dependiente y de carácter independiente. Ambos son aquellas personas que permiten al empresario social desarrollar su actividad; pero:

- Los colaboradores dependientes o auxiliares se encuentran vinculados con la empresa en virtud de una relación de subordinación-dependencia estable, mediante contrato de trabajo y aunque desempeñen funciones de alta dirección, gobierno o consejo (por ejemplo, director general, gerente, secretario general, etc.). También, son colaboradores dependientes quienes realizan funciones puramente internas, cuyo ejercicio no supone una actividad externa de contratación con terceros, como por ejemplo los técnicos cuya función exclusiva sea la realización de un producto. Son el factor o apoderado general para todos los actos en que se concreta la actividad, y los apoderados singulares, cuyo poder de representación se limita a algún aspecto de los asuntos que constituyen el giro o tráfico de la empresa, y que el Código de Comercio denomina dependientes y mancebos¹²⁴;
- Los colaboradores independientes son aquellas personas que ayudan, en cierto modo, al empresario en la realización de su actividad, sin encontrarse sometidas a una relación de subordinación jerárquica. Son los colaboradores que se encuentran al margen de la empresa entendida como unidad de trabajo, como los agentes comerciales, los agentes de transportes, los mediadores colegiados, etc., y están vinculados al empresario principal a través de un contrato de comisión, o de agencia, o de mediación o corretaje¹²⁵.

El tenor literal del artículo 43.1.a) de la LGT parece incluir tanto a los colaboradores dependientes que sean apoderados generales como a los que tengan el carácter de apoderados singulares, así como también a los técnicos o empleados de la empresa que desempeñan funciones con trascendencia tributaria. Es decir, que la responsabilidad subsidiaria no se limita a los casos de subordinación genérica, en virtud de relación laboral con la sociedad, de unas personas respecto de los administradores¹²⁶, sino que se amplía a los restantes supuestos, como cuando la sociedad -a pesar de contar con un órgano de administración- otorga poderes, generales o particulares, que conllevan la realización de tareas que repercuten directa o indirectamente en la gestión tributaria de la empresa¹²⁷. «De este modo, cuando el órgano de administración de la sociedad otorga poderes a personas que no son administradores de la sociedad lo actuado por aquéllas será imputable a la misma sociedad, y como ésta, en cuanto persona jurídica que es, actúa mediante

¹²³ AMORÓS RICA, N. (1964: 31 y 32).

¹²⁴ IGLESIAS PRADA, J. L. (1971: 115).

¹²⁵ SÁNCHEZ CALERO, F. (1996: 215 y 216).

¹²⁶ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. (2012: 13).

¹²⁷ IGLESIAS PRADA, J. L. (1971:127).

órganos, serán estos quienes tengan que hacer frente a las consecuencias tributarias de lo actuado por los apoderados»¹²⁸.

Especial mención merece la contratación de servicios profesionales externos especializados en el asesoramiento y gestión fiscal, a quien se le encomienda la orientación, control y formalización del cumplimiento de las obligaciones tributarias de la entidad; así como de empresas auditoras externas, encargadas de verificar las cuentas de la entidad, verificar el informe de gestión, y revisar todos los estados financieros o documentos contables (art. 4 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas). La Administración tributaria no admite como excusa eximente de responsabilidad que los administradores hubieran seguido fielmente las instrucciones impartidas por estos servicios profesionales externos. Considera que los administradores no pueden desplazar a terceros contratados, en virtud de una relación jurídico-privada, sus exclusivas obligaciones y deberes mercantiles. Deben evitar incurrir en negligencia *in eligendo* o *in vigilando* (sin perjuicio de las acciones que tengan frente al tercero contratado). Es precisamente a aquellos administradores que con su negligencia contribuyen al incumplimiento de las obligaciones tributarias de las sociedades, a los que se dirige la responsabilidad tributaria como garantía del crédito público se establece en el artículo 43.1.a) de la LGT.

Sin embargo, este criterio choca con la realidad de las cosas, que muestra que el verdadero infractor del deber de cuidado o diligencia es el empleado o encargado de llevar a cabo la prestación en sustitución del administrador, en este caso el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Aunque la llevanza de la contabilidad de acuerdo con las normas mercantiles es una obligación legal del empresario, tanto en la esfera mercantil como en la tributaria, entran dentro de las facultades de administración de la sociedad y, dentro de ellas, las de gestión en sentido estricto, no resulta razonable pensar que la llevanza de los libros contables sea una tarea que llevan a cabo los administradores personal y diariamente. Lo mismo cabe decir en cuanto al incumplimiento de las obligaciones registrales por parte de las sociedades, porque con esa denominación se hace referencia en el ámbito tributario a la obligación, por ejemplo, de llevar registros auxiliares con fines fiscales, que también tienen cabida dentro de las facultades de gestión de la empresa, pero que raramente los administradores llevan personalmente.

Con más motivo las posibles infracciones tributarias graves, tanto las que supongan un daño a la recaudación como las meramente preparatorias, en su mayor parte serán efectivamente cometidas a través de las personas dependientes jerárquicamente de los respectivos órganos de administración, porque no resulta factible pensar que, por ejemplo, la falta de ingreso de la totalidad o parte de una deuda tributaria exigible a la sociedad, o en su caso, la acreditación impropia de partidas positivas o negativas, sean actos que vayan a efectuar por sí mismos los administradores. En realidad, serán las personas encargadas de la gestión financiera las que llevarán las respectivas contabilidades y registros administrativos para, sobre la base de aquellos, determinar las cantidades que resulten exigibles en los diferentes tributos existentes.

¹²⁸ LETE ACHIRICA, C. (2000:118).

Por eso la responsabilidad de los administradores puede, efectivamente, derivar de consentir el incumplimiento de obligaciones tributarias de la persona jurídica por quienes de ellos dependan, es decir, de quienes se encuentren bajo la esfera de gestión y funciones del administrador, incluyendo los representantes voluntarios de la persona colectiva y a los designados por el propio administrador. Pero no se trata de una mera omisión de una obligación *in vigilando*, sino de una actitud de tolerancia ante dicho incumplimiento, que no necesariamente reside en el resultado de la infracción, bastando simplemente que lo posibilite. Lo cual incluye no impedirlo, corregirlo o subsanarlo por acción u omisión¹²⁹.

A pesar de lo cual, la Administración tributaria suele considerar que la administración de las sociedades -tanto en lo que se refiere a la gestión o actividad interna, como en lo relativo a la actividad representativa o en relación con terceros- son actividades que integran las facultades orgánicas de los administradores. Por lo que serán estos quienes tengan que hacer frente a las posibles responsabilidades tributarias que puedan surgir como consecuencia de infracciones tributarias que sean el resultado del ejercicio de dichas facultades orgánicas¹³⁰. De este modo, se ha creado esta nueva diligencia exigible al deudor tributario, la culpa *in vigilando*, que no se predica respecto de la obligación sino del tercero encargado de vigilar al dependiente, y que se considera infringido por el mero hecho de que el empleado o encargado haya quebrantado el deber tributario¹³¹.

Cuando, en realidad, una interpretación congruente con el funcionamiento de las personas jurídicas en general, y las sociedades mercantiles en particular, es aquella según la cual sólo los administradores que consintieren expresa o tácitamente el incumplimiento por quienes de ellos dependan deberían responder subsidiariamente por las infracciones tributarias de la sociedad que sus dependientes o apoderados cometan. Pero cuando estos actúen por su propia iniciativa, sin atenerse a órdenes, instrucciones o indicaciones de sus superiores orgánicos, ni estos hayan consentido o conocido, expresa o tácitamente, tales actuaciones o decisiones fraudulentas, la responsabilidad debería caer en los propios dependientes o apoderados, y no en el órgano de administración¹³².

3.9. Cuando los administradores hayan adoptado acuerdos sociales que hicieron posibles las infracciones

El artículo 43.1.a) de la LGT establece un tercer supuesto de responsabilidad subsidiaria de los administradores, cuando «hubiesen adoptado acuerdos que posibilite las infracciones». Comprende aquellos casos en los que las personas jurídicas actúen incurriendo en infracciones tributarias a través de los acuerdos adoptados por sus órganos de administración, cualquiera que sea la concreta modalidad de administración que gestione la entidad¹³³.

¹²⁹ ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A. (2008: 373).

¹³⁰ Opinión que comparte LETE ACHIRICA, C. (2000: 149).

¹³¹ BADOSA COLL, F. (1987:697).

¹³² LETE ACHIRICA, C. (2000:153 y 154).

¹³³ RUFÍAN LIZANA, M. D. (1987: 648).

El término «acuerdos» se debe entender en sentido amplio, es decir no sólo las decisiones adoptadas por un órgano de administración colegiado con la forma de «acuerdos sociales», sino que puede ser cualquier decisión adoptada por la persona o personas que ejercen las facultades de gestión de una sociedad¹³⁴.

Existen dos corrientes doctrinales en la interpretación de este supuesto de responsabilidad subsidiaria por infracciones tributarias. Por un lado, quienes consideran que en este caso debe concurrir una voluntad expresa de posibilitar la infracción tributaria, por lo que, en realidad, existirá una actuación dolosa por parte de los administradores, que se manifestará a través de la adopción expresa de un acuerdo social de carácter defraudador. Por otro lado, los que sostienen que, en realidad, cuando la LGT hace responder a los administradores por los acuerdos sociales que impliquen infracciones tributarias, está haciendo referencia a aquellos acuerdos que llevan a la comisión de una infracción tributaria como consecuencia de una negligencia de los administradores que los adopten. Desde este segundo punto de vista, el artículo 43.1.a) de la LGT contempla en este tercer supuesto las actuaciones culposas o negligentes que diesen lugar a infracciones tributarias¹³⁵.

La corriente intermedia mantiene que de la adopción de tales acuerdos puede derivar tanto de una conducta dolosa como culposa. Es decir, cuando los acuerdos del órgano de administración estén integrados por decisiones cuya puesta en vigor suponga la comisión directa de infracciones tributarias, concurrirá una conducta dolosa por parte del administrador. Por el contrario, en aquellas otras ocasiones en las que la ejecución de las decisiones del órgano de administración no tuviesen por objeto inmediato una infracción tributaria, sino que fuese el resultado no buscado del acuerdo adoptado, la conducta imputable a los administradores tendrá carácter culposo¹³⁶.

Por su parte, Lete Achirica opina que las diferentes teorías doctrinales apuntadas adolecen del mismo defecto, que es tratar de interpretar los supuestos de responsabilidad contemplados en el artículo 43.1.a) de la LGT sin tener en cuenta, por ejemplo, sus implicaciones mercantiles en el ámbito societario. Considera que no se puede hacer un análisis sistemático de la responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles con independencia y separación del régimen típico de adopción de acuerdos de administración dentro de esa clase de sociedades, porque se debe tener en cuenta las particularidades propias del modo de gestión escogido (administrador único, administradores solidarios, administradores mancomunados, consejo de administración sin delegación de facultades, o consejo de administración con delegación de facultades en una comisión ejecutiva y/o en uno o varios consejeros delegados). «La excesiva amplitud con que aparece redactado el artículo 40.1 de la LGT (hoy artículo 43.1.a) de la LGT), lejos de ser una ventaja, se convierte en un inconveniente cuando se pone en relación con la disciplina normativa de las sociedades mercantiles»¹³⁷. Por eso Álvarez Martínez, para evitar que

¹³⁴ LETE ACHIRICA, C. (2000:150 y 151).

¹³⁵ *Ibidem*, 152.

¹³⁶ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. (2012: 13).

¹³⁷ LETE ACHIRICA, C. (2000: 153 y 155).

la Administración tributaria haga un uso desmesurado del artículo 43.1.a) de la LGT, aconseja que el legislador concrete de algún modo cuál es el grado de diligencia exigible a los administradores en todo lo relativo al cumplimiento de las obligaciones tributarias de la entidad¹³⁸.

3.10. El nexa causal

La interpretación más implacable del artículo 43.1.a) de la LGT es aquella que tiende a la objetivación de la responsabilidad del administrador, porque basta que su conducta guarde un nexa causal con el resultado infractor para que surja el deber de responder subsidiariamente; nexa que ni siquiera ha de ser directo, decisivo o de imprescindible producción, sino que sólo requiere que lo «posibilite»¹³⁹. Es decir, conforme a esta teoría, si las entidades jurídicas actúan mediante personas físicas que ostentan la condición de órganos sociales con funciones de representación y gestión, la acción material que constituye el presupuesto fáctico de una infracción tributaria necesariamente tiene su origen en la actuación de dichas personas. Por ello, la propia ley les hace responsables de los daños causados a la sociedad o a terceros cuando en su actuación no se han observado las obligaciones y deberes propios de su cargo. Así –concluye esta corriente doctrinal– la imputación de responsabilidad de los administradores es consecuencia del incumplimiento de los deberes normales de un gestor, aun cuando sea suficiente la concurrencia de la mera negligencia. Por consiguiente, en aquellos casos en que la naturaleza de las infracciones tributarias apreciadas se deduzca que los administradores hicieron dejación de sus funciones y de su obligación de vigilancia del cumplimiento de las obligaciones fiscales de la entidad, les es aplicable lo dispuesto en el artículo 43.1.a) de la LGT, porque existe un nexa causal entre dichos administradores y el incumplimiento de los deberes fiscales por parte del sujeto pasivo, que es la entidad¹⁴⁰.

Es decir, si de la naturaleza de las infracciones tributarias de la entidad se deduce que sus administradores, aun cuando pudieran haber actuado sin malicia o intención, hicieron «dejación de sus funciones» y de su obligación de vigilancia del cumplimiento de las obligaciones fiscales de la sociedad, la atribución de responsabilidad subsidiaria resultará correcta, al existir un nexa causal entre dichos administradores y el incumplimiento de los deberes fiscales por parte del sujeto pasivo, que es la persona jurídica. Se exige la declaración administrativa de la existencia de la infracción tributaria imputada a la persona jurídica a través del correspondiente expediente sancionador, dado que, como sujeto pasivo, la entidad es la responsable principal de incumplimiento tributario. De forma que, declarada tal responsabilidad, queda expedita la vía de

¹³⁸ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. (2012: 13).

¹³⁹ ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A. (2008:372).

¹⁴⁰ RTEAC de 29 de enero de 2020, RG 3378/2017. En el mismo sentido, RTEAC de 28 de enero de 2020, RG 3378/2017: «en aquellos casos en que de la naturaleza de las infracciones tributarias apreciadas se deduzca que los administradores, aun cuando pudieran haber actuado sin malicia o intención, hicieron dejación de sus funciones y de su obligación de vigilancia del cumplimiento de las obligaciones fiscales de la sociedad, les es aplicable lo dispuesto en el artículo 43.1.a) de la LGT, resultando en consecuencia correcta la asignación de responsabilidad subsidiaria al existir un nexa causal entre dichos administradores y el incumplimiento de los deberes fiscales por parte del sujeto pasivo, que es la sociedad».

derivación de responsabilidad a los administradores, que hubieren obrado, en principio, con pasividad o consintiendo el incumplimiento declarado como infracción. El incumplimiento por parte de la persona jurídica deudora de sus obligaciones con la Hacienda Pública, incurriendo en infracciones tributarias, implica la dejación por parte de los administradores de uno de sus deberes esenciales, cual es cumplir y velar por el cumplimiento de dichas obligaciones tributarias. El administrador de una entidad no puede desligarse de la responsabilidad derivada del incumplimiento de esas obligaciones, pues, en todo caso, debió vigilar que esas obligaciones fueran cumplidas por las personas a quienes hubiera encomendado tal función¹⁴¹. No es necesario que esta responsabilidad tenga algo de naturaleza punitiva, sino que basta un nexo causal entre los administradores y el incumplimiento de los deberes fiscales por parte del sujeto pasivo, que es la entidad. Si el administrador considera que han concurrido determinadas circunstancias que le han impedido dar cumplimiento a sus obligaciones, deberá invocarlas¹⁴².

Por el contrario, Zabala Rodríguez-Fornos opina que la conducta del administrador ha de posibilitar la infracción de la persona jurídica por no realización de los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios de ésta¹⁴³. Se trata de actos pertenecientes al ámbito de las funciones del administrador (legal, estatutarias o en virtud de acuerdo social) y «necesarios», en el sentido de su imperativa observancia por el administrador o precisos en el cumplimiento de deberes y obligaciones de éste. No se trata de que la conducta del administrador produzca directamente la infracción, porque, de otro modo, se trataría de una cooperación necesaria o una complicidad en la infracción que haría aplicable la responsabilidad solidaria del artículo 42.1.a) de la LGT. La omisión del administrador debe consistir en acciones defectuosas, insuficientes o diversas de las requeridas y no es causa de exoneración que haya sido acordada, autorizada o ratificada por los órganos sociales, dado el silencio de la LGT y lo dispuesto en el artículo 237 de la TRLSC¹⁴⁴.

Incluso este autor opina que, dado que la responsabilidad del administrador deriva de adoptar acuerdos que posibiliten las infracciones de la persona jurídica, no se requiere que estas se haya

¹⁴¹ STS, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 30 de junio de 2011, Rec. 2294/2009; STS, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 31 de mayo de 2012, Rec. 3145/2009; STS, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 9 de abril de 2015, Rec. 1997/2013; STS, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 7 de mayo de 2015, Rec. 730/2014; STS, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 2 de julio de 2015, Rec. 1091/2014, y STS, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 18 de noviembre de 2015, Rec. 3641/2014; SAN, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 7ª, de 22 de julio de 2019, Rec. 79/2018; SAN, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 7ª, de 13 de septiembre de 2019, Rec. 483/2018; STSJ de Cataluña, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 3ª, de 10 de julio de 2019, Rec. 354/2017; STSJ de Castilla y León, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 3ª, de 10 de abril de 2019, Rec. 716/2018, y STSJ de Extremadura, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 1ª, de 10 de septiembre de 2019, Rec. 147/2018.

¹⁴² RTEAC de 22 de octubre de 2019, Sala 3ª, 00-02479-2017 y 00-04431-2017.

¹⁴³ ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A. (2008:373).

¹⁴⁴ «Todos los miembros del órgano de administración que hubiera adoptado el acuerdo o realizado el acto lesivo responderán solidariamente, salvo los que prueben que, no habiendo intervenido en su adopción y ejecución, desconocían su existencia o, conociéndola, hicieron todo lo conveniente para evitar el daño o, al menos, se opusieron expresamente a aquél».

producido¹⁴⁵. Lo cual contradice el tenor literal de esta responsabilidad subsidiaria, que deriva de la comisión de unas infracciones cuya deuda y sanción no ha podido ser ejecutada por la insolvencia del deudor principal. Si sólo existe acuerdo de defraudar, pero no se consuma la infracción, nunca se llegará a la imposición de una sanción que cobrar, ni a su declaración de fallida.

El artículo 179.2.c) de la LGT establece que las acciones y omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria «cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o no hubiesen asistido a la reunión en que se adoptó la misma». Si esto es así para el obligado tributario principal, con más razón para el obligado subsidiario. Es decir, el administrador que haya salvado su voto –no la mera abstención en la votación- o no hubiera asistido a la reunión en que se adoptó aquella, cuando el acuerdo derive de una decisión colectiva, estará exonerado de esta responsabilidad, salvo que existan decisiones de ese administrador que de algún modo hubieran posibilitado la infracción¹⁴⁶.

El administrador habrá actuado con la diligencia debida cuando acuda regularmente a las reuniones del órgano de administración, estudie los informes y documentos relativos a la gestión de la empresa, examine los estados contables, se mantenga al día en cuanto al conocimiento de las actividades desarrolladas por la empresa, e incluso esté regularmente en contacto con los restantes miembros integrantes del órgano de administración de la empresa respectiva¹⁴⁷.

3.11. La prueba de la negligencia del administrador

Cuando la Administración tributaria incoa expedientes de derivación de responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.a) de la LGT sostiene esta imputación en la obligación que pesa sobre los administradores de velar por el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la entidad (posición garante). Es decir, habiendo cometido una infracción la persona jurídica durante su mandato, recae sobre el administrador una presunción de culpa en la medida en que se presume su concurrencia cuando el acto contravenga la ley o los estatutos sociales, y queda expedita la vía de la declaración de su responsabilidad (nexo causal), aunque susceptible de ser destruida mediante prueba en contrario. Como la normativa mercantil reguladora de la responsabilidad incorpora una regla de inversión de la carga de la prueba de su culpabilidad, debe ser el administrador quien acredite que ha actuado con la diligencia debida, probando, cuando menos, que se comportó diligentemente y que realizó las actuaciones tendentes a evitar las infracciones cometidas, y ello porque el administrador tenía un especial deber de velar porque tales infracciones no se cometiesen. De no acreditar el administrador su diligencia se verá ratificada la responsabilidad.

Por tanto, es la mera presunción de negligencia en el cumplimiento de sus obligaciones, la falta de labor de vigilancia del que lleva la gestión societaria, lo que acarrea su responsabilidad subsidiaria

¹⁴⁵ ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A. (2008: 373).

¹⁴⁶ *Ibidem*, 373.

¹⁴⁷ KROFT, E. G. (1985: 30:40).

tanto por acción como por omisión. Sólo si el propio administrador consigue acreditar que desplegó la debida diligencia o concurrió fuerza mayor, podrá eludir su responsabilidad.

Este es el régimen que, para las sociedades de capital, recoge con carácter general el artículo 236., párrafo 1º, del TRLSC, cuando establece que los administradores responderán, frente a los socios y frente a los acreedores sociales, del daño que causen por actos u omisiones contrarios a la ley o a los estatutos o por los realizados incumpliendo los deberes inherentes al desempeño del cargo, siempre y cuando haya intervenido dolo o culpa. Y añade en su párrafo 2º que la culpabilidad se presumirá salvo prueba en contrario, cuando el acto sea contrario a la ley o a los estatutos sociales. Así como el artículo 237 del TRLSC, cuando refiere que todos los miembros del órgano de administración que hubieran adoptado el acuerdo o realizado el acto lesivo responderán solidariamente, salvo los que prueben que, no habiendo intervenido en su adopción y ejecución, desconocían su existencia o, conociéndola, hicieron todo lo conveniente para evitar el daño o, al menos, se opusieron expresamente a aquél. Es por ello que pesa sobre el administrador una presunción de culpa, dado que la normativa mercantil reguladora de su responsabilidad incorpora una regla de inversión de la carga de la prueba de su culpabilidad –susceptible de ser destruida mediante prueba en contrario- en la medida en que se presume su concurrencia cuando el acto de la sociedad contravenga la ley o los estatutos sociales.

Ya ciñéndonos a la responsabilidad del artículo 43.1.a) de la LGT, la Administración tiene que probar las infracciones tributarias cometidas por la persona jurídica principal; pero una vez acreditada tal, se abre la vía para declarar la responsabilidad de los administradores que hubieran actuado con pasividad, con dejación, con negligencia en definitiva en el cumplimiento de sus obligaciones. Por lo que es al responsable subsidiario a quien corresponde acreditar que actuó con la debida diligencia exigida en el artículo 225 del TRLSC. Lo que significa que, por inversión del principio del *onus probandi*, es el administrador a quien corresponde acreditar el hecho impeditivo o extintivo de la responsabilidad, puesto que, probado por la Administración el hecho básico constitutivo de la responsabilidad derivada, corresponde al administrador acreditar que actuó con total diligencia y de conformidad a la ley¹⁴⁸.

En concreto, el Tribunal Supremo ha dado entrada al principio de desplazamiento de la carga de la prueba, a la necesidad de relato alternativo del responsable, y la consecuencia de su silencio o

¹⁴⁸ SAN, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 1ª, de 7 de julio de 2003, Rec. 59/2002, y SAN, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 7ª, de 9 de diciembre de 2003, Rec. 899/2002; así como SAN, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 7ª, de 11 de junio de 2007, Rec. 34/2006, según la cual los administradores se colocan en posición de garantes respecto del funcionamiento de la sociedad, de ahí la necesidad de que todos firmen los documentos que reflejan la situación de la misma, medio éste encaminado a asegurar el conocimiento necesario para conocer la gestión realizada. En el mismo sentido, SAN, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 7ª, de 4 de febrero de 2008, Rec. 730/2006; SAN, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 7ª, de 1 de febrero de 2010, Rec. 343/2008; SAN, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 7ª, de 18 de octubre de 2010, Rec. 203/2009; SAN, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 7ª, de 16 de septiembre de 2013, Rec. 232/2012; SAN, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 7ª, de 17 de febrero de 2014, Rec. 182/2013; SAN, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 7ª, de 22 de julio de 2019, Rec. 79/2018; SAN, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 7ª, de 13 de septiembre de 2019, Rec. 483/2018.

mera negativa, afirmando que: «Estas razones, que el recurrente se limita a negar pura y simplemente en el motivo, abonan a favor de que lo desestimemos»¹⁴⁹. Así como el Tribunal Económico-administrativo Central: «(...) para eximirse de responsabilidad, deberá ser el administrador social quien cargue con la prueba de demostrar las causas que le habrían impedido actuar con la diligencia debida a su cargo como administrador social de la mercantil (...)»¹⁵⁰.

Por ejemplo, cuando la persona jurídica adopta como órgano de gestión un órgano colegiado (verbigracia, un consejo de administración), la entidad actuará a través de una voluntad colectiva que aglutina la de sus miembros integrantes, y las consecuencias que puedan derivarse de los acuerdos adoptados vincularán a todos los consejeros que voten a favor del acuerdo o acuerdos lesivos, con independencia del conocimiento técnico que puedan tener cada uno de los consejeros sobre los diferentes aspectos de la gestión de la empresa, en este caso en materia tributaria (artículo 179.2.c) de la LGT y art. 237 TRLSC [antes art. 133.2 TRLSA/1989])¹⁵¹. De modo que, para que algún integrante del órgano de administración quede exonerado será necesario que pruebe, como mínimo, que no intervino en la adopción ni ejecución del acuerdo lesivo, y que desconocía su existencia o, conociéndola, hizo todo o conveniente para evitar el daño o, al menos, se opuso expresamente a aquel¹⁵².

Pero esto es tanto como exigir una “prueba diabólica” o “inquisitorial”, consistente en que sea el propio imputado el encargado de acreditar su no participación en la toma de decisiones de las que, precisamente, carecerá de datos y elementos porque no participó. Cuando lo cierto es que, con carácter general, los administradores únicamente están sujetos a una obligación de medio, consistente en emplear toda la diligencia debida en la gestión de la empresa, en la que el deudor cumple desarrollando la actividad, aunque no logre el resultado. Por este motivo, debería corresponder al acreedor demostrar la falta de diligencia en el deudor¹⁵³.

Cuando la Administración tributaria pretende derivar la responsabilidad subsidiaria sobre los administradores porque, supuestamente, consintieron el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones; y estos dependientes son personas que se encuentran dentro de la empresa en una posición de mera subordinación respecto de los administradores¹⁵⁴, Lete Achirica considera que corresponde a la Administración tributaria la carga de probar la posición orgánica superior de los responsables subsidiarios, así como el consentimiento de los administradores al incumplimiento de las obligaciones tributarias

¹⁴⁹ STS, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 31 de mayo de 2012, Rec. 3145/2009; y STS, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 13 de junio de 2012, rec. 614/2010.

¹⁵⁰ RTEAC de 28 de mayo de 2019.

¹⁵¹ SAELLES CLIMENT, J. R. (1995: 80 y 81).

¹⁵² LETE ACHIRICA, C. (2000: 53 y 54).

¹⁵³ LETE DEL RÍO, J. M. (1998: 51).

¹⁵⁴ Por ejemplo, empleados de la sociedad que desempeñan funciones con trascendencia tributaria, como el ingreso dentro de plazo de las cantidades que correspondan a la liquidación de uno u otro tributo o la correcta realización de las autoliquidaciones por impuestos que afectan de modo directo a la sociedad, como es el caso del impuesto sobre sociedades y el IVA, etc.

por parte de sus dependientes¹⁵⁵. En el concreto ámbito del Derecho tributario sancionador, el Tribunal Supremo ha construido una sólida doctrina por la que se vincula la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables. Ha abundado en la exigencia de la demostración de la culpabilidad del sujeto infractor más allá del automatismo que representa la motivación evacuada por la Administración por la que se atribuye negligencia al sujeto pasivo que incumple la norma tributaria cuando esta no admite divergencia en la interpretación. Lo considera un automatismo incompatible con el principio de culpabilidad. Insiste el Tribunal Supremo en que es imperativo motivar la culpabilidad del obligado tributario, pesando la carga de la prueba sobre la Administración tributaria de manera que se preserve el derecho constitucional a la presunción de inocencia¹⁵⁶. Es decir, en la derivación de la responsabilidad subsidiaria la Administración soporta la carga de probar que los administradores de la entidad, a quienes se declara responsables subsidiarios, han realizado alguno de los comportamientos ilícitos previstos en el artículo 43.1.a) de la Ley General Tributaria¹⁵⁷.

También desde el punto de vista formal, «como corolario lógico de lo anterior, debe probarlo suficientemente la Administración, pues a ella también se le impone la carga de la prueba de lo que a su derecho conviene, y todo ello debe estar presente en la motivación del acto de declaración de responsabilidad, motivación que no es otra cosa que la exteriorización de las causas del acto concreto y que deviene siempre obligatoria en los actos y resoluciones que limiten derechos o intereses legítimos y alcanza su fundamento en los principios constitucionales de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos y tutela judicial efectiva, pues sólo así se procederá adecuadamente a la revisión de los actos administrativos»¹⁵⁸.

Por tanto, para que concurren los términos previstos en el artículo 43.1.a) de la LGT en cuanto al cumplimiento de los requisitos exigidos por la norma, concretados en que el administrador realice una serie de conductas que hayan posibilitado la comisión de las infracciones por parte de la mercantil de la que se deriva la responsabilidad, es necesario que la Administración tributaria motive la concurrencia del elemento subjetivo de la persona que se declara responsable. En caso contrario, la derivación de responsabilidad no debiera prosperar¹⁵⁹, sobre todo cuando esta

¹⁵⁵ LETE ACHIRICA, C. (2000:112).

¹⁵⁶ STS de 4 de julio de 2016 (Rec. 982/15).

¹⁵⁷ STC 85/2006, de 27 de marzo de 2006.

¹⁵⁸ STSJ de Cataluña, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 1ª, de 5 de marzo. 2009, Rec. 781/2005, que, en concreto, no aceptó la responsabilidad subsidiaria, entre otros argumentos, porque el fallo en las liquidaciones fue del personal administrativo de la sociedad y de una magnitud que no podía ser detectada por el administrador, y porque las cuentas estaban auditadas y sin que el auditor hubiera advertido dicho error. Es decir, exige un dolo o una culpa evidente y con una indiscutida relación causa-efecto para exigir responsabilidad.

¹⁵⁹ STSJ de la Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 3ª, de 24 de noviembre de 2020, Rec. 1392/2019: «la motivación contenida en el acuerdo de derivación impugnado observamos, insuficiente la motivación expresada en el citado acuerdo en relación con los elementos y requisitos que han dado lugar a la derivación de responsabilidad expresada y concretamente, en cuanto al descripción de la conducta concreta que ha dado lugar a

atribución es meramente genérica y estereotipada, sin la más mínima individualización de la negligencia o culpabilidad en la comisión de las infracciones en sede de la sociedad deudora principal. Una falta de motivación de las sanciones de origen hace innecesario la valoración del grado de negligencia imputable al administrador en relación a las infracciones cometidas por la sociedad, y es suficiente por sí misma para anular el acuerdo de declaración de responsabilidad¹⁶⁰.

Este es el criterio que siguen todas las obligaciones tributarias. Por ejemplo, si en la transmisión de participaciones "íntervivos", en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante, el donante viniera ejerciendo funciones de dirección, dejara de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión. Pero: «A estos efectos, no se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al Consejo de Administración de la sociedad» (art. 20.6.b de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones).

4. ALCANCE OBJETIVO DE LA RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA DE LOS ADMINISTRADORES POR INFRACCIONES TRIBUTARIAS

El artículo 43.1.a) de la LGT establece que los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, o hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan, o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones, serán responsables subsidiarios:

dicha derivación observando, en el mismo, que se trata de una motivación genérica y estereotipada sin individualizar o concretar las actuaciones concretas que han dado lugar a la misma.

Que por ello considerando esta Sala que no se encuentran debidamente detallados los elementos o requisitos que concurren en la conducta del recurrente para poder proceder y sustentar la derivación de responsabilidad y no estando, por ello, debidamente justificada y motivada la responsabilidad del derivado, con una identificación clara o nítida de la conducta concurrente, debemos estimar el recurso interpuesto anulando, sin más, las resoluciones impugnadas y anulación que impide entrar a examinar del resto de motivos de impugnación formulados, entre ellos, la pretendida prescripción que en todo caso y tal y como dispone el art. 68 de la LGT debe entenderse interrumpida por la declaración de concurso del deudor principal».

¹⁶⁰ RTEAR de Madrid núm. 28/17835/2018/00/00 de 22 de diciembre de 2020: «En cuanto a la carga de la prueba, de conformidad con los artículos 105 y ss de la LGT, y en lo que respecta a los procedimientos de derivación de responsabilidad, se concreta en que la Administración está obligada a probar los hechos y circunstancias (elemento objetivo), así como el elemento subjetivo (no realizar actos de su incumbencia o permitir incumplimiento por quienes de ellos dependan), que determinan la exigencia de responsabilidad, sin perjuicio de las presunciones "iuris tantum"; mientras que el interesado debe probar que dichos hechos no son exactos o que concurren causas de exculpación de responsabilidad.

En el presente caso, sin embargo, no puede considerarse suficientemente justificado el requisito subjetivo requerido para la declaración de responsabilidad. Debe destacarse que se parte de unos acuerdos sancionadores cuya motivación se demuestra, tal y como se expone en el fundamento jurídico anterior, genérica y estereotipada, sin la más mínima individualización de la negligencia o culpabilidad en la comisión de las infracciones en sede de la sociedad deudora principal. La falta de motivación de las sanciones de origen hace innecesario la valoración del grado de negligencia imputable al Administrador en relación a las infracciones cometidas por la sociedad, y es suficiente por sí misma para anular el acuerdo de declaración de responsabilidad».

- De la deuda tributaria.
- De las sanciones.

Por tanto, el alcance objetivo de la responsabilidad tributaria comprende la totalidad de la deuda tributaria *strictu sensu* y se extiende también a las sanciones. Deberán satisfacer no sólo el contenido “esencial” de la deuda tributaria (cuota tributaria, pagos a cuenta o fraccionados, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener, ingresos a cuenta)¹⁶¹, sino también los demás elementos que puedan formar parte de ella según el artículo 58.2 de la LGT: el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea, y los recargos del período ejecutivo. Esta interpretación es consecuencia del carácter de norma especial del artículo 43.1.a) de la LGT respecto del artículo 58.3 del mismo texto legal, que establece que «las sanciones tributarias que puedan imponerse de acuerdo con lo dispuesto en el título IV de esta ley no formarán parte de la deuda tributaria (...)», y del artículo 41.4 según el cual «la responsabilidad no alcanzará a las sanciones», porque precisamente este último precepto deja la puerta abierta a «las excepciones que en esta u otra ley se establezcan»¹⁶².

Aun así, esta interpretación literal ha sido matizada por parte de la doctrina. Se afirma que parece razonable entender que la responsabilidad de la deuda tributaria -que el artículo 43.1.a) vincula a la participación en cualquier clase de infracciones- ha de quedar limitada a aquellos tipos de infracciones que den lugar a un perjuicio económico directo, es decir, que supongan una lesión actual de un crédito tributario concreto¹⁶³. «Desde esta perspectiva, aun cuando los administradores participasen en la realización de infracciones tributarias graves, si los tipos de aquéllas fuesen independientes de la existencia de deudas tributarias concretas, la responsabilidad de los administradores no podría exceder del pago de las sanciones correspondientes a las conductas constitutivas de las citadas infracciones»¹⁶⁴.

En cuanto al recargo de apremio, el artículo 41.3 de la LGT establece que: «Cuando haya transcurrido el plazo voluntario de pago que se conceda al responsable sin realizar el ingreso, se iniciará el período ejecutivo y se exigirán los recargos e intereses que procedan». Atendiendo al *iter* que debe seguir la Administración para poder declarar la responsabilidad subsidiaria, una vez declarado fallido del deudor principal, la deuda se repone al importe del crédito en la fase voluntaria de pago a través del mecanismo de la responsabilidad subsidiaria, por lo que el recargo de apremio no podrá ser exigido inicialmente, es decir durante el periodo de pago voluntario por el responsable subsidiario. En caso contrario, se estaría exigiendo a los administradores el importe de un recargo que procede cuando la deuda es exigida en el periodo ejecutivo por no haberse satisfecho su importe en el periodo voluntario, a pesar de que los administradores no habrían incurrido todavía en mora o retraso en el momento en que se les notifica el acto de derivación de responsabilidad. Serían las personas jurídicas que gestionan las que habrían incumplido el ingreso

¹⁶¹ PALAO TABOADA, C. (1996: 21).

¹⁶² ZORNOZA PÉREZ, J. (1992:199).

¹⁶³ *Ibidem*, 199.

¹⁶⁴ LETE ACHIRICA, C. (2000:197).

en el periodo voluntario, incurriendo en recargo de apremio, pero no sus administradores, contra los cuales no se podrá girar recargo de apremio mientras no incurran en su propio impago¹⁶⁵.

El mismo criterio se debe aplicar a los intereses de demora, porque no cabe exigir al responsable subsidiario los devengados mientras la deuda tributaria es exigida en periodo ejecutivo al deudor principal, por falta de pago en el periodo voluntario. Es necesario esperar a la conclusión del periodo voluntario de ingreso que corresponde a los administradores, en cuanto responsables subsidiarios, respecto de las personas jurídicas que gestionan¹⁶⁶. «La naturaleza compensatoria o indemnizatoria por el retraso en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de contenido pecuniario es un argumento que refuerza la afirmación anterior»¹⁶⁷.

5. REVISIÓN Y ALTERACIÓN DE LA LIQUIDACIÓN DERIVADA

En el capítulo 3.1 del presente trabajo se explicó que el artículo 174.5 de la LGT permite que los responsables subsidiarios, en el recurso o reclamación contra el acuerdo de declaración de responsabilidad, impugnen el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, así como las consecuencias de esta facultad. Partiendo de que no hay extensión de los efectos de los recursos o de las reclamaciones entre el responsable derivado y el deudor principal -porque el procedimiento de derivación de responsabilidad es autónomo del seguido frente al deudor principal,-el Tribunal Supremo admite que la Administración tributaria pueda «reiterar» el acto de declaración de responsabilidad, llevando a cabo una nueva declaración de responsabilidad en la que se «revise» el importe del alcance de la derivación de responsabilidad. Por ejemplo, en relación con la liquidación por IVA y el impuesto sobre sociedades, permitiendo la práctica de nuevos cálculos y aprobación de una nueva liquidación en sustitución de la anulada¹⁶⁸.

Ahora bien, esta facultad de revisión y recalcuro sólo se puede ejercitar dentro de unos límites temporales y materiales, porque «cuando la anulación se debe a razones de fondo, únicamente le resulta posible dictar, sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la instrucción pertinente, un nuevo acto ajustado a derecho mientras su potestad esté viva»¹⁶⁹, es decir, en tanto no haya prescrito el derecho de la Administración a exigir el pago de la deuda y respetando el principio de la *reformatio in peius*¹⁷⁰.

Desde este punto de vista y atendiendo al límite temporal de la revisión, el artículo 67.2 de la LGT establece que: «Tratándose de responsables subsidiarios, el plazo de prescripción comenzará a computarse desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios». En concreto, puede que el último acto de

¹⁶⁵ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. (2012: 16).

¹⁶⁶ PÉREZ ROYO, F. (1997: 187).

¹⁶⁷ LETE ACHIRICA, C. (2000: 201).

¹⁶⁸ SSTS, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 30 de enero 2015, Rec. 1198/2013; y de 25 de enero de 2017, Rec. 2253/2015.

¹⁶⁹ STS, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 15 de junio de 2015, Rec. 1551/2014.

¹⁷⁰ STS, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 3 de junio de 2020, Rec. 5020/2017.

actuación recaudatoria practicada al deudor principal sea la declaración de fallido, porque «es de convenir con la demandante en cuanto al *dies a quo* se corresponde con la declaración de fallido, por más que sea un acto interno del procedimiento»¹⁷¹. Si la Administración tributaria no practicó ningún otro acto o diligencia de apremio, sería nula la revisión y nuevo cálculo de la liquidación impositiva realizada por la Administración en la resolución notificada a los responsables subsidiarios, procediendo no la rectificación de dicha liquidación, sino su total anulación.

El problema contra el que se enfrenta este argumento de oposición es que un sector doctrinal considera que las liquidaciones notificadas al sujeto pasivo y al responsable subsidiario son distintas, por lo que éste únicamente podrá impugnar su propia liquidación, no la del deudor principal, aunque coincidan en la cuota y los recargos. El argumento principal de estos autores es el incumplimiento de las tres identidades necesarias para la apreciación de la cosa juzgada: identidad de los sujetos, identidad de la pretensión y, por último, identidad del fundamento de la pretensión. De este modo, no puede mantenerse que la liquidación notificada al responsable subsidiario sea un acto meramente reproductor o confirmatorio de la liquidación previamente notificada al sujeto pasivo, porque los destinatarios de ambas liquidaciones son distintos. Además, la liquidación que se notifica al responsable subsidiario es diferente a la del sujeto pasivo, aún en el supuesto de que la cuantía de ambas liquidaciones coincida, puesto que «la liquidación notificada al responsable no es más que la cuantificación de la obligación del responsable que es distinta de la obligación del sujeto pasivo»¹⁷².

Ahora bien, cuando en el acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria la Administración tributaria altera sustancialmente la liquidación del deudor principal, sin seguir ninguno de los procedimientos de revisión previstos en el Capítulo II del Título IV de la LGT, no está corrigiendo un mero error material o aritmético, sino que realiza una enmienda al criterio erróneo practicado en la liquidación firme girada contra el deudor principal, que no puede practicarse respecto del responsable subsidiario sin seguir previamente el procedimiento legalmente previsto respecto del responsable principal: «existe un procedimiento tramitado por el correspondiente órgano de recaudación de declaración de responsabilidad subsidiaria respecto del administrador de la sociedad, en aplicación del artículo 40.1 de la Ley 230, General Tributaria (actuales art. 43.1 a) y b) de la Ley 58/2003 y art. 176 de la misma Ley) en el que se incluyó, inicialmente la liquidación provisional referida, y la sanción correspondiente, del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2003, en el que el responsable subsidiario interpuso recurso de reposición frente al hecho habilitante (art. 174.5 de la Ley 58/2003) dando lugar a su estimación en el sentido de reducir el importe de la obligación del mismo, sin proceder a la revisión de las liquidaciones que hubieran ganado firmeza, en el importe de la liquidación y sanción referidas»¹⁷³. Este procedimiento de revocación debe ser tramitado y resuelto antes de que se dicte el acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria, porque su obligación es derivada de la principal y no se puede modificar la segunda por error en la liquidación, sin enmendar previamente la principal.

¹⁷¹ STSJ de Galicia, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 4ª, de 25 de junio 2014, Rec. 15329/2013.

¹⁷² MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S. (1992: 73 y 74).

¹⁷³ STSJ de Aragón, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 9 de febrero de 2012, Rec. 193/2009.

6. CONCLUSIONES

En el presente trabajo se han estudiado cada uno de los aspectos determinantes de la responsabilidad subsidiaria de los administradores por las sanciones tributarias de la persona jurídica, y partiendo de este análisis se pueden recapitular una serie conclusiones a tener en cuenta, tanto para que la acción derivación prospere, como para poder ejercer una defensa razonable.

Una persona jurídica, moral o ficticia, es una institución formada por varias personas físicas a la que el ordenamiento reconoce capacidad independiente de sus miembros para ser titular de derechos y obligaciones. Desde el punto de vista económico su utilidad es esencial, porque permite desvincular a los socios de la suerte que corra la entidad en el mundo de los negocios. Principio que, en su versión más extrema, posibilita que las personas físicas aprovechen todos los éxitos y buenos resultados económicos de una persona jurídica, preservando al mismo tiempo su patrimonio personal de las pérdidas que pueda acarrear la aventura empresarial. Levanta un cortafuegos que impide que la ruina empresarial se convierta en una ruina personal, salvo la inversión que cada socio haya apostado en el negocio.

Hasta aquí todo perfecto porque, desde el punto de vista mercantil y asociativo, propicia la iniciativa privada en operaciones económicas que requieren minimizar al máximo el miedo al riesgo. En el mundo mercantil existe un antes y un después del reconocimiento de la responsabilidad limitada de las personas jurídicas, tanto cuantitativo (número de personas que están dispuestas a afrontar una aventura empresarial), como cualitativo (el volumen y tamaño de las operaciones que están dispuestos a afrontar). El problema surge cuando esta institución es utilizada para eludir el cumplimiento de las obligaciones y el pago de las deudas, al abrigo del límite de responsabilidad que otorga la persona jurídica como deudora principal y directa. Por ejemplo, cuando el acreedor es la Administración tributaria: resulta muy fácil incumplir las obligaciones fiscales cuando las consecuencias de las infracciones tributarias nunca van a alcanzar al patrimonio personal de la persona física que decidió defraudar. Para evitar esta elusión se creó, entre otras figuras, la responsabilidad subsidiaria de los administradores por las infracciones tributarias cometidas por una persona jurídica, que es una acción con doble efecto: preventivo, que evita la comisión de infracciones so pena de afrontar personalmente las deudas y sanciones de la entidad; y paliativo, para incrementar las posibilidades de que la Administración cobre los créditos y sanciones tributarias.

Por eso, desde el punto de vista del interés público, la responsabilidad subsidiaria de los administradores por las deudas y sanciones tributarias de la persona jurídica es una figura razonable y fiscalmente justa, especialmente útil contra el fraude tributario amparado por el velo societario. Pero que, desde el punto de vista de los derechos del contribuyente, presenta fallos de fiabilidad y justicia material. Cuando la Administración tributaria se dirige indiscriminadamente contra todos los administradores o miembros del consejo de administración de la persona jurídica sancionada, resulta que:

- 1) Es razonable y un avance en el ejercicio del derecho de defensa que se reconozca a los administradores la facultad de incluir, entre los motivos de impugnación contra el acuerdo de derivación de responsabilidad, no sólo aquellos que incumban a sus propias circunstancias personales como administradores y al expediente de derivación, sino también a la liquidación de la deuda tributaria en su día practicada y las sanciones impuestas, a pesar de su firmeza (ya sea porque, en su momento, la persona jurídica no las impugnó, como cuando los recursos interpuestos hayan sido desestimados).

Pero esta ampliación de motivos de oposición sirve de poco o nada cuando ya no quedan medios de prueba contra la liquidación y sanciones derivadas. Por ejemplo, ¿cómo es posible que unos administradores discutan una liquidación complementaria de un impuesto cuando han transcurrido más de cinco años desde que se cometió la presunta defraudación y dejaron su cargo? Es cierto que, en aquellas fechas, los administradores tendrían acceso a todos los datos, informaciones, documentos y medios de investigación interna necesarios para montar su defensa; pero una vez cesado en el cargo no se habrán podido llevar los documentos y elementos de prueba de la sociedad, ni controlar la defensa que la propia sociedad haya ejercido.

Se produce, por tanto, una indefensión de los antiguos administradores, no tanto de derecho (porque la jurisprudencia les reconoce la más amplia facultad de impugnación) pero sí de hecho, porque carecen de medios para sostenerla. Para evitar esta grave indefensión, el legislador debería incluir en el régimen de responsabilidad subsidiaria las siguientes medidas:

- a) El deber de que Administración tributaria notifique todos los trámites y resoluciones dictados en los procedimientos de liquidación de obligaciones tributarias y procedimientos sancionadores a las personas físicas que ostentaban las funciones de administración cuando se cometieron los hechos, aunque ya no desempeñen el cargo.
 - b) Que se reconozca a quienes eran administradores la más amplia legitimación para impugnar las resoluciones dictadas en los procedimientos de liquidación tributaria y procedimientos sancionadores incoados contra la persona jurídica, por hechos acaecidos durante el desempeño de sus cargos.
 - c) Que se reconozca a las personas físicas que desempeñaron funciones de administración el libre y total acceso a todos los datos, documentación, archivos y medios de prueba necesarios para montar su defensa mientras esté viva la acción de responsabilidad subsidiaria por hechos acaecidos durante su mandato.
 - d) Que los administradores de la persona jurídica puedan conservar todos los datos, documentación, archivos y medios de prueba necesarios para ejercer el derecho de defensa, mientras esté vivía la acción de responsabilidad subsidiaria contra cualquier administrador actual o anterior por hechos acaecidos durante su mandato.
- 2) En teoría, el régimen articulado entre los preceptos 42.1.a) y 43.1.a) de la LGT distingue claramente entre infracciones tributarias causadas o activamente auxiliadas por los

administradores de la persona jurídica (responsabilidad solidaria), de aquellas cometidas directa y exclusivamente por la propia persona jurídica (responsabilidad subsidiaria).

Pero, en la práctica, esta distinción es ficticia si la responsabilidad subsidiaria se *objetiviza* o *cuasi objetiviza*, es decir cuando nace por el mero hecho de desempeñar el cargo cuando la persona jurídica cometió la infracción tributaria. Porque, una vez que se baja el listón de la responsabilidad a la mera culpa o negligencia, resulta imposible encontrar alguna infracción de la persona jurídica que no sea atribuible a la decisión u omisión de alguna de las personas físicas que la dirigen. Por lo que, en realidad, el éxito de la derivación de la acción de responsabilidad subsidiaria no va a depender de la mayor o menor intervención de cada administración en la decisión y acción fraudulenta, sino en la insolvencia de la entidad societaria.

Por eso, en aras del principio de seguridad jurídica y la certeza del derecho, se deberían definir normativamente con mayor precisión las conductas que entrañen responsabilidad subsidiaria de los administradores, aclarando qué se entiende por culpa o negligencia en esta materia. Por ejemplo, el artículo 179.2.c) exime de responsabilidad en materia de infracciones tributarias al administrador que hubiese salvado expresamente su voto en los acuerdos correspondiente, o no hubiese asistido a las reuniones. Pero puede que haya asistido a las reuniones e incluso votado a favor sin el más mínimo conocimiento de lo que se vota y decide, ni de sus consecuencias, porque resulta imposible conocer los pormenores de todas y cada una de las declaraciones y autoliquidaciones tributarias de una sociedad mercantil de gran tamaño.

- 3) En principio el tenor literal del artículo 43.1.a) de la LGT y la jurisprudencia han descartado la responsabilidad subsidiaria objetiva de los administradores por las deudas tributarias y sanciones generadas durante su mandato. El mero nacimiento de estas deudas no presupone que se les pueda alcanzar a su patrimonio personal.

Pero, en la práctica, el criterio del canon subjetivo mínimo de mera negligencia aplicado por la Administración tributaria configura una responsabilidad subsidiaria por el mero desempeño del cargo, sea cual fuere la intervención personal del administrador en la gestión fiscal de la entidad, o sus circunstancias personales. Actualmente y por sistema, la Administración tributaria imputa el mismo grado de responsabilidad subsidiaria a los administradores o miembros del consejo de administración que cuenten con mayor preparación académica y experiencia profesional, y que hayan desempeñado funciones directas de gestión y dirección; que a los miembros del consejo de administración que carezcan de una mínima formación mercantil y fiscal, ajenos al devenir y gestión diaria de la sociedad, y de la toma de decisiones contables y tributarias. ¿Cómo es posible atribuir el mismo grado de responsabilidad a un miembro que presidió el consejo de administración y asistió a todas las reuniones con voz y voto, ejerciendo la dirección administrativa y contable de la compañía; que a un consejero que durante años no asistió a una sólo reunión del consejo de administración, siempre ejerció el voto mediante representante, y con una formación académica y vida laboral totalmente ajena al sector mercantil en general, y a la persona jurídica en particular?. Pues estos casos se dan.

Es cierto que cabe plantearse el motivo por el que una persona asume el cargo de administrador, si después no asiste, no ejerce funciones, no interviene en la toma de decisiones, ni controla lo más mínimo la compañía; y que, si a pesar de todo, decide asumir formalmente la administración de la persona jurídica, debería asumir todos los riesgos. Pero en la práctica este criterio supone objetivizar totalmente el régimen de responsabilidad subsidiaria, que nacerá por el mero hecho del desempeño del cargo. Lo cual no se ajusta al parámetro de imputación de responsabilidad en atención a las circunstancias subjetivas del posible responsable y a la concurrencia de negligencia grave. Además, la responsabilidad *cuasi objetiva* o por mera negligencia (es decir, por mera asunción del cargo) supone, por un lado, expulsar de la administración societaria a todas aquellas personas especialmente interesadas en el resultado de la gestión (socios), pero incapaces de llevar un control exhaustivo del cumplimiento de las obligaciones tributarias por falta de formación, tiempo o medios. Tampoco ese régimen garantiza la profesionalización de las funciones de administración, porque el riesgo consustancial al nombramiento será tan grave que espantará a los gestores de grandes compañías mercantiles y multinacionales. Resulta difícil imaginar a un miembro del consejo de administración que pueda visar y comprobar, puntual y detalladamente, cada una de las declaraciones tributarias realizadas trimestral y anualmente por una gran multinacional, para asegurarse de que no se ha cometido ningún error o acto susceptible de liquidación complementaria y sanción.

Tampoco parece razonable que los administradores deban responder por las decisiones tributarias adoptadas conforme a los consejos y dictámenes emitidos por sus asesores fiscales y profesionales expertos. Si los administradores de una persona jurídica aprueban una autoliquidación conforme al criterio aconsejado por la empresa asesora externa contratada al efecto, y esas decisiones fueron visadas favorablemente por los auditores externos, resulta difícil considerar que actuaron negligentemente. En todo caso, la negligencia será de los asesores y controladores externos contratados, no de los administradores contratantes.

Por ello, es conveniente que la legislación tributaria aclare:

- a) Los supuestos en que los administradores deben responder subsidiariamente por las deudas y sanciones tributarias de la persona jurídica, en atención a las concretas funciones que desempeñan en la entidad y a su grado de intervención personal en los actos fraudulentos e infracciones tributarias objeto de derivación.
 - b) Reconocer como causa eximente de la responsabilidad subsidiaria la comisión de infracciones tributarias atendiendo al criterio, informe, dictamen y asesoramiento de profesionales tributarios y auditores, internos o externos, contratados al efecto.
- 4) Es necesario que la Administración tributaria justifique pormenorizadamente los motivos por los que atribuye a cada administrador una conducta negligente o culposa en la comisión de las infracciones que originaron la sanción derivada, en atención a sus concretas funciones, intervención u omisión en las infracciones cometidas. También deben constar expresamente

las actuaciones ejecutorias llevadas a cabo antes de declarar a la persona jurídica insolvente y a los créditos fallidos, así como el repaso a los posibles supuestos de responsabilidad solidaria para descartarlos o declararlos fallidos. Es decir, la Administración tributaria debe evitar resolver sobre la responsabilidad subsidiaria recurriendo a modelos o fórmulas estereotipadas, que se repiten de un acuerdo a otro cambiando simplemente los datos fundamentales del caso y los sujetos intervinientes. Debe existir un mínimo análisis de las circunstancias personales de cada uno de los interesados, que tengan alguna influencia en la valoración de su responsabilidad en las sanciones tributarias cometidas por la entidad, y de su capacidad de decisión en la gestión mercantil, contable y fiscal de la sociedad. También se deben explicar las actuaciones ejecutorias que avocaron a una primera declaración de fallido, y los motivos por los que no se adoptó ninguna medida cautelar durante el procedimiento de comprobación, de liquidación y sancionador, a pesar de que había serias señales de que la empresa padecía graves problemas de liquidez y viabilidad. Así como por qué, en cada caso concreto, no concurren responsables solidarios en las infracciones cometidas. Si la Administración tributaria quiere blindar la responsabilidad subsidiaria de los administradores y que sea ratificada en vía económico-administrativa y contencioso-administrativa, debe esforzarse en particularizar y explicar las circunstancias del caso y la respuesta jurídica que procede, para reducir la posibilidad de oposición del interesado.

- 5) Antes de ejercitar la acción de responsabilidad subsidiaria contra los administradores, es necesario que la Administración tributaria haya declarado deudor fallido a la persona jurídica, es decir que no haya encontrado patrimonio suficiente para cobrar los créditos tributarios. Este dato es esencial porque, en realidad, el responsable subsidiario goza de un beneficio de excusión, y porque el plazo de prescripción de la acción de derivación comienza con la declaración de fallido del deudor principal.

Pero este cómputo se complica, por ejemplo, cuando la Administración tributaria dicta resolución por la que declara fallida a la persona jurídica, pero no ejercita la acción de derivación hasta que un Juzgado de lo Mercantil dicta auto por el que declara fallidos los créditos adeudados por la sociedad mercantil concursada, incluidos los tributarios. Surge la duda de si en este caso el inicio del plazo de prescripción de la acción de derivación comienza con la primera resolución administrativa de fallido, o con el auto judicial de insolvencia concursal, existiendo opiniones discrepantes. Dilema que será erradicado cuando el legislador regule con precisión cuál es el *dies a quo* a tener en cuenta.

Además, también conviene regular la adopción de medidas cautelares ante la posible insolvencia de la persona jurídica. Como su propio nombre indica, la responsabilidad subsidiaria es supletoria, de segundo grado, sólo concurrente cuando el deudor principal no ha podido hacer frente a sus deudas. Si el obligado principal paga todos sus créditos tributarios, los administradores son intocables por muy infractora que haya sido la conducta de la entidad. Por eso, la naturaleza y razón de ser de la responsabilidad subsidiaria queda desvirtuada cuando la Administración acreedora no adopta todas las medidas de aseguramiento de sus créditos.

- 6) Desde el punto de vista de la Administración, la inversión de la carga de la prueba tiene sentido cuando los administradores tienen acceso directo a toda la información, documentación y elementos necesarios para preparar su defensa. Ahora bien, esta inversión de la carga de la prueba se convierte en una “prueba diabólica” cuando han transcurrido años desde que se cometieron los hechos y desde que los administradores cesaron en sus funciones. Cuando la acción de derivación se demora tanto, debe pesar sobre la Administración la obligación de acreditar la culpa o negligencia del administrador involucrado. En caso contrario, la presunción de culpabilidad se convierte de facto en una responsabilidad objetiva, porque a la Administración le basta acreditar la vigencia del cargo de administrador para exigir su suplencia en el pago de la deuda, sin que el interesado disponga del más mínimo margen para acreditar su grado de involucración real en los hechos.

Por eso el legislador debería atribuir definitivamente a la Administración la carga de la prueba de la culpa o negligencia, recabando en la fase de inspección y comprobación toda la información y datos esclarecedores de las verdaderas funciones ejercidas por cada administrador, su capacidad de decisión, su formación profesional y fiscal, y sus labores efectivas de control. Es en esta fase cuando ambas partes cuentan con todos los medios posibles para preconstituir la prueba que, con el tiempo, les puede hacer falta. El procedimiento de inspección y comprobación, e incluso el sancionador, no sólo debe centrarse en determinar la existencia y cuantía de una deuda tributaria impagada, sino también el grado de culpa o negligencia de cada administrador que debió evitarla.

- 7) Por último, se debería incluir una nueva eximente en el artículo 43.1.a) de la LGT, a saber: el hecho de que, como resultado del procedimiento de impugnación del acto de derivación de responsabilidad subsidiaria, la Administración modifique, corrija o estime parcialmente el importe. Esta modificación de la deuda originaria debería tener una mayor repercusión que la mera rebaja de la deuda. Significa que, inicialmente, la Administración tributaria (por error, culpa o negligencia) liquidó tan mal la deuda como en su día lo hizo la persona jurídica. La tendencia jurisprudencial es vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables, especialmente cuando la ley haya establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria. La culpabilidad del sujeto infractor exige que las operaciones de liquidación de los impuestos no respondan a una interpretación razonable de la norma tributaria, porque, si bien esa interpretación puede ser negada por la Administración, su apoyo razonable -sobre todo si va acompañada de una declaración correcta- aleja la posibilidad de considerar la conducta como infracción tributaria, aunque formalmente incurra en un tipo infractor. Esta interpretación razonable, o al menos la duda interpretativa, queda acreditada cuando la propia Administración liquida erróneamente sus créditos tributarios y, posteriormente, una vez firmes, debe rectificarlos. Es una corrección que se produce cuando la liquidación y sanción impuesta al deudor principal ya ha adquirido firmeza, es decir resulta inamovible para el deudor principal, pero no en el procedimiento de derivación de responsabilidad. Si a los agentes actuantes de la Administración se equivocaron sin dolo, culpa o negligencia, la misma duda razonable se debe presumir en el administrador.

Todo ello con el fin de ajustar la responsabilidad subsidiaria de los administradores por las infracciones tributarias cometidas por las personas jurídicas a su finalidad, que es evitar que los gestores eludan su obligación de velar por el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Pero un régimen de responsabilidad como éste no debe ser aplicado de modo automático e indiscriminado.

RESOLUCIONES Y SENTENCIAS

RTEAC de 22 de febrero de 1995 /RJ 1995/464).

RTEAC de 18 de noviembre de 1999 (JT 1999/1997).

RETEAC de 11 de febrero de 2000 (RJ 2000/878).

RETEAC de 7 de junio de 2000 (JT 2000/1402).

RTEAC 1435/2004, de 25 de julio de 2007.

RTEAC de 28 de mayo de 2019

RTEAC de 22 de octubre de 2019, RG 2479/2017 y 4431/2017.

RTEAC de 17 de diciembre de 2019, RG 01624717.

RTEAR de Madrid núm. 28/17835/2018/00/00 de 22 de diciembre de 2020.

RTEAC de 28 de enero de 2020, RG 3378/2017:

RTEAC de 29 de enero de 2020, RG 3378/2017

STC 18/1981, de 8 de junio de 1981.

STC 76/1990, de 26 de abril de 1990

STC 18/91 de 8 de junio de 1991.

STC, Sala Primera, núm. 85/2006, de 27 de marzo de 2006, Rec. 2938/20.

STC Sala Segunda, núm. 140/2010, de 21 de diciembre de 2010, Rec. 5453/2007.

STS de 10 de febrero de 1986.

STS de 23 de marzo de 1998 (RJ 1998/1492).

STS 10 de julio de 1998 (1998/6116),

STS de 24 de septiembre de 2001 (RJ 2001/7489).

STS, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 21 de diciembre de 2007, Rec. 121/2009.

STS de 18 de abril de 2007, Rec. 3267/02.

STS, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 29 de enero de 2008, Rec. 150/2003.

STS, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 17 de marzo de 2008, Rec. 6738/2003.

STS, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 25 de abril de 2008, Rec. 6815/2002

STS de 6 de junio de 2008, Rec. 146/2004.

STS de 6 de junio de 2008, Rec. 146/2004.

STS de 29 de septiembre de 2008, Rec. 264/2004.

STS de 6 de noviembre de 2008, Rec. 5018/06.

STS de 15 de enero de 2009, Rec. 4744/04.

STS, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 14 de mayo de 2009, Rec. 181/2003.

STS, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 10 de febrero de 2010, Rec. 5995/3003.

STS, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 20 de mayo de 2010, Rec. 2679/2005.

STS, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 1 de julio de 2010, Rec. 2679/2005.

STS, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 9 de diciembre de 2010, Rec. 322/2006.

STS, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 22 de diciembre de 2010, Rec. 81/2007.

STS, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 30 de junio de 2011, Rec. 2294/200

STS, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 10 de noviembre de 2011, Rec. 325/2008.

STS, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 22 de diciembre de 2011, Rec. 5650/2009.

STS, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 13 de enero de 2012, Rec. 56/2010.

STS, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 31 de mayo de 2012, Rec. 3145/2009.

STS, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 13 de junio de 2012, rec. 614/2010

STS, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª de 8 de noviembre de 2012, Rec. 3641/2010,

STS, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 18 de enero de 2013, Rec. 4959/2010.

STS, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 30 de enero 2015, Rec. 1198/2013;

STS, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 9 de abril de 2015, Rec. 1997/2013.

STS, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 7 de mayo de 2015, Rec. 730/2014.

STS, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 15 de junio de 2015, Rec. 1551/2014.

STS, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 2 de julio de 2015, Rec. 1091/2014.

STS de 4 de julio de 2016 (Rec. 982/15).

STS, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 18 de noviembre de 2015, Rec. 3641/2014.

STS, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 17 de mayo de 2016, Rec. 6738/2009.

STS, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 25 de enero de 2017, Rec. 2253/2015.

STS, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 3 de abril de 2018, Rec. 427/2017.

STS, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 3 de junio de 2020, Rec. 5020/2017

STS, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 17 de marzo 2021, Rec. 5711/2019.

SAN de 21 de febrero de 2000 (JT 2000/958)

SAN de 8 de febrero de 2001 (JT 2001/465)

SAN de 12 de junio de 2001 (JT 2001/1609).

SAN, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 7ª, de 4 de febrero de 2008, Rec. 730/2006.

SAN, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 1ª, de 7 de julio de 2003, Rec. 59/2002.

- SAN, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 7ª, de 9 de diciembre de 2003, Rec. 899/2002
- SAN, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 7ª, de 11 de junio de 2007, Rec. 34/2006.
- SAN, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 7ª, de 1 de febrero de 2010, Rec. 343/2008.
- SAN, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 7ª, de 18 de octubre de 2010, Rec. 203/2009.
- SAN, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 7ª, de 16 de septiembre de 2013, Rec. 232/2012.
- SAN, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 7ª, de 17 de febrero de 2014, Rec. 182/2013.
- SAN, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 7ª de 5 de octubre de 2014.
- SAN, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 7ª, de 16 de marzo de 2015, Rec. 221/2014.
- SAN, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 7ª, de 15 de febrero de 2019, Rec. 719/2017.
- SAN, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 7ª, de 21 de febrero de 2019, Rec. 65/2017
- Auto de aclaración de la SAN, Sala de lo Contencioso-administrativo, de 22 de mayo de 2019, Rec. 700/2017.
- SAN, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 7ª, de 21 de junio de 2019, Rec. 714/2017.
- SAN, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 7ª, de 22 de julio de 2019, Rec. 79/2018.
- SAN, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 7ª, de 13 de septiembre de 2019, Rec. 483/2018.
- SAN, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 7ª, de 13 de septiembre de 2019, Rec. 483/2018.
- Sentencia de la Audiencia Territorial de Valencia de 23 de diciembre de 1985.
- STSJ de Murcia, de 3 de marzo de 1999 (JT 1999/70).
- STSJ de Madrid, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 5ª de 18 de diciembre de 2008, Rec. 1530/2006.
- STSJ de Cataluña, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 1ª, de 5 de marzo. 2009, Rec. 781/2005
- STSJ de la Comunidad Valenciana, Sección 3ª, Sala de lo Contencioso-administrativo, de 20 de julio de 2010, Rec. 2460/2008.
- STSJ de Aragón, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 9 de febrero de 2012, Rec. 193/2009.
- STSJ de Galicia, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 4ª, de 23 de enero de 2013, Rec. 15405/2012.
- STSJ de Galicia, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 4ª, de 25 de junio 2014, Rec. 15329/2013.
- STSJ de la Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 3ª, de 23 de octubre de 2019, Rec. 863/2017.
- STSJ de Madrid, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 1ª, de 22 de febrero de 2019, Re. 1021/2018.
- STSJ de Madrid, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 1ª, de 18 de marzo de 2019, Rec. 1019/2018.
- STSJ de Castilla y León, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 3ª, de 10 de abril de 2019, Rec. 716/2018
- STSJ de Cataluña, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 3ª, de 10 de julio de 2019, Rec. 354/2017.

STSJ de Extremadura, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 1ª, de 10 de septiembre de 2019, Rec. 147/2018.

STSJ de la Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 3ª, de 24 de noviembre de 2020, Rec. 1392/2019.

STSJ de Galicia, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 4ª, de 3 de diciembre de 2019, Rec. 16099/2018.

STSJ de Castilla y León de Valladolid, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 1ª, de 21 de mayo de 2020, Rec. 311/2019.

STSJ de la Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 3ª, de 11 de noviembre de 2020, Rec. 1180/2019.

Bibliografía

ALONSO UREBA, A. (1990): "Presupuestos de la responsabilidad social de los administradores de una sociedad anónima", *Revista de derecho mercantil*, nº 1989, págs. 639-728.

ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. (1996): "Las responsabilidades tributarias del artículo 40 LGT. Examen de los diferentes supuestos y crítica de la normativa vigente", *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, año 11, nº 1, núm. 1, págs. 173-188.

ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. (2012): *La responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas en la Ley General Tributaria*, 3ª edición, Editorial Aranzadi.

AMORÓS RICA, N. (1964): "Los sujetos pasivos en la Ley General Tributaria", *Revista de derecho financiero y de hacienda pública*, nº 54.

ARIAS ABELLÁN, M.D. (1985): "Modificaciones a la Ley General Tributaria en la regulación jurídica del responsable", *Cívitas, Revista Española de Derecho financiero*, nº 47-48, págs. 417-430.

BADOSA COLL, F. (1987): *La diligencia y la culpa del deudor en la obligación civil*, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia.

CALVO ORTEGA, R. (1971): "La responsabilidad tributaria subsidiaria", *Hacienda Pública Española*, nº. 10.

CASANA MERINO, F. (1991): "La configuración del ilícito tributario: art. 77", en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma: libro homenaje al profesor Dr. Fernando Sainz de Bujanda* (Fernando Sáinz de Bujanda [hom.]), vol. 2, Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, págs. 1091-1114.

CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. (2000): "Prólogo" en *La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles* (LETE ACHIRICA, C.), Civitas Ediciones, S.L., Madrid.

DAVIES, P. L. y PRENTICE, D. D. (1997): *Gower's Principles of Modern Company Law*, 6th edn, Sweet & Marwell, London, 1997.

DE ÁNGEL YAGÜEZ, R. (1993): *Tratado de responsabilidad civil*, 3ª edición, Civitas, Madrid.

DE LA HUCHA CELADOR, F. (1997): "Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho tributario (I)", *Cívitas, Revista española de derecho financiero*, nº 94, 1997, págs. 165-184.

ESCRIBANO LÓPEZ, F. (1997): "Notas sobre la regulación de la responsabilidad tributaria", en *Sujetos pasivos y responsables tributarios, XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Cartagena de Indias, octubre 1995* (Alonso González, Luis Manuel y Álvarez Barbello, Pilar, autrs), págs. 587-598.

- FERREIRO LAPATZA, J. J. (1985): "Las infracciones tributarias en la reforma de la LGT", *Revista Jurídica de Catalunya*, Vol. 84, nº 4, págs. 891-918.
- FERREIRO LAPATZA, J. J. (2006): *Curso de Derecho financiero español: instituciones*, Marcial Pons, Madrid.
- FINCH, V. (1992): "Company Directors: Who Cares About Skill and Care?", *Modern Law Review*, Núm. 2, págs. 179 a 214.
- GALIANO ESTEVAN, J., e IZQUIERDO RIVAS, J. (1997): *La responsabilidad Tributaria. Administradores de sociedades, adquisición de explotaciones económicas, sociedades de gananciales, sucesiones y otras*, Editorial CISS, S.A., Valencia, págs.68 y 69.
- GARRETA SUCH, J. M. (1997): *La responsabilidad civil, fiscal y penal de los administradores de las sociedades*, 4ª edición., Marcial Pons, Madrid.
- IGLESIAS PRADA, J. L. (1971): *Administración y delegación de facultades en la sociedad anónima*, Tecnos, Madrid
- KROFT, E. G. (1985): "The Liability of directors for unpaid Canadian taxes", en *Proceedings of the 37th Tax Conference*, Toronto.
- LETE ACHIRICA, C. (2000): *La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles*, Cívitas Ediciones, S.L., 1ª edición, Madrid.
- LETE DEL RÍO, J. M. (1998): *Derecho de Obligaciones*, Volúmenes I y II, 3ª edición, Madrid.
- LLEBOT MAJÓ, J. O. (1996): *Los deberes de los administradores de la sociedad anónima*, Cívitas, Madrid.
- LÓPEZ MARTÍNEZ, J. (1994): *Régimen jurídico de los llamados "intereses moratorios en materia tributaria (un análisis de su ubicación dogmática en el seno de la deuda tributaria)*, Cívitas, Madrid.
- MANTERO SAÉNZ, A. (1997): "Los administradores de sociedades y su responsabilidad tributaria", *Carta tributaria. Monografías*, nº 275, págs. 1-16.
- MARTÍN QUERALT, J. B. (1997): *Curso de derecho financiero y tributario* (obra colectiva), 8ª edición, Tecnos, Madrid, 1997.
- MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S. (1992): "La obligación de los responsables tributarios en el Reglamento General de Recaudación: nacimiento y exigibilidad", *Crónica Tributaria*, nº 62.
- MORILLO MÉNDEZ, A. (1998): "No sancionabilidad por ausencia de acción o de tipo de infracción: un análisis del artículo 77.4 de la Ley General Tributaria", *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, Año nº 14, nº 1, págs. 494-518.
- MOYA JIMÉNEZ, A. (2002): *La responsabilidad de los administradores de las empresas insolventes*, 3ª edición, Editorial Bosch, Barcelona.
- OCHOA TREPAT, M. L. (1991) "Análisis del artículo 40 de la LGT", en *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma: libro-homenaje al profesor Dr. Fernando Sainz de Bujanda* (Fernando Sáinz de Bujanda [hom.]), vol. 1, Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, págs. 677-688.
- OTERO NOVAS, J. M. (1997): "La supuesta responsabilidad objetiva de los administradores de sociedades que cesan en su actividad (Artículo 40.1, párrafo dos, de la LGT reformada en 1985)", *Impuestos. Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, Año nº 13, nº 1, págs. 77-91.
- PALAO TABOADA, C. (1996): "Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (III)", *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, nº 158, págs. 3-28

- PÉREZ CARRILLO, E. F. (1999): *La administración de la sociedad anónima: obligaciones, responsabilidad y aseguramiento* (Elena F. Pérez Carrillo, Jesús Quijano González [pr.]), Marcial Pons, Madrid.
- PÉREZ ROYO, F. (1986): *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Ministerio de Hacienda, Madrid.
- PÉREZ ROYO, F. (1997): *Derecho financiero y tributario*, 7ª edición, Cívitas, Madrid.
- ROMERO PLAZA, C., y SERANTES PEÑA, F. (2009): *Responsables y Responsabilidad Tributaria*, Wolters Kluwer España, S.A., Valencia.
- RUFÍAN LIZANA, M. D. (1987): “La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades en las infracciones tributarias cometidas por éstas”, *Impuestos*, tomo I.
- SAELLES CLIMENT, J. R. (1995): *El funcionamiento del consejo de administración*, Civitas.
- SÁNCHEZ AYUSO, I. (1996): *Circunstancias modificativas y eximentes de responsabilidad por infracciones tributarias*, Marcial Pons, Madrid.
- SÁNCHEZ CALERO, F. (1996): *Instituciones de Derecho Mercantil*, Tomo I, 19ª edición, Edersa, Madrid, 1996.
- SÁNCHEZ GALIANA, J. A. (1991): “El responsable: arts. 37, 38 y 39E”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma: libro-homenaje al profesor Dr. Fernando Sainz de Bujanda* (Fernando Sáinz de Bujanda (hom.)), Vol. 1, Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, págs. 629-676.
- TREBILCOCK, M. J. (1969): “The liability of Company directors for negligence”, en *Modern Law Review*, vol. 32.
- WELLING, B. (1984): *Corporate Law in Canada*, Butterworths, Toronto.
- WRIGHT, D., y CREIGHTON, B. (1981): *Rights and duties of directors*, 2nd edn., Butterworths, London.
- ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A. (2008): “Capítulo II. Obligados tributarios”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria*, Volumen I (obra colectiva), 1ª edición, Editorial Aranzadi, S.A., Cizur Menor (Navarra), págs. 283-412.
- ZORNOZA PÉREZ, J. (1992): *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (los principios constitucionales del derecho sancionador)*, Cívitas, Madrid.