

R e v i s t a
T é c n i c a
T r i b u t a r i a

E S T U D I O S

**LA EXIGIBILIDAD DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS, EN
VÍA DE RESPONSABILIDAD, A LOS ADMINISTRADORES DE
LAS PERSONAS JURÍDICAS**

(UNA REFLEXIÓN ACERCA DEL ART. 40.1, PÁRRAFO PRIMERO, DE LA LGT)

Joaquín Álvarez Martínez

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Zaragoza*

CONTENIDO

- 1. INTRODUCCION**
- 2. EXAMEN DE LA SITUACION CON ANTERIORIDAD A LA LEY 25/1995,
DE 20 DE JULIO, DE MODIFICACION PARCIAL DE LA LGT**
- 3. EXAMEN DE LA SITUACION CON POSTERIORIDAD A LA LEY 25/1995,
DE 20 DE JULIO, DE MODIFICACION PARCIAL DE LA LGT**
- 4. CONCLUSION FINAL**

1. INTRODUCCION

No es necesario llevar a cabo profundas reflexiones para poder afirmar, sin temor a equivocarse, que el estudio y análisis de la responsabilidad tributaria a la que se encuentran sometidos los administradores de las personas jurídicas constituye una de las materias a las que la doctrina tributarista ha prestado, desde antaño, una especial atención. Este hecho, de fácil constatación a tenor de las numerosas obras y artículos publicados al respecto, se explica no sólo por la propia importancia e interés del tema en cuestión, sino también, y especialmente, por los muchos problemas que el mismo plantea y suscita.

En este sentido son bien conocidas las continuas discusiones que han surgido en torno a la previsión contenida en el artículo 40.1 de la LGT: la concreción de la naturaleza ju-

E S T U D I O S

rídica de los diversos supuestos de responsabilidad contemplados en dicho precepto, la determinación de las circunstancias necesarias en cada caso para su nacimiento y su diferenciación con otras hipótesis de responsabilidad previstas en la propia LGT han sido, por citar los más relevantes, algunos de los puntos de debate nacidos al amparo de la referida disposición legal. Y entre ellos se encuentra también, evidentemente, el que da título al presente trabajo, esto es, el referente a la posibilidad de exigir a los citados órganos directivos, en su calidad de responsables, el importe de las sanciones impuestas a las personas jurídicas como consecuencia de la comisión de las correspondientes infracciones tributarias, cuestión que, a mayor abundamiento, ha visto renovado su interés tras la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la LGT, pues no en vano dicha Ley, si bien no alteró el contenido del precepto arriba mencionado, sí recogió una previsión específica en materia de responsabilidad que, por incidir en el punto relativo a su extensión, podía afectar directamente -y así lo ha entendido, como veremos, un sector de nuestros Tribunales- al tema aquí debatido.

Por consiguiente, y a los efectos de lograr la mayor claridad expositiva, hemos entendido conveniente examinar el problema al que dedicaremos las siguientes páginas diferenciando dos periodos distintos, el anterior y el posterior a la citada Ley 25/1995, analizando en cada uno de ellos los diversos argumentos que han servido de base, bien a la doctrina, bien a la jurisprudencia, para pronunciarse al respecto del mismo. Hecho esto, y a la vista de las conclusiones que alcancemos, procederemos a formular nuestra propia opinión en este punto, indicando además, en su caso, las posibles reformas legislativas que, a nuestro juicio, sería conveniente acometer en la materia.

2. EXAMEN DE LA SITUACION CON ANTERIORIDAD A LA LEY 25/1995, DE 20 DE JULIO, DE MODIFICACION PARCIAL DE LA LGT

Originariamente, el artículo 40 de la LGT no se preocupó de efectuar alusión alguna al tema que nos ocupa, limitándose a establecer en su seno, como única hipótesis de responsabilidad tributaria, la relativa a los liquidadores, interventores y síndicos de quiebras, concursos, sociedades y entidades en general. Sería en concreto la Ley 60/1969, de 30 de junio, la que vino a introducir con carácter novedoso, en el desde entonces apartado primero de dicho artículo, una mención en este sentido al establecer que "Serán responsables subsidiariamente de las infracciones simples, de omisión y de defraudación cometidas por las personas jurídicas, los administradores de las mismas que por mala fe o negligencia grave no realizasen los actos necesarios que fueran de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, consintiesen el incumplimiento por quienes de ellos dependan o adoptasen acuerdos que hicieran posible la comisión de tales infracciones".

Como bien puede deducirse a la vista del precepto transcrito, no parece que en el instante temporal en el que ahora nos situamos existieran excesivas dudas en lo que concierne al problema aquí debatido, pues al margen de cualquier consideración que pudiera hacerse al respecto, resulta innegable que el texto legal entonces en vigor dejaba claras sus inten-

Joaquín Álvarez Martínez

ciones al atribuir a los administradores de las personas jurídicas, con carácter subsidiario y siempre que concurrieran las circunstancias arriba previstas, la responsabilidad referente a las consecuencias patrimoniales ligadas a las infracciones en cuestión, si bien limitándola exclusivamente al aspecto que ahora nos interesa, esto es, a las sanciones derivadas de las mismas¹.

Dicho precepto conservaría su eficacia, en los términos ya examinados, durante un periodo aproximado de quince años, siendo la Ley 10/1985, de 26 de abril, de Modificación Parcial de la LGT, la que, apartándose en cierto modo del texto previsto inicialmente en fase de Proyecto -el cual era, por lo demás, prácticamente idéntico al introducido en 1969-², vino a modificar el contenido de aquél, estableciendo el hoy todavía vigente en este punto, a cuyo tenor: "Serán responsables subsidiariamente de las infracciones tributarias simples y de la totalidad de la deuda tributaria en los casos de infracciones graves cometidas por las personas jurídicas, los administradores de las mismas que no realizaren los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, consintieren el incumplimiento por quienes de ellos dependan o adoptaren acuerdos que hicieran posible la comisión de tales infracciones"³.

Siendo el ahora descrito el panorama normativo existente en esos momentos en relación al problema que nos concierne parece en principio evidente, pese a la más que defectuosa redacción del mencionado precepto⁴, que no existía obstáculo legal alguno para continuar exigiendo a los administradores de las personas jurídicas, en vía de responsabilidad, las sanciones impuestas a éstas, en la medida en que ningún otro artículo de la propia LGT se oponía a dicho proceder⁵. Ciertamente es que en esta época la opinión doctrinal unánime acer-

¹ De ello se ha hecho eco tanto el Tribunal Superior de Justicia de Murcia en su Sentencia de 13 de julio de 1998 (Fundamento Jurídico 3º), como el TEAC en sus Resoluciones de 3 de diciembre de 1998 (Fundamento Jurídico 5º) y de 22 de febrero de 1995 (Fundamento Jurídico 4º).

² Así, la redacción que este precepto presentaba en sede de dicho Proyecto de Ley (anteriormente denominado "de represión del fraude fiscal") era la que sigue: "Serán responsables subsidiariamente de las infracciones cometidas por las personas jurídicas, los administradores de las mismas que por mala fe o negligencia grave no realizasen los actos necesarios que fueran de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, consintiesen el incumplimiento por quienes de ellos dependan o adoptasen acuerdos que hicieran posible la comisión de tales infracciones".

³ En concreto, la redacción transcrita tiene su origen en la enmienda número 175 formulada al citado Proyecto de Ley por el Grupo parlamentario Socialista en el Senado, la cual sería admitida y recogida con posterioridad en el texto definitivo de la referida Ley 10/1985.

⁴ Ya que, como bien han puesto de relieve PEREZ ROYO [*Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, IEF, Madrid, 1986, p. 297 (nota 416)] y DE LA HUCHA CELADOR ["Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en el Reglamento General de Recaudación de 1990: II. La responsabilidad subsidiaria", C.T., nº 63 (1992), p. 60 (nota 58)], en el caso de las infracciones simples dicho precepto debería indicar que los administradores son responsables de las "sanciones pecuniarias" derivadas de la comisión de tales infracciones.

⁵ Y ello aunque quisiera entenderse, como bien ha señalado PALAO TABOADA ["Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria (III)", E.F., nº 158 (1996), p. 6], que el artículo 37.1 de la LGT pretendía regular el punto relativo a la extensión de la responsabilidad al declarar que los responsables lo eran "de la deuda tributaria", puesto que, aun de admitirse tal conclusión, la interpretación de la expresión "deuda tributaria" de acuerdo con lo previsto en el artículo 58 de aquella Ley permitiría seguir manteniendo la tesis de que la responsabilidad de los administradores abarcaba incluso a las sanciones.

E S T U D I O S

ca de la cuestión de la extensión de la responsabilidad tributaria entendía, con base en el principio de personalidad de la pena, que la deuda exigida al responsable en ningún caso debía incluir las sanciones que se hubieran impuesto al deudor principal como consecuencia de la personal y exclusiva actuación ilícita de éste⁶; mas dicha conclusión -con la que coincidimos plenamente, pues carece de todo sentido exigir al responsable una sanción derivada de una infracción en la que nada ha tenido que ver- no resulta aplicable en el supuesto sometido a nuestra consideración, al ser obvio que el presupuesto de hecho de la responsabilidad prevista en la norma arriba transcrita describe determinadas conductas de los administradores que revelan, sin lugar a dudas, su participación en la infracción tributaria cometida⁷.

Pese a ello, un amplio núcleo de autores entendió que ni siquiera en los casos en que el responsable lo fuera por razón de sus propios actos u omisiones ilícitas podían serle exigidas a éste las correspondientes sanciones a través del mecanismo de la responsabilidad. En este sentido se manifestó ya en 1970 CALVO ORTEGA, quien afirmaba al respecto que la infracción cometida por el responsable (o aquélla en la que él interviniese) debía ser sancionada de forma autónoma e independiente, esto es, al margen del juego de la responsabilidad⁸ y atendiendo en exclusiva a su condición de sujeto infractor, tesis que ha sido mantenida con posterioridad por un relevante sector de nuestra doctrina⁹.

No obstante, como acertadamente se ha indicado, la tesis expuesta tropezaba -y sigue tropezando en el momento actual tras la reforma operada en la LGT por la Ley 25/1995, de

⁶ En este sentido se manifestaban BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH (*Derecho Financiero. Volumen II*, Librería Compás, Alicante, 1989, p. 107) y DE LA HUCHA CELADOR ["Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en el Reglamento General de Recaudación de 1990: II. La responsabilidad subsidiaria", op. cit., p. 61 (nota 65)], autor este último que recuerda que la opinión expuesta en el texto ya se mantuvo durante la vigencia del RGR de 14 de noviembre de 1968 aun cuando dicha norma reglamentaria no contenía ninguna previsión en este punto.

⁷ A este respecto conviene recordar que nuestros Tribunales han insistido reiteradamente en el hecho de que la exigencia de la responsabilidad que estamos examinando requiere que exista un *nexo causal* entre la actitud o comportamiento del administrador y el incumplimiento de los deberes fiscales por parte de la persona jurídica, pudiendo citarse como ejemplos las Sentencias del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 1992 (Fundamento Jurídico 3º), de la Audiencia Nacional de 8 de octubre de 1998 (Fundamento Jurídico 2º) y del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 7 de octubre de 1998 (Fundamento Jurídico 4º), así como las Resoluciones del TEAC de 15 de enero de 1999 (Fundamento Jurídico 6º), 3 de diciembre de 1998 (Fundamento Jurídico 1º), 15 de abril de 1998 (Fundamento Jurídico 1º), 10 de julio de 1996 (Fundamentos Jurídicos 2º y 3º), 10 de enero de 1996 (Fundamento Jurídico 4º), 6 de septiembre de 1995 (Fundamento Jurídico 4º) y 1 de marzo de 1995 (Fundamento Jurídico 3º).

⁸ CALVO ORTEGA, R.: "La responsabilidad tributaria subsidiaria", H.P.E., nº 10 (1971), p. 140 y nota 24 y "La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos", H.P.E., nº 5 (1970), p. 59.

⁹ En el que cabe destacar a CLAVIJO HERNANDEZ, F.: *Proyecto de Ley de Represión del Fraude Fiscal*, Informes, I.E.E., Madrid, 1984, p. 15; MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: *Los responsables tributarios*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1994, p. 162 y 190; ESCRIBANO LOPEZ, F.: "Notas sobre la futura regulación de la responsabilidad tributaria", Q.F., nº 13 (1995), p. 10; CHECA GONZALEZ, C.: "Los responsables tributarios" en la obra colectiva *La reforma de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1996, p. 149 y PEÑA ALONSO, J.L. y CORCUERA TORRES, A.: *La reforma de la Ley General Tributaria*, McGraw-Hill, Madrid, 1995, p. 23.

20 de julio- con un obstáculo insalvable representado por la configuración que la citada Ley General efectúa del sistema de infracciones y sanciones tributarias, en el cual no se incluye a los responsables (aunque sí a las personas jurídicas) como posibles sujetos infractores *autónomos* en la enumeración que de los mismos se realiza en el artículo 77.3 de dicha Ley¹⁰. Es más, como bien advierte DE LA HUCHA CELADOR¹¹, la única medida sancionadora que la LGT ha contemplado acerca de las personas que, distintas del sujeto pasivo o del retenedor, colaboran en la comisión de infracciones tributarias es, precisamente y salvo algunas puntuales excepciones¹², su consideración como responsables tributarios¹³, opción legislativa que, ciertamente, puede entenderse discutible y hasta criticarse, pero que fue -y es todavía- la elegida por nuestro ordenamiento tributario a la vista de preceptos como el examinado en estas páginas o el 38 de la Ley arriba mencionada.

Ante tal circunstancia, no resulta extraño que tanto la jurisprudencia¹⁴ como un sector mayoritario de la doctrina¹⁵ entendieran que la responsabilidad contemplada en el artículo 40.1, párrafo primero, de la LGT en relación a los administradores de las personas jurídicas extiende su ámbito a las sanciones tributarias. En esta línea resulta especialmente esclarecedora la opinión expuesta por PEREZ ROYO cuando afirma, al respecto del precepto en cuestión, que "mientras en el caso de las infracciones simples la responsabilidad que-

¹⁰ DE LA HUCHA CELADOR, F.: "Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en el Reglamento General de Recaudación de 1990: II. La responsabilidad subsidiaria", op. cit., p. 61; PEREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILES, A.: *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1996, p. 99; HERRERA MOLINA, P.M.: "Coautoría y participación en las infracciones tributarias y responsabilidad tributaria por actos ilícitos", E.F., nº 152 (1995), p. 17.

¹¹ DE LA HUCHA CELADOR, F.: "Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en el Reglamento General de Recaudación de 1990: II. La responsabilidad subsidiaria", op. cit., p. 61.

¹² En concreto, las únicas disposiciones de la LGT que, presentando un contenido sancionador, afectan al responsable son las previstas en sus artículos 78.1 y 82.3, pues mientras que el primero de tales preceptos permite entender que aquél puede llevar a cabo determinados tipos de infracciones simples, el segundo toma en cuenta, en los casos de infracciones graves, la posible conformidad del mismo a los efectos de reducir el importe de la sanción en un 30 por 100. Sobre las referidas previsiones resultan de interés las consideraciones efectuadas por ZORNOZA PEREZ, J.J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, Civitas, Madrid, 1992, p. 188.

¹³ De ello fue consciente incluso el propio CALVO ORTEGA ["La responsabilidad tributaria subsidiaria", op. cit., p. 160-161 y "La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos", op. cit., p. 59 (nota 67)], autor que señaló en su momento que la regla general de la imposición de una sanción independiente o autónoma (esto es, exigida al margen de la responsabilidad) al responsable que hubiese intervenido en la comisión de una infracción debía entenderse excepcionada en los supuestos previstos en los artículos 38 de la LGT (causación o colaboración en una infracción tributaria) y 40.1 de la misma norma legal (administradores de las personas jurídicas cuya actuación diera lugar a la correspondiente infracción).

¹⁴ Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 7 de octubre de 1998 (Fundamento Jurídico 4º), 13 de julio de 1998 (Fundamento Jurídico 4º) y 28 de junio de 1995 (Fundamento Jurídico 2º), así como las Resoluciones del TEAC de 3 de diciembre de 1998 (Fundamento Jurídico 1º), 15 de abril de 1998 (Fundamento Jurídico 1º), 22 de noviembre de 1996 (Fundamento Jurídico 5º), 5 de junio de 1996 (Fundamento Jurídico 5º), 21 de febrero de 1996 (Fundamento Jurídico 7º), 10 de enero de 1996 (Fundamento Jurídico 4º), 19 de abril de 1995 (Fundamentos Jurídicos 3º y 5º), 1 de marzo de 1995 (Fundamento Jurídico 3º) y 1 de febrero de 1995 (Fundamento Jurídico 3º).

E S T U D I O S

da lógicamente reducida a las sanciones, en el caso de las infracciones graves la indicada responsabilidad abarca «la totalidad de la deuda tributaria», totalidad en la que “hay que incluir las sanciones. No tanto en función de la interpretación literal del concepto «deuda tributaria», cuanto en razón del *propio presupuesto de hecho determinante de la responsabilidad*”¹⁶.

De este modo la conclusión expuesta quedaba justificada desde la perspectiva del principio de personalidad de la pena -el cual aparece recogido, con carácter general para toda la esfera sancionadora administrativa, en el artículo 130.1 de la LRJAPyPAC¹⁷- y cuya aplicabilidad en el orden tributario fue expresamente reconocida por el Tribunal Constitucional¹⁸- y del principio de proporcionalidad -contemplado de forma genérica en el artículo 131.3 de la citada Ley¹⁹-. Así lo estimó RUFIAN LIZANA, autora para la cual la exigencia al administrador de las sanciones impuestas a la persona jurídica no significaba que la Ley no hubiera seguido el principio personalista de la pena; “por el contrario -afirmaba-, si al responsable se le extiende

¹⁵ PEREZ ROYO, F.: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., p. 297; ZORNOZA PEREZ, J.J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, op. cit., p. 199; DE LA HUCHA CELADOR, F.: “Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en el Reglamento General de Recaudación de 1990: II. La responsabilidad subsidiaria”, op. cit., p. 61; RUFIAN LIZANA, D.M^a: “La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades en las infracciones tributarias cometidas por éstas”, *Impuestos*, Tomo I (1987), p. 643; ESPINOSA LOPEZ, F.: “Derechos, obligaciones y responsabilidades de los administradores de las sociedades anónimas”, *R.T.T.*, nº 15 (1991), p. 20-21.

¹⁶ PEREZ ROYO, F.: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., p. 297-298.

¹⁷ Cuyo texto literal es el siguiente: “Sólo podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción administrativa las personas físicas y jurídicas que resulten responsables de los mismos aun a título de simple inobservancia”. Por su parte, tanto la doctrina (por todos, ESCRIBANO LOPEZ, F.: “Notas sobre la futura regulación de la responsabilidad tributaria”, op. cit., p. 9 y MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: *Los responsables tributarios*, op. cit, p. 161) como la jurisprudencia [por todas, Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 25 de septiembre de 1998 (Fundamento Jurídico 4º)] han entendido que el referido principio subyace asimismo en el artículo 25.1 de la Constitución, a cuyo tenor: “Nadie puede 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 aquel momento”.

¹⁸ Así, el mencionado Tribunal, tras afirmar en su ya famosa Sentencia de 8 de junio de 1981 (Fundamento Jurídico 2º) “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”, vino a concluir con toda rotundidad, en el Fundamento Jurídico 4º de su Sentencia de 12 de mayo de 1994, que “Entre los principios informadores del orden penal se encuentra el *principio de personalidad de la pena*, protegido por el artículo 25.1 de la Norma Fundamental (STC 254/1988, Fundamento Jurídico 5º), también formulado por este Tribunal como principio de la personalidad de la pena o sanción (STC 219/1988, Fundamento Jurídico 3º) *denominación suficientemente reveladora de su aplicabilidad en el ámbito del Derecho administrativo sancionador*”. Junto a las Sentencias transcritas, la aplicabilidad de los principios propios del Derecho penal al campo de las infracciones tributarias ha sido reconocida igualmente por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 25 de septiembre de 1998 (Fundamento Jurídico 4º) y por las Resoluciones del TEAC de 15 de enero de 1999 (Fundamento Jurídico 2º) y de 17 de diciembre de 1998 (Fundamento Jurídico 2º).

¹⁹ Indica el precepto en cuestión que “En la determinación normativa del régimen sancionador, así como en la imposición de sanciones por las Administraciones Públicas se deberá guardar la debida adecuación entre la gravedad del hecho constitutivo de la infracción y la sanción aplicada (...)”. Al igual que sucedía con el principio de personalidad de la pena, también el de proporcionalidad ha sido puesto en conexión por la doctrina (por todos, ZORNOZA PEREZ, J.J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, op. cit., p. 111) con el artículo 25.1 de la Constitución, cuyo contenido aparece transcrito en la nota 17 del presente trabajo.

Joaquín Álvarez Martínez

la sanción es por un ilícito propio y a él imputable, por lo que quedan perfectamente salvaguardadas en este sentido las garantías constitucionales²⁰. Y lo mismo cabe decir en relación con el principio de proporcionalidad, en la medida en que, como indicó ZORNOZA PEREZ, el objeto de la responsabilidad -con la inclusión de las correspondientes sanciones tributarias- se encuentra directamente conectado con el presupuesto del que trae causa²¹.

Sea como fuere lo cierto es que la tesis arriba apuntada se vio corroborada en la práctica a través de una doble vía: en primer lugar, y desde la perspectiva estrictamente administrativa, con ocasión del Informe de la DGIFT de 21 de diciembre de 1990, en cuyo punto 2º se abordaba la cuestión aquí debatida mostrándose decididamente a favor de la inclusión de las sanciones en el ámbito de la responsabilidad que venimos examinando²²; y en segundo lugar, y ya desde el punto de vista normativo -lo que obviamente resulta de mayor importancia-, por el RGR de 20 de diciembre de 1990, cuyo artículo 14.3 vino a proclamar, en su párrafo segundo, que "La responsabilidad subsidiaria no alcanza a las sanciones pecuniarias impuestas al deudor principal, salvo cuando aquélla resulte de la participación del responsable en una infracción tributaria".

Evidentemente, el hecho de que una previsión de tal calado viniera a recogerse en un texto positivo de carácter reglamentario resultaba, sin duda, censurable; ahora bien, no debe ignorarse por ello la gran trascendencia que tuvo la plasmación de la referida previsión en el seno del ordenamiento jurídico-tributario -en especial si se tiene en cuenta el sepulcral silencio que, en relación a esta cuestión, guardaban tanto el RGR de 14 de noviembre de 1968 como la propia LGT²³-, pues de este modo se confirmaba, con carácter general, la posibilidad de exigir el importe de las sanciones a todos aquellos responsables subsidiarios que lo fueran -como los administradores a los que alude el artículo 40.1, párrafo primero, de la LGT- por causa de su participación en la comisión de una infracción, solución ésta que, en lo que concierne específicamente a este último precepto, era, en definitiva, la más acorde con el *iter* seguido por el mismo durante la tramitación parlamentaria de la ya mencionada Ley 10/1985²⁴.

²⁰ RUFIAN LIZANA, D.Mª.: "La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades en las infracciones tributarias cometidas por éstas", op. cit., p. 642-643.

²¹ ZORNOZA PEREZ, J.J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, op. cit., p. 199.

²² El citado Informe puede consultarse en la Revista Impuestos, Tomo I (1991), p. 434 y ss.²³ Salvo que, como ya se ha señalado, quiera considerarse que la LGT afrontaba este punto al proclamar, en su artículo 37.1, que los responsables lo eran "de la deuda tributaria". A este respecto véanse las consideraciones efectuadas en la nota 5 del presente trabajo.

²⁴ En este sentido, y como ya ha quedado indicado en las notas 2 y 3 del presente trabajo, el Proyecto de Ley que, con posterioridad, daría origen a la Ley citada en el texto limitaba inicialmente la extensión de la responsabilidad de los administradores a las sanciones que, como consecuencia de la comisión de infracciones tributarias, se impusieran a las respectivas personas jurídicas. No obstante, dicha previsión sería modificada, como es sabido, en el trámite de enmiendas en el Senado (enmienda nº 175 formulada por el Grupo parlamentario Socialista), sustituyéndose la redacción primigenia por la que se incluyó en el texto definitivo de la referida Ley, modificación cuya justificación se buscó -y así se hizo constar expresamente en la citada enmienda- en la necesidad de ampliar la responsabilidad de los susodichos administradores cuando su actuación especialmente negligente diese lugar a una infracción, en cuyo caso deberían responder "no sólo de la infracción, sino de la totalidad de la deuda tributaria", lo que significaba admitir de forma rotunda que el importe de las sanciones seguía incluido en el ámbito de la responsabilidad en cuestión.

E S T U D I O S

3. EXAMEN DE LA SITUACION CON POSTERIORIDAD A LA LEY 25/1995, DE 20 DE JULIO, DE MODIFICACION PARCIAL DE LA LGT

Como ya dejamos apuntado en la introducción, el panorama legislativo existente en relación al problema que nos ocupa no experimentaría variación alguna hasta una década más tarde, siendo la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la LGT, la que, pese a dejar intacto el tenor literal del artículo 40.1 de la misma, vino a introducir en su seno una previsión normativa íntima y directamente relacionada con la extensión objetiva de la responsabilidad. En concreto, dicha previsión quedó plasmada en el artículo 37.3 de la referida Ley, cuyo párrafo primero reza, en la actualidad, del siguiente modo: "La responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria, *con excepción de las sanciones*".

Pues bien, como indicamos asimismo en su momento, ha sido precisamente el inciso final del precepto arriba transcrito el que ha venido a reavivar el debate relativo a la posibilidad de exigir a los administradores de las personas jurídicas, en su papel de responsables, el importe de las sanciones impuestas a las mismas por la comisión de las correspondientes infracciones tributarias, polémica en la que tanto la doctrina como la jurisprudencia han participado activamente, habiéndose ya dictado incluso algún pronunciamiento por parte de nuestro Tribunal Supremo²⁵ que, sin llegar a centrar esta cuestión en torno a los dos preceptos específicos que nos interesan, resulta a nuestro juicio de indudable interés si se tiene en cuenta que en el mismo se afronta un problema muy similar al aquí debatido pero ceñido al marco de los artículos 37.3 y 38 de la LGT, precepto este último respecto del cual el artículo 40.1, párrafo primero, de esta misma Ley mantiene, como han indicado PEREZ ROYO y ZORNOZA PEREZ²⁶, una relación de especialidad.

Y en este estado de cosas cabe señalar que dos han sido las tesis que se han defendido al respecto: la primera, entender que la nueva redacción del artículo 37.3 de la LGT ha venido a derogar de forma tácita en este punto el contenido del párrafo primero del artículo 40.1 de dicha Ley, por lo que en ningún caso podrán exigirse a los administradores de las personas jurídicas las sanciones impuestas a estas últimas; y la segunda, estimar que no existe conflicto alguno entre tales preceptos y que resulta posible efectuar una interpretación conjunta y armónica de ambos a la luz del principio de personalidad de la pena o sanción, por lo que la mencionada derogación tácita no existiría manteniéndose intacta, en consecuencia, la posibilidad de seguir exigiendo a los referidos órganos directivos, en vía de responsabilidad, las susodichas sanciones.

²⁵ Nos referimos a la Sentencia de 30 de enero de 1999.

²⁶ Por todos, PEREZ ROYO, F.: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., p. 297; ZORNOZA PEREZ, J.J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, op. cit., p. 197.

Joaquín Álvarez Martínez

Frente a la tesis favorable a la derogación tácita -mantenida por algunos de nuestros Tribunales²⁷-, el TEAC ha esgrimido, en diversas Resoluciones, una serie de razones que, a su juicio, permitirían sostener la opinión contraria²⁸. Y entre ellas se encuentran, por citar las más significativas, las siguientes: a) que la Ley 25/1995 dejó subsistente el artículo 40.1 de la LGT; b) que este precepto es específico y singular respecto del artículo 37 de la misma Ley, de carácter general; c) que de entenderse que se ha producido la mencionada derogación sobraría la primera frase del artículo 40.1 en la medida que en ella se señala que en las infracciones simples tan sólo se responde de las sanciones; y d) que la interpretación que debe proporcionarse a la expresión "totalidad de la deuda tributaria", en los supuestos de infracciones graves, debe integrarse con la única que, como acaba de apuntarse, puede darse a la primera frase del precepto y con la naturaleza de los condicionantes que se establecen para que opere la responsabilidad. De esta manera, el referido Tribunal vino a situarse en paralelo con la interpretación administrativa dada en relación a este problema, plasmada en la Instrucción del Departamento de Recaudación de la AEAT de 2 de noviembre de 1995 y en la que se recogen la mayoría de los razones o argumentos que acaban de ser expuestos²⁹.

Por nuestra parte opinamos, siguiendo las observaciones efectuadas en este tema por CAYON GALIARDO³⁰ y GONZALEZ ORTIZ³¹, que de estimarse que en verdad existe una auténtica confrontación entre lo dispuesto en los artículos 37.3 y 40.1, párrafo primero, de la

²⁷ En esta línea resulta especialmente destacable la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 13 de julio de 1998, cuyo Fundamento Jurídico 5º afirma que "Por último, difícilmente se compadece la exigencia de responsabilidad por las sanciones a los administradores, establecida por los preceptos reseñados, teniendo en cuenta la nueva redacción dada al artículo 37.3 de la LGT por la Ley 25/1995, según el cual puede responsabilizarse de la deuda tributaria no sólo a los sujetos pasivos o deudores principales, sino también a otras personas, solidaria o subsidiariamente, y ello porque el número 3 establece que la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria, *con excepción de las sanciones*, lo que supondría la exoneración de responsabilidad respecto de las mismas". Por su parte, esta misma idea sostiene el Tribunal Supremo en su ya citada Sentencia de 30 de enero de 1999 (Fundamento Jurídico 5º), si bien en relación al supuesto de responsabilidad solidaria contemplado en el artículo 38 de la LGT.

²⁸ Resoluciones del citado Tribunal de 15 de enero de 1999 (Fundamento Jurídico 7º), 3 de diciembre de 1998 (Fundamento Jurídico 10º), 9 de septiembre de 1998 (Fundamento Jurídico 4º), 28 de abril de 1998 (Fundamento Jurídico 2º) y 12 de febrero de 1998 (Fundamento Jurídico 4º).

²⁹ Así, en el apartado relativo a los responsables subsidiarios y, dentro del mismo, en el punto concerniente a las sanciones, indica la referida Instrucción que como excepción al principio informador contenido en el artículo 37.3 de la LGT "hay que señalar que sí se extenderá a las sanciones impuestas al deudor principal la responsabilidad subsidiaria que se impone en virtud del párrafo primero del apartado 1 y del apartado 2 del artículo 40 de dicha Ley, y cuya redacción el legislador ha querido mantener, no obstante la modificación introducida en el artículo 37 de la misma Ley, por lo que hemos de entender que su contenido permanece vigente por razones de pura lógica legislativa, ya que, de otro modo, si extendemos el principio general de exclusión de las sanciones establecido en el artículo 37 de la Ley General Tributaria a estos supuestos, el señalado artículo 40 prácticamente quedaría vacío de contenido, lo cual no ha sido propósito del legislador pues, de otro modo, no habría dejado intacta la redacción del mismo". El texto íntegro de dicha Instrucción puede consultarse en la Revista Carta Tributaria (Documentación), nº 239 (1996), p. 155 y ss.

³⁰ CAYON GALIARDO, A.: "Presentación" al nº 46 (1999) de la R.T.T., p. 13-14.

³¹ GONZALEZ ORTIZ, D.: "Responsabilidad tributaria y sanciones", R.J.Tr., nº 5 (1999), p. 27-28.

E S T U D I O S

LGT en lo que concierne a la posible exigibilidad o no de las sanciones a los administradores, no pueden ser aceptados los argumentos del TEAC, pues lo contrario -la admisión de los mismos- supondría desconocer -y reducir a la nada- la eficacia de la institución jurídica de la derogación tácita. En este sentido, es sabido que resulta de esencia en este tipo de derogación que el precepto que se deroga continúe plasmado en un texto normativo; y lo mismo cabe decir en lo referente a la posible inoperancia de los preceptos -o parte de ellos- así derogados, pues éste no es sino el efecto necesario que provoca toda derogación de esta naturaleza. Por otra parte, la pretendida especialidad del artículo 40.1 tampoco es argumento que pueda predicarse sin más, esto es, al margen de lo que prevea la norma general -y posterior- con la que entra en conflicto, pues ello provocaría la definitiva inoperatividad de la institución mencionada dado que siempre cabría alegar que el precepto hasta entonces vigente contiene un mandato singular o específico respecto a lo previsto en el nueva normativa.

No obstante, y pese a ello, lo cierto es que algunos de los argumentos a los que acabamos de hacer mención -singularmente, el de que la Ley 25/1995 no modificó el texto del artículo 40.1³²-, así como algún otro que no ha sido citado -en especial, la inexistencia de una sanción independiente o autónoma prevista en relación a los administradores de las personas jurídicas- nos hacen dudar realmente de la existencia de una colisión entre los tantas veces mencionados artículos 37.3 y 40.1, párrafo primero, de la LGT, duda, sin embargo, a cuya creación no parece en principio contribuir -más bien todo lo contrario- el examen de la tramitación legislativa seguida por el artículo 37.3 en el seno de la Ley 25/1995.

En este sentido debe recordarse cómo la redacción inicial que presentaba tal precepto en el Proyecto de Ley era el siguiente: "La responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria, con excepción de las sanciones pecuniarias, *salvo precepto legal en contrario*", texto éste que, sin entrar en otras consideraciones al respecto, se vería modificado, en lo que a nosotros interesa, con ocasión del Dictamen emitido por la Comisión de Economía, Hacienda y Comercio, tras el cual el artículo 37.3 quedaría redactado en los términos en que finalmente sería aprobado, al haberse suprimido en dicho trámite su inciso final (salvo precepto legal en contrario). Ello da pie a pensar -afirma CAYON GALIARDO- que "tal supresión puede desvelar la intención de la Ley de no salvar de la nueva modificación ninguno de los supuestos (de responsabilidad se entiende) con-

³² Lo cual no parece tener excesivo sentido si en verdad la intención del legislador era la de proscribir, con carácter general, la posibilidad de que a los responsables pudiera exigírseles el importe de las sanciones tributarias. Por otra parte, tampoco parece demasiado consecuente el hecho de que un precepto como el artículo 37.3 de la LGT, que pretende regular el mecanismo de la responsabilidad en cuanto garantía de la deuda tributaria, derogue el inciso inicial -la primera frase- del artículo 40.1 de dicha Ley relativo a las infracciones simples, pues en este supuesto ni siquiera existe deuda tributaria, por lo que, como con acierto han indicado SANCHEZ GALIANA ("El responsable", en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, IEF, Madrid, 1991, p. 664), ARIAS ABELLAN ("Artículo 37", en *La reforma de la Ley General Tributaria*, Cedecs, Barcelona, 1995, p. 56), PEREZ ROYO (*Derecho Financiero y Tributario*, 9ª ed., Civitas, Madrid, 1999, p. 153) o MAZORRA MANRIQUE DE LARA (*Los responsables tributarios*, op. cit., p. 123) no puede técnicamente ser tildado como de responsabilidad tributaria.

Joaquín Álvarez Martínez

templados anteriormente"³³. Empero, estimamos que no era ésta, sino otra bien distinta, la intención perseguida por el legislador al eliminar el referido inciso, lo cual, como de inmediato se verá, resulta decisivo a la hora de dar una opinión acerca del problema que nos ocupa.

En efecto, si se continúa el examen de la tramitación legislativa de la Ley 25/1995 y se acude para ello al Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados (Comisiones) se observa que la supresión arriba citada -sugerida por CAZORLA PRIETO (Letrado de las Cortes Generales adscrito a la referida Comisión)- se justificaba en el hecho de que el inciso suprimido no era constitucionalmente claro, dado que ninguna norma puede romper el principio de personalidad o culpabilidad de la infracción penal o tributaria y de la sanción correlativa³⁴. Y si esto es así, si el objetivo que en definitiva se perseguía al hacer desaparecer dicho inciso del texto del Proyecto de Ley era lograr el adecuado respeto de los principios citados, estimamos que es posible efectuar una interpretación conjunta de los artículos 37.3 y 40.1, párrafo primero, de la LGT que revela la inexistencia de un conflicto entre ambos.

En esta línea compartimos plenamente la acertada observación efectuada por GONZALEZ ORTIZ cuando señala que el artículo 37.3 debe interpretarse en el sentido de que el mismo *no prohíbe en cualquier caso* la extensión de la responsabilidad sobre las sanciones a quien no es formalmente calificado como infractor, sino que lo que pretende es *impedir exclusivamente* que un tercero garantice el pago de las sanciones impuestas al sujeto infractor cuando dicho tercero no haya participado materialmente en la realización de la correspondiente infracción³⁵. Por lo tanto, y de acuerdo con lo anterior, cabe admitir la existencia -y eficacia- de preceptos -como el artículo 40.1, párrafo primero, de la LGT- que permiten extender las consecuencias de la infracción (las sanciones) al conjunto de personas que hayan intervenido en la comisión de la misma, posibilidad que resulta plenamente acorde con el principio de personalidad de la pena al que antes nos referíamos, el cual, como ha puesto de manifiesto GUERRA REGUERA, "debe implantarse a todos sus efectos en este ámbito, y no sólo para liberar del castigo a quien nada tenga que ver con la infracción, (sino) también para castigar eficazmente a todos aquellos que tengan que ver"³⁶.

³³ CAYON GALIARDO, A.: "Presentación", op. cit., p. 14. Dicha posibilidad es también apuntada por PEREZ ROYO y AGUALLO AVILES (*Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*, op. cit., p. 98), si bien ambos autores la desechan en último extremo.

³⁴ Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados (Comisiones) nº 487/V Legislatura.

³⁵ GONZALEZ ORTIZ, D.: "Responsabilidad tributaria y sanciones", op. cit, p. 28. Idéntica opinión mantienen en este punto PEREZ ROYO y AGUALLO AVILES (*Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*, op. cit., p. 100), PALAO TABOADA ("Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria (III)", op. cit., p. 10) y CARBAJO VASCO ["La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles. Análisis del art. 40.1 de la LGT", C.T., nº 76 (1995), p. 67-68].

³⁶ GUERRA REGUERA, M.: "Consideraciones en torno al artículo 38 de la Ley General Tributaria", Tr.F., nº 105 (1999), p. 49. Dicha opinión ha tenido su reflejo en el jurisprudencia, existiendo diversos pronunciamientos que reconocen la vigencia del principio de personalidad en el sentido apuntado en el texto como, por ejemplo, las Sentencias del Tribunal Supremo de 30 de enero de 1999 (Fundamento Jurídico 5º) y del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 25 de septiembre de 1998 (Fundamento Jurídico 5º) o la Resolución del TEAC de 22 de noviembre de 1996 (Fundamento Jurídico 5º).

E S T U D I O S

De esta manera, y a tenor de las conclusiones arriba expuestas -que cuentan con un cierto respaldo jurisprudencial³⁷-, viene a confirmarse en definitiva, como indican PEREZ ROYO³⁸ y GONZALEZ ORTIZ³⁹, la formulación en el ámbito tributario del principio arriba mencionado en los términos en que aparece recogido en el artículo 14.3 del RGR de 20 de diciembre de 1990⁴⁰. Ello supone, obviamente, que la prohibición de la extensión de las sanciones contenida en el artículo 37.3 de la LGT no alcanzará a todos aquellos supuestos de responsabilidad -como el contemplado en el artículo 40.1, párrafo primero, de dicha Ley- referidos a personas que hayan participado *de forma efectiva* en la realización de una infracción tributaria⁴¹, razón por la cual estimamos que cabe seguir manteniendo en el momento actual la exigencia a los administradores de las personas jurídicas, en su condición de responsables, de las sanciones impuestas a las mismas como consecuencia de la comisión de una de dichas infracciones, conclusión aplicada en reiteradas ocasiones por el TEAC⁴² y compartida por un sector mayoritario de nuestra doctrina⁴³.

³⁷ Representado por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 11 de marzo de 1998, la cual, en nuestra opinión, viene a situar la cuestión examinada en sus justos términos, resolviéndola de la forma más correcta cuando afirma, en su Fundamento Jurídico 5º, que "Es cierto que el artículo 37.3 de la Ley General Tributaria tras la modificación realizada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, excluye, con carácter general, a las sanciones, pero también lo es que el artículo 40.1 de la Ley General Tributaria ha permanecido sin variación alguna. La manera de conciliar ambos preceptos, desde nuestro punto de vista, pasa por entender que la responsabilidad no se extiende a las sanciones con carácter general, pero sí en supuestos concretos, uno de ellos es el caso que nos está ocupando -el concerniente a los administradores de personas jurídicas-, que es un supuesto de responsabilidad por infracción".

³⁸ PEREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., p. 153.

³⁹ GONZALEZ ORTIZ, D.: "Responsabilidad tributaria y sanciones", op. cit, p. 28.

⁴⁰ El cual, como ya se ha apuntado, previene al respecto que "La responsabilidad subsidiaria no alcanza a las sanciones pecuniarias impuestas al deudor principal, salvo cuando aquélla resulte de la participación del responsable en una infracción tributaria".

⁴¹ En esta línea se manifiesta PALAO TABOADA ["Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria (III)", op. cit, p. 10], autor que insiste en el hecho de que la extensión de la sanción en estos casos exigirá una *verdadera participación* por parte del responsable en la infracción cometida por el deudor principal, opinión ésta que es compartida por otros autores como ZORNOZA PEREZ (*El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, op. cit., p. 198), ESPINOSA LOPEZ ("Derechos, obligaciones y responsabilidades de los administradores de las sociedades anónimas", op. cit., p. 20-21), PALAO ARRIETA ["Responsabilidad tributaria. Los administradores de las sociedades", Impuestos, Tomo II (1990), p. 474-475] o CARBAJO VASCO ("La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades. Análisis del art. 40.1 de la LGT", op. cit., p. 76) y también por la jurisprudencia, de la cual son buena muestra las Sentencias y Resoluciones que aparecen citadas en la nota 7 del presente trabajo.

⁴² Resoluciones de 15 de enero de 1999 (Fundamento Jurídico 7º), 3 de diciembre de 1998 (Fundamento Jurídico 1º), 9 de septiembre de 1998 (Fundamento Jurídico 4º), 25 de junio de 1998 (Fundamento Jurídico 5º), 28 de abril de 1998 (Fundamento Jurídico 2º), 12 de febrero de 1998 (Fundamento Jurídico 4º) y 6 de septiembre de 1995 (Fundamento Jurídico 5º).

⁴³ PEREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., p. 153; PALAO TABOADA, C.: "Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria (III)", op. cit, p. 11-12; ESEVERRI MARTINEZ, E. y LOPEZ MARTINEZ, J.: *Temas prácticos de Derecho Financiero. Parte general*, Aranzadi, Pamplona, 1999, p. 405-406; PEREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILES, A.: *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*, op. cit., p. 100; PONT MESTRES, M. Y PONT CLEMENTE, J.F.: *Análisis de la Ley 25/1995, de Modificación de la Ley General Tributaria*, Civitas, Madrid, 1995, p. 48; HERRERA MOLINA, P.M.: "Coautoría y participación en las infracciones tributarias y responsabilidad tributaria por actos ilícitos", op. cit., p. 17-18; GUERRA REGUERA, M.: "Consideraciones en torno al artículo 38 de la Ley General Tributaria", op. cit., p. 52; BANACLOCHE PEREZ, J.: *La Ley General Tributaria reformada*, La Ley-Actualidad, Madrid, 1995, p. 23; CARBAJO VASCO, D.: "La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles. Análisis del art. 40.1 de la LGT", op. cit., p. 73-74; GARRETA SUCH, J.Mª.: *La responsabilidad civil, fiscal y penal de los administradores de las sociedades*, 4ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 314-315.

4. CONCLUSION FINAL

De los razonamientos llevados a cabo a lo largo de las páginas precedentes se desprende claramente cuál es nuestra opinión personal acerca del tema objeto del presente trabajo, por lo que no creemos necesario volver a insistir sobre ello. Ahora bien, el hecho de que defendamos tal opinión -a la cual nos aboca el actual sistema que la LGT ha configurado en materia de infracciones y sanciones- no significa que la solución adoptada acerca de los administradores de las personas jurídicas por el artículo 40.1, párrafo primero, de dicha Ley sea la más adecuada, en la medida en que la misma -entendemos- viene a distorsionar el sentido propio de la institución del responsable. De aquí que, en la línea ya marcada con anterioridad por un importante núcleo de autores, estimemos conveniente efectuar al respecto alguna consideración *de lege ferenda*.

Y en este sentido estimamos que el legislador debería, en una futura reforma de la LGT, proceder a separar, de forma nítida, como acertadamente se ha indicado, el tratamiento de las infracciones y sanciones tributarias del mecanismo jurídico de la responsabilidad, evitando, como sucede en el momento presente, que éste resulte instrumentado al servicio de aquéllas⁴⁴. Tal objetivo podría conseguirse de aceptarse, con carácter general, las propuestas ya sugeridas por SAINZ DE BUJANDA⁴⁵ -cuyas ideas en este punto son seguidas por un relevante sector doctrinal⁴⁶-, a tenor de las cuales la colaboración en la comisión de las referidas infracciones debería ser objeto de una sanción pecuniaria específica e independiente⁴⁷, posibilidad ésta que, si bien nos resulta plenamente adecuada en relación a la hipótesis contemplada en el artículo 38.1 de la LGT, entendemos que debería llevarse aún más allá en el supuesto referente a los administradores de las personas jurídicas.

Ello se debe, básicamente, al hecho de que en el caso regulado por el artículo 40.1, párrafo primero, de dicha Ley serán los citados administradores, como advierten PEREZ ROYO y ZORNOZA PEREZ, los auténticos sujetos infractores en la medida en que habrán sido ellos -más concretamente, los que hubieran tenido capacidad de decisión en este ámbito-

⁴⁴ DE LA HUCHA CELADOR, F.: "Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en el Reglamento General de Recaudación de 1990: II. La responsabilidad subsidiaria", op. cit., p. 61 (nota 69).

⁴⁵ SAINZ DE BUJANDA, F.: "La responsabilidad tributaria en régimen de solidaridad", en *Hacienda y Derecho*, Vol. VI, IEP, Madrid, 1973, p. 317-318.

⁴⁶ En el que se incluyen, entre otros, PEREZ ROYO y AGUALLO AVILES (*Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*, op. cit., p. 99), ESCRIBANO LOPEZ ("Notas sobre la futura regulación de la responsabilidad tributaria", op. cit., p. 10) y DE LA HUCHA CELADOR ("Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en el Reglamento General de Recaudación de 1990: II. La responsabilidad subsidiaria", op. cit., p. 61).

⁴⁷ Por su parte, otros autores como HERRERA MOLINA ("Coautoría y participación en las infracciones tributarias y responsabilidad tributaria por actos ilícitos", op. cit., p. 15-16), NAVARRO FAURE ["Los supuestos de responsabilidad tributaria solidaria en el ordenamiento tributario español", R.D.F.H.P., nº 225-226 (1993) p. 624-625] o GUERRA REGUERA ("Consideraciones en torno al artículo 38 de la Ley General Tributaria", op. cit., p. 56) entienden que en estos casos el colaborador en la comisión de la infracción, además de ser objeto de una sanción específica, podría ser declarado responsable para afianzar el cumplimiento de la obligación tributaria.

E S T U D I O S

quienes habrán realizado realmente la acción punible, al carecer la persona jurídica de capacidad de acción en sentido natural⁴⁸. De ahí que estimemos que debería modificarse el sistema previsto a estos efectos en la LGT -en el que, como es conocido, se atribuye a las personas jurídicas la condición de posibles sujetos infractores apartándose así de las más modernas tendencias del Derecho comparado y de los criterios propios del Derecho penal- de forma tal que sean los administradores de las mismas los que vengan a ser considerados, desde la perspectiva legal, los verdaderos autores directos de las infracciones cometidas.

Evidentemente, somos conscientes de las graves reticencias y dificultades de todo tipo -no sólo de carácter estrictamente jurídico- que plantea la articulación de soluciones como las que acaban de ser expuestas⁴⁹, pero también lo somos -y en ello coincidimos con un buen número de autores- de que las mismas resultan plenamente coherentes con las exigencias que se derivan de los principios de personalidad, proporcionalidad y culpabilidad⁵⁰, razón por la cual sería deseable que en una futura reforma del sistema previsto en esta materia por la LGT aquéllas se tuvieran en cuenta a fin de no volver a desperdiciar -como ya sucedió con la Ley 25/1995- una nueva oportunidad al respecto.

⁴⁸ PEREZ ROYO, F.: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., p. 284; ZORNOZA PEREZ, J.J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, op. cit., p. 182-184.

⁴⁹ En igual sentido se pronuncian PEREZ ROYO y AGUALLO AVILES (*Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*, op. cit., p. 99-100), quienes señalan como obstáculo para tal reforma "el rechazo que produciría la introducción de los principios propios del derecho punitivo para empeorar la situación de los ahora responsables".

⁵⁰ En lo concerniente al de personalidad, porque se sancionaría a quien efectivamente hubiera realizado la actuación ilícita; en lo que respecta al de proporcionalidad, porque ello permitiría llevar a cabo una correcta aplicación del sistema de graduación de sanciones; y en lo relativo al de culpabilidad, porque de esta manera sería posible apreciar su concurrencia o no en el verdadero sujeto infractor, pretensión imposible en la actualidad al no poder referirse directamente tal elemento a las personas jurídicas.

