

La responsabilidad por infracción y el principio de personalidad de la pena: A propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de diciembre de 2009

Diego González Ortiz
Universitat Jaume I. Castellón.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de diciembre de 2009, siguiendo recientes pronunciamientos del Alto Tribunal, defiende la legalidad de la extensión de la responsabilidad tributaria a los administradores de sociedades, en aplicación del artículo 40.1 de la anterior Ley General Tributaria. En este trabajo se intenta rebatir el principal argumento empleado por los defensores de la tesis de la responsabilidad tributaria por infracción: la ausencia de vulneración del principio de personalidad de la pena.

1. Responsabilidad tributaria personal o por hechos propios

La Sala Tercera del Tribunal Supremo, en Sentencia de 17 de diciembre de 2009, vuelve a defender la legalidad de la extensión de la responsabilidad tributaria a los administradores de sociedades, en aplicación del artículo 40.1 de la LGT (1963) y, consiguientemente, a negar eficacia derogatoria a la redacción que Ley 25/1995 dio al artículo 37.3 de aquella Ley. Como ya hicieran las Sentencias de esta misma Sala, de 21 de diciembre de 2007 y de 17 de marzo de 2008, aunque esta vez con una argumentación mucho menos elaborada, el Alto Tribunal reitera que las sanciones impuestas a la sociedad son exigibles a los administradores, en aplicación del artículo 40.1 de la LGT (1963), al consagrar este artículo una excepción al principio recogido en el mencionado artículo 37.3.

Sin embargo, en esta ocasión, a diferencia de lo que hiciera el Alto Tribunal en las Sentencias de 21 de diciembre de 2007 y de 17 de marzo de 2008, no se califica expresamente la extensión de la responsabilidad tributaria de los administradores, en aplicación del primer inciso del artículo 40.1 de la LGT (1963), como una «responsabilidad por infracción», derivada directamente de la participación en la comisión de las infracciones tributarias. Según la Sala, el artículo 40.1 de la anterior LGT, al permitir que las sanciones se extiendan a los responsables subsidiarios cuando «no realicen los actos necesarios que fueren de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias impugnadas», consagra una «responsabilidad personal» o «por hechos propios» de los administradores.

En efecto, según la Sala, «el incumplimiento del deudor principal de la obligación de incluir determinadas cuotas en las declaraciones de IVA, ha sido imputado a los recurrentes», lo que parece querer decir que la sanción exigida a los administradores es, precisamente, la consecuencia jurídica del incumplimiento de la obligación impuesta al deudor principal, que es el resultado de la conducta de los administradores. Aun así, aun tratándose de una responsabilidad por acto propio, la Sala reconoce que esta responsabilidad «requiere que la conducta infractora se haya imputado al deudor principal y la sanción también le haya sido impuesta». La Sala reconoce, pues, que los administradores son obligados, en concepto de responsables tributarios, al pago de la sanción impuesta a la sociedad que administran, que tendrá la condición de sujeto infractor y deudor principal.

Así pues, al extenderse la responsabilidad tributaria a una sanción que es la consecuencia jurídica de la conducta imputable a los administradores, según la Sala, «hay que excluir la vulneración del principio de la personalidad de penas y sanciones» y, consiguientemente, a se juicio, la aplicación del artículo 37.3. Este precepto, según señaló el Tribunal Supremo en anteriores ocasiones, no prohibía de modo absoluto la exigencia de sanciones al responsable, sino que su único objetivo fue impedir que quien ostentara tal condición viniese a garantizar el pago de las sanciones impuestas como consecuencia de la realización de una infracción tributaria en la que aquél no hubiera participado materialmente. Ello permitiría admitir, según el Alto Tribunal, «la plena vigencia y eficacia de ciertos preceptos -como el referido artículo 40.1, párrafo primero- que extendían los efectos de la infracción (las sanciones) a aquellas personas que, distintas del sujeto infractor, hubiesen intervenido en su comisión».

2. La sanción de garantía

El Tribunal Supremo, a partir de la Sentencia de 21 de diciembre de 2007, ha asumido la tesis defendida por primera vez por el profesor F. Pérez Royo (1972), según la cual, la extensión de la responsabilidad tributaria a las sanciones tributarias, en los casos en que el presupuesto de la responsabilidad tributaria esté constituido por la participación del responsable en la comisión de una infracción tributaria, es la sanción correspondiente a la conducta ilícita realizada por el propio responsable tributario. La responsabilidad de la sanción, pues, tendría naturaleza sancionadora, y sería independiente de la responsabilidad de la deuda tributaria, por el contrario, de naturaleza civil.

El propio Tribunal Constitucional, en la Sentencia 85/2006, ha atribuido naturaleza sancionadora a la obligación de los administradores de personas jurídicas de hacer frente al pago de las sanciones tributarias a título de responsables tributarios, en aplicación del artículo 40.1 de la LGT (1963), aun cuando dicha responsabilidad no tenga su origen en la comisión por ellos de ninguna de las infracciones tributarias tipificadas en la LGT. Según el Tribunal, si el responsable es obligado legalmente al pago de una sanción, precisamente como consecuencia de su participación en la comisión de la infracción, la obligación impuesta al responsable tributario tendrá naturaleza sancionadora.

Pues bien, partiendo de la diferenciación de ambas instituciones, la responsabilidad tributaria *stricto sensu* y la responsabilidad por infracción, presuponiendo la naturaleza civil de la primera y punitiva de la segunda, asumiendo, pues, la *irreductibilidad de la responsabilidad por infracción a los esquemas de la responsabilidad tributaria*, así como la imposibilidad de aplicar los principios de la responsabilidad tributaria a la responsabilidad por infracciones tributarias, doctrina y jurisprudencia llegaron a la conclusión de que el artículo 37.3 de la LGT de 1963, en la redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, no era aplicable a la responsabilidad por infracción.

Ahora bien, la responsabilidad de la sanción sería, utilizando la expresión acuñada por el profesor R. Calvo Ortega (1970), una «sanción de garantía», pues, tiene las características propias de una obligación personal de garantía. En efecto, la responsabilidad de la sanción sería una obligación accesoria, por lo que, si la responsabilidad sancionadora del sujeto infractor se extinguiera, igualmente se extinguiría la responsabilidad tributaria, pero nunca al contrario. Sería, también, una

obligación subsidiaria, pues la sanción solamente es exigible al responsable tributario después de haber exigido el pago de la misma al sujeto infractor. Y, finalmente, sería una sanción cuyo cumplimiento, paradójicamente, daría derecho a ser resarcido por ello.

3. La finalidad punitiva de la responsabilidad por infracción

El reconocimiento expreso de la presencia de características propias de las garantías personales en el régimen jurídico de la responsabilidad tributaria por infracción no ha impedido a la doctrina seguir defendiendo su naturaleza sancionadora. En este sentido, el profesor A. Martín Jiménez (2007), después de reconocer que «la imposición de sanciones a través de la figura de la responsabilidad puede producir efectos extraños y contrarios a la propia finalidad de la sanción», concluye que se trata de «auténticos supuestos de sanciones en el sentido constitucional del término (si bien sanciones, en cierto modo impropias, por cuanto el pago o garantía de las mismas por el sujeto pasivo dejará sin sanción el comportamiento del colaborador)».

Ahora bien, si por «sanción» entendemos, como hace el Tribunal Constitucional, una medida restrictiva de derechos, impuesta por la Ley como consecuencia de una violación del ordenamiento jurídico y con finalidad punitiva, lo cierto es que **la atribución de naturaleza sancionadora a la garantía personal del pago de una sanción resulta muy discutible**. Y es que, si la finalidad perseguida por el legislador hubiera sido sancionar la participación en la infracción por encima de todo, por encima de conseguir el cobro de la sanción, no se entiende por qué se habría condicionado la exigibilidad de la sanción al participe a una circunstancia extraña a la antijuridicidad y culpabilidad de su acción, como es la falta de pago de la sanción por el sujeto infractor, a la vez que se le reconoce una acción de regreso frente al sujeto infractor por la totalidad del importe satisfecho.

En cualquier caso, definir «sanción» a partir de la finalidad perseguida por el legislador obliga al intérprete a especular acerca de la voluntad de un ficticio legislador único y racional, para llegar así a una conclusión, pretendidamente descriptiva de un hecho objetivo, que sin embargo no puede ser demostrada empíricamente ni, lógicamente, tampoco refutada. Pero el legislador no es único ni tampoco es actúa siempre racionalmente. Ni es única la voluntad perseguida por cada una de las personas que aprobaron la norma jurídica, ni todos ellos, quizá, manifestaron su voluntad conscientes de la finalidad que la norma jurídica permitiría alcanzar. El intérprete, más que la voluntad del legislador, cuando predica la finalidad punitiva de la responsabilidad tributaria por infracción, parece atribuir al legislador su propio deseo de impedir la impunidad de quien ha intervenido directa o indirectamente en la comisión de la infracción.

En definitiva, cuando la doctrina y la jurisprudencia llegan a la conclusión de que la responsabilidad por infracción es una verdadera sanción, impuesta de forma respetuosa con los principios del derecho sancionador (eso sí, flexibilizados hasta el extremo de permitir la solidaridad de sujetos infractores y la punición de la participación imprudente en la infracción), lo hacen a partir de la creencia de que es justo obligar al pago de la sanción a quien ha participado directamente o indirectamente en la comisión de la infracción, aunque sea obligándole subsidiariamente y reconociéndole un derecho de reembolso frente al sujeto infractor. Sin embargo, no sólo parecen olvidarse de las

exigencias de los principios de proporcionalidad y culpabilidad, sino también las del propio principio de personalidad de la pena.

4. El principio de personalidad de la pena

La doctrina penal ha puesto de relieve que el principio de responsabilidad personal por el hecho propio, en cuanto manifestación del principio de culpabilidad, es solamente una de las facetas del principio de personalidad de la pena. **Según la doctrina penal, el principio de personalidad de la pena exige igualmente, en la fase de ejecución de la pena, el cumplimiento personal de la misma, esto es, la necesidad de que el contenido aflictivo de la sanción afecte directamente al reo.** Es decir, el principio de personalidad de la pena no sólo exige que la norma penal ordene el cumplimiento de la sanción a quien ha intervenido en la comisión de la infracción, sino también que la prestación ordenada como sanción sea satisfecha personalmente por el destinatario de la norma sancionadora, contradiciéndose este principio en caso de que la ley acepte u obligue al cumplimiento de la sanción por un tercero.

La infracción del ordenamiento jurídico solamente legitima al Estado a exigir el pago de una suma de dinero en la medida en que está legitimado para causar un mal a *la persona* que ha vulnerado culpablemente la legalidad, y sólo a ella, siendo el detrimento patrimonial resultado del pago de la sanción el perjuicio irrogado como retribución al sancionado. Si la ley permitiera el cumplimiento de la sanción por tercero, no solamente se dejaría un ilícito sin sanción, sino que, además, la sanción perdería su eficacia preventiva, tanto desde la perspectiva de la prevención general, pues los efectos preventivos que produce amenaza de una sanción para el caso de infracción de la legalidad se reducen si el cumplimiento de la sanción puede ser evitado mediante el pago por tercero, como desde la perspectiva de la prevención especial, al extinguirse la sanción sin sufrimiento de restricción alguna de derechos por quien ha infringido culpablemente la legalidad.

Por eso, **sancionar la intervención directa o indirecta en la comisión de una infracción, obligando solidariamente al autor o partícipe al pago de la sanción impuesta a quien la Ley sanciona a título de sujeto infractor, reconociéndole después un derecho de reembolso frente a éste por la totalidad del importe satisfecho, sería contrario al principio de personalidad de la pena, en cuanto exigencia de cumplimiento personal de la pena.** La extensión de la responsabilidad tributaria a la sanción es contraria al principio de personalidad de la pena, incluso si se entendiera que la responsabilidad por infracción tiene naturaleza sancionadora, no porque se esté obligando al cumplimiento de la sanción a un sujeto ajeno al hecho tipificado como infracción, sino porque supone admitir el cumplimiento por parte de un tercero de la sanción impuesta al sujeto infractor.

Es cierto que el pago de la sanción por los administradores, como responsables tributarios subsidiarios, no deja sin sanción al autor material de la infracción, pues son los administradores quienes realizan materialmente la acción u omisión tipificada como infracción. Pero esto es así porque nuestro ordenamiento jurídico imputa a la persona jurídica, es decir, a los propietarios del capital social, la sanción derivada de la acción realizada por los administradores. Es cierto, también, que los administradores podrían ser sancionados autónomamente por el incumplimiento de las obligaciones y deberes que el ordenamiento jurídico dirige a la persona jurídica que administran. Pero no

olvidemos que nuestro ordenamiento jurídico les obliga únicamente a garantizar personalmente el pago de la sanción impuesta a la persona jurídica en caso de ser declarada fallida.

Se puede criticar, y con buenos argumentos, la imputación de responsabilidad punitiva a las personas jurídicas. Las personas jurídicas no pueden realizar acción u omisión alguna, y mucho menos ser culpables del incumplimiento de un mandato jurídico. Son las personas físicas que actúan en representación de la persona jurídica, es decir, de los socios, quienes pueden cumplir los mandatos que el ordenamiento jurídico dirige a las personas jurídicas y, consiguientemente, son ellas únicamente quienes pueden violarlos. Pero, precisamente por eso, resulta contradictorio considerar a los administradores sociales como autores materiales de la infracción y, al mismo tiempo, legitimar la imposición de una obligación de garantía personal del pago de la sanción impuesta a la sociedad. Si no es legítimo sancionar a las personas jurídicas, tampoco lo es obligar a los administradores a garantizar el pago de las sanciones impuestas a aquéllas.

ALVAREZ MARTINEZ, J. (2005), «El alcance de la responsabilidad tributaria en la nueva LGT: Análisis jurídico y examen comparativo respecto de la LGT de 1963», *Estudios Financiero*, núm. 263.

CALVO ORTEGA, R. (1970), «La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos», *Hacienda Pública Española*, núm. 5.

DE LA HUCHA CELADOR, F. (1997), «Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho tributario (y II)», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 95.

GRACIA MARTÍN, L. (2004), *Lecciones de consecuencias jurídicas del delito*, 3.^a ed., Tirant lo Blanch, Valencia.

LÓPEZ LÓPEZ, H. (2009), *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*, Aranzadi, Navarra.

MARTÍN JIMÉNEZ, A. (2007), *Los supuestos de responsabilidad en la LGT*, Thomson-Aranzadi, Navarra.

MARTINEZ LAGO, M. A. (2008) *La extensión de la responsabilidad a las sanciones tributarias*, Tirant lo Blanch, Valencia.

PÉREZ ROYO, F. (1972), *Infracciones y sanciones tributarias*, I.E.F., Madrid.