

# LOS RESPONSABLES TRIBUTARIOS DE LAS SANCIONES

## A PROPÓSITO DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL 85/2006

Por

Diego González Ortiz  
Universitat Jaume I, Castellón

### 1. RESPONSABLES DE LAS SANCIONES Y RESPONSABLES DE LAS DEUDAS TRIBUTARIAS EN LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT) distingue nominalmente entre los “responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria”, a quienes se menciona en el art. 41.1 de la LGT, y los “responsables de las sanciones tributarias”, a los que se hace referencia en el art. 182 de la LGT, si bien, el propio art. 41.4 de la LGT prevé que la responsabilidad tributaria alcanzará a las sanciones cuando esta misma u otra Ley lo establezca. La LGT denomina “responsables de la deuda tributaria” a quienes se puede exigir solidaria o subsidiariamente el pago de la deuda tributaria junto a los deudores principales, y “responsables de las sanciones tributarias” a quienes se puede exigir solidaria o subsidiariamente el pago de las sanciones tributarias junto al sujeto infractor, que conforme a lo dispuesto en el art. 182.2 de la LGT, “tendrá la consideración de deudor principal a efectos de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 41 de esta Ley en relación con la declaración de responsabilidad”.

La distinción nominal entre “responsables de la deuda tributaria” y “responsables de las sanciones tributarias”, unida a la referencia legal a los segundos entre las disposiciones generales sobre infracciones y sanciones tributarias, podría hacer pensar que la LGT ha previsto un régimen jurídico distinto para cada uno de ellos, y por tanto, como ya defendió un sector doctrinal en relación con la anterior LGT, que la responsabilidad sobre las sanciones sería “irreductible a

los esquemas de la responsabilidad tributaria”<sup>1</sup>. En este sentido, podría defenderse que el responsable de las sanciones tributarias no responde *tributariamente* de la sanción, sino que, como consecuencia de la intervención culpable en la comisión de la infracción, deviene cotitular de la correspondiente infracción, junto al denominado legalmente como “sujeto infractor”<sup>2</sup>. Podría defenderse, pues, que la consecuencia jurídica de la realización de aquella conducta culposa contemplada como presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria sería, además de la responsabilidad tributaria sobre la deuda tributaria, no una responsabilidad *tributaria* sobre la sanción, sino la sanción misma<sup>3</sup>. Consecuentemente, podría concluirse, en primer lugar, que la responsabilidad sobre la sanción presupone la intervención culpable en la realización de los hechos tipificados como infracción. Y podría concluirse también, en consecuencia, que el responsable de la sanción, a diferencia del responsable de la deuda tributaria, no tendría derecho al reembolso *íntegro* del importe de la sanción, sino que el pago de la sanción por el responsable tributario obligaría a realizar un prorrateo interno entre el sujeto infractor y el responsable de la sanción, y que, de la misma manera, al sujeto infractor le correspondería el derecho a ser reembolsado de una parte del importe de la sanción por el responsable de la sanción, en caso de ser el primero quien efectuase el pago de la misma.

Ahora bien, atribuir al partícipe en la comisión de la infracción la cotitularidad sobre la sanción, como consecuencia de la concurrencia en la realización de las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes, supone defender lo que la LGT en ningún lugar ordena expresamente. Partiendo de la definición de “infracción tributaria” recogida en el art. 183 de la LGT y de la definición de “sujetos infractores” formulada en el art. 181 de la LGT, ni puede decirse que las conductas descritas en los arts. 42.1, a) y c) y 43.1, a) de la LGT se encuentren tipificadas legalmente como infracciones tributarias, ni tampoco que quienes realicen tales conductas realizan las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes. Es más, el art. 181.3 contempla la solidaridad de obligados al pago de la

---

<sup>1</sup> Cfr. F. DE LA HUCHA CELADOR, “Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho tributario (y II)”, *R.E.D.F.*, núm. 95, 1997, pp. 344 s.

<sup>2</sup> Cfr. J. HERRERO MADARIAGA, “El responsable tributario”, *R.E.D.F.*, núm. 26, 1980, p. 198.

<sup>3</sup> Cfr. J. ALVÁREZ MARTÍNEZ, “El alcance de la responsabilidad tributaria en la nueva Ley General Tributaria: Análisis jurídico y examen comparativo respecto de la Ley General Tributaria de 1963”, *R.C.T.*, núm. 12, 2005, p. 49.

sanción tributaria como la consecuencia derivada de la concurrencia en la realización de una infracción tributaria, limitándose a contemplar la concurrencia de varios sujetos infractores, lo que permite defender la existencia de dos clases de solidaridad pasiva en la obligación de pago de las sanciones tributarias: la solidaridad entre sujetos infractores, es decir, la solidaridad entre deudores principales, y la solidaridad entre el sujeto infractor y el responsable de las sanciones, que sería una solidaridad entre quienes no están obligados del mismo modo, por los mismos plazos y por las mismas condiciones, al igual que la solidaridad entre el deudor principal y el fiador solidario<sup>4</sup>.

En contra de la tesis de la cotitularidad de la sanción también cabe señalar que la LGT, no sólo no equipara jurídicamente a los sujetos infractores y a los responsables de las sanciones, sino que diferencia entre “responsables de las infracciones” y “responsables de las sanciones tributarias”, y atribuye consecuencias jurídicas a esa distinción. Efectivamente, aunque sujetos infractores y responsables de las sanciones aparecen regulados en la sección primera del Capítulo de la LGT dedicado a recoger las “Disposiciones generales sobre infracciones y sanciones tributarias”, como ya se ha señalado, solamente los “sujetos infractores” son caracterizados como realizadores de las acciones u omisiones tipificadas como infracciones tributarias. Y lo que es más significativo, al regularse la extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones tributarias solamente se contempla el fallecimiento del sujeto infractor, de manera que el fallecimiento de un sujeto infractor no extinguirá la responsabilidad de los demás sujetos infractores, en caso de concurrir varios de ellos en la comisión de la infracción, mientras que el fallecimiento de todos los sujetos infractores impedirá exigir el pago de la sanción a los cotitulares de la sanción que lo fueran a título de *responsables de las sanciones*. Por el contrario, a la luz de lo dispuesto en el art. 190.1 de la LGT, el fallecimiento del responsable de las sanciones tributaria solamente tendría relevancia a efectos de la extinción de las sanciones tributarias, y ello solamente en el supuesto de que los demás obligados a satisfacerlas también hubieran fallecido.

Igualmente, frente a la tesis de la cotitularidad de la sanción se puede objetar que la LGT equipara expresamente en diferentes aspectos a los responsables de la deuda tributaria y a los responsables de las sanciones tributarias, lo que determina

---

<sup>4</sup> Cfr. M.A. PÉREZ ÁLVAREZ, *Solidaridad en la fianza*, Aranzadi, Pamplona, 1985, pp. 113 ss.

la existencia de importantes diferencias entre el régimen jurídico aplicable a los sujetos infractores y a los responsables de las sanciones, difícilmente conciliables con la idea de cotitularidad de éstas. Así, en primer lugar, los responsables de las sanciones, al igual que los responsables de la deuda tributaria, pueden ser solidarios o subsidiarios, con lo cual, los defensores de la tesis de la cotitularidad deben aceptar que existan cotitulares principales, cotitulares solidarios y cotitulares subsidiarios. Y, en segundo lugar, el procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad sobre las sanciones sería, por disposición expresa del art. 182 de la LGT, el procedimiento frente a los responsables regulado en los arts. 174 y 175 de la LGT, en lugar del procedimiento sancionador en materia tributaria, a través del cual se declararía la responsabilidad del *cotitular principal* de la sanción.

Pero quizá el argumento más sólido en contra de la pretensión de atribuir la cotitularidad de la sanción a quienes la Ley menciona como “responsables de las sanciones tributarias”, en la medida en que fueran partícipes en la comisión de la infracción, sea la vulneración de los principios constitucionales a los que se encuentra sometido el Derecho administrativo sancionador que ello implicaría. Imputar la cotitularidad sobre la sanción al responsable de las sanciones tributarias, cuando hubiera tomado parte en la ejecución de los hechos tipificados como infracción, podría suponer una vulneración del principio de proporcionalidad. Así podría suceder cuando el sujeto infractor y el responsable de las sanciones hubieran realizado una aportación al injusto significativamente distinta, en la medida en que la falta de regulación de criterios de prorrateo interno de la sanción entre los cotitulares, en proporción a dicha aportación, obligaría a distribuir la sanción en partes iguales. Concretamente, cabría entender que se vulneraría el principio de proporcionalidad cuando se hiciera cotitular de la sanción, en la misma proporción que al sujeto infractor, a quien eventualmente fuera declarado responsable tributario por colaborar activamente en la realización de la infracción tributaria, con fundamento en el art. 42.1. a) de la LGT, en el supuesto de que se hubiera limitado a cooperar en la ejecución del hecho con actos anteriores o simultáneos que no pudieran ser considerados como necesarios. Y es que, en este caso, las mismas razones que han llevado a que en el ámbito del Derecho penal se imponga una pena inferior al cómplice que al autor material, al inductor o al cooperador necesario, justificarían la realización de una distribución proporcional entre el sujeto infractor y el responsable de las sanciones.

Además, la atribución de la cotitularidad de la sanción a aquellos sujetos a quienes la LGT denomina “responsables de las sanciones tributarias” también podría dar lugar a la vulneración del principio de culpabilidad. Este principio sería vulnerado cuando se atribuyera la cotitularidad de la sanción a quien hubiera contribuido negligentemente a la realización del hecho ajeno, favoreciendo o cooperando en la realización ajena, pero sin que su voluntad hubiera estado dirigida a tal contribución<sup>5</sup>. Claro que bastaría con no imputar la cotitularidad sobre la sanción al partícipe imprudente, para respetar las exigencias del principio de culpabilidad. Pero la admisión de la tesis de la cotitularidad quizás daría la oportunidad al Tribunal Constitucional para introducir un nuevo matiz en la recepción de los principios constitucionales del orden penal por el Derecho administrativo sancionador, y admitir en este sector del ordenamiento jurídico la punibilidad de la participación imprudente. En cualquier caso, parece difícil negar la vulneración del principio de culpabilidad si se imputara al partícipe una sanción calificada y graduada, no en atención a su propia reprochabilidad, sino a la imputable al sujeto infractor. En este sentido, se vulneraría el principio de culpabilidad si se imputara al partícipe la cotitularidad de una sanción calificada como grave o muy grave, en caso de que la ocultación de datos a la Administración o la utilización de medios fraudulentos no hubiera sido querida por el responsable. Lo mismo ocurriría cuando la sanción hubiera sido graduada en atención a la reincidencia del sujeto infractor o a la vista del incumplimiento por parte de éste de la obligación de facturación o documentación.

Las razones anteriores parecen ser suficientes para rechazar la interpretación de la ley que mantienen los defensores de la tesis de la cotitularidad de la sanción, y para entender que, por el contrario, al responsable de las sanciones que realice el pago de las mismas se le debe reconocer el derecho al reembolso íntegro del importe satisfecho, al mismo tiempo que al sujeto infractor se le debe negar cualquier acción de regreso frente al responsable de las sanciones. Es decir, por las razones expuestas, resulta preferible interpretar la ley de manera que el responsable

---

<sup>5</sup> La participación supone una contribución al hecho ajeno, requiriendo que la voluntad del partícipe se dirija a la realización del hecho principal, lo que impide el castigo de la participación imprudente. Cfr. M. COBO DEL ROSAL; T.S. VIVES ANTÓN, *Derecho Penal. Parte General*, 5.ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 1999, p. 756.

de las sanciones quede obligado al pago de las mismas dentro de los esquemas de la responsabilidad tributaria, sin introducir diferencias entre el régimen jurídico de la responsabilidad sobre la deuda tributaria y la responsabilidad sobre las sanciones tributarias, aunque ello, en opinión de algún autor, pudiera suponer dejar impune la participación en la comisión de las infracciones tributarias. Entre no sancionar a quien podría merecerlo y sancionar sin respetar las exigencias del principio de proporcionalidad y de culpabilidad, la Administración y la Jurisdicción en nuestro Estado constitucional de Derecho deben optar por no sancionar. Por lo tanto, no es que la reducción de la responsabilidad sobre las sanciones a los esquemas de la responsabilidad tributaria sea la única y verdadera interpretación de la Ley, no es que sea ésta la voluntad revelada de algún hipotético o real legislador, y mucho menos algo así como la voluntad de la propia Ley, sino la interpretación que por razones axiológicas y semánticas parece justificada. Ello no significa tampoco negar necesariamente que la extensión de la responsabilidad tributaria a las sanciones pueda ser considerada como una sanción, y en cuanto tal, considerarla constitucionalmente justificada siempre que se respeten los principios del Derecho administrativo sancionador. Si la extensión de la responsabilidad a la sanción, dentro de esquemas de la responsabilidad tributaria, está constitucionalmente justificada, sea o no como sanción por la participación en un ilícito, será el objeto de las reflexiones que siguen a continuación.

## 2. LA CONTROVERSIA ACERCA DE LA NATURALEZA JURÍDICA DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA SOBRE LAS SANCIONES

Frecuentemente surgen entre los juristas controversias en torno a la naturaleza de lo que se suele llamar “institutos jurídicos”, hasta el punto de que el fenómeno ha llegado a ser considerado como una enfermedad profesional de nuestro gremio<sup>6</sup>. En el ámbito del Derecho tributario encontramos numerosos ejemplos de esta clase de disputas, entre las que se puede mencionar la relativa a la naturaleza jurídica de la responsabilidad tributaria, en general, y en particular de la responsabilidad tributaria por actos ilícitos. Pero, sobre todo, se ha cuestionado la naturaleza jurídica de la responsabilidad tributaria que se extiende sobre las sanciones, es decir, de la obligación que incumbe al responsable tributario y que tiene por objeto el pago de

---

<sup>6</sup> Cfr. G.R. CARRIÓ, *Notas sobre Derecho y lenguaje*, 4.ª ed., Abeledo-Perrot, 1990, p. 100.

una sanción tributaria<sup>7</sup>. Para quienes han intervenido en la discusión, las observaciones acerca de la naturaleza jurídica de la responsabilidad tributaria sobre las sanciones tributarias tendrían importantes implicaciones jurídicas. Básicamente, reconocer que la responsabilidad tributaria sobre las sanciones tiene naturaleza sancionadora o punitiva implicaría condicionar la validez jurídica de las normas que regulan dicha responsabilidad tributaria –su constitucionalidad– al respeto de los principios constitucionales del Derecho punitivo del Estado, que se deducen de los arts. 25.1 y 24.2 de la Constitución española.

Buena parte de la doctrina española ha defendido que la responsabilidad tributaria que se extiende a las sanciones tiene naturaleza sancionadora. Ahora bien, la mayoría de los autores que se han ocupado de la cuestión han considerado que, a pesar de la naturaleza punitiva de la responsabilidad tributaria sobre las sanciones, las normas jurídicas que establecen dicha responsabilidad son constitucionales, siempre que se obligue a responder a quien haya participado en la comisión de la infracción tributaria. En este sentido, se ha dicho que la responsabilidad tributaria, por lo que se refiere a las sanciones, constituiría una “responsabilidad penal (en el sentido del Derecho administrativo sancionador)”, que acompañaría a la responsabilidad tributaria propiamente dicha, exigiendo necesariamente que tal responsabilidad tributaria fuera la consecuencia de una verdadera participación, tal y como es definida en el ámbito del Derecho penal<sup>8</sup>. En opinión de este amplio sector de la doctrina, esa responsabilidad punitiva del partícipe no infringiría las exigencias del principio de personalidad de la pena, siempre que se extendiera a las sanciones por razón de la propia participación personal del responsable tributario en la comisión de la infracción<sup>9</sup>.

---

<sup>7</sup> Incluso, se ha llegado a decir que el problema fundamental del instituto de la responsabilidad tributaria es el de su naturaleza. *Cfr.* D. CARBAJO VASCO, “Algunas consideraciones sobre la responsabilidad en la nueva Ley General Tributaria”, *Crónica Tributaria*, núm. 115, 2005, p. 76.

<sup>8</sup> *Cfr.* C. PALAO TABOADA, “Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (III)”, *Estudios Financieros*, núm. 158, 1996, pp. 9 s.

<sup>9</sup> Así, en relación con los supuestos de extensión de la responsabilidad tributaria sobre las sanciones previstos por la nueva LGT, se ha defendido la constitucionalidad de los recogidos en los arts. 42.1, letra a), y 43.1, letra a). Sin embargo, por no presuponer la participación del responsable en la comisión de la infracción, se ha cuestionado la legitimidad constitucional de la extensión a las sanciones de la responsabilidad tributaria del sucesor de empresas, contemplada en el art. 42.1, letra

Precisamente, la Sentencia del Tribunal Constitucional 146/1994, de 12 de mayo, parecía dar la razón a quienes defienden la legitimidad y conveniencia de extender la responsabilidad tributaria a las sanciones, en los casos de participación del responsable tributario en la comisión de la infracción, con tal de evitar la impunidad de ciertos comportamientos ilícitos, que solamente así podrían ser sancionados *de lege data*. En efecto, en la Sentencia 146/1994, el Tribunal Constitucional declaró inconstitucional el inciso final del apartado 4 del art. 31 de la Ley 44/1978, por vulneración del principio de personalidad de la pena o sanción protegido en el art. 25.1 de la Constitución, en la medida en que permitía que la Administración se dirigiera para el cobro de la deuda tributaria, incluidas las sanciones, no sólo al miembro o miembros de la unidad familiar que resultasen responsables de los hechos que hubieran generado la sanción, sino también a otros miembros que no hubieran cometido ni colaborado en la realización de las infracciones. De los términos en los que se pronunció el Tribunal Constitucional ya se podía inferir que sería inconstitucional, por vulneración del principio de personalidad de la pena protegido en el art. 25.1 de la Constitución, cualquier norma legal que obligara al pago de una sanción tributaria a quien no hubiera *cometido* o *colaborado* en la realización de la correspondiente infracción. Por tanto, a la luz de este pronunciamiento del Tribunal Constitucional, ya podía defenderse la inconstitucionalidad de todas las normas jurídicas que obligasen al responsable tributario al pago de una sanción, sin condicionar tal responsabilidad tributaria a la comisión o colaboración del responsable en la realización de la correspondiente infracción. En este sentido, lo expresado por el Tribunal Constitucional en la Sentencia 146/1994 sería suficiente para sostener la inconstitucionalidad del art. 42.c) de la nueva LGT, en la medida en que se obliga al sucesor en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas a responder también de las sanciones impuestas o que puedan imponerse al anterior titular, sin exigir comisión o colaboración en la realización de infracción alguna.

Por su parte, el Tribunal Supremo, en una Sentencia de 9 de septiembre de 1993, por lo que respecta a la responsabilidad tributaria que se extiende sobre las sanciones, rechazó que nos encontremos ante una consecuencia de naturaleza

---

c). *Cfr.* J. ALVÁREZ MARTÍNEZ, "El alcance de la responsabilidad tributaria en la nueva Ley General Tributaria...", *ob. cit.*, pp. 49 ss.

sancionadora en sentido estricto, puesto que el responsable tributario tendrá el derecho de reembolsarse el importe de la sanción con cargo al patrimonio del sujeto infractor. Podría pensarse que, en buena medida, el Tribunal Supremo recogía la tesis de la distinción entre autoría y responsabilidad, defendida por el profesor Alejandro Nieto<sup>10</sup>. Este autor, trasladando al ámbito del Derecho administrativo sancionador la distinción de la doctrina civilista entre deuda y responsabilidad, defiende que es legítimo diferenciar entre el autor de la infracción y el responsable de la infracción, que es quien debe soportar las consecuencias de la infracción aunque no sea autor de la misma, teniendo la posibilidad de ejercitar la acción de regreso o de reparto contra el autor de la infracción. Según el profesor Nieto, mientras que la autoría o imputación de la infracción exigiría la culpabilidad, sin embargo, no sucedería lo mismo con la imputación de la responsabilidad, puesto que frente al responsable no se dirigiría ningún reproche ético ni social.

Recientemente, el Tribunal Constitucional ha hecho una relevante aportación al debate sobre la naturaleza jurídica de la responsabilidad tributaria. En la Sentencia 85/2006, de 27 de marzo, el Tribunal Constitucional ha declarado, en relación con un supuesto en el que se hacía responsables a los administradores de una sociedad exclusivamente de las sanciones tributarias imputadas a la misma, que “las cantidades reclamadas a éstos [*refiriéndose a los administradores*] por la Administración tributaria en calidad de responsables, aunque no tengan su origen en la comisión por ellos de ninguna de las infracciones tributarias tipificadas en los arts. 78 y ss. LGT, tienen naturaleza claramente punitiva, y en consecuencia la responsabilidad exigida en este caso es materialmente sancionadora”. Según el Tribunal Constitucional, “La propia Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, ha venido a reconocer que estamos en ese ámbito punitivo al incluir la figura de los responsables de las sanciones tributarias en el art. 182, precepto que se integra en el capítulo II –que lleva por rúbrica “Disposiciones generales sobre infracciones y sanciones tributarias”– del título IV –que regula “La potestad sancionadora”. Consecuente con tales observaciones, el Tribunal Constitucional concluye que “resultan aplicables las garantías materiales y procesales que se deducen de los arts. 25.1 y 24.2, ambos CE”, entre las que “se encuentra el derecho a no ser sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan infracción administrativa”.

---

<sup>10</sup> Cfr. A. NIETO, *Derecho administrativo sancionador*, 2.ª ed., Tecnos, Madrid, 1994, p. 390.

Los términos empleados por el Tribunal Constitucional en la Sentencia 85/2006 parecen apoyar la tesis de la inconstitucionalidad, por vulneración del principio de personalidad de la pena, de las normas jurídicas que prescriben al responsable tributario el pago de la sanción tributaria imputable al sujeto infractor, incluso en aquellos casos en los que, si en lugar de cometerse una infracción tributaria se hubiera cometido un delito o falta penal, el responsable tributario pudiera ser calificado como “criminalmente responsable de los delitos y faltas” conforme a las definiciones contenidas en los arts. 27 a 31 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. En la Sentencia 85/2006, el Tribunal Constitucional reconoce expresamente que las cantidades reclamadas a los administradores de la sociedad infractora en calidad de responsables tienen naturaleza punitiva, aunque no tienen su origen en la comisión por ellos de ninguna de las infracciones tipificadas en los arts. 78 y siguientes de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria. Según el Tribunal Constitucional, a pesar de que la responsabilidad de los administradores de la sociedad no deriva de actos de otro, sino de un comportamiento que sólo a ellos resulta atribuible, sin embargo, tal comportamiento no aparece entre las infracciones tributarias reguladas en los arts. 77 y siguientes de la anterior LGT, sino que está previsto como un supuesto de responsabilidad tributaria ex art. 40 de la LGT de 1963. El Tribunal Constitucional parece entender, pues, que el responsable tributario al que se exige el pago de una sanción tributaria resulta sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyen infracción administrativa, sino únicamente un supuesto de responsabilidad tributaria, aunque sí que estén tipificadas como infracción las acciones u omisiones realizadas por el sujeto infractor, junto al cual queda obligado el responsable tributario. Si el Tribunal Constitucional rechaza el recurso de amparo, no lo hace porque entienda que no ha existido vulneración del derecho a no ser sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan infracción administrativa, sino por no ser posible incluir en el art. 25.1 de la Constitución el principio de retroactividad de la Ley penal más favorable, como pretendían los recurrentes.

### 3. REPLANTEAMIENTO DE LA CUESTIÓN ACERCA DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA SOBRE LAS SANCIONES

Como acabamos de ver, el Tribunal Constitucional considera que el examen de las vulneraciones aducidas en la demanda de amparo “exige, ante todo, determinar la verdadera naturaleza de las cantidades que la Administración tributaria reclama a los recurrentes”. Y la conclusión a la que llega el Tribunal, tal y como se ha señalado, es que “las cantidades reclamadas a éstos por la Administración tributaria en calidad de responsables (...) tienen naturaleza claramente punitiva”. Así, pues, el Tribunal Constitucional parece plantear una cuestión de hecho, y no una cuestión valorativa, a la que cabría responder mediante una proposición descriptiva, susceptible de ser considerada verdadera o falsa. Y responde a la cuestión planteada, lógicamente, mediante una proposición descriptiva, y no mediante un juicio de valor, ni de un juicio normativo: predicando la verdadera naturaleza punitiva de la responsabilidad tributaria que se extiende a las sanciones. Veracidad que, a la vista del razonamiento del Tribunal, pretende deducirse de la veracidad de sus premisas, de las que la primera sería una conclusión lógica. Al parecer, se trataría de la conclusión que lógicamente se deduciría, en primer lugar, de que “no se hace a los recurrentes responsables del pago de la cuota tributaria de los citados tributos no ingresados por la entidad deudora principal o de los intereses de demora generados como consecuencia de dicho incumplimiento (...), sino sólo y exclusivamente de las sanciones tributarias impuestas a Difo, S.A, por las conductas infractoras cometidas por dicha sociedad cuando los demandantes formaban parte de su Consejo de Administración –sanciones que ejercen una función represiva o de castigo–”. Y, en segundo lugar, se deduciría lógicamente de que la derivación de responsabilidad respecto de las sanciones tiene su origen en un comportamiento ilícito de los recurrentes”.

Antes que nada, llama la atención que el juicio acerca la naturaleza jurídica sancionadora de la responsabilidad tributaria no se haga depender de la finalidad con la que se obliga al responsable tributario al pago de la sanción, tal y como hizo el Tribunal en relación con otras prestaciones impuestas por el ordenamiento tributario. En esta ocasión, el Tribunal no se pregunta si la norma jurídica que obliga al responsable tributario al pago de las sanciones tiene una función represiva, como hizo en la Sentencia 164/1995, de 13 de noviembre, para determinar la “naturaleza” del recargo del 10% por ingresos extemporáneos; o, igualmente, en la Sentencia 276/2000, de 16 de noviembre, en relación con el recargo único del 50% previsto en

el art. 61.2 de la LGT de 1963, en la redacción dada por la Disposición adicional 14.2 de la Ley 18/1991. Por el contrario, en la Sentencia 85/2006, el Tribunal parece *descubrir* la naturaleza jurídica de la responsabilidad tributaria sobre las sanciones *observando*, “algunos rasgos externos” de aquélla: el origen en un comportamiento ilícito de los responsables y la calificación formal de la prestación exigida al deudor principal. Podría, entonces, preguntarse al Tribunal si la responsabilidad tributaria sobre las sanciones exigida a los administradores de sociedades, más allá de presentar “cierta imagen sancionadora”, cumple una “función de castigo”, es decir, si solamente puede ser *explicada* como una medida adoptada única y exclusivamente con el fin de castigar a quienes cometen un ilícito. Quizá, si el Tribunal se lo hubiera cuestionado, le habría resultado difícil llegar a la misma conclusión. Y es que, resulta difícil considerar que a través de la responsabilidad tributaria se persigue castigar al responsable tributario cuando la exigibilidad del pago queda condicionada por la solvencia o insolvencia del deudor principal, y cuando además se concede un derecho de reembolso al responsable tributario en caso de haber efectuado el pago.

Ahora bien, a la vista del razonamiento seguido por el Tribunal Constitucional, cabría preguntarse qué se está afirmando al atribuir naturaleza punitiva a la responsabilidad tributaria sobre las sanciones, o lo que es lo mismo, qué significa el término “naturaleza” en el contexto del discurso del Tribunal Constitucional. Acaso se está pensando en que la responsabilidad tributaria es alguna suerte de entidad real, de la que quepa predicar esta o aquella propiedad *natural*, determinante de su pertenencia a una clase natural de objetos. Desde luego, la doctrina y el Tribunal Constitucional se expresan como si este fuera el caso. Y sin embargo, no parece que el nombre “responsabilidad tributaria” mencione auténticos entes reales, dotados de características susceptibles de ser percibidas por nuestros sentidos, ni que los enunciados sobre la naturaleza jurídica de estos supuestos entes proporcionen información sobre los fenómenos del mundo, y mucho menos que exista una clasificación natural de los institutos jurídicos, determinada por la propia naturaleza de las cosas. El uso que hace el Tribunal Constitucional del término “naturaleza” parece, pues, presuponer una ficción: la ficción de que el término “responsabilidad tributaria” hace referencia a una entidad real y que las propiedades naturales de dicha entidad real determinan su clasificación como sanción, de manera que podemos plantearnos la cuestión de su naturaleza jurídica como una cuestión de hecho. Pero, frente a este planteamiento, cabría preguntarse cómo podría

refutarse la proposición “las cantidades reclamadas por la Administración en calidad de responsables tienen naturaleza claramente punitiva”, o cómo podría el Tribunal Constitucional rebatir a quien afirmara que “la naturaleza jurídica de la responsabilidad tributaria que se extiende a las sanciones es la de una garantía personal *ex lege*”. La dificultad para responder a estas preguntas hace sospechar que “las afanosas pesquisas de los juristas por “descubrir” la naturaleza jurídica de tal o cual institución o relación están de antemano y en forma irremisible destinadas al fracaso, entre otras razones, porque lo que se busca, tal como se lo busca, no existe”<sup>11</sup>.

Ante todo, pues, frente al razonamiento del Tribunal Constitucional cabe oponer la imposibilidad de hablar con rigor de la naturaleza de los institutos jurídicos, utilizando para ello proposiciones descriptivas de la realidad, que puedan ser consideradas verdaderas o falsas, y susceptibles de demostración o de refutación. El Tribunal Constitucional, en lugar de preguntarse por la verdadera naturaleza jurídica de la responsabilidad tributaria que se extiende a las sanciones, por el contrario, debería haberse preguntado si se puede calificar la norma jurídica que prescribe a dicho responsable el pago de la sanción tributaria como “norma sancionadora”, estipulando previamente una definición para tal expresión. Si la norma que obliga al responsable tributario al pago de las sanciones es una norma sancionadora no depende de qué es una norma sancionadora, sino de qué significado atribuimos a la expresión “norma sancionadora”. La cuestión es, consiguientemente, la pertenencia de una entidad, como son las normas jurídicas que ordenan bajo ciertos presupuestos el pago de una sanción tributaria, a un grupo de entidades mencionado con la expresión “norma sancionadora”; pertenencia determinada por el hecho de que la primera exhibe las propiedades connotadas por la segunda. Y para responder a la cuestión, se debe comenzar por asignar un significado a tal expresión, evitando incurrir en el error de intentar ofrecer *definiciones reales* –definiciones de cosas, en lugar de definiciones de palabras– o de pretender la existencia de una verdadera y única definición de aquél término, expresivo de la verdadera esencia de las realidades mencionadas. Sólo después, cabrá plantearse la validez constitucional de las normas jurídicas que ordenan al responsable tributario el pago de las sanciones, a la luz de los arts. 24.2 y 25.1 de la Constitución, o de cualquier otro precepto del texto constitucional.

---

<sup>11</sup> Cfr. G.R. CARRIÓ, *Notas sobre Derecho y lenguaje*, ob. cit., p. 101.

#### 4. ACERCA DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LAS NORMAS QUE PRESCRIBEN A LOS RESPONSABLES TRIBUTARIOS EL PAGO DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS

La Constitución se refiere en el art. 9.3 a las “disposiciones sancionadoras”, anunciado que se garantiza su irretroactividad. Después, en el art. 25.1 utiliza la expresión “sancionado”, prohibiendo que alguien lo sea por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa. Y, en el apartado 3 del art. 25, utiliza la palabra “sanciones”, prohibiendo que la Administración civil pueda imponer aquéllas que impliquen privación de libertad. Así, pues, parece razonable entender que, en el contexto del texto constitucional, la expresión “disposiciones sancionadoras” hace referencia a una norma jurídica que, como consecuencia de la realización de una acción u omisión, disponga la realización de una prestación que implique la restricción del ejercicio de algún derecho, y que, en particular, podrá consistir en una privación de libertad. La Constitución, sin embargo, parece reservar la palabra “sanción” para referirse a la prestación impuesta por una disposición sancionadora, cuando la competencia para ordenar su realización a una persona en particular corresponde a la Administración civil. En cambio, de la lectura del texto constitucional no puede inferirse directamente que la expresión “disposición sancionadora” sea usada de manera que únicamente mencione normas jurídicas cuyo presupuesto consiste en una acción u omisión contraria a la Ley, ni siquiera en acciones u omisiones que se encuentren tipificadas como delito, falta o infracción administrativa. Precisamente, en el art. 25.1 se presupone que alguien puede “ser 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”.

Ahora bien, resulta conveniente restringir el sentido de la expresión “disposiciones sancionadoras”, a los efectos de la aplicación de los arts. 9.3, 24 y 25.1 de la Constitución, para mencionar aquellas normas jurídicas que ordenan a una autoridad legal la imposición del sacrificio de algún derecho individual, como *castigo* por la transgresión del ordenamiento jurídico. En este sentido, podría decirse que la norma jurídica ordena la imposición de un castigo cuando el sacrificio de derechos que produce su aplicación es la finalidad principal que *explica* la existencia

de la norma jurídica. Siendo así, la expresión “disposiciones sancionadoras” hará necesariamente referencia a disposiciones que tengan como presupuesto de hecho la vulneración de una regla jurídica, pues, no sólo se trata de una circunstancia presupuesta por el uso común de la expresión, sino que difícilmente podría decirse que una norma jurídica ordena la imposición de un castigo, si la misma norma jurídica no presupone la vulneración de una regla jurídica, con independencia de que tal vulneración se encuentre tipificada como delito, falta o infracción administrativa. Asimismo, partiendo del significado estipulado, reservaremos la expresión “disposiciones sancionadoras” para referirnos a aquellas normas jurídicas que ordenan la imposición del sacrificio de un derecho individual a quien se considere que cometió la transgresión del ordenamiento jurídico, pues tampoco puede decirse que ordene la imposición de un castigo aquella norma jurídica que obliga a responder por las acciones de otro. Cuestión distinta es que sea o no sea constitucionalmente válida la norma jurídica que imponga una restricción de los derechos a quien no ha vulnerado el ordenamiento jurídico, por hecho de otro, lo cual dependerá de que encontremos alguna razón que la justifique jurídicamente.

De acuerdo con el concepto de “disposición sancionadora” que se acaba de estipular, no cabe considerar a las normas jurídicas que obligan al responsable tributario al pago de una sanción tributaria sean disposiciones sancionadoras. Desde luego, no lo serán aquellas normas jurídicas que obliguen al pago de una sanción tributaria sin describir como presupuesto una conducta que implique transgresión de una regla jurídica. En este sentido, por ejemplo, no se puede considerar que sea una disposición sancionadora la norma jurídica formulada por el art. 42.1, c) de la nueva LGT, que obliga a responder de las sanciones tributarias al sucesor en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas. Pero tampoco cuando el presupuesto normativo de la responsabilidad tributaria describa algún tipo de intervención en la comisión de la infracción, partiendo del significado estipulado de la expresión “disposiciones sancionadoras”, se deben considerar como tales aquellas normas jurídicas que obligan al responsable tributario al pago de una sanción. En efecto, si el responsable tributario –solidario y subsidiario– solamente puede ser requerido de pago ante la falta de ingreso del sujeto infractor, si el responsable no puede ser requerido para el pago de la sanción tributaria en caso de que el sujeto infractor haya cumplido con su obligación, y si el responsable tributario tiene derecho de reembolso frente al sujeto infractor, entonces, no parece que la mejor explicación

de la existencia de la norma que prescribe al responsable tributario el pago de la sanción sea principalmente ocasionar un daño a quien ha vulnerado el ordenamiento jurídico, como castigo o retribución por esa vulneración. La existencia de la norma jurídica que obliga al responsable tributario al pago de las sanciones sólo encuentra explicación en el objetivo de garantizar el cobro del importe de la sanción, en la finalidad de obtener la recaudación de la sanción cuando existan dificultades para obtener el pago del sujeto infractor, sólo que en ocasiones se obliga a garantizar el cobro del importe de la sanción a quien sería legítimo sancionar.

Si la norma jurídica que obliga a responder de las sanciones tributarias no puede ser considerada como una norma sancionadora, por no imponer un castigo al responsable tributario, tampoco su validez jurídica se encuentra condicionada al cumplimiento de las garantías materiales y procesales que se deducen de los arts. 24.2 y 25.1 de la Constitución. Consiguientemente, puesto que el responsable tributario no es castigado por la violación del ordenamiento jurídico cuando es requerido por la Administración para el pago de una sanción impuesta al sujeto infractor, la norma jurídica que prescribe al responsable tributario el pago de la sanción impuesta al sujeto infractor no será inconstitucional por ordenar la imposición de un castigo con motivo de acciones u omisiones que no constituyan infracción administrativa, ni por castigar al infractor del ordenamiento jurídico sin exigir su culpabilidad, ni por falta de proporcionalidad entre el grado de antijuridicidad o de culpabilidad apreciable en la conducta del infractor y el castigo impuesto, ni por ordenar la imposición de un castigo al margen de un procedimiento en el que el presunto inculpado tenga oportunidad de aportar y proponer las pruebas que estime pertinentes y alegar lo que a su derecho convenga. Aunque eso no significa que las normas que obligan a responder tributariamente de las sanciones sean normas constitucionales.

Más bien, la norma jurídica que ordena al responsable tributario el pago de una sanción tributaria es inconstitucional por arbitraria, ya que no parece haber ninguna razón que la justifique jurídicamente. Desde luego, no se puede justificar apelando al principio que prescribe sancionar toda infracción culpable del ordenamiento jurídico, porque, aun en los supuestos de responsabilidad tributaria por actos ilícitos, la responsabilidad tributaria no es adecuada para castigar la transgresión del Derecho, al excluir el castigo del responsable tributario en caso de que el sujeto infractor

efectúe el pago de la sanción. Quien pretendiera justificar la extensión de la responsabilidad tributaria a las sanciones a partir del principio que prescribe sancionar toda infracción culpable del ordenamiento jurídico, a continuación debería justificar la exclusión del castigo del responsable en caso de pago por el sujeto infractor, y también la concesión de un derecho de reembolso al responsable tributario frente al sujeto infractor. Ni siquiera la norma jurídica que prescribe al responsable tributario el pago de las sanciones se puede justificar a partir del principio que ordena reparar un daño a quien lo cause de manera culpable, pues dejar de percibir el importe de la sanción tributaria no parece que constituya un daño patrimonial sufrido por la Administración pública. Así, pues, ante la falta de razones válidas para justificar las normas jurídicas que restringen los derechos individuales de los responsables tributarios, al prescribir el pago de una sanción tributaria, y garantizando la Constitución la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, la conclusión a la que cabe llegar es su inconstitucionalidad, por vulneración del art. 9.3 del texto constitucional. Igualmente, la regla jurídica implícita que excluye la sanción del sujeto infractor en caso de pago de la misma por el responsable tributario es inconstitucional, por ser contraria al principio de personalidad de la pena.