

## Los responsables de las sanciones como obligados al pago de una sanción ajena.

[BIB 2010\1494](#)

**Diego González Ortiz.**

Universitat Jaume I. Castellón

**Publicación:** Revista española de Derecho Financiero num.147/2010 parte Estudios

Editorial Civitas, SA, Pamplona. 2010.

### SUMARIO

[1 - La teoría de la responsabilidad por infracción](#)

[2 - La responsabilidad por infracción como sanción de un ilícito](#)

[3 - La responsabilidad tributaria como garantía personal del pago de una sanción ajena](#)

#### 1 . La teoría de la responsabilidad por infracción

La tesis que sostiene la legitimidad de aquellos preceptos legales que obligan a los responsables tributarios al pago de las sanciones tributarias, cuando el presupuesto normativo de la responsabilidad tributaria consista en la participación del responsable tributario en la infracción tributaria, de cuya realización deriva la imposición de la sanción que se exige al responsable tributario, se encuentra consolidada jurisprudencialmente, encontrando también apoyo en un extenso sector de la doctrina científica. El argumento utilizado para legitimar la extensión de la responsabilidad tributaria a las sanciones, en caso de participación del responsable tributario en la comisión de la infracción tributaria, es el de la naturaleza sancionadora de la obligación impuesta al partícipe. La obligación de pago de la sanción que se impone al responsable tributario es, entiende mayoritariamente la jurisprudencia y un importante sector de la doctrina, la sanción legítimamente impuesta a quien participa en la comisión de una infracción tributaria. Argumento que, por cierto, encontraría apoyo en la doctrina del Tribunal Constitucional que, como posteriormente habrá ocasión de examinar, en la Sentencia 85/2006, de 27 de marzo, calificó expresamente como «materialmente sancionadora» la responsabilidad de los administradores de una sociedad, ex artículo 40.1 de la LGT/1963, en relación con las cantidades reclamadas a éstos 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 la LGT<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Para 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»-. Consecuentemente, el Tribunal concluye que “resultan aplicables las garantías materiales y procesales que se deducen de los arts. 25.1 y 24.2, ambos CE”.

Los defensores de la teoría de la responsabilidad por infracción reconocen, forzados por el tenor literal de la LGT, que el partícipe en la infracción no resulta obligado al pago de la sanción en condición de sujeto infractor, sino en condición de responsable tributario<sup>2</sup>. Es decir, admiten que el obligado al pago de la sanción por la participación en la comisión de una infracción tributaria lo estará en los términos del artículo 41 de la LGT<sup>3</sup>. Así pues, de acuerdo con la teoría de la responsabilidad por infracción, siendo el sujeto infractor y el responsable tributario responsables criminalmente de la infracción tributaria, el primero quedará obligado al pago de la sanción como deudor principal y el segundo como deudor con carácter accesorio y subsidiario<sup>4</sup>. Además, los defensores de esta teoría jurídica reconocen que, en aplicación del artículo 41.6 de la LGT, el partícipe en la comisión de la infracción tendrá un derecho de reembolso frente al deudor principal<sup>5</sup>. Y confiesan, finalmente, que la sanción se impondrá al partícipe a través del procedimiento administrativo de derivación de responsabilidad tributaria, previsto en los artículos 175 y 176 de la LGT. Reconocen, pues, que la solidaridad entre el sujeto infractor y el partícipe responsable del pago de la sanciones es una solidaridad impropia o solidaridad no uniforme, es decir, una solidaridad entre quienes están obligados al pago de la misma deuda en condiciones distintas<sup>6</sup>.

<sup>2</sup> Así, por ejemplo, el profesor ÁLVAREZ MARTÍNEZ, uno de los principales defensores de la teoría de la responsabilidad por infracción, reconoce que el instituto de la responsabilidad continúa instrumentado al servicio de las infracciones tributarias, adquiriendo, de este modo, una indudable finalidad represiva ajena a la esencia y naturaleza de dicha institución. J.ÁLVAREZ MARTÍNEZ, «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, 2005, p. 50. Igualmente, según el profesor H.LÓPEZ LÓPEZ, El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias , Aranzadi, Navarra, 2009, p. 80, «cuando se atribuye responsabilidad a título de responsable la norma, además de una forma de participación en la infracción, está regulando fundamentalmente un régimen especial de aplicación de la sanción». Según este mismo autor (p. 127), «la institución de la responsabilidad por comisión de ilícitos se construye como una especie de sanción al responsable que determina un régimen particular, ajeno a las categorías tradicionales conocidas en materia penal».

3 No puede desconocerse que el artículo 181.1 de la LGT denomina «sujetos infractores» a quienes realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes, esto es, a quienes realicen de propia mano la acción típica. Por tanto, quienes participan en la comisión de una infracción tributaria a través de alguna conducta distinta de la acción típica no pueden considerarse obligados al pago de la sanción en concepto de sujetos infractores. Además, de acuerdo con el artículo 181.2 de la LGT, los sujetos infractores tendrán la consideración de deudor principal, a efectos de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 41 de dicha Ley en relación con la declaración de responsabilidad tributaria. Con lo cual, el obligado al pago de la sanción por la participación en la comisión de una infracción tributaria lo estará en los términos del artículo 41 de la LGT.

4 Ello implica, por un lado, que la exigencia del pago de la sanción al responsable tributario estará condicionada al previo incumplimiento por el sujeto infractor y, de tratarse de un supuesto de responsabilidad subsidiaria, a la declaración de fallido de este último. Por otro lado, que si la responsabilidad sancionadora del sujeto infractor se extinguiera, habrá que reconocer que también se extinguirá la responsabilidad tributaria, pero nunca al contrario. En efecto, al regularse la extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones tributarias, el artículo 189 de la LGT solamente contempla el fallecimiento del sujeto infractor, no el del responsable del pago de las sanciones. En caso de la existencia de varios sujetos infractores, el fallecimiento de uno de ellos no extinguirá la responsabilidad de los demás sujetos infractores. Sin embargo, el fallecimiento del sujeto infractor único o de todos los sujetos infractores impedirá exigir el pago de la sanción a los obligados al pago de la sanción a título de responsables tributarios. Por el contrario, a la luz de lo dispuesto en el artículo 190.1 de la LGT, el fallecimiento del responsable del pago de las sanciones tributarias solamente tendría relevancia a efectos de la extinción de las sanciones tributarias, no de la responsabilidad derivada de las infracciones tributarias, y ello únicamente en el supuesto de que los demás obligados a satisfacerlas también hubieran fallecido.

5 Alguien podría pensar que el responsable por infracción 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 por infracción, en caso de ser el primero quien efectuase el pago de la misma. Dicha interpretación no sólo entraría en conflicto con lo dispuesto en el artículo 182.2 de la LGT, sino que, además, dicha solución desconocería las exigencias de los principios de proporcionalidad y culpabilidad. Véase en este sentido, D.GONZÁLEZ ORTIZ, «Los responsables tributarios de las sanciones», Tribuna Fiscal , núm. 192, 2006, pp. 10 s. Véase también, en el mismo sentido, M. A.MARTÍNEZ LAGO, La extensión de la responsabilidad a las sanciones tributarias , Tirant lo Blanch, Valencia, 2008, pp. 174 ss.

6 Según el artículo 181.3 de la LGT, cuando varios sujetos infractores concurren en la realización de una infracción tributaria, esto es, cuando varios sujetos realicen directamente la acción tipificada como infracción tributaria, todos ellos quedarán obligados solidariamente. Ahora bien, puesto que quienes participan en la comisión de una infracción a través de alguna de las conductas descritas en los artículos 42.1.a) o 43.1.a) de la LGT no pueden ser calificadas como «sujetos infractores», tampoco se les puede considerar obligados solidariamente al pago de las sanciones como sujetos infractores. Así lo entiende, igualmente, el profesor M. A.MARTÍNEZ LAGO, La extensión de la responsabilidad a las sanciones tributarias , ob. cit. , pp. 172 s. Véase, en este mismo sentido, en relación con el artículo 31.2 del Código Penal, J. M.SILVA SÁNCHEZ, I.ORTIZ DE URBINA GIMENO, «El art. 31.2 del Código Penal ¿Responsabilidad penal de las personas jurídicas o mero aseguramiento del pago de la pena de multa?», InDret , núm. 343, 2006, p. 26.

Ahora bien, según este sector doctrinal, la remisión al régimen jurídico de la responsabilidad tributaria sería meramente formal, por lo que sería posible diferenciar entre la responsabilidad tributario stricto sensu y la responsabilidad por infracción. La primera, la responsabilidad stricto sensu , no tendría naturaleza de sanción, pues no sería la consecuencia jurídica de la comisión de una infracción tributaria, sino de la realización del presupuesto de la responsabilidad tributaria<sup>7</sup>. Esta responsabilidad civil no se extendería a las sanciones tributarias<sup>8</sup>. Por el contrario, la obligación de pago de la sanción impuesta al partícipe en la comisión de una infracción sería la consecuencia jurídica de la comisión de la infracción tributaria, al extenderse legalmente la responsabilidad criminal a los partícipes en la infracción, por lo que tendría naturaleza punitiva<sup>9</sup>. La responsabilidad por infracción, consiguientemente, no sería una garantía personal del pago de la sanción tributaria, como lo sería la responsabilidad stricto sensu , sino que, por el contrario, sería la sanción ordenada por el ordenamiento jurídico por la participación en la comisión de una infracción tributaria. Al imputarse la sanción tributaria a quien ha participado en la realización de la infracción, a pesar de imputarse la sanción solidariamente, los defensores de esta tesis consideran que nada podría objetarse desde la perspectiva constitucional, al haberse respetado el principio de personalidad de la pena<sup>10</sup>.

7 F.DE LA HUCHA CELADOR, «Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho tributario (y II)», Revista Española de Derecho Financiero , núm. 95, 1997, p. 345. Según el profesor C.CHECA GONZÁLEZ, «Responsables tributarios subsidiarios: Aspectos sustantivos y procedimentales para declarar esta responsabilidad, y examen de la extensión, o no, de la misma a las sanciones», Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, paraf. 32/2007 (Presentación), la «infracción se sanciona, desde luego, e independientemente del juego de la responsabilidad, esto es, aun en el hipotético caso de que el sujeto pasivo o el deudor principal hubiese ya satisfecho la deuda tributaria».

8 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 (F.DE LA HUCHA CELADOR, «Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho tributario (y II)», ob. cit. , pp. 344 ss.; J.ÁLVAREZ MARTINEZ, «El alcance de la responsabilidad tributaria en la nueva Ley General Tributaria...», ob. cit. p. 45. La misma tesis ha sido mantenida, en efecto, por numerosos pronunciamientos jurisprudenciales, entre los que cabe destacar la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 2007, a la que inmediatamente se hará referencia, cuyo criterio ha sido reiterado por otra posterior de 17 de marzo de 2008, y en las que el Tribunal Supremo acoge expresamente la posición mantenida por la Audiencia Nacional en las Sentencias de 8 y 19 de febrero de 2001, y de 18 de abril, 1 y 14 de julio de 2005. De manera que, los defensores de la tesis de la responsabilidad por infracción argumentaron que la exclusión de la extensión de la responsabilidad tributaria stricto sensu a las sanciones tributarias, prevista en el artículo 37.3 de la anterior LGT, resultaba coherente con la naturaleza garantista de dicha institución, utilizada por el legislador como instrumento al servicio de la cobertura de los daños derivados de la comisión de determinadas infracciones tributarias. Sin embargo, se añadía, dicho precepto no podía impedir que los partícipes en la comisión de una infracción fueran sancionados por su contribución al injusto (F.DE LA HUCHA CELADOR, «Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en

Derecho tributario (y II)», ob. cit. , p. 345). Y es que, no se vulneraría el principio de personalidad de la pena en caso de imposición de una sanción al partícipe en la comisión de la infracción (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, p. 9; H.LÓPEZ LÓPEZ, El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias , ob. cit. pp. 74 ss.).

9 F.DE LA HUCHA CELADOR, «Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho tributario (y II)», ob. cit. , p. 336. En el mismo sentido, J.ÁLVAREZ MARTINEZ, «El alcance de la responsabilidad tributaria en la nueva Ley General Tributaria...», ob. cit. pp. 44 s.

10 Según H.LÓPEZ LÓPEZ, El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias , ob. cit. pp. 136 s., «La consecuencia de este régimen de responsabilidad es la impunidad bien del deudor principal, bien del responsable -según que la sanción se haga efectiva finalmente por uno u otro-. Pero esta consecuencia no implica, en sí misma, la vulneración de dicho principio, puesto que no se está imponiendo a un sujeto una sanción por una conducta ajena, sino propia». Por el contrario, según este autor, la vulneración del principio de personalidad de las sanciones no deja lugar a dudas en aquellos supuestos en que el presupuesto de la responsabilidad es una conducta posterior a la realización del ilícito administrativo o que no guarda ninguna conexión con esta última.

La teoría de la responsabilidad por infracción ha sido finalmente acogida por el Tribunal Supremo, el cual, en la Sentencia de 21 de diciembre de 2007, ha defendido expresamente la constitucionalidad de la extensión de la responsabilidad tributaria a las sanciones, en aquellos casos en que la responsabilidad derive de la participación directa del responsable en la comisión de la infracción tributaria, de la cual sea consecuencia jurídica la sanción tributaria que se exige solidaria o subsidiariamente a título de responsable tributario<sup>11</sup>. Según el Alto tribunal, en estos casos, a los que la Sala califica como supuestos de «responsabilidad por infracción», queda a salvo el principio de personalidad de la pena o de la sanción, que deriva del artículo 25 de la Constitución<sup>12</sup>. Por el contrario, el Tribunal considera, lógicamente, que en los casos en los que la responsabilidad no deriva de la comisión de una infracción tributaria, la exigencia de las sanciones al responsable supondría una vulneración del principio de personalidad de la pena. Esta posición, a juicio del Tribunal Supremo, parece haber sido refrendada por el Tribunal Constitucional, al afirmar en la Sentencia 76/1990, de 26 de abril, refiriéndose a la constitucionalidad de la redacción dada al artículo 38.1 de la LGT de 1963 por la Ley 10/1985, que «no es trasladable al ámbito de las infracciones administrativas la interdicción constitucional de responsabilidad solidaria en el ámbito del Derecho Penal, puesto que no es lo mismo responder solidariamente cuando lo que está en juego es la libertad personal -en la medida en que la pena consista en la privación de dicha libertad- que hacerlo a través del pago de una cierta suma de dinero en la que se concreta la sanción tributaria, siempre prorrateable “a posteriori” entre los distintos responsables individuales».

11 En la Sentencia de 30 de enero de 1999, el Tribunal Supremo ya rechazó que la extensión de la responsabilidad tributaria a las sanciones, en aplicación del artículo 38.1 de la LGT de 1963, a los partícipes en la realización del hecho tipificado como infracción tributaria, vulnerase el principio de personalidad de la pena. En aquella ocasión, sin embargo, el Tribunal Supremo entendió que la responsabilidad tributaria no podía extenderse a las sanciones tras la reforma introducida en el artículo 37 de la LGT de 1963 por la Ley 25/1995, de 20 de julio. Véase, al respecto, D.GONZÁLEZ ORTIZ, «Responsabilidad tributaria y sanciones (La Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 1999, una aportación relevante al debate), Jurisprudencia Tributaria , núm. 9, 1999, pp. 19 ss.

12 El Tribunal Supremo acaba declarando expresamente, obiter dictum , la constitucionalidad de la regulación de la responsabilidad tributaria recogida en la nueva LGT, aprobada por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre. Según la Sala, si bien el artículo 41.4 de la LGT/2003 excluye, con carácter general, la posibilidad de que se reclame al responsable tributario el pago de las sanciones impuestas al deudor principal, cabe que un precepto de rango legal establezca la exigencia de sanciones al responsable, sin que contradiga lo dispuesto en dicho precepto, y sin contradecir tampoco el principio de personalidad de la pena, siempre que la responsabilidad derive de la comisión o colaboración en una infracción tributaria. Por todo ello, el Tribunal entiende que el artículo 182 de LGT/2003 no vulnera el principio de personalidad de la pena, al permitir la exigibilidad de las sanciones al responsable, entre otros supuestos, cuando la responsabilidad derive de la colaboración activa en un ilícito -artículo 42.1.a)- o en el caso de los administradores de personas jurídicas que participen en la infracción cometida por la entidad -artículo 43.1.a)-.

## 2 . La responsabilidad por infracción como sanción de un ilícito

La legitimidad de la derivación de la responsabilidad tributaria a las sanciones, según la teoría de la responsabilidad por infracción, pasaría por aceptar que la obligación de pago de la sanción, que se impone a quien ha participado en la comisión de una infracción, es la sanción de un ilícito cometido por el responsable tributario. Si de la responsabilidad por infracción se puede decir que es una sanción, en el sentido constitucional del término, entonces, según los defensores de la teoría de la responsabilidad por infracción, resultaría legítimo exigir al partícipe el pago de la sanción a título de responsable tributario, siempre que se respetasen los principios jurídicos y garantías a las que se encuentra condicionada constitucionalmente la validez de las normas que imponen sanciones y de las que regulan los procedimientos a través de los que se declara la obligación de cumplimiento de las mismas. En cambio, si la responsabilidad por infracción no pudiera ser calificada como sanción, si se concluyera que, más que una sanción, se trata de una garantía personal del cobro del importe de la sanción, entonces no resultaría legítimo exigir al partícipe el pago de la sanción a título de responsable tributario o, al menos, no podría decirse que es legítimo en cuanto que es legítimo sancionar la participación en la comisión de una infracción. Por ello, a continuación se examinarán los argumentos ofrecidos por los defensores de la teoría de la responsabilidad por infracción para sostener la naturaleza punitiva de esta obligación articulada como una responsabilidad tributaria.

Del texto constitucional se desprende claramente que el término «sanción» denota la prestación ordenada por la ley a un individuo, limitativa de un derecho de la persona sancionada, como puede ser la libertad de movimientos o la propiedad privada, como consecuencia jurídica de la vulneración de un mandato o prohibición<sup>13</sup>. En este preciso sentido, el Tribunal Constitucional ha caracterizado reiteradamente a las sanciones como medidas restrictivas de derechos, aplicadas como consecuencia de una infracción

de la Ley, precisamente, a la persona que aparece como responsable de la misma<sup>14</sup>. Según el Tribunal, tales características son rasgos externos que confieren a una medida cierta imagen sancionadora<sup>15</sup>. Ahora bien, según el Tribunal Constitucional, no basta por sí sola, a efectos de la aplicación del ius puniendi del Estado, la circunstancia de que la medida de que se trate se imponga como consecuencia de un incumplimiento previo de las obligaciones derivadas de la relación jurídica existente entre el ciudadano y la Administración, o que la reacción del Estado ante dicho incumplimiento consista en un acto restrictivo de derechos. Según el Tribunal Constitucional, una medida sólo tendrá verdaderamente sentido sancionatorio cuando tenga finalidad represiva, retributiva o de castigo.

<sup>13</sup> El profesor MARTÍN JIMÉNEZ afirma que, «desde la óptica constitucional no se exige la existencia de un deber jurídico reflejado con claridad en una norma (como demanda el principio de tipicidad del art. 25 CE); basta con que a una conducta de un sujeto se vincule una consecuencia cuya finalidad es reprimir esa conducta». El autor critica la posición que mantenida en un trabajo anterior (D. GONZÁLEZ ORTIZ, «Los responsables tributarios de las sanciones», ob. cit., pp. 8 y ss.), pues, en su opinión, «presenta el problema de que considera como «sanción» sólo aquella que cumple con la idea de que la infracción debe estar previamente regulada en una norma como tal (y se cumple escrupulosamente el principio de tipicidad), pero destierra de la órbita de este concepto las normas que atribuyen consecuencias jurídicas con finalidad represiva cuando no existe una tipificación previa (directa, podríamos decir), de la infracción, sino tan sólo, una «infracción» y «sanción» encubiertas». Vid. A. MARTÍN JIMÉNEZ, Los Supuestos de Responsabilidad en la LGT (Hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria), Editorial Aranzadi, Navarra, 2007, p. 55, nota 105. La crítica de MARTÍN JIMÉNEZ obliga a realizar algunas precisiones. En primer lugar, cabe convenir con el autor que no solamente se pueden denominar «sanciones», en el sentido constitucional del término, a las prestaciones ordenadas por el ordenamiento jurídico como consecuencia de la vulneración de un mandato jurídico explícito, sino también a las que sean consecuencia jurídica de la infracción de un mandato implícito en los preceptos legales. Ahora bien, cabe insistir en que la infracción de un mandato jurídico, explícito o implícito, o lo que es lo mismo, la ilicitud, o más precisamente, la antijuridicidad de una acción u omisión, es una característica definitoria del término «sanción», en el sentido constitucional del mismo, tal y como ha venido reiterando el Tribunal Constitucional en sus pronunciamientos. En segundo lugar, es posible convenir con el autor en que el cumplimiento del principio de tipicidad no es una característica definitoria del término «sanción». Sin embargo, cabría añadir que una sanción que no cumpla el principio constitucional de tipicidad sería una sanción inconstitucional.

<sup>14</sup> En la Sentencia 42/1989, de 16 de febrero (véase en el mismo sentido la Sentencia 319/1993, de 27 de octubre), el Tribunal Constitucional negaba la caracterización como «sanciones» de la llamada doctrinalmente «expropiación-sanción», por incumplimiento de la función social de la propiedad, al entender el Tribunal que tales medidas no eran la consecuencia jurídica de la infracción de normas penales o sancionadoras de inexcusable observancia.

<sup>15</sup> Por todas, véase el Fundamento Jurídico 3 de la STC 276/2000, de 16 de noviembre.

Quienes defienden la naturaleza punitiva de la obligación de pago de una sanción tributaria a título de responsable tributario, en los casos en que la responsabilidad tributaria deriva de la participación en la comisión de la infracción tributaria cometida por el sujeto infractor, lo hacen partiendo, ante todo, de que dicha obligación de pago, que es, desde luego, una medida restrictiva de derechos, se impone como consecuencia de un violación del ordenamiento jurídico. En efecto, si quien participa en la comisión de una infracción tributaria, colaborando en la realización del hecho típico por parte del sujeto infractor, es obligado jurídicamente a pagar el importe de la sanción prevista por la realización de la infracción tributaria, entonces, puede decirse que la obligación de pago de la sanción impuesta al partícipe es la consecuencia jurídica de una conducta antijurídica, ya sea porque se entienda que la participación, a pesar de no suponer la realización del verbo típico, constituye una conducta antijurídica subsumible en el tipo de la infracción, que tiene como consecuencia jurídica la obligación de pago de la sanción, ya sea porque se entienda que la ley imputa la sanción, que tiene como presupuesto normativo la conducta realizada por el sujeto infractor, no sólo a quien ha realizado de propia mano el hecho típico, sino también a quien ha participado en el mismo<sup>16</sup>.

<sup>16</sup> Así, según el profesor C. CHECA GONZÁLEZ, «Responsables tributarios subsidiarios...», ob. cit., «en los supuestos en los que el presupuesto de hecho de la responsabilidad esté constituido por actos u omisiones ilícitas del responsable, éste será el que responda de la sanción correspondiente a la infracción por él cometida». Es decir, para este autor, el partícipe realiza una conducta antijurídica, tipificada como presupuesto normativo de la obligación de pago de la sanción. Esta parece ser también la opinión del profesor H. LÓPEZ LÓPEZ, El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias, ob. cit. p. 127, quien afirma que «el legislador construye un régimen de atribución de la sanción para algunos supuestos en los que concurren varios sujetos infractores, bien sea por la actuación de personas físicas y jurídicas o por la concurrencia de varias personas físicas o jurídicas, con independencia del grado de autoría o participación de las mismas». Por el contrario, otros autores parecen entender que, si bien la acción realizada por el partícipe no puede ser considerada como una acción antijurídica, tipificada como presupuesto normativo de una infracción, no obstante, la ley prevé la imputación de la consecuencia jurídica de la acción realizada por el sujeto infractor, también al partícipe, en consideración a su contribución a la comisión de la infracción tributaria. En este sentido, el profesor DE LA HUCHA se refiere al responsable por infracción como «la persona a quien la ley imputa las consecuencias jurídicas de una infracción tributaria, coincida o no con el autor de ésta». Vid. DE LA HUCHA CELADOR, «Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho tributario (y II)», ob. cit., p. 336.

Para el Tribunal Constitucional, según se desprende de la Sentencia 85/2006, de 27 de marzo, el hecho de que la derivación de la responsabilidad tributaria respecto de las sanciones tributarias tenga origen en un comportamiento ilícito del responsable tributario, unido al hecho de que al responsable tributario no se le hace responsable del pago de la cuota tributaria, sino sólo y exclusivamente de las sanciones tributarias impuestas al sujeto infractor por las conductas infractoras cometidas por dicho sujeto infractor, constituyen razones suficientes para llegar a la conclusión, 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, de 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». El Tribunal Constitucional, pues, atribuye naturaleza punitiva a la obligación impuesta al responsable tributario, a pesar de reconocer que el responsable tributario no habría cometido una infracción tributaria, pero, lo que resulta más llamativo, sin hacer consideración alguna acerca de la finalidad retributiva perseguida a través de la imputación de dicha sanción al responsable tributario.

El Tribunal Constitucional, pues, parece entender que, si la obligación impuesta al sujeto infractor como consecuencia de la comisión de la infracción tiene función represiva o de castigo y, consiguientemente, naturaleza punitiva, entonces, la obligación impuesta al responsable tributario como consecuencia de la participación en la comisión de la infracción, consistente precisamente en el pago de la sanción contemplada como consecuencia jurídica de la comisión de la infracción en la cual ha participado, también tendrá función represiva o de castigo y, por tanto, naturaleza punitiva<sup>17</sup>. Sin embargo, que el legislador haya obligado al autor de la infracción a realizar una prestación pecuniaria con el objetivo inmediato de imponerle un castigo no permite concluir que el objetivo perseguido por el legislador al ordenar al partícipe en la infracción la realización de la misma prestación sea el mismo. Que la obligación de pago impuesta al sujeto infractor sea la retribución que el ordenamiento jurídico ordena satisfacer por la realización de un acto antijurídico no permite concluir que la obligación impuesta al responsable sea, igualmente, la retribución de un acto antijurídico realizado por el propio responsable tributario, de la misma manera que nadie llegaría a la conclusión de que el responsable tributario es obligado al pago de la deuda tributaria como contribución al sostenimiento de los gastos públicos, aunque esa pudiera ser la finalidad perseguida al obligar al sujeto pasivo al pago de la deuda tributaria.

<sup>17</sup> A esta conclusión llegaron los profesores J.M.SILVA SÁNCHEZ, I.ORTIZ DE URBINA GIMENO, «El art. 31.2 del Código Penal...», ob. cit. , pp. 34-36 y 40, para quienes, la doctrina del Tribunal Constitucional anterior a la Sentencia 85/2006, «ha establecido que para que el sujeto responda por deudas ajenas con origen en una sanción es necesario que exista algún tipo de responsabilidad subjetiva por su parte, lo cual indica que el carácter de sanción no se altera por el hecho de que se responda en calidad de responsable por deuda ajena».

Por tanto, antes de dictaminar sobre el carácter punitivo de la obligación de pago de la sanción impuesta al responsable tributario, el Tribunal Constitucional, para ser coherente con el planteamiento expresado en pronunciamientos anteriores, debería haberse planteado también en esta ocasión si la obligación impuesta al responsable tributario persigue la finalidad de retribuir la realización de un acto antijurídico. Precisamente, en este sentido, el profesor MARTÍN JIMÉNEZ ha matizado la postura mantenida por el Tribunal Constitucional, señalando que sólo cuando pueda concluirse que la derivación de la sanción tiene una función punitiva o represora, nos encontraremos ante sanciones en el sentido constitucional del término, con independencia de que accesoriamente cumplan también una función de garantía, con la consecuencia de que la exigencia de responsabilidad debe hacerse a través de un procedimiento (no necesariamente especial) en el que se respeten las garantías de los artículos 24.2 y 25.1 de la Constitución<sup>18</sup>. En cambio, según este autor, cuando la derivación de la sanción no cumpla una función represiva o punitiva, como en el supuesto de responsabilidad regulado en el artículo 42.2 de la LGT, entonces, la derivación de la sanción no sería una sanción en el sentido constitucional<sup>19</sup>. El autor, vendría a matizar así la postura mantenida por el Tribunal Constitucional en la Sentencia 85/2006, considerando la derivación de la sanción al responsable como una sanción solamente cuando presente las características del concepto constitucional de «sanción» que el propio Tribunal ha elaborado.

<sup>18</sup> A.MARTÍN JIMÉNEZ, Los Supuestos de Responsabilidad en la LGT..., ob. cit. , pp. 71 y 88.

<sup>19</sup> A.MARTÍN JIMÉNEZ, Los Supuestos de Responsabilidad en la LGT..., ob. cit. , p. 87. En relación con este supuesto de responsabilidad tributaria y su extensión a las sanciones, Vid. C.RUIZ HIDALGO, La responsabilidad tributaria en el alzamiento de bienes , Marcial Pons, Madrid, 2009, pp. 116 ss.

El profesor MARTÍN JIMÉNEZ no aclara bajo qué circunstancias se puede decir que la derivación de la sanción al responsable tributario se ordena con una finalidad represiva o punitiva, en el sentido de que pretende reprimir comportamientos que puedan ser identificados como antijurídicos. Para el autor, de acuerdo con la Sentencia del Tribunal Constitucional 276/2000, de 16 de noviembre, debe hacerse un juicio de descarte a fin de apreciar la concurrencia de la naturaleza sancionadora de una medida tributaria, de manera que, al parecer, la finalidad punitiva podrá predicarse en caso de que pueda excluirse la posibilidad de que la norma responda a otro fin constitucionalmente legítimo distinto del puramente represivo<sup>20</sup>. Consecuentemente, según MARTÍN JIMÉNEZ, «Allí donde pueda identificarse, por ejemplo, una función resarcitoria (o cualquier función constitucional legítima, distinta de la sancionadora), por más que entrañe consecuencias negativas para el responsable, no podrá concluirse que la responsabilidad participa de la naturaleza sancionadora o represiva»<sup>21</sup>. Aun así, para el autor, «allí donde sea posible identificar supuestos de responsabilidad tributaria que tienen una función represiva o punitiva, con independencia de que accesoriamente cumplan también una función de garantía, nos encontraremos ante sanciones en el sentido constitucional del término»<sup>22</sup>.

<sup>20</sup> A.MARTÍN JIMÉNEZ, Los Supuestos de Responsabilidad en la LGT..., ob. cit. , p. 70.

<sup>21</sup> A.MARTÍN JIMÉNEZ, Los Supuestos de Responsabilidad en la LGT..., ob. cit. , p. 71.

<sup>22</sup> A.MARTÍN JIMÉNEZ, Los Supuestos de Responsabilidad en la LGT..., ob. cit. , p. 71.

Pues bien, tratando de identificar la función represiva o punitiva de la exigencia de las sanciones al responsable tributario, el profesor MARTÍN JIMÉNEZ advierte de la existencia de aspectos de la regulación de la responsabilidad tributaria contrarios a la idea de una finalidad sancionadora. En este sentido, el autor reconoce 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, por cuanto, el pago de la

deuda tributaria y de su propia sanción por el deudor principal determinará la exclusión de sanción para el responsable»<sup>23</sup>. Ahora bien, la presencia de características propias de las obligaciones de garantía no llevan a MARTÍN JIMÉNEZ a negar finalidad punitiva a la derivación de las sanciones al responsable tributario y, por tanto, a rechazar su carácter sancionador, sino que prefiere hablar 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)»<sup>24</sup>. Al parecer, para este autor, la responsabilidad tributaria tendría una finalidad principalmente represiva, y por eso sería una auténtica sanción, si bien cumpliría accesoriamente una función de garantía, por lo que sería una sanción impropia. Quizá por eso, aunque el autor comienza matizando la postura mantenida por el Tribunal Constitucional en la Sentencia 85/2006, acaba concluyendo que «allí donde la derivación de la responsabilidad implique el traslado al responsable de la sanción correspondiente al sujeto pasivo, estaremos ante una sanción en sentido constitucional»<sup>25</sup>.

<sup>23</sup> A.MARTÍN JIMÉNEZ, Los Supuestos de Responsabilidad en la LGT..., ob. cit. , p. 160.

<sup>24</sup> A.MARTÍN JIMÉNEZ, Los Supuestos de Responsabilidad en la LGT..., ob. cit. , p. 190.

<sup>25</sup> A.MARTÍN JIMÉNEZ, Los Supuestos de Responsabilidad en la LGT..., ob. cit. , p. 55 y 88.

### 3 . La responsabilidad tributaria como garantía personal del pago de una sanción ajena

Una vez expuesta la posición del profesor MARTÍN JIMÉNEZ, no queda claro qué es lo que lleva a pensar que la función garantista de la responsabilidad por participación en la infracción es accesoria respecto de la finalidad punitiva, y no al contrario. Por qué debemos pensar que la finalidad perseguida por el legislador ha sido principalmente sancionar la participación, y accesoriamente conseguir una garantía del pago de la sanción. Por qué no pensar que la finalidad principal ha sido precisamente la contraria, garantizar el pago de la sanción, y, teniendo en cuenta que el pago de la sanción por el garante implica un sacrificio patrimonial, obligar a garantizar el pago precisamente a quien podría exigírsele el mismo sacrificio como sanción por participar en la comisión de una infracción. Al fin y al cabo, si se hubiera deseado 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 partícipe 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. Y, de la misma manera, si se hubiera deseado sancionar la participación en la infracción por encima de recaudar el importe de la sanción, por qué reconocer al responsable tributario una acción de regreso frente al sujeto infractor por la totalidad del importe satisfecho. Estas circunstancias parecen apuntar a que un legislador racional (hipótesis que se presume habitualmente cuando se lleva a cabo una interpretación en función de la finalidad de la norma) al ordenar el pago de la sanción al responsable tributario, incluso en caso de responsabilidad por participación en la infracción, habría buscado principalmente el cobro de la sanción, por encima de infligir un mal al partícipe por su participación en la infracción.

Si el legislador quiso sancionar la participación en la comisión de una infracción tributaria y, consiguientemente, la obligación impuesta al responsable tributario tiene naturaleza punitiva, o si, por el contrario, el legislador quiso garantizar el cobro de la sanción tributaria impuesta al sujeto infractor, y por tanto la obligación impuesta al responsable tributario no tiene naturaleza punitiva, es difícil de saber. Para poder atribuir naturaleza punitiva a la responsabilidad tributaria, o para excluir dicha naturaleza, deberíamos conocer el objetivo realmente perseguido por todos y cada uno de los hombres y mujeres de carne y hueso que aprobaron las normas jurídicas que obligan al partícipe en la comisión de una infracción a pagar la sanción a título de responsable tributario. O bien, ante la dificultad de verificar empíricamente dicha circunstancia, se podría presumir de manera ficticia la existencia de un legislador único y racional, de un legislador que siempre persigue un propósito definido al aprobar una norma jurídica, la cual, además, siempre es coherente con el objetivo perseguido al dictarla<sup>26</sup>. Y es así como, presuponiendo precisamente la racionalidad del legislador, atribuyendo naturaleza sancionadora a aquellas normas jurídicas que pueden ser entendidas como la expresión de la voluntad de un legislador racional que a través de ellas perseguiría castigar la comisión de un ilícito, es como un sector de la doctrina científica y de la jurisprudencia, al parecer, pretenden atribuir finalidad punitiva a la obligación impuesta al responsable tributario. Es así, partiendo de que la obligación de responder tributariamente de la sanción solamente puede entenderse como la expresión de un legislador racional que habría querido castigar al partícipe, como se alcanza la conclusión de que la obligación impuesta al responsable tributario tiene naturaleza punitiva.

<sup>26</sup> C.S.NINO, Derecho, moral y política. Una revisión de la teoría general del Derecho , Ariel, Barcelona, 1994, pp. 90 s.

Precisamente, el Tribunal Constitucional, en orden a determinar qué circunstancias permiten concluir que una prestación pecuniaria restrictiva de derechos ha sido ordenada con finalidad punitiva, represiva o de castigo, en algunas ocasiones, parece entender que debe atenderse principalmente a su entidad y consecuencia. Según el Tribunal Constitucional, cabe pensar que la imposición del pago de una suma de dinero cuya cuantía se aleja muy destacadamente, y por debajo, de las multas, no tiene una finalidad represiva, especialmente cuando se trata de una cifra descendente a medida que el tiempo transcurre y que en último término llega a desaparecer. Este argumento, añadía el Tribunal, si bien no es definitivo, tiene un valor indiciario<sup>27</sup>. Ahora bien, la validez del razonamiento jurídico no sólo pasaría por demostrar la conexión existente entre

la cuantía de la prestación ordenada y el objetivo perseguido por el legislador, sino que, además, si de lo que se trata es de caracterizar las sanciones, o lo que es igual, de convenir qué características permiten calificar como «sanción» una obligación pecuniaria, no se puede considerar como característica definitoria de las sanciones el hecho de aproximarse en su cuantía a aquello que estamos tratando precisamente de definir, las sanciones. Más aún, si el argumento, como reconoce el Tribunal Constitucional, no es definitivo, entonces cabría admitir la existencia de medidas restrictivas de derechos impuestas como consecuencia jurídica de una infracción del ordenamiento jurídico, cuya cuantía se aproxime a las sanciones tributarias, que sin embargo carezcan de finalidad punitiva. Con lo cual, sigue siendo necesario precisar qué características permiten atribuir finalidad represiva a una obligación pecuniaria impuesta como consecuencia jurídica de una infracción del ordenamiento jurídico<sup>28</sup>.

<sup>27</sup> De acuerdo con dicho criterio, en la Sentencia 164/1995, de 13 de noviembre, el Tribunal negó que tuviera finalidad represiva el recargo del 10 por 100 de la deuda tributaria, regulado en el artículo 61.2 de la LGT de 1963, en la redacción dada por la Disposición adicional trigésima primera de la Ley 46/1985. Y el mismo argumento fue utilizado por el Tribunal en la Sentencia 276/2000, de 16 de noviembre, para atribuir finalidad represiva al recargo del 50 por 100 regulado en el artículo 61.2 de la LGT de 1963, en la redacción dada por la Disposición Adicional 14.2 de la Ley 18/1991. La cuantía de tal recargo, según el Tribunal Constitucional, coincidía exactamente con la sanción mínima prevista en el art. 87.1 de la LGT de 1963 para las infracciones tributarias graves tipificadas en el art. 79 a) de dicha Ley, de manera que la aplicación de esta medida, a juicio del Tribunal, no suponía otorgar al contribuyente un trato muy distinto del que le correspondería si se aplicaran las medidas previstas en el Capítulo VI sobre «Infracciones y sanciones» de la LGT de 1963. Por tanto, según el Tribunal, no existiendo una diferencia importante entre la cuantía de este recargo y la de las sanciones, debía llegarse a la conclusión de que este recargo cumplía la misma función de castigo que es propia de los actos sancionadores.

<sup>28</sup> Dichas características, claro está, si partimos de que, a pesar de la identidad del tratamiento ordenado con el que correspondería si se aplicara una sanción tributaria, podría carecer de finalidad represiva, lógicamente, no deberían ser predicables del contenido del tratamiento ordenado sino del presupuesto jurídico de la norma que impone la obligación pecuniaria.

En cualquier caso, puesto que la premisa del razonamiento que conduce a calificar la responsabilidad por infracción como «sanción» es un hecho ficticio, como lo es el hecho de que la obligación impuesta al partícipe sea la expresión de la voluntad de un legislador racional que habría querido de esa manera sancionar la participación en la comisión de una infracción tributaria, un hecho, pues, que ni puede ser demostrado empíricamente ni tampoco refutado, la conclusión alcanzada resulta igual de ficticia que la premisa. Frente a quien afirma que el legislador ha querido sancionar la participación en la infracción, se puede responder que el legislador ha querido garantizar el cobro del importe de la sanción, pero ni la primera afirmación ni la contraria son proposiciones de hecho verificables empíricamente. Se puede reconocer que la aplicación del régimen de la responsabilidad tributaria produce resultados contrarios a la pretendida finalidad punitiva perseguida por el legislador y, sin embargo, seguir defendiendo que la finalidad perseguida fue punitiva, pues nadie podrá demostrar lo contrario. Igualmente, se puede defender que un legislador racional, a través de la responsabilidad tributaria, no habría querido sancionar, sino garantizar el cobro del importe de la sanción, pues de querer sancionar no habría condicionado la exigibilidad del pago de la sanción a su falta de pago por el sujeto infractor, ni habría reconocido al partícipe un derecho de reembolso, y aun así, ante la imposible demostración de tal afirmación, la conclusión seguirá siendo igual de válida que la contraria.

Pero, la definición de «sanción», como prestación ordenada jurídicamente con finalidad punitiva, es, además, una definición circular, es decir, una definición que presupone la comprensión del propio término definido. Y es que, de acuerdo con su sentido habitual, los términos «sanción», «castigo» y «pena» son sinónimos. Mientras que la «sanción» es definida por el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua como «pena que una ley o un reglamento establece para sus infractores», el término «pena», por su parte, es definido como «castigo impuesto conforme a la ley por los jueces o tribunales a los responsables de un delito o falta». A su vez, el mismo Diccionario define el término «castigo» como la «pena que se impone a quien ha cometido un delito o falta». De manera que, definir «sanción» como una prestación ordenada jurídicamente con finalidad punitiva, equivale a definir «sanción» como prestación ordenada jurídicamente con la finalidad de sancionar, o sea, con la finalidad de imponer o aplicar una sanción. De manera que, para definir «sanción» deberíamos antes conocer el significado de «sancionar», que no es otro que el de imponer una sanción o castigo, con lo cual, la definición de «sanción» presupone la comprensión del propio término definido. Para superar esa circularidad debemos eliminar de la definición del término «sanción» cualquier término sinónimo del término definido, así como cualquier otro término cuyo significado se determine a partir del propio término definido.

Para evitar todos los inconvenientes hasta ahora planteados, es preferible entender por «sanción», también en el contexto de la Constitución, la prestación personal o material ordenada por la ley como consecuencia de la antijuridicidad de una determinada acción. La sanción, dicho de forma todavía más precisa, es la acción ordenada por una norma jurídica que tiene como única condición material de aplicación la realización de una acción de la que puede predicarse la antijuridicidad, sin perjuicio de que también puedan predicarse otras propiedades como la culpabilidad<sup>29</sup>. En cambio, no llamaremos «sanción» a las prestaciones jurídicamente ordenadas, cuando la norma jurídica que las ordene tenga como condiciones materiales de aplicación, además de la realización de una acción antijurídica, la concurrencia de otras circunstancias no predicables del acto antijurídico realizado, como la causación de un daño, la persistencia de una situación de incumplimiento de lo jurídicamente ordenado o la existencia de un riesgo de vulneración del ordenamiento jurídico. En estos casos no podrá decirse que la prestación jurídicamente ordenada es la sanción impuesta por la ley como consecuencia de la realización de un acto antijurídico. Así pues, sólo en aquellos casos en que la obligación de realizar una prestación sea la consecuencia jurídica de la realización de un acto antijurídico, y sólo de la realización de ese acto, podremos decir que la prestación ordenada jurídicamente es una sanción.

29 La culpabilidad de la acción no sería una característica definitoria del término sanción, sino una condición de validez jurídica de la norma que ordena el pago de la sanción. Es decir, una prestación ordenada por la ley como consecuencia jurídica de una acción antijurídica debería ser calificada como «sanción», aun cuando la norma no condicionara la obligación al carácter culpable de la acción. En ese caso, podría hablarse de sanción, si bien la norma que ordenase el pago de la sanción sería inconstitucional.

En cuanto a la obligación de pagar la sanción tributaria, impuesta al responsable tributario que ha participado en la comisión de una infracción tributaria, podría decirse que se trata de una obligación pecuniaria cuya imposición presupone, ciertamente, la comisión de una infracción tributaria. Es cierto que, sólo si se ha cometido una infracción tributaria, el partícipe en la comisión de dicha infracción estará obligado a satisfacer una sanción tributaria. Sin embargo, a pesar de ello, resulta difícil considerar la responsabilidad tributaria sobre las sanciones como la consecuencia jurídica prevista legalmente por la realización de una acción antijurídica, y sólo por la realización de esa acción de la que cabe predicar la antijuridicidad y la culpabilidad. Y es que, aunque el pago de la sanción por el responsable tributario representa un perjuicio patrimonial - como igualmente, por cierto, lo representa para el responsable tributario el pago de la cuota tributaria exigible al deudor principal-, la obligación de satisfacer la sanción no está condicionada exclusivamente a la realización de aquella conducta de la que se predica la antijuridicidad y culpabilidad, sino también a la concurrencia de otro hecho, como es la falta de pago de la sanción por el sujeto infractor, que no guarda ninguna relación con la conducta realizada por el partícipe, ni con la antijuridicidad o la culpabilidad de la misma.

En efecto, mientras que el sujeto infractor está obligado al pago de la sanción como consecuencia jurídica de la comisión de una infracción, por el contrario, el partícipe está obligado al pago de la sanción porque, además, el sujeto infractor no ha realizado el pago de la misma en período voluntario o antes de la declaración de fallido, según se trate de una responsabilidad tributaria solidaria o subsidiaria. La realización de una conducta contraria a un mandato legal, es sólo una condición de aplicación de la norma que obliga al partícipe al pago de la sanción, pero no la única. El partícipe en la comisión de una infracción tributaria, por el sólo hecho de haber contribuido de forma relevante a la realización por parte del sujeto infractor del hecho tipificado como infracción, no queda obligado al pago de una sanción. Si el sujeto infractor paga la sanción en período voluntario o no es declarado fallido, ésta nunca habrá resultado exigible, respectivamente, al responsable solidario o subsidiario. Así pues, porque la obligación del responsable tributario no puede ser considerada, sin más, como la consecuencia jurídica prevista por el ordenamiento jurídico a la realización de una acción antijurídica, sino, también, como la consecuencia jurídica de la falta de pago del importe de las sanciones tributarias por parte del sujeto infractor, puede concluirse que la obligación impuesta al responsable tributario no puede ser calificada como una sanción.

En definitiva, el responsable tributario estará obligado al pago de la sanción tributaria en la medida en que, primero, la conducta tipificada como infracción haya sido realizada por un tercero, quedando éste obligado al pago de una sanción a título de sujeto infractor, segundo, la ley ordene el pago de la sanción a quien se encuentre en un determinado supuesto de responsabilidad tributaria, que unas veces consiste en la participación en la comisión de una infracción tributaria y otras veces no, y tercero, el sujeto infractor no haya realizado el pago de la sanción en período voluntario, si la responsabilidad tributaria es solidaria, o el sujeto infractor hubiera sido declarado fallido, si la responsabilidad tributaria es subsidiaria. La obligación de satisfacer el importe de la sanción, puesto que no es la consecuencia jurídica, sin más, de la realización de una infracción tributaria, no puede ser considerada como una sanción. Además, en cualquier caso, el responsable tributario que pague total o parcialmente el importe de la sanción tributaria, tendrá un derecho de reembolso, reconocido en el artículo 41.6 de la LGT, frente al sujeto infractor por el importe satisfecho. Así pues, reuniendo la responsabilidad tributaria todas las características de las garantías personales, y no pudiendo ser considerada como una sanción, debe concluirse que la obligación de pagar la sanción tributaria que se impone a un responsable tributario debe ser considerada como una garantía personal del pago de la sanción tributaria<sup>30</sup>.

30 Esta postura, ya defendida en un trabajo anterior (D.GONZÁLEZ ORTIZ «Los responsables tributarios de las sanciones», ob. cit. , p. 14), es compartida por el profesor MARTÍNEZ LAGO. M.A.MARTÍNEZ LAGO, La extensión de la responsabilidad a las sanciones tributarias , ob. cit. , p. 177. A la misma conclusión ha llegado un sector de la doctrina penalista en relación con la responsabilidad directa y solidaria del pago de la pena de multa, impuesta por el artículo 31.2 del Código Penal, en la redacción dada por la Ley Orgánica 15/2004, de 26 de noviembre, a la persona jurídica en cuyo nombre y cuenta actuó el autor del delito. En este sentido, véase, J. G.FERNÁNDEZ TERUELO, «Obligación solidaria de la empresa de hacer frente al pago de la multa penal impuesta a su representante (criterios de regulación y consecuencias del nuevo apartado segundo del art. 31 del Código Penal derivado de la reforma 15/2003)», Revista de Derecho y Proceso Penal , núm. 13, 2005, p. 39; G.QUINTERO OLIVARES, Adonde va el derecho penal , Thomson-Civitas, Madrid, 2004, p. 77 s., nota 74. Asimismo, señalan J.M.SILVA SÁNCHEZ, I.ORTIZ DE URBINA GIMENO, «El art. 31.2 del Código Penal...», ob. cit. , pp. 14 s., refiriéndose al artículo 31.2 del Código Penal, que «Si el fin fuera sancionar directamente a la persona jurídica para conseguir fines preventivos o retributivos, no tendría sentido que se le obligara a pagar el importe de la multa impuesta a otro sujeto y calculada en algunos casos conforme a la capacidad económica de éste (presumiblemente menor). Por el contrario, se le habría impuesto la obligación de pagar una cantidad adicional a la abonada por el otro sujeto y calculada conforme a su propia capacidad económica». Además, señalan estos autores, «si el afán fuera sancionar, con la actual regulación ello sólo se conseguiría al precio de “desvestir un santo para vestir a otro”, ya que el sujeto que realmente llevó a cabo la acción y el único condenado por sentencia firme ve de hecho disminuida su sanción. Habría también que explicar por qué la pretensión de castigar a quien ha hecho lo menos es tan importante como asumir la reducción de la intensidad de la sanción a quien ha hecho lo más».

#### 4. EL PRINCIPIO DE PERSONALIDAD DE LA PENA COMO EXIGENCIA DE CUMPLIMIENTO PERSONAL DE LAS SANCIONES PECUNIARIAS

Al responsable tributario, en el supuesto de que el presupuesto jurídico de la responsabilidad tributaria consista en la contribución culpable a la realización de un hecho tipificado como infracción, la ley podría haberle obligado legítimamente al pago de una sanción como deudor principal. Sin embargo, como reconocen los propios defensores de la teoría de la responsabilidad por infracción, la ley exige al partícipe el pago de la sanción a título de responsable tributario. Según los partidarios de esa teoría, la

obligación de pago de la sanción a título de responsable tributario es el castigo impuesto al partícipe en la comisión de una infracción. Según este sector de la doctrina, si es legítimo sancionar la participación culpable en la comisión de una infracción, entonces también será legítimo exigir al responsable tributario el pago de la sanción cuando el presupuesto jurídico de la responsabilidad tributaria consista en la participación culpable en la comisión de una infracción, pues la obligación de pago de la sanción en concepto de responsable tributario sería precisamente la sanción que recibiría la participación en la infracción. Sin embargo, como ha quedado expuesto, existen buenas razones que impiden calificar la responsabilidad tributaria como «sanción».

En efecto, de acuerdo con la argumentación desarrollada en el apartado anterior, la responsabilidad tributaria en el pago de una sanción es una obligación propia del responsable tributario, esto es, un mandato legal que tiene como destinatario al responsable tributario, que no puede ser considerado como una sanción, pues el responsable tributario, aun en el caso de que se trate de un partícipe en la comisión de una infracción tributaria, no queda obligado al pago de la sanción sólo porque se ha cometido una infracción tributaria, sino que queda obligado al pago de la sanción si, además de la comisión de una infracción tributaria, el sujeto infractor o deudor principal de la sanción no ha realizado el pago en período voluntario, en caso de responsabilidad solidaria, o ha sido declarado fallido, en los supuestos de responsabilidad subsidiaria. De manera que, si convenimos en llamar «sanción» a la prestación personal o material ordenada por la ley como consecuencia de la antijuridicidad de una determinada acción, y si, consiguientemente, aceptamos que la responsabilidad tributaria no puede calificarse como «sanción», entonces, no se puede concluir que resulta legítimo exigir al partícipe en una infracción el pago de una sanción, a título de responsable tributario, sólo porque es legítimo sancionar la participación culpable en una infracción tributaria.

Aun así, podría defenderse la legitimidad de la norma jurídica que obliga al pago de la sanción a un sujeto distinto del autor de la infracción, aun cuando dicha obligación no pudiera ser considerada como una sanción, argumentando que, si bien la norma no sanciona la realización de una conducta antijurídica, no obstante, la extensión de la responsabilidad tributaria a las sanciones permite alcanzar objetivos legítimos<sup>31</sup>. En este sentido, quizá podría decirse que, obligando al partícipe al pago de la sanción ajena, amenazándole con la aplicación de una consecuencia desfavorable, se disuade de la realización de comportamientos que posibiliten la comisión de infracciones tributarias, al mismo tiempo que se asegura la recaudación del importe de la sanción en caso de surgir dificultades para hacer efectivo el crédito a costa del patrimonio del sujeto infractor. Al fin y al cabo, podría decirse, «una sanción pecuniaria impagada no deja de ser una deuda del sancionado integradora de su pasivo», tal y como ha señalado el propio Tribunal Constitucional, en la Sentencia 331/2006, de 20 de noviembre, cuyo pago, cabría añadir, es susceptible de ser garantizado personalmente por un tercero. A lo que todavía cabría añadir que quién mejor para garantizar el pago de la sanción que aquel a quien la ley podría haber obligado al pago, a título de deudor principal, como sanción por su participación en la comisión de la infracción tributaria.

<sup>31</sup> Esto es lo que defiende el profesor MIR PUIG en relación con el ya mencionado artículo 31.2 del Código Penal. Refiriéndose a la responsabilidad directa y solidaria del pago de la pena de multa, impuesta por dicho precepto a la persona jurídica en cuyo nombre o por cuya cuenta actuó el autor del delito, este autor considera que «Sería inadmisibles entenderla en el sentido de que extiende la pena a un sujeto (la persona jurídica) que no ha cometido el delito y a quien no se le ha impuesto la pena en la sentencia. Pero cabe una interpretación que haga compatible la nueva disposición con el carácter personal de la pena: la de que la obligación de pagar la multa no es para la persona jurídica una pena, sino una consecuencia accesoria como las previstas bajo esta denominación por el art. 129 C.P. El reproche ético-social propio de la pena sólo puede dirigirse al autor físico del delito, pero el pago de su contenido económico, desprovisto de dicho significado simbólico de la pena, puede imponerse a la persona jurídica como una medida económica que ella debe soportar en cuanto el delito se cometió en su nombre y beneficio». S. MIR PUIG, *Derecho Penal. Parte General*, 8.ª ed., Reppertor, 2008, p. 197.

Ambas finalidades, cabría añadir, podrían ser alcanzadas a través de una medida restrictiva de derechos que, por estar ausente la naturaleza punitiva, por no tener carácter sancionador, podría aplicarse sin necesidad de observar las garantías constitucionales que rigen la imposición de las sanciones. Es decir, la legitimidad de la obligación de pago de la sanción ajena impuesta al responsable tributario, al no tener naturaleza sancionadora, no estaría condicionada al cumplimiento de los principios constitucionales que rigen el derecho administrativo sancionador. En este sentido, el profesor NIETO, a partir de la diferenciación entre autor de la infracción y responsable del pago de la sanción, ha defendido la legitimidad de obligar a un tercero al pago de la sanción con carácter principal, solidario, mancomunado o subsidiario<sup>32</sup>. Así, precisamente, pareció entenderlo el Tribunal Supremo, en la Sentencia de 9 de septiembre de 1993, llegando a la conclusión de que, en lo que respecta a la responsabilidad tributaria que se extiende sobre las sanciones, no nos encontramos ante una consecuencia de naturaleza sancionadora en sentido estricto, puesto que el responsable tributario tendrá derecho a reembolsarse el importe de la sanción con cargo al patrimonio del sujeto infractor, y que, consiguientemente, a los actos de derivación de la acción administrativa frente a los responsables tributarios no les son aplicables las garantías procedimentales que establece el artículo 24.2 de la Constitución.

<sup>32</sup> El profesor Alejandro NIETO ha defendido la traslación al ámbito del derecho administrativo sancionador la distinción entre deuda y responsabilidad, que permitiría diferenciar así entre autor y responsable. Según este autor, de la misma manera que en el derecho civil no se confunde al obligado a realizar o adoptar un determinado comportamiento (deudor), con quien solamente está sujeto a las consecuencias del incumplimiento de éste (responsable), también en el derecho administrativo sancionador debemos diferenciar al infractor o autor de la infracción del responsable. Así, sería responsable «quien debe soportar las consecuencias de la infracción (o sea y fundamentalmente, la sanción y, en su caso, la reparación)», aunque no sea autor de la infracción. El responsable, añade NIETO, puede serlo con carácter principal, solidario, mancomunado o subsidiario; y, además, siempre tiene la posibilidad de una acción de regreso o de reparto ejercitable contra el infractor. La autoría o imputación de la infracción exigiría culpabilidad, sin embargo, no sucedería así con la imputación de la responsabilidad, puesto que frente al responsable no se dirigiría ningún reproche ético ni social y, por tanto, no debería ser protegido, a diferencia de lo que sucedería con el autor, el cual, según NIETO, recibiría el reproche del ordenamiento jurídico en razón de ser él quien ha incumplido las obligaciones y violado el ordenamiento jurídico. Por eso, el profesor NIETO critica la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/

1990, que exige necesariamente la presencia de culpabilidad en la conducta del responsable tributario, que según NIETO sería meramente responsable y no autor de la infracción. A. NIETO GARCÍA, *Derecho Administrativo sancionador*, 2.ª ed., Tecnos, Madrid, 1994, pp. 390 ss.

Ahora bien, obligar al responsable tributario a garantizar personalmente la recaudación del importe de la sanción tributaria, aun cuando ello no implique la imposición de una sanción, es contrario al principio de personalidad de la pena, en una de sus dos vertientes. Es más, incluso sancionar la participación en la infracción obligando solidariamente al partícipe al pago de la sanción impuesta al sujeto infractor, reconociéndole un derecho de reembolso frente a este por la totalidad del importe satisfechos, sería contrario al principio de personalidad de la pena en la segunda de sus dos vertientes. En efecto, 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 afflictivo de la sanción afecte directamente al reo<sup>33</sup>. 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, pues, en caso de que la ley acepte u obligue al cumplimiento de la sanción por un tercero<sup>34</sup>.

<sup>33</sup> F. J. ÁLVAREZ GARCÍA, «El nuevo artículo 31.2 del Código Penal», *Revista de Derecho Penal*, núm. 12, 2004, pp. 126 s., nota 28; J. G. FERNÁNDEZ TEJUELO, «Obligación solidaria de la empresa...», ob. cit., pp. 38-39; C. GÓMEZ-JARA DÍEZ, «El nuevo artículo 31.2 del Código Penal: Cuestiones de lege lata y de lege ferenda», en C. Gómez-Jara Díez (ED), *Modelos de autoresponsabilidad penal empresarial. Propuestas globales contemporáneas*, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2006, pp. 258-259; J. M. SILVA SÁNCHEZ, I. ORTIZ DE URBINA GIMENO, «El art. 31.2 del Código Penal...», ob. cit., pp. 18-19.

<sup>34</sup> Por lo que respecta a la pena de multa, la doctrina defiende mayoritariamente su carácter personal, por entender que la multa es una obligación de derecho público con carácter penal, que no puede confundirse con una deuda civil, y, aunque se reconoce la dificultad práctica para evitar que la multa sea pagada por un tercero, son mayoría los autores que se muestran críticos con aquellos preceptos legales que, como el artículo 31.2 del Código Penal, legalizan la posibilidad de pago de la multa por un tercero con el fin de obtener la recaudación a de la multa a toda costa, por entender que suponen una negación, no del principio de personalidad de la responsabilidad penal, pero sí del carácter personal de la pena. Si la multa penal es una auténtica pena, señala Gracia Martín, entonces deberían estar presentes en la misma la totalidad de las características fundamentales de la pena, en particular, el régimen de la multa penal debería respetar el principio de personalidad de las penas, lo que debería dar lugar no sólo a la interdicción del aseguramiento de su pago, sino también al reconocimiento del carácter intransmisible de la multa y de la invalidez del pago efectuado por otro, por mucho que, sin embargo, sea de hecho una práctica inevitable. L. GRACIA MARTÍN, *Lecciones de consecuencias jurídicas del delito*, 3.ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2004, pp. 167 ss. Véase, también, J. G. FERNÁNDEZ TERUELO, «Obligación solidaria de la empresa de hacer frente al pago de la multa penal impuesta a su representante...», ob. cit., pp. 37 s.

La razón es que 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<sup>35</sup>. Es decir, el Estado solamente está legitimado a enriquecerse si es como resultado del empobrecimiento patrimonial de la persona sancionada, que es producido por el cumplimiento de la obligación impuesta por la norma sancionadora<sup>36</sup>. 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 como desde la perspectiva de la prevención especial. En efecto, 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. Pero, además, la extinción de la sanción como consecuencia del pago por tercero supone la extinción de la sanción sin sufrimiento de restricción alguna de derechos por quien ha infringido culpablemente la legalidad, frustrándose así cualquier eficacia que, desde la perspectiva de la prevención especial, pudiera tener el cumplimiento de la sanción.

<sup>35</sup> Según L. GRACIA MARTÍN, *Lecciones de consecuencias jurídicas del delito*, ob. cit., p. 167, «el menoscabo patrimonial que experimenta el penado con la imposición y pago de la multa no es más que el medio a través del cual se pretende imponerle un mal idóneo para intervenir sobre su voluntad, esto es, el instrumento práctico de realización del concepto y fines de la pena, del mismo modo que lo es la libertad del sujeto en las penas privativas de libertad».

<sup>36</sup> El recibimiento de este dinero por parte del Fisco, según H. ROLDÁN BARBERO, *El dinero, objeto fundamental de la sanción penal: Un estudio histórico de la moderna pena de multa*, Akal, Madrid, 1982, p. 31, «es un efecto reflejo, que no tiene nada que ver con la naturaleza de la pena».

Algunos autores, no obstante, se han manifestado en contra de la subordinación de las sanciones pecuniarias al principio de personalidad de la pena, al considerar que esta clase de sanción, por recaer sobre bienes no personales, no es esencialmente personal en su ejecución, de manera que, en la fase de ejecución, la pena se transforma en una deuda civil y, consiguientemente, puede ser pagada por una persona distinta del sancionado<sup>37</sup>. Lo que algunos autores parecen defender es que, al ser el dinero un bien fungible, el resultado del pago será siempre el mismo, con independencia de la persona que lo realice, lo que les lleva a pensar que la sanción pecuniaria no puede ser interpretada como una prestación personal del sancionado, sino como una obligación de resultado, que se entenderá cumplida siempre que el acreedor tome posesión de la suma adeudada, con independencia del origen del dinero entregado y de la persona que realice la prestación. En efecto, si la sanción pecuniaria es una obligación de resultado, y este resultado es la obtención por el acreedor del importe de la sanción, entonces, la obligación impuesta como sanción se cumplirá con independencia de que el

pago se efectúe o no con dinero obrante en el patrimonio del sancionado antes de la imposición de la pena pecuniaria<sup>38</sup>. Y, de igual manera, por tratarse de una obligación de resultado, necesariamente deberá admitirse el pago por tercero, llegando a proclamarse, incluso, la transmisibilidad de la multa de forma subsidiaria a terceros<sup>39</sup>.

<sup>37</sup> J.ANTÓN ONECA, Derecho Penal , Akal/lure, Madrid, 1986, p. 576.

<sup>38</sup> En este sentido, a diferencia de la doctrina penalista alemana, la española, en general, no considera punible la entrega de dinero al condenado para el pago de la multa. J. L.MANZANARES SAMANIEGO, Las penas patrimoniales en el Código Penal español , Bosch, Barcelona, 1983, p. 113; J. M.SILVA, I.ORTIZ DE URBINA, «El art. 31.2 del Código Penal», ob. cit. , pp. 18 s.

<sup>39</sup> J.ANTÓN ONECA, Derecho Penal , ob. cit. , p. 576, si bien, el autor, rechaza, sin ninguna explicación, la transferencia de la pena a los herederos del penado. J.LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, Teoría de la pena , Akal/lure, Madrid, 1990, pp. 90 s., se muestra de acuerdo conANTÓN ONECA, «dado que las propias características de la pena de multa conducen, inevitablemente, a la admisibilidad del pago realizado por un tercero». Según este autor, «No puede impedirse que el tercero entregue el dinero al condenado para que éste pague la multa, y si esto es lícito, no cabe duda que, realizado directamente, es decir pagando el tercero la multa, también ha de serlo».

El error de la anterior postura doctrinal reside en pensar que el pago de una obligación pecuniaria no consiste, por las propias características de la prestación ordenada, en una prestación personal del obligado. Frente a ello, cabe aducir que el pago o cumplimiento de una obligación jurídica es siempre una acción humana, y ésta siempre es susceptible de ser exigida como objeto de una obligación jurídica personalísima. En el caso de las obligaciones pecuniarias, la acción ordenada sería el acto jurídico consistente en transferir la titularidad de una suma de dinero respecto de la que se tiene poder de disposición. Si bien es cierto que esa acción puede ser realizada por diferentes personas con el mismo resultado (la adquisición de una suma de dinero por parte del acreedor), ello no permite llegar a la conclusión de que la ley no pueda exigir que el pago se realice personalmente por el deudor, es decir, que la deuda se extinga solamente si la adquisición por el acreedor de la suma adeudada se produce como resultado de un acto de disposición patrimonial del deudor. Aunque la norma sancionadora, en efecto, no imponga al sancionado realizar físicamente una determinada acción, la ley puede exigir que el recibimiento de dinero por el Estado sea el resultado de un acto dispositivo del sancionado. Otra cosa es que, siendo el dinero un bien fungible, el sancionado cumpla su obligación con independencia del modo y momento de adquisición de la titularidad sobre los recursos entregados, siendo legítimo el pago mediante la entrega de dinero adquirido con posterioridad a la imposición de la sanción, e incluso el pago realizado por tercero en nombre del sancionado<sup>40</sup>.

<sup>40</sup> En estos casos, si bien el sancionado entregará una suma de dinero de la que es titular, el pago de la sanción no producirá un detrimento en su patrimonio, comparando la composición del mismo antes de la imposición de la sanción y después del pago de la misma, pero ello será la consecuencia de un incremento patrimonial resultado de un negocio jurídico lícito celebrado con posterioridad a la imposición de la sanción.

Si la infracción del ordenamiento jurídico solamente legitima al Estado a exigir el cumplimiento de la sanción 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 castigo al sancionado, y si el cumplimiento de las sanciones pecuniarias es susceptible de ser exigido con carácter personal al sancionado, entonces, la norma sancionadora debe ser interpretada como un mandato dirigido al infractor, que ordena la entrega de recursos dinerarios sobre los que tenga poder de disposición. Por tanto, se producirá una vulneración del principio de personalidad de la pena, en cuanto exigencia de cumplimiento personal de la pena, si la ley contempla la extinción de la responsabilidad del sancionado en el supuesto de pago de la sanción por un tercero. Consiguientemente, aun cuando la obligación de pago de la sanción impuesta al responsable tributario no tenga carácter sancionador, aunque se trate de una obligación de afianzamiento personal del pago de la sanción, a la que no resultan aplicables los principios del derecho sancionador, dicha obligación es contraria al principio de personalidad de la pena, no ya porque se esté obligando al cumplimiento de la sanción a un sujeto ajeno al hecho tipificado como infracción, pues la responsabilidad tributaria podría derivar precisamente de la intervención en la comisión de la infracción, sino en la medida en que el pago de la sanción por el responsable tributario supone la aceptación del cumplimiento por parte de un tercero de la sanción impuesta al sujeto infractor y, consiguientemente, una excepción a la exigencia de cumplimiento personal de la pena<sup>41</sup>.

<sup>41</sup> Según el profesorSIMÓN ACOSTA, es «contrario al principio de personalidad de la sanción, que el responsable tenga que pagar una sanción impuesta a otro y que éste se libere de su personal responsabilidad mediante el pago realizado por el responsable», E.SIMÓN ACOSTA, «Capítulo IX.-La potestad sancionadora», en R.CALVO ORTEGA(Dir.), Comentarios a la Ley General Tributaria , 2.ª ed., Civitas-Thomson Reuters, Navarra, 2009, p. 833. Véase también, en el mismo sentido, M. A.MARTÍNEZ LAGO, La extensión de la responsabilidad a las sanciones tributarias , ob. cit. , p. 160.