

LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA EN EL PAGO DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS

TAX LIABILITY IN THE PAYMENT OF TRIBUTARY SANCTIONS

IVÁN PÉREZ JORDÁ

Funcionario de Administración Local con habilitación de carácter nacional. Doctor en Derecho Financiero y Tributario. Profesor Asociado de Derecho Administrativo en la Universidad de Valencia . Licenciado en Ciencias Políticas. Doctorando en Filosofía y letras en la UNED

Resumen: El presente artículo se centra en la conceptualización y fundamentación de la responsabilidad tributaria en el pago de sanciones tributarias, todo ello adoptando como premisa el principio de personalidad de las sanciones.

Abstract: This article exposes the question relating to the definition and foundation of tax liability in the payment of tributary sanctions, all this adopting from the standpoint of the personality of the sanction principle.

Palabras clave: Responsabilidad tributaria, sanción tributaria.

Keywords: Tax liability, tributary sanction.

Recepción original: 19/07/2016

Aceptación original: 10/10/2016

Sumario: La responsabilidad tributaria en el pago de las sanciones tributarias. I. Diferenciación con figuras afines. II. Concepto. III. Naturaleza y fundamento. IV. Principios y derechos rectores de la responsabilidad en el pago de sanción tributaria: culpabilidad, perso-

nalidad de la pena o sanción, (autoría, participación) presunción de inocencia y capacidad económica.

I. LA RESPONSABILIDAD¹ TRIBUTARIA EN EL PAGO DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS. DIFERENCIACIÓN CON FIGURAS AFINES

De conformidad con lo dispuesto en apartado cuarto del artículo 41 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) [*la responsabilidad no alcanzará a las sanciones² (tributarias)³, salvo*

¹ La regulación de los responsables, contemplada en los artículos 41 a 43 del Anteproyecto de la LGT (ALGT, en adelante), se mantiene en términos parecidos a los anteriormente existentes en lo que atañe a las clases de responsabilidad: solidaria y subsidiaria; su alcance, y el procedimiento para su declaración.

Ello no obstante, si que se introducen determinadas modificaciones que paso ahora a reseñar brevemente, sin perjuicio del tratamiento más pormenorizado que se efectúa en las páginas siguientes. Entre ellas, nos encontramos, por una parte, con el hecho de que se prevea, de forma expresa, la posibilidad de que los responsables respondan de las sanciones en los casos en que así lo establezca por Ley. Ello, como se indica en el Informe sobre el borrador del ALGT, de 23 de enero de 2003, únicamente se refiere a los casos en los que la responsabilidad deriva de la participación del responsable en un ilícito, ya que, en otro caso, se estaría produciendo una conculcación del principio de responsabilidad personal. Y, por otra, que se eliminan en la regulación de los responsables la mención, recogida en el artículo 37.4 de la LGT, de que desde el instante de la notificación del acto de derivación de responsabilidad se conferían al responsable todos los derechos del deudor principal. Con ello, como se manifiesta en referido Informe, no se ha pretendido privar al responsable de cualquier posibilidad de recurso, pues éste puede impugnar el acto de declaración de responsabilidad alegando motivos referentes al presupuesto de hecho de la responsabilidad, o al de la liquidación que se le exige, y su cuantía. Lo único que, en definitiva, se ha querido con ello es que esta segunda clase de motivos, esto es, los relativos a la propia liquidación, no aprovechen al deudor principal. CHECA GONZÁLEZ, C.: Notas sobre la nueva regulación de los responsables tributarios en el anteproyecto de la LGT, *Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi núm.5/2003, BIB 2003\702.

² No obstante, (el sistema tributario de la Ley 58/2003) sigue presentando fallas en cuanto a la disección de lo tributario y lo sancionador. Una de ellas aparece, precisamente, en el ámbito de la responsabilidad. Concibiendo la deuda por sanciones en cuanto que susceptible de ser recaudada como un crédito público equiparable al derivado de una obligación tributaria, el legislador ha extendido en demasiadas ocasiones la acción encaminada a su cobro... En definitiva, el régimen de los responsables tributarios debiera de estar concebido como un procedimiento encaminado a garantizar el cobro de la deuda de afianzamiento del pago dirigiéndose hacia quien por acción u omisión guarda relación directa con el daño causado, pero no como una forma de reprender una infracción como reprensión de comportamientos indeseables. Rozas Valdés, J.A.: *La responsabilidad fiscal de los administradores*, trabajos del Grup de Recerca sobre Govern Corporatiu de l'Empresa de la Generalitat de Catalunya (2005SGR00820), coord. Prof. Vázquez Albert, D., Barcelona, 2008, págs. 4-6.

³ Y no de otro orden.

las excepciones⁴ que en esta u otra ley se establezcan⁵. Las consecuencias de la infracción no pueden ser exigidas más que a las personas⁶

⁴ Quedan fuera del ámbito de la responsabilidad las sanciones, salvo para las excepciones que en la propia LGT u otra ley se establezcan. ...exclusión totalmente acertada, puesto que lo contrario supondría un palmario y evidente atentado al principio de personalidad de la pena, debiendo tenerse presente en este sentido que los principios inspiradores del orden penal son aplicables, aun con matices, al Derecho administrativo sancionador, tal y como se ha puesto de relieve en diversas Sentencias del Tribunal Constitucional. CHECA GONZÁLEZ, C.: Los responsables tributarios, *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria*, núm. 28, 2003, pág. 44; Esta exclusión se produce además de porque lo establece claramente el apartado 4 del artículo 41, por el hecho de que conforme al artículo 58.3 de la LGT, las sanciones no forman parte de la deuda tributaria. Galapero Flores, R.: Derivación de responsabilidad por ocultación de bienes o incumplimientos o levantamientos de embargos en el procedimiento de apremio (Resolución del TEAC de 27 de enero de 2009 [JT 2009, 451]), *Quincena Fiscal*, núm.15/200916/2009, BIB 2009\1052; Para el futuro, de aprobarse en los términos actuales el Anteproyecto de LGT (2001), esta interpretación es la que se va a consolidar, ya que la afirmación de su artículo 41 de que la responsabilidad no alcanza a las sanciones, a salvo de las excepciones legalmente establecidas, supone claramente que la sanción no será exigible al responsable que no hubiese participado en la comisión de la infracción; pero no cuando el hecho que origina la responsabilidad consista precisamente en la participación en la infracción que se castiga con la oportuna sanción. CHECA GONZÁLEZ, C.: Notas sobre la nueva regulación...op. cit.

⁵ Se impone, pues, analizar las ocasiones en las que, entre las cantidades exigibles a los responsables tributarios, se incluyan las sanciones correspondientes al deudor.

⁶ Comentando la STS 2 mayo 1996, en cuanto a la tutela, el art. 234 del CC dispone que el cónyuge que convive con el incapacitado es el primero llamado por la ley para ejercerla. De otra parte, están obligados a promover la constitución de la tutela, desde el momento en que conocieran el hecho que la motivare, los parientes llamados a ella... y «si no lo hicieren, serán responsables solidarios de la indemnización de daños y perjuicios» (art. 229 CC). Tampoco está claro que de estos preceptos se derive la responsabilidad de la esposa por la supuesta infracción. El Tribunal Supremo dice que «la incapacidad innegable sufrida por don P. F. S. debió ser suplida por su cónyuge doña T. M. S., mediante los apoderamientos precisos, y en su momento por la institución tutelar». En contra de esta afirmación, entendemos que de ningún modo puede sostenerse que el marido esté obligado a otorgar poderes a favor de su esposa, ni que ésta se encuentre obligada a aceptar el apoderamiento otorgado por su marido. En cuanto a la tutela, es cierto que la esposa está obligada a promoverla pero eso no significa que el nombramiento haya de recaer necesariamente en su persona, ni que asuma las responsabilidades del tutor hasta que se produzca el nombramiento y se le dé posesión del cargo. Su responsabilidad por el incumplimiento de la obligación de promover la tutela alcanza solamente a «la indemnización de los daños y perjuicios causados», concepto en el que no encaja una sanción de naturaleza repressiva, no indemnizatoria. Por este motivo la esposa respondería de la cuota e incluso de los intereses debidos por su marido, pero no de las sanciones. Ed. Aranzadi: El matrimonio como fuente de responsabilidades fiscales en el IRPF: obligación de suplir la incapacidad del cónyuge, *Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi vol.párraf.III108 parte Presentación, BIB 1996\1157.

que con su comportamiento ha causado la lesión constitutiva de la misma infracción⁷.

Según los apartados primero y segundo del artículo 182 de la LGT⁸:

1. Responderán solidariamente del pago de las sanciones tributarias, derivadas o no de una deuda tributaria, las personas o entidades que se encuentren en los supuestos de los párrafos a) y c) del apartado 1 y en los del apartado 2 del artículo 42 de esta Ley, en los términos establecidos en dicho artículo. El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad solidaria será el previsto en el artículo 175 de esta Ley.

2. Responderán subsidiariamente del pago de las sanciones tributarias las personas o entidades que se encuentren en los supuestos de los párrafos a), g) y h) del apartado 1 del artículo 43 de esta Ley, en los términos establecidos en dicho artículo.

De ello podemos colegir que existirán responsables solidarios⁹ o subsidiarios por la sanción tributaria a otro impuesta¹⁰, únicamente, en los supuestos taxativamente incluidos¹¹ en los párrafos a) y c) del

⁷ PEREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Civitas, 9ª ed., Madrid, 1999, pág. 301.

⁸ La LGT se refiere a la figura del responsable en dos apartados bien diferenciados; en primer lugar en el Título II. Los tributos, Capítulo II (obligados tributarios), se establecen los presupuestos sustantivos, materiales, de la responsabilidad. En esta parte de la LGT los artículos 41 a 43 establecen las consideraciones generales acerca de la responsabilidad y los distintos supuestos de responsabilidad, solidaria y subsidiaria. En segundo lugar, la LGT regula en los artículos 174 a 176 los aspectos procedimentales aplicables a la declaración de responsabilidad.

⁹ Pese a las similitudes terminológicas con el ámbito del derecho privado, en el tributario no se diferencia entre solidaridad y mancomunidad, sino entre solidaridad y subsidiariedad, sin que se haga referencia a las facultades que posee el acreedor frente a una pluralidad de deudores, si puede exigir a cualquiera de ellos la totalidad de la deuda –solidaridad- o debe dirigirse a todos ellos exigiéndole a cada uno la parte que le corresponde (mancomunidad)...los responsables subsidiarios gozan del privilegio de la previa excusión de bienes, configurándose como un último recurso al que sólo puede acudir la Administración ante la insolvencia de deudores principales –infractores- y responsables solidarios. Martín Fernández, J.: Responsabilidad del profesional tributario como asesor del contribuyente. *Rev. Tècnics Tributaris*, núm. 23, diciembre 2005, pág. 27-28.

¹⁰ La sanción que de la que responsabiliza, aparentemente, no es fruto del ejercicio de la potestad sancionadora, sino, como sutilmente se sugiere, se enmarca en la función recaudatoria.

¹¹ Es decir es la Ley la que debe determinar el hecho cuya realización implica el nacimiento de la obligación del responsable... a mi modo de ver, el artículo 31.3 de la CE, cuando establece el principio de legalidad tributaria no utiliza la expresión «obligación tributaria», sino los términos más amplios de «prestaciones personales o patrimoniales de carácter público». Lo cual ha llevado al profesor PÉREZ ROYO, cuya

apartado 1 y en los del apartado 2 del artículo 42 y párrafos a), g) y h) del apartado 1 del artículo 43 de la LGT. Extramuros de dichos casos, no resulta posible hacer responsable de sanción tributaria alguna a ninguna persona, excepción hecha que una ley tributaria especial así lo contemple. Es más, la responsabilidad tendrá el carácter que dichos preceptos le otorgan, sin que quepa alterar la tipología, aunque entre sí pueda llegar a confundirse las circunstancias que permitan su aplicación.

De este modo, por imperio de la Ley¹², junto¹³ –sin desplazarlo o sustituirlo– al infractor o infractores principales, sean personas físicas o jurídicas, se incluyen otras personas que a estos efectos, a modo¹⁴ de

opinión sigo, a considerar que el principio de legalidad se extiende a las prestaciones públicas establecidas: es decir, a las prestaciones patrimoniales impuestas de manera unilateral sin el concurso de la voluntad del obligado, en el ámbito de las cuales se integran, a mi modo de ver de una forma clara, las prestaciones debidas por los responsables tributarios, porque en el concepto de prestación patrimonial pública se incluyen, no solamente los tributos en sentido técnico, sino también otras prestaciones (así los otros elementos esenciales de dicha obligación). MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: Los responsables tributarios. Aspectos generales. *Revista Hacienda Canaria*, núm. 10, págs. 103-106. Exigiendo reserva de ley, STS 6.5.1983 y SAN 19.4.1994.

¹² Artículo 8 LGT. Reserva de ley tributaria. Se regularán en todo caso por ley: c) La determinación de los obligados tributarios previstos en el apartado 2 del artículo 35 de esta ley y de los responsables. Para autores como Calvo Ortega, no existe ningún reparo constitucional para que la regulación de los responsables se lleve a cabo por normas de rango inferior a la ley, lo que si existe es un impedimento legal, puesto que con la actual LGT se ha producido una «congelación del rango». Calvo Ortega, R.: La responsabilidad tributaria subsidiaria. *Hacienda Pública Española*, núm. 10, 1971, pág. 137; La doctrina siempre mantuvo la necesidad de que el responsable estuviere fijado por la ley, así como que esta fuente fijara el tipo de responsabilidad ante el que nos encontrábamos. ESCRIBANO LÓPEZ, F.: Notas sobre la futura regulación de la responsabilidad tributaria, *Quincena Fiscal*, núm.13/1995, BIB 1995\1241.

¹³ Adoptando un papel secundario (SAN 6.10.2003) derivado de un comportamiento malicioso o negligente suficientemente acreditado (STS 16.12.1992). Villar Ezcurra, M.: La responsabilidad tributaria en la obra colectiva *La responsabilidad de los administradores de las sociedades mercantiles*, Belén Campuzano Laguillo, A. (coord); Rojo Fernández-Río, A.J. (dir.), Beltrán Sánchez, E. M. (dir.), Tirant Lo Blanch, Valencia, 2011, págs.468-469; La principal característica diferenciadora de esa figura subjetiva e ésta: el responsable nunca responde sólo; siempre tiene al lado a un sujeto pasivo –o infractor- en sentido estricto que también responde de la deuda –o sanción-. Martínez Alonso, J.I.: La responsabilidad solidaria y subsidiaria en los tributos. *Rev. Auditoría Pública*, núm. 17, julio, 1999, pág. 47.

¹⁴ La nueva regulación no ha modificado esta estrecha configuración de esos sujetos, aunque sí ha dejado expresa constancia de la posibilidad de que la responsabilidad tributaria se produzca no sólo respecto de los sujetos pasivos, a los que ya se refería el art. 37 LGT, sino que ahora se hace expresa mención de la posibilidad de que se extienda respecto de «... deudores principales». ESCRIBANO LÓPEZ, F.: Notas sobre la futura regulación ...op. cit.

deudores principales u obligados al pago¹⁵ de la sanción tributaria¹⁶. De este modo, existirán dos o más deudores de la sanción tributaria, aunque por causas diferentes y con regímenes jurídicos, inicialmente, distintos. Ciertamente los responsables tributarios no serán deudores principales, que sólo lo serán los sancionados infractores –salvo el supuesto del art. 181.3.º LGT¹⁷–, ni tampoco, en principio, sujetos in-

¹⁵ La posibilidad de que el responsable satisfaga sanciones tributarias impuestas al deudor principal parece desdejar el principio penal de la personalidad de la sanción, cuya aplicación al Derecho sancionador administrativo ha sido matizada por el Tribunal Constitucional. En su Sentencia 76/1990, de 26 abril, el Alto Tribunal resuelve que la prohibición de solidaridad en el cumplimiento de la condena penal hace referencia a las penas privativas de libertad; por consiguiente, debe reconocerse en este punto un matiz (clara alusión a la Sentencia del mismo Tribunal 18/1981, de 8 junio) en la aplicación del Derecho Penal al Derecho Administrativo sancionador, en el que nada prohíbe que las sanciones pecuniarias («a contrario», se excluyen las privativas de derechos, por su carácter personalísimo) sean prorrateables entre los distintos responsables... Podría objetarse que la afirmación del Tribunal, aunque matiza el principio de personalidad de la sanción, se circunscribe a la solidaridad entre infracciones, sin afectar a la extensión de la responsabilidad solidaria; por lo que sigue siendo, en la conocida expresión de PÉREZ ROYO, «incorrecto sancionar a una persona por un hecho ajeno a ella misma». Debo, sin embargo, matizar: al responsable no se le sanciona; simplemente se le puede imponer, si la Ley lo prevé expresamente, una prestación patrimonial derivada de un hecho ajeno –la comisión de una infracción tributaria por el deudor principal–, pero en virtud de un presupuesto de hecho propio, con una finalidad garantista, que es exactamente lo que ocurre en cualquier supuesto de responsabilidad. Debe aceptarse que las sanciones pecuniarias tienen, en Derecho tributario, una doble componente en su tratamiento: como sanción y como parte integrante de un débito tributario; en esta segunda distinción se exige su pago, en determinadas ocasiones, de un sujeto distinto al infractor. BAENA AGUILAR, A.: Reflexiones sobre jurisprudencia reciente en materia de infracciones y sanciones tributarias (I y II), *Quincena Fiscal* núm.15/1993 y 16/1993, BIB 1993/1227.

¹⁶ La extensión de la responsabilidad a las sanciones representa el disfrase de la sanción que la Administración pretende imponer a los adquirentes que incumplan un hipotético deber de requerir información a la misma sobre las obligaciones contraídas por el anterior titular. SIMÓN ACOSTA, E.: *La nueva Ley General Tributaria*, Civitas, Madrid 2004, pág. 720. Ello representa, sin duda, una informal y deficiente tipificación de un supuesto infractor separado de los tipos enunciados por la LGT en sus artículos 191 y siguientes, lo que vulnera las exigencias de *lex certa* que impone el principio de tipicidad.

¹⁷ Que recoge la solidaridad en el pago entre infractores tributario, cuando expresa [*l*]a concurrencia de varios sujetos infractores en la realización de una infracción tributaria determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración al pago de la sanción. Expresamente el precepto no lo define como un caso de responsabilidad tributaria en la sanción, sino como una obligación de pago (al quo modo de las obligaciones previstas en el art. 35.7 LGT). Cuando varias personas realizan conjuntamente el hecho imponible o el tipo infractor, todas ellas quedan obligadas solidariamente frente a la Hacienda Pública, salvo que la Ley propia de cada tributo dispusiere lo contrario. Por tanto, cuando varias personas realizan un mismo hecho imponible o tipo infractor, nace una sola relación jurídica o una sola infracción con pluralidad de deudores o infractores organizados solidariamente frente al acreedor tributario o ente sancionador. Sin embargo FALCÓN considera la solidaridad de su-

factores tributarios –que sólo lo serán aquellos que recoge el art. 181.1 LGT¹⁸- por lo que no estarán más que sujetos al pago sanciones pecuniarias (y no al cumplimiento de las no pecuniarias del art. 186 LGT), pese a que los responsables les resulten de aplicación las normas sobre la retroactividad de las disposiciones sancionadoras más favorables¹⁹.

El instituto del responsable tributario²⁰, pese a la heterogeneidad²¹ de sus presupuestos y supuestos, cuenta con unas notas y perfiles pro-

jetos pasivos y la responsabilidad tributaria solidaria como dos especies de un mismo género, afirmando que en ambos casos existe solidaridad y, por tanto, existe una pluralidad de deudores de una misma relación jurídica. FALCON Y TELLA, R.: La solidaridad tributaria, *Crónica Tributaria*, núm. 50, 1984, pág. 141. No existe en estos supuestos una responsabilidad tributaria porque, a pesar de existir varias personas obligadas conjunta y solidariamente al pago de la deuda o sanción tributaria, todas ellas han realizado el hecho imponible y reciben la calificación de sujetos pasivos o infractores. La solidaridad entre sujetos pasivos o infractores es una *solidaridad propia*, una relación jurídica única con pluralidad de deudores o infractores a quienes el ente acreedor o sancionador puede exigir indistintamente el pago de la totalidad de la deuda o sanción, a diferencia de la responsabilidad tributaria, en la que siempre existe una obligación o infracción y una garantía de refuerzo, teniendo esta última por objeto la satisfacción del interés del ente acreedor o sancionador en la obtención de la prestación principal. Mientras en los supuestos de responsabilidad tributaria existe una *solidaridad impropia*, es decir, hay dos obligaciones, sólo que una de ellas (la de garantía) tiene por objeto la satisfacción de la otra (la sanción), en los supuestos de cotitularidad del hecho imponible o infracción existen varios codeudores o infractores de una misma relación jurídica o infracción. Esta circunstancia sirve para diferenciar la solidaridad tributaria derivada de la cotitularidad del hecho imponible o infracción, y la solidaridad entre los miembros de la unidad familiar. Mientras en el primer caso existe un solo hecho imponible o infracción realizado por varias personas, en el segundo caso existe una pluralidad de sujetos pasivos o infractores en virtud de hechos imponibles o infractores distintos. PEREZ DE AYALA PELAYO, C.: Notas sobre la solidaridad tributaria con especial referencia a la unidad familiar, *Civitas, R.E.D.F.*, núm. 49, 1986. La opción por la tributación conjunta determina la adhesión de cada uno de los sujetos pasivos que integran la unidad familiar a la deuda tributaria de los demás sujetos pasivos, a excepción de las sanciones, pues éstas solamente pueden ser impuestas a quienes han infringido el ordenamiento jurídico tributario. La STC 146/1994, de 12 de mayo, declaró inconstitucional el artículo 7.2 de la Ley 20/1989, de 28 de julio, en la medida en que incluía las sanciones entre los elementos de la deuda tributaria de la que respondían solidariamente los sujetos pasivos integrantes de la unidad familiar, al resultar contraria al principio de personalidad de la pena o sanción, protegido en el artículo 25.1 de la Constitución.

¹⁸ Aunque con una deficiente cláusula de *numerus appertus*, serán infractores quienes realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes (tributarias, sea la General Tributaria u otras Especiales estatal o autonómicas).

¹⁹ STSJ Castilla La Mancha 13.10.2004; RTEAC 16.2.2005.

²⁰ Y no por recursos de orden no tributario, como podrían ser las multas administrativas. ARGÜELLES PINTOS, J.; FELTRER BAUZÁ, F.: *Régimen jurídico de la Responsabilidad Tributaria y su aplicación práctica*, Aranzadi, Pamplona, 2002, pág.158.

²¹ La existencia de numerosos presupuestos de hecho cuya realización da lugar a la obligación del responsable, junto a la heterogeneidad de la naturaleza de estos

prios que lo diferencian de figuras análogas propias del Derecho privado, como la fianza legal o personal, sin perjuicio que, en determinados casos, ciertos aspectos de la responsabilidad únicamente puedan hacerse valer, *inter privados*, ante la jurisdicción civil y con mecanismos propios del Derecho Común, como por ejemplo la acción de reintegro²² o reembolso²³ para resarcirse de lo abonado por parte del responsable frente al infractor (art.41.6 LGT).

presupuestos y los diferentes efectos que producen, ha determinado la imposibilidad, sobre la base de nuestro ordenamiento tributario, de la construcción de una teoría unitaria sobre el régimen jurídico de la responsabilidad tributaria. Herrera Fernández, F.: *Los responsables tributarios*, ponencia 1998, http://www.gobiernodecanarias.org/hacienda/beha/modules/sumarios/portadas_publicaciones/759_ejemplar_publicacion.pdf

²² Los responsables tienen derecho de reembolso frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación civil (art.41.6 LGT). Sin embargo, el art. 182 LGT, ni el art. 181.2 LGT, autorizan expresamente dicha posibilidad.

²³ Según los profesores Díez-Picazo y Gullón Ballesteros, los presupuestos de la pretensión de enriquecimiento son: a) El enriquecimiento de una persona; b) el empobrecimiento de otra persona a costa del primero; c) la relación causal entre el enriquecimiento y el empobrecimiento; d) la falta de causa del desplazamiento patrimonial. *Vid.* Díez-Picazo, L.; Gullón Ballesteros, A.: *Sistema de Derecho Civil, Vol. II*, Madrid, Tecnos, 1990, 6ª ed., págs. 577-579; En opinión del profesor Calvo Ortega, la realización del acto ilícito constituye la justa causa del desplazamiento patrimonial que se produce. Según el profesor Calvo Ortega, «una conducta de esta naturaleza actúa como «causa» de un desplazamiento patrimonial en el sentido de que impide el restablecimiento de la situación entre dos patrimonios. Tal desplazamiento patrimonial irreversible actúa a la manera de una sanción que incide sobre el sujeto perjudicado. Dicho de otra forma, el enriquecimiento de un sujeto y el correlativo empobrecimiento de otro, no puede ser modificado por el ejercicio de la acción de in rem verso, dado que el empobrecimiento deriva de una conducta ilícita del perjudicado. La admisión de una acción de enriquecimiento injusto, en otros casos, sería tanto como dejar un ilícito sin sanción». Calvo Ortega, R.: La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos, *H.P.E.*, núm. 5, 1970, págs. 51-54, por lo que, de contrario, entendemos que ello supondría sancionar nuevamente al responsable tributario; El administrador concursal que abona la deuda del obligado principal quedará en una situación muy complicada a la hora de intentar el reembolso a través de la acción de regreso. En primer lugar, porque como advierte Varona Alabern, se convierte en titular de un crédito de difícil calificación: ni se trata de un crédito concursal, porque ha nacido una vez iniciado el procedimiento, ni se puede considerar un contra la masa, porque nace de una actuación ilícita, no de los actos de gestión y de administración de la masa, por lo que no podrá resarcirse del pago hasta que finalice el proceso. Y en segundo lugar, porque cuando termine el concurso es muy probable que el deudor principal carezca de recursos económicos para reembolsarle³¹. Por otro lado, aunque se admitiera la inclusión de su crédito en el concurso, dicho crédito participaría con la condición de crédito subordinado, como se establece en el artículo 93.2.2.º de la Ley concursal, por lo que tendría que postergarse frente a todos los demás dificultando aún más las posibilidades de cobro del administrador concursal... Cuestión distinta es lo que sucede con las sanciones ya que el principio de personalidad de la pena, que prohíbe castigar a una persona por un hecho ajeno, y el carácter ilícito del presupuesto de hecho que genera la responsabilidad, imposibilitan el ejercicio de la acción de regreso respecto de estas cantidades. En este sentido, no pode-

II. CONCEPTO

A la luz de los preceptos de la LGT, podemos definir al responsable tributario del pago a la Administración Tributaria competente de la sanción tributaria impuesta como aquella persona²⁴ o entidad²⁵ que,

mos olvidar que cuando la responsabilidad deriva de un acto ilícito el responsable queda obligado al pago de la sanción porque comete o participa en la comisión de la infracción tributaria [Existen varias interpretaciones en la doctrina sobre el fundamento de la responsabilidad por actos ilícitos. Para un sector, la responsabilidad por actos ilícitos constituye una «sanción de garantía» cuyo objetivo no es solamente penalizar al infractor sino también garantizar el pago de la deuda tributaria. Para otros, más que de una sanción de garantía se trata de una obligación personal de garantía impuesta legalmente a quien podría ser sancionado y no lo es, o bien lo es con independencia del nacimiento de la obligación tributaria. Este sector entiende que si la responsabilidad tributaria constituyera una sanción, se podría vulnerar claramente el principio *ne bis in idem* ya que el responsable podría ser sancionado como infractor y, además, ser obligado al pago de la deuda a título de responsable]. Pues bien, este mismo razonamiento es el que impide el ejercicio de la acción de regreso contra el deudor principal por el importe de la multa. Pero, es más, en el caso que nos ocupa, resultaría aún más injusto que un sujeto, que ha quedado suspendido en el ejercicio de sus facultades patrimoniales, tuviera que sufrir las consecuencias del incumplimiento de unas obligaciones que no le corresponden a él sino a los administradores que gestionan la masa. Téngase en cuenta que los administradores concursales sólo responden de las sanciones derivadas de las deudas contra la masa cuando hayan asumido las facultades de administración sobre el patrimonio del deudor, lo que significa que serán ellos, y no el deudor concursado quienes hayan cometido la infracción. Luque Cortella, A.: Los riesgos de incurrir en responsabilidad tributaria por parte de los administradores concursales y los auxiliares delegados, *Quincena fiscal*, Número 15, 2013, págs. 79-97.

²⁴ El TEAC [TEAC, Vocalía 12ª, Res. 28 May. 2015. Rec. 2457/2015] fija como criterio que la responsabilidad solidaria regulada en el artículo 42.2.a) de la LGT puede ser imputada a personas menores de edad, cuya actuación como causantes o colaboradores en la ocultación o transmisión de bienes o derechos que constituyan el hecho causante de la responsabilidad se haya llevado a cabo por medio de representante... Concluye el TEAC que *aun cuando no sea posible atribuir a los menores de edad intención defraudatoria* en la donación, ello no les exime de responsabilidad que, con el límite del valor del bien donado o de la deuda si ésta fuera de importe inferior, le corresponde por haber sido parte en la ocultación del inmueble del donante con la intención de impedir que la Administración tributaria pudiera hacer efectivo su crédito sobre éste; insistiendo en que *debe ser así pese a que la colaboración en la ocultación no se realice directamente por el donatario menor de edad, sino a través de sus padres, representantes legales, que actuaron en su nombre y representación*. LA LEY: La responsabilidad solidaria por deudas y sanciones tributarias alcanza a herederos o donatarios menores de edad aunque el hecho causante se haya llevado a cabo a través de representante, *Diario La Ley*, núm. 8574, Sección La Sentencia del día, 2 de Julio de 2015, LA LEY 4128/2015.

²⁵ Planteada la cuestión sobre la posibilidad de resolver los problemas que genera la exigencia de *responsabilidad al representante del administrador persona jurídica* mediante la aplicación de la doctrina del administrador de hecho. Aunque normalmente el administrador de hecho es una persona física, puede llegar a serlo igualmente una persona jurídica, como por ejemplo la sociedad dominante con respecto a

no²⁶ habiendo²⁷ cometido²⁸ una infracción tributaria, por ministerio de la ley –y no contractualmente–(art.8.c LGT²⁹), sin desplazar ni sus-

la dominada, el banco prestamista con respecto a su cliente, el estado con relación a una empresa privada, etc... Resumiendo, el representante del administrador persona jurídica es un sujeto que puede desarrollar y desarrolla las labores de administración en una compañía porque ha sido formalmente investido para ello y por lo tanto puede hacerlo. Aunque no ostente el título de administrador de derecho, actúa como si lo fuera, pues no en vano ejecuta en su lugar la actividad encomendada. A nuestro entender, este dato marca una diferencia importante y abismal con el administrador de hecho, que impide y desaconseja acudir a la doctrina de la administración fáctica para resolver los problemas que plantea la exigencia de responsabilidad personal al representante por los daños causados a la compañía administrada, a sus socios y a terceros en el desempeño de sus funciones. Por lo tanto, si a alguien hubiera de equipararse, nos atreveríamos a decir que el representante del administrador persona jurídica identifica un instituto más cercano al administrador de derecho que al de hecho. Véase en este sentido la SAP de Madrid de 1 de diciembre de 2010 que califica al representante de un administrador persona jurídica de «administrador de derecho». RODRÍGUEZ DÍAZ, I.: El representante del administrador persona jurídica. *Revista de Derecho Bancario y Bursátil*, núm.128/2012 parte Art. Doctrinal, BIB 2013\139063.

²⁶ Como serían los supuestos del art. 182.1 LGT. De igual modo que no son, también, responsables tributarios los infractores, éstos tampoco pueden ser responsables tributarios, son términos excluyentes entre sí.

²⁷ Como sería el supuesto del art. 181.3 LGT, aunque legalmente no los conceptúa como supuestos de responsabilidad sino de obligación al pago entre coautores –como hace el art. 35.7 LGT, por lo que *entendemos que la figura de infractor y de responsables tributarios al pago de la sanción son excluyentes*.

²⁸ Por el contrario, el responsable será aquella persona, autor o no de la infracción, a quien la ley impone el deber de soportar las consecuencias de la infracción, es decir, la sanción y, en su caso, la reparación, sin necesidad de que su comportamiento sea culpable. Además, la responsabilidad podrá ser, cuando le corresponda a una persona distinta del autor, de carácter principal, solidario, subsidiario o mancomunado. Y, por último, *el responsable, cuando no sea autor de la infracción, estará facultado para el ejercicio de una acción de regreso contra este último*. NIETO GARCÍA, A.: *Derecho administrativo sancionador*, Tecnos. Madrid, 1994, págs. 390-397; También, el Tribunal Supremo, en la Sentencia de 9 de septiembre de 1993, en lo que respecta a la responsabilidad tributaria que se extiende sobre las sanciones, la sentencia entendió que tampoco nos encontramos ante una consecuencia de naturaleza 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. Sin embargo, la postura mantenida por el Tribunal Supremo en la sentencia comentada ha sido matizada después por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), adaptándola al contenido de la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril de 1990, la cual exige que en la aplicación de la responsabilidad prevista en el artículo 38.1 de la LGT (1963) se respete el principio de culpabilidad (RrTEAC 12 febrero y 28 abril de 1998).

²⁹ También lo impide el artículo 31.3 de la C.E., en el que se reserva materialmente a las normas con rango de Ley el establecimiento de prestaciones patrimoniales de carácter público (STC 185/1995, de 14 de diciembre). Así lo ha entendido el T.S. en la Sentencia de 25 de enero de 1999. MAGRANER MORENO, F.: Comentarios a la Sentencia de 25 de enero de 1999, *Tribuna Fiscal*, núm. 102, 1999, págs. 56-67. Con anterioridad, la jurisprudencia pareció haber entendido, en ocasiones, la reserva de Ley que afecta a la responsabilidad tributaria como meramente formal, así en la STS de 22.11.1993,

tituir al infractor tributario principal –que es el destinatario jurídico de la sanción tributaria-, previo el correspondiente procedimiento³⁰ administrativo tributario, se le obliga³¹ en nombre propio, y con carácter personal³², al pago de las consecuencias económicas que, de un hecho³³ antijurídico ajeno,³⁴ dimanen, y que soportará³⁵ (subsidiaria-

como también defendían algunos autores como ACOSTA ESPAÑA, R.: Comentario a los artículos 30 a 40 de la LGT, en *Comentarios a las Leyes Financieras y Tributarias, Tomo I* (Ley General Tributaria, artículos 1 a 89), Edersa, Madrid, 1982, pág. 331.

³⁰ En que deberán tenerse en cuenta los principios del derecho sancionador, como el de personalidad de penas (vetando pechar por la responsabilidad de otros), tipicidad (desechando tipos de responsabilidad tributarias genéricos), proporcionalidad, proscripción de la analogía (lo que se da en muchos supuestos de responsabilidad), culpabilidad o de buena fe [desechando responsabilidades objetivas, e incluyendo supuesto de falta de antijuridicidad –v.gr. los del art. 179.2 apartados b) a e) LGT-], *non bis in idem*, separación entre instrucción y resolución (dentro del propio acto de derivación), capacidad económica –pues aparentemente el responsable tributario del pago de sanciones aparece como un garante económico- y los derechos a la presunción de inocencia, audiencia y retroactividad in bonum, prohibición de utilización de pruebas obtenidas con vulneración de derechos fundamentales, derecho a no declarar contra sí mismo, derecho a la defensa y a ser informado de la acusación.

³¹ Como si fuera un quasiinfractor de la Administración Tributaria. Rossy, respecto de los obligados tributarios expresaba que los responsables de éstos eran subdeudores tributarios o sujetos económicos. ROSSY, H.: *Instituciones de Derecho Financiero*, Barcelona, Bosch, 1959, págs. 363-369.

³² No de modo real, como acontecería en los supuestos del derecho de afección real existente por deudas tributarias de ciertos tributos respecto de los bienes a ellos sujetos (art. 76 LGT).

³³ El hecho del que trae causa su responsabilidad es la infracción tributaria de un tercero, hecho extraño al responsable pero del que se le hace partícipe. Sin embargo, su actuación no tiene la consideración, en principio (y salvo los supuestos del art. 181.3 LGT –aunque se trataría de obligados al pago de la infracción-), de infracción tributaria y que excluye los efectos propios de dicha infracción (v.gr. no podría considerarse reincidente en la comisión de la infracción al responsable del pago de la sanción de un tercero –art. 5.1.º RD 2063/2004, de 15 de octubre).

³⁴ La responsabilidad punitiva no puede hacerse recaer sobre una persona que no ha cometido ni colaborado en la realización de la infracción, so pena de vulnerar el principio de personalidad de las sanciones o de responsabilidad personal por hechos propios que el artículo 25.1 de la Constitución ampara (STC 146/1994, de 12 mayo [RTC 1994, 146], F. 4). Por otra parte, un indebido traslado de responsabilidad personal a persona ajena al hecho infractor, al modo de una exigencia de responsabilidad objetiva sin intermediación de dolo o culpa, supondría, asimismo, la lesión del derecho fundamental a la presunción de inocencia (STC 219/1988, de 22 noviembre [RTC 1988, 219]). DE PALMA DEL TESO, A.: *El principio de culpabilidad en el Derecho administrativo sancionador*, Tecnos. Madrid, 1996, pág. 88.

³⁵ Deberá soportar la ejecución de sus bienes si no paga con anterioridad (arts. 175, 176 y 182 LGT).

mente³⁶) con su propio³⁷ patrimonio, por causa de³⁸ haber participado³⁹, o colaborado con el sujeto sancionado en la comisión de la infracción⁴⁰, o por suceder al mismo u obstaculizado, incumplido o levantado la ejecución de la traba de bienes o derechos del infractor tributario o consecuencia de haber creado entidades para eludir la responsabilidad del sancionado. De este modo, infractor tributario y responsable tributario están obligados al pago de la sanción tributaria, aunque, *aparentemente*, en virtud de presupuestos de hecho dife-

³⁶ Con el término subsidiariedad de la responsabilidad tributaria, en general, no hacemos referencia a la responsabilidad subsidiaria como tipo de responsabilidad tributaria, contrapuesto a la responsabilidad tributaria solidaria, de modo que, necesariamente, el responsable tributario sólo deba ser obligado al pago cuando el infractor principal sea insolvente. En otro sentido, se hace referencia a la subsidiariedad para indicar la existencia de un orden en el llamamiento al pago, a la preferencia que debe mostrar la Hacienda Pública por el infractor principal, de modo que el responsable tributario solamente debe ser llamado al pago de la deuda tributaria en caso de incumplimiento del infractor principal, otra cosa resultaría desproporcionado (con el fin del instituto y con una mínima intervención sobre la esfera particular del responsable más allá de la estrictamente necesaria) y discriminatorio (pues es dicha figura una garantía para el cobro de la sanción). Para Karl Arens la subsidiariedad incluía casos en que *no se esperara* el cumplimiento por parte del infractor.

³⁷ Y no con patrimonio ajeno, por lo que se ejecutará su patrimonio.

³⁸ Es decir, en principio, tomando como base un presupuesto de hecho diferente al que justificaría la imposición de la sanción que sería la comisión de una infracción tributaria. La responsabilidad surge de la realización por el responsable de un presupuesto de hecho previsto en la ley, distinto aunque dependiente del hecho antijurídico cuya realización corresponde siempre al sujeto infractor.

³⁹ Penalmente, la realización de actos necesarios para la defraudación, aunque no sea el obligado tributario, coloca al sujeto en la posición de cooperador necesario (SAP de Albacete de 4 de septiembre de 2000); actos que pueden consistir en facilitar información imprescindible (SAP de Málaga de 18 de noviembre de 2002), o en la realización de falsas certificaciones para posibilitar el cobro de ayudas a diferentes personas, ninguna de las cuales, aisladamente considerada, superaría el umbral cuantitativo exigido, pero en conjunto sí excedería del mismo (STS de 20 de junio de 2001). También de quien crea y suministra facturas falsas, reflejando servicios no prestados, con la finalidad de aumento de los gastos deducibles (STS de 30 de marzo de 2003, así como las SSAP de Madrid de 25 de enero de 2000 y de 10 de noviembre de 2005); de quien aporta una compañía mercantil inactiva para utilizarla como empresa interpuesta para ocultar el negocio de compraventa realmente realizado (STS de 15 de julio de 2002); del administrador que dirige la entrada en una segunda sociedad por medio de una ampliación de capital realizada en «fraude de ley» para defraudar a la Hacienda Pública (SAP de Barcelona de 19 de julio de 2002), aunque este este pronunciamiento ha resultado anulado por la STC 120/2005, de 10 de mayo.

⁴⁰ Aunque lo correcto hubiera sido que se le regulase un o varios tipos infractores concretos, en lugar de acudir a la figura del responsable. Álvarez Martínez, J: *La responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas en la nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2012, pág. 71-ss. Encontramos este instituto descajado (separado de las infracciones) incluso en la propia regulación de la LGT.

rentes. *En principio*, el responsable tributario⁴¹ responderá de su propia obligación –el pago de la sanción tributaria-, sin que asuma la sanción ajena como propia, ni siquiera como codeudor de dicha sanción –ni en los casos de responsabilidad solidaria⁴²-, por lo que su obligación es la del pago de una cuantía económica equivalente al importe monetario de una sanción ajena previamente impuesta a un tercero, constituyendo⁴³ así una nueva obligación de pago diferente a la obligación de pago de la sanción tributaria.

Los caracteres básicos, según la LGT, de este tipo de responsabilidad tributaria en el pago de la sanción tributaria son: 1) El carácter *legal* de la obligación del responsable tributario al pago de sanción (art.8.c) LGT)⁴⁴, no admitiéndose la regulación, o modificación, de supuestos de este tipo de responsabilidad por norma con rango inferior a Ley, ni tampoco por un mero acuerdo de voluntades. Entendemos que la actual LGT asume que la Responsabilidad Tributaria está sometida al principio de reserva de Ley establecido en los artículos 31.3 y 133 de la CE. Orillando el de pre-

⁴¹ Para que se dé la responsabilidad el la STS de de 16 de mayo de 1991 (FJ3) consideró necesario que «además de realizarse el presupuesto de hecho determinante de la obligación (infracción) del sujeto pasivo (infractor)», se produzca «el presupuesto de hecho en cuya virtud se genera la obligación del responsable...». También defiende dicha dualidad de presupuestos de hecho, Arias Abellán, M^a. D.: El estatuto jurídico del responsable tributario en el Derecho español, en *REDF*, Civitas, núm. 42, 1984, págs. 179 y 180 y «Modificaciones a la Ley General Tributaria en la regulación jurídica del responsable», en *REDF* Civitas, n.º 47-48, 1985; La aparición del responsable se produce siempre tras el sujeto pasivo, necesitándose para allegar a aquél, cumplir previamente con un procedimiento que determine quien es el responsable, en qué condiciones, con qué características y cual es el alcance de la responsabilidad...lo que conlleva una «preferencia» del sujeto pasivo (o del infractor) a la hora de exigir el pago. Herrera Fernández, F.: *Los responsables...* op. cit.

⁴² En cambio, según Romani Viescas, tampoco en el caso de la responsabilidad subsidiaria habría una obligación jurídicamente distinta de la principal, sino que «la necesidad de previa declaración de fallido no implica que la obligación del subsidiario sea distinta». ROMANI VIESCAS, A.: *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, Madrid, I.E.F., 1975, pág. 198.

⁴³ El importe de esa sanción configurará los elementos de la responsabilidad tributaria que se derivará.

⁴⁴ Zanjándose así la problemática discusión doctrinal sobre la posibilidad de remisión legislativa a norma reglamentaria para su regulación. A favor de la preferencia de ley: SIMÓN ACOSTA en CASADO OLLERO, G., FALCON Y TELLA, R., LOZANO SERRANO, C., SIMÓN ACOSTA, E.: *Cuestiones tributarias prácticas*. La Ley, Madrid 1990; MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: *Los Responsables Tributarios*, IEF, Marcial Pons, Madrid, 1994; BARBERANA BELZUNCE, I.: Naturaleza de la responsabilidad tributaria del sucesor de la empresa, *Jurisprudencia Tributaria*, T.II, 1994; a favor del carácter constitucional de la reserva de ley: FALCÓN Y CAZORLA PRIETO, L.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Aranzadi. Pamplona, 3ª ed. 2002; GALAN RUIZ, J.: *La responsabilidad Tributaria*. Aranzadi 2005.

ferencia de Ley. 2) El posicionamiento del responsable *junto* a los infractores principales (art. 181.2 en relación al art. 41.1 LGT), *aunque de modo diferenciado* e independiente del deudor principal o infractor (art. 35.5 LGT). Además, esta proximidad provoca que el ingreso realizado por el responsable suponga que la obligación pecuniaria no satisfecha por el deudor principal o infractor ya no se tenga frente a la Hacienda Pública correspondiente, sino que, el hecho que satisfaga la obligación el responsable *muta* el acreedor de la obligación de pago, pasando a serlo el responsable pagador, de modo que el deudor sigue quedando obligado al pago –no se libera de esa obligación–, aunque se obligue ante un ente o persona diferente (STS 16.05.1991), el responsable y no la Administración Tributaria, eso sí, esa deuda ya no le se le exigirá mediante potestades administrativas de índole ejecutiva, sino mediante los cauces civiles de la repetición⁴⁵.3) La realización de un *supuesto de hecho* (no infracción) *diferente* al del infractor, hecho de cuyas consecuencias económicas se le convierte en pagador pese a que no ha cometido infracción alguna, y con el que ni siquiera puede que guarde relación alguna su conducta.4) Entiende el legislador que la obligación del responsable es *meramente patrimonial* –de pago de una asimilada (ex art. 181.2 LGT) deuda tributaria- y no sancionadora.

La existencia de una responsabilidad tributaria (colateral)⁴⁶ por una sanción ajena significa que hay personas que, sin deber nada a la Administración tributaria ni haber realizado una actuación propia⁴⁷ y

⁴⁵ En mi opinión el problema se reduce a las sanciones. Es decir, se producirá un enriquecimiento sin causa a favor del deudor principal por la parte de la deuda tributaria pagada por el responsable, ya que este no es el titular de la capacidad contributiva, ni debe responder de la parte de sanción que corresponde al deudor principal por su actuación ilícita, pero no existirá tal enriquecimiento sin causa en lo que respecta a la sanción imputable al colaborador responsable, no teniendo por tanto el responsable en este último supuesto, derecho a solicitar del deudor principal la parte de sanción imputable por su actuar ilícito, pues por esa deuda si existe una causa, cual es, su propio actuar... Las únicas cantidades que se exigen como castigo por la comisión de un ilícito son las sanciones. CASTELLANOS TORRES, J.A.: El procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria, Icade, *Revista cuatrimestral de las Facultades de Derecho y Ciencias Económicas y Empresariales*, Madrid, núm. 77, mayo-agosto 2009, pág. 215.

⁴⁶ En terminología de H. Pipper.

⁴⁷ Por ello, en la actualidad, ante la ausencia de una regulación de la participación en las infracciones tributarias, únicamente será posible sancionar conductas que constituyan participación material en la comisión de una infracción tributaria, cuando la conducta realizada por el partícipe material sea constitutiva de autoría formal de una infracción distinta. Con ello no se pretende negar que, de lege ferenda, se regule adecuadamente la participación en la comisión de la infracción tributaria por parte de la LGT, imponiendo de forma autónoma una sanción a quienes han participado en la realización del presupuesto de hecho de la infracción. Para ello sería ne-

directa equivalente a la de un autor material, con las que no se ha seguido procedimiento sancionador tributario alguno, han de soportar⁴⁸ la ejecución en todo o una parte de su patrimonio, como garantía⁴⁹ y aseguramiento⁵⁰ del derecho de la Administración acreedora a

cesario, ante todo, la previsión de los diferentes grados de participación y, consiguientemente, de la modulación proporcional de la sanción a la gravedad de la conducta realizada. NAVARRO FAURE, A.: Los supuestos de responsabilidad tributaria solidaria en el ordenamiento tributario español (I), *R.D.F.H.P.*, núm. 225/226, 1993, págs. 623-624.

⁴⁸ Sin embargo, el pago realizado por el infractor (principal) no genera el enriquecimiento sin causa del responsable tributario del pago de la sanción, porque el infractor paga una sanción íntegramente propia, careciendo del derecho a ser indemnizado por la disminución patrimonial sufrida. En cambio, el pago de la sanción tributaria por el responsable tributario constituye, al mismo tiempo, el cumplimiento de la obligación que le impone el ordenamiento jurídico y la obligación que resulta exigible al infractor principal. Así, el responsable tributario está obligado en nombre propio frente a la Hacienda Pública, pero, el objeto de su obligación consiste en el pago de la sanción tributaria ajena. La obligación del responsable tiene un objeto coincidente con el de la obligación (sanción) garantizada, con lo cual, el responsable cuando cumple con su obligación (pago de la sanción tributaria) está dando satisfacción al mismo tiempo a la sanción tributaria de la que no es infractor (principal), y por ello puede decirse en este sentido que el responsable cumple o satisface una sanción que no le es propia

⁴⁹ La figura del responsable y, en concreto la del responsable solidario, es un instituto propio y específico del ordenamiento tributario que está regulado en el artículo 37 de la Ley General Tributaria (1063). La figura del avalista –fiador– es por el contrario una garantía personal recogida en el Código Civil en los artículos 1822 y ss. y es definida por este artículo como aquella por la que «se obliga uno a pagar o cumplir por un tercero, en el caso de no hacerlo éste». Puede sostenerse que la figura del responsable participa de la misma naturaleza del fiador, en el sentido de que se trata de una garantía personal establecida legalmente para asegurar el cobro de determinadas deudas tributarias. Pero, sin duda, se trata de instituciones diferentes reguladas cada una por su normativa específica. En ningún caso se puede afirmar que el avalista es un responsable, en el sentido específico que da la LGT (1963) a este término. Tampoco son identificables la solidaridad de los responsables tributarios y la solidaridad de las obligaciones en el Código Civil y el Código de Comercio... Ya con anterioridad al vigente Reglamento General de Recaudación (1990), se distinguía el aval de los demás supuestos de responsabilidad solidaria, afirmando que el aval comporta hacerse cargo directa e inmediatamente de la deuda liquidada en los mismos términos que el deudor principal, por lo que no es necesaria la declaración de responsabilidad solidaria para ejecutar el aval. Simón Acosta, E.: Diferenciación entre la figura del responsable solidario y el avalista, *Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi párraf. núm. 9021/2000, BIB 2000\2042, artículo en el que el autor comenta que en la STSJ de Cataluña de 23 de noviembre de 2000 el Tribunal no hace sino aplicar al avalista el mismo procedimiento para la exigencia de la deuda que a los responsables tributarios establecido en el artículo 37 de la Ley General Tributaria (1963).

⁵⁰ La prueba más evidente de esta afirmación está en que, constituyendo el presupuesto de hecho de la Responsabilidad Tributaria en muchos casos una infracción tributaria, el único efecto de esta infracción, normalmente, es la extensión de la responsabilidad de la deuda tributaria imputable al contribuyente. Así, en general, si el contribuyente paga la deuda tributaria, el responsable que ha cometido la infracción, no se ve incidido por sanción alguna. El aumentar la seguridad del cobro de la deuda

realizar forzosamente su interés jurídico, de modo que esta responsabilidad por una sanción ajena⁵¹, puede situarse en el lugar de la que correspondería en principio al infractor; aunque, también pueda considerarse que, mal que bien, pueda estar respondiéndose por una sanción propia en forma de responsabilidad del pago de la sanción de un tercero –tomando como fundamento que no puede haber sanción sin responsabilidad ni responsabilidad sin sanción, de modo que el responsable tributario no sólo sería un mero garante⁵² sino también un infractor tributario.

tributaria, vinculando el patrimonio de un sujeto no contribuyente es conveniente, dada la naturaleza pública de la obligación, pero no se basa en un principio de justicia. De donde resulta que, el fundamento de la Responsabilidad Tributaria no añada a ésta una operatividad jurídica específica. El problema se reduce a encontrar las figuras jurídicas que permitan asegurar el cobro de las deudas tributarias en la mejor forma posible para el acreedor dada su naturaleza pública, sin infringir, al mismo tiempo principio jurídico tributario alguno. CASTELLANOS TORRES, J.A.: El procedimiento de derivación ...op. cit. págs. 168-169.

⁵¹ Como tampoco se exigen al responsable tributario los *intereses de demora*, el recargo de apremio y los recargos por declaración extemporánea no acompañada de ingreso, cuando son una consecuencia jurídica del incumplimiento por el deudor *principal* dentro del plazo de pago voluntario que se le habrá concedido. ARIAS ABELLAN, M^a.D.: «Artículo 37» en *La reforma de la L.G.T.: (Análisis de la Ley 25/1995 de 20 de julio)*, Cedecs, Barcelona, 1995, pág. 67. De modo que si se obligara al responsable tributario a pagar las prestaciones accesorias impuestas al deudor principal, se le estará obligando al pago de unas prestaciones que no son una consecuencia de su propia conducta. Esto cabe colegirlo del tenor del artículo 174 LGT, donde únicamente cabe derivar liquidaciones, sin más aditamentos, a diferencia de lo previsto en el art. 1827 CCiv para el ámbito de las fianzas simples civiles. En contra, se pronuncia el actual art. 42.2 LGT, artículo que entendemos inconstitucional por confundir cuando aplican el régimen jurídico de la solidaridad entre infractores que lo son por un mismo título (art. 181.3 LGT) a los que están obligados solidariamente por títulos distintos (art. 182.1 LGT). Así, la subsunción de la responsabilidad tributaria solidaria bajo el concepto de solidaridad tributaria lleva a este sector doctrinal (v.gr. Falcón, para quien el régimen jurídico sería el mismo en los casos de solidaridad propia, coordinada, recíproca, bilateral y en los de solidaridad impropia, dependiente, unilateral) a consecuencias inaceptables, tales como: admitir que la Administración puede dirigirse discrecionalmente frente al deudor principal o al responsable tributario; a defender la extensión de la responsabilidad tributaria a todos los componentes de la deuda tributaria, incluidos los recargos de apremio, intereses de demora o sanciones; a entender que el acto administrativo o sentencia dictado frente al deudor principal producirá efectos también frente a los restantes obligados.

⁵² Así, si la sanción no es pagada por el deudor principal, podría exigirse su importe a los responsables tributarios que lo fueran por participar en la comisión de la infracción. Ahora bien, cuando el responsable tributario, después de proceder al pago, ejercitara con éxito la acción de regreso frente al responsable tributario, la participación permanecería impune, salvo que se considere castigo suficiente la anticipación del pago de la sanción. En cambio, si el responsable tributario no consiguiera el reembolso, no sólo quedaría impune la autoría, sino que el partícipe habría soportado la sanción impuesta a otra persona, como sanción por su actuación, lo que vulnera los principios constitucionales antes mencionados. Por ello, en la actualidad,

III. NATURALEZA Y FUNDAMENTO

El instituto jurídico de la responsabilidad tributaria del pago de la sanción tributaria podemos, *preliminarmente*, considerarlo un medio de aseguramiento⁵³ –o aumento de la seguridad- de cobro de la sanción tributaria dimanante de la infracción tributaria frente a las dificultades que pueden presentarse a la Administración sancionadora – la Hacienda Pública correspondiente- para obtener su cobro, de manera que se asegura a dicho acreedor tributario –por ampliación del número de personas a quien llamar al pago- frente a la insolvencia patrimonial o la mala voluntad de quien está llamado a realizar la prestación tributaria en un primer momento.

La nueva LGT excluye del ámbito de la deuda tributaria a las sanciones (art. 58.3 LGT), aunque su recaudación se efectúe por la misma normativa rectora, y algunas respuestas sancionadoras concretas, anudadas a determinados tipos infractores, sólo encuentran explicación desde una hipótesis de protección de aquella función, por lo que el legislador continúa, lamentablemente⁵⁴, contemplando la posibilidad de atribuir el castigo derivado de la comisión de un hecho ilícito a terceros partícipes en su ejecución por la vía de la responsabilidad.

ante la ausencia de una regulación de la participación en las infracciones tributarias, únicamente será posible sancionar conductas que constituyan participación material en la comisión de una infracción tributaria, cuando la conducta realizada por el partícipe material sea constitutiva de autoría formal de una infracción distinta. Estos serían los casos, ya señalados por la doctrina científica, de conductas instrumentales respecto de una acción defraudatoria, tipificadas y sancionadas por el ordenamiento tributario de forma autónoma a la infracción principal.

⁵³ STS 30.9.1993, RTEAC 12.2.1998, SsAN 17.9.2001, 12.6.2001, 25.6.2001, todas ellas atribuyéndole connotaciones de responsabilidad civil como técnica jurídica no sancionadora para asegurar el pago de las deudas, aunque la AN exige –en caso de sociedades activas o en funcionamiento- las garantías propias del procedimiento sancionador para acreditar que existen los presupuestos de hecho que originan la responsabilidad tributaria en el pago de la sanción tributaria (no así para con deudas tributarias), aunque la STSJ de Andalucía (Sevilla) de 17.9.2001 [y STSJ Murcia de 28.6.1995], la justifica no con los principios del procedimiento sancionador sino desde el derecho a la tutela judicial efectiva –donde las pruebas se deben aportar por la Administración justificando el presupuesto de hecho- (art. 24.1 CE y no 24.2 CE).

⁵⁴ Con la aprobación de la nueva LGT se volvió a perder otra oportunidad para configurar a los responsables de tales supuestos ilícitos como sujetos infractores para los que habría una específica sanción ponderando su participación o colaboración en la comisión de las infracciones ajenas... Ésta se limita a diferenciar –aunque con consecuencias meramente formales, sin sustancia, como puso de relieve el Consejo de Estado en su Dictamen sobre el anteproyecto- la posición de los responsables y sucesores de las sanciones tributarias (art. 182) frente a la de los sucesores (arts. 39-40) y responsables tributarios (arts. 41-43); siendo en estos últimos preceptos donde, en realidad, se ventilan las clases de responsabilidad y las consecuencias derivadas de las mismas. Álvarez Martínez, J: *La responsabilidad...* op. cit.pág.50.

Los términos de *deuda y sanción no son equiparables*⁵⁵, pese a que las sanciones tributarias formaron parte del contenido accesorio de la deuda tributaria durante la LGT 1963. La sanción tributaria es una medida represiva, un castigo que se impone como elemento de prevención y retribución de actuaciones ilícitas y antijurídicas. Con ella no se protege ni tutela esencialmente ese especial interés patrimonial de la Administración, sino que simplemente se causa un mal al sujeto que realizó una conducta infractora, por ello resulta contradictorio tutelar el interés de cobro de la Administración mediante la extensión de la responsabilidad pecuniaria sobre el patrimonio de terceros⁵⁶. Lo que se debe hacer es imponerle una sanción autóno-

⁵⁵ La responsabilidad tributaria en el pago de sanciones tributarias debería de afrontarse exclusivamente desde la óptica de la determinación del sujeto activo de la infracción, aplicando para ello principios esenciales del Derecho Sancionador como es el de personalidad de las sanciones y sin tender la mirada a instituciones típicamente tributarias como resulta la figura de la responsabilidad tributaria, que representa una garantía personal que asegura la satisfacción del crédito tributario de la Administración y que no tiene justificación desnaturalizar y extender su aplicación a las sanciones, ya que éstas sólo formalmente admiten ser calificadas como un crédito de la Administración frente al infractor, puesto que por su fundamento y razón de ser, son medidas radicalmente diferentes. Al respecto, bastaría recordar los argumentos que dio el Tribunal Constitucional en la STC 194/2000, de 19 de julio, dado que el modo ordinario de persecución de conductas antijurídicas pasa por la imposición de medidas punitivas y no por la amenaza de empleo del tributo con fines de prevención del fraude fiscal. Martínez Lago, M.A.: Participación en infracciones y extensión de la responsabilidad a las sanciones tributarias, *Quincena Fiscal*, núms.15 y 16 de 2008, BIB 2008\1806

⁵⁶ La extensión de la responsabilidad tributaria sobre las sanciones correspondientes a los deudores principales no plantearía demasiados problemas, no más que la responsabilidad sobre los intereses de demora o sobre el recargo de apremio, si no fuera porque responder de una sanción es tanto como ser sancionado. Si consideramos que las sanciones tributarias pueden ser equiparadas en su estructura y finalidad –en definitiva, en su naturaleza jurídica – a las penas, es necesario concluir que no podrán ser objeto de una garantía personal por un tercero, o que, ante el incumplimiento de las obligaciones pecuniarias en las que se traduce la infracción, la Administración no tendrá derecho a ser indemnizada del daño patrimonial que supone el dejar de percibir el importe de la sanción por parte de aquellas personas distintas del sujeto infractor que hayan hecho posible la comisión de la infracción. El Estado solamente puede imponer la obligación de pagar el importe de una sanción en ejercicio de la potestad sancionadora que tiene atribuida; por eso, cuando obliga a responsable tributario a ingresar el importe de la sanción imputada inicialmente al deudor principal, siempre que admitamos la posibilidad de imposición de una sanción única a la pluralidad de partícipes materiales en la realización de la infracción (STC 76/1990, de 26 abril), debería hacerlo como consecuencia de la participación de manera culpable en dicha infracción y respetando los principios que deben regir el Derecho administrativo sancionador. González Ortiz, D.: Responsabilidad tributaria y sanciones, *Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi vol.II parte Estudio, BIB 1999\1155.

ma⁵⁷ cuyo pago no libere al infractor principal⁵⁸. Lo contrario es absurdo y probablemente contrario a la Constitución, aparte de revelar una mayor preocupación porque la Administración logre el cobro, por encima de todo, de la sanción, en lugar de que la misma se ajuste a límites y pautas de determinación inherentes a la función represiva. Con esta técnica para sancionar comportamientos ilícitos, insuficiente o para nada tipificados legalmente, se alcanzan resultados reprobables y plenos de objeciones desde los presupuestos constitucionales que inspiran el Derecho Sancionador⁵⁹, como el principio de responsabilidad o culpabilidad.

Según algún sector⁶⁰, se califica la responsabilidad tributaria como instituto no sancionador configurado como una garantía personal,

⁵⁷ No es necesario subrayar hasta qué punto es criticable la utilización de instituciones jurídicas de forma torcida o desviada, aunque sólo sea porque de la desnaturalización de la institución que tales objetivos producen, se siguen, además, consecuencias indeseables en el seno del ordenamiento, de un ordenamiento que aspira a ser el eje vertebrador del ordenamiento tributario al incorporar sus principios generales, lo que es propio de la vocación codificadora que alentó el nacimiento de la LGT que ahora se reforma. ESCRIBANO LÓPEZ, F.: Notas sobre la futura regulación...op. cit.

⁵⁸ La exclusión de las sanciones tiene sentido cuando el presupuesto de la responsabilidad es un acto lícito pero no debe producirse cuando el hecho que origina la responsabilidad es un acto ilícito del responsable; en los casos en que la responsabilidad esté constituida por la participación del responsable en la comisión de una infracción, deberá aquél responder de la sanción correspondiente a la infracción por él cometida. La sentencia del TS de 14 de mayo de 2009 (rec. Casación núm. 818/2003), ante el argumento de la naturaleza intransmisibile de las sanciones, puntualiza que «lo derivado no es la sanción en su día impuesta al responsable principal. Lo derivado es la responsabilidad en que incurrió el propio responsable subsidiario al llevar a cabo los actos constitutivos de las infracciones tributarias. Hasta tal punto es esto así que el responsable subsidiario quedaría excluido de esta responsabilidad si acreditara que fue ajeno a las infracciones sancionadas». (Fundamento de Derecho Quinto). Martínez Micó, J.G.: El alcance de la responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades: su extensión a las sanciones, *Quincena Fiscal*, núm.22/2009, BIB 2009\1839.

⁵⁹ ESCRIBANO LÓPEZ, F.: *Notas sobre la regulación de la responsabilidad tributaria, en la obra colectiva Sujetos pasivos y responsables tributarios*, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1998, págs. 590-591.

⁶⁰ El Tribunal Económico-Administrativo Central cuando ha analizado algún supuesto de los descritos en el artículo 42.2 de la LGT, considera que «la responsabilidad solidaria que en el mismo se establece, no es una responsabilidad de carácter tributario, sino más bien una responsabilidad por actos ilícitos que encuentra su fundamento en lo establecido en el artículo 1.902 del Código Civil». La consecuencia, según se deduce del análisis del TEAC, es que «no resulta ser de aplicación a tal tipo de responsabilidad, lo dispuesto en el art. 37 (actual 41) de la LGT, (...), que se refiere exclusiva y expresamente a los responsables del tributo». La inclusión de las sanciones, en concreto, en este supuesto del artículo 42.2 responde a la idea, según el TEAC, de que «el patrimonio que queda afecto a la responsabilidad contenida en el mismo no guarda relación alguna con el principio de personalidad de la pena o sanción; en definitiva, una cosa es que, en virtud de dicho principio no se pueda imponer una

subordinada (adicionada o accesorio⁶¹) al crédito que protege, con eficacia directa⁶² –constituida *ex lege* y de modo no voluntario⁶³– de cobro de la sanción tributaria cuya estructura jurídica, proporciona a la Administración sancionadora un nuevo derecho de naturaleza personal frente a una persona que no estaba obligada a pagar la sanción tributaria mientras no se realizó el presupuesto de hecho específico de la responsabilidad tributaria, por eso, atendiendo exclusivamente a su estructura jurídica, podemos afirmar que nos encontramos ante una garantía personal de la sanción tributaria, de modo que la Hacienda Pública sancionadora podrá exigir el pago de la sanción tributaria a una persona distinta de la sancionada inicialmente, sin perder su derecho contra el infractor, pudiendo también realizar forzosa-mente la sanción tributaria sobre el patrimonio del responsable, en

sanción pecuniaria a quien no aparece como responsable de la misma y otra muy distinta, que no se pueda proceder a su cobro con bienes del sujeto responsable expresamente afectados por la norma a la cobertura de dicha responsabilidad»; A juicio de RUIZ HIDALGO, la posición del TEAC no resulta satisfactoria atendiendo a la normativa vigente. Así, podemos afirmar que los presupuestos del artículo 42.2 LGT se configuran como supuestos de responsabilidad tributaria, en primer lugar, porque así lo ha entendido el legislador al incluirlos como tales en la LGT; y, en segundo lugar, si bien el fundamento último puede ser el artículo 1902 del C.Civil no podemos negar el carácter tributario que el legislador ha querido otorgar a estos supuestos, aplicándoles como regla general el artículo 41 de la LGT. Esto no obsta para afirmar que la configuración que el legislador hace de estos supuestos, les otorga algunas características especiales que ningún otro supuesto de responsabilidad tiene tales como, el alcance de la misma, o la impugnación de la misma por parte del responsable. Con todo ello, no creo que el instituto de la responsabilidad se pueda caracterizar por tener un matiz represivo o sancionador, incluso cuando el presupuesto de hecho sean actos ilícitos...Ahora bien, lo cierto es que aquellos autores que consideran que la responsabilidad tributaria en estos casos, se convierte en una sanción de garantía, tienen cierta razón. Es decir, el legislador utiliza la figura del responsable, desvirtuándola, para sancionar a quién colabora o es coautor de una actuación ilícita. Lo cierto es que tendrían que regularse en el ámbito del Derecho Tributario Sancionador los supuestos de coautoría, colaboración, al igual que existe en el Derecho Penal. RUIZ HIDALGO, C.: *La Ley 7/2012 de lucha y prevención contra el fraude fiscal en relación con los supuestos de responsabilidad del artículo 42.2 de la LGT, Quincena Fiscal*, núm. 1, 2013.

⁶¹ RODRÍGUEZ BEREJO, A.: Las garantías del crédito tributario, Civitas, *REDF*, núm. 30, 1981, págs. 185-ss.

⁶² MUÑOZ MERINO, A.: *El privilegio del crédito tributario. El derecho de prelación general*, Aranzadi, Pamplona, 1997, págs. 35-43.

⁶³ A diferencia de la fianza personal civil, que se constituye de modo contractual. Además, el régimen civil actuaría de modo supletorio y en defecto de regulación tributaria, y además tomando muy en consideración, *mutatis mutandis*, las incompatibilidades entre ambos institutos (art. 7.2 LGT) [Rodríguez Bereijo]. En contra, Pérez Royo, quien no ve aplicables las normas de la fianza, por incompatibles. SAINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema de Derecho Financiero, Introducción*, vol. 2.º, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985 págs. 187-ss.

caso de que éste no proceda al pago en el período voluntario que se le conceda a tal efecto.

Por nuestra parte, y de otro sector de la doctrina española⁶⁴, la responsabilidad tributaria que tiene como presupuesto de hecho un acto de naturaleza ilícita realizado por el responsable tributario, constituye una sanción⁶⁵ –de garantía (CALVO ORTEGA⁶⁶)– por la realización

⁶⁴ CALVO ORTEGA, R., La responsabilidad solidaria ...op. cit., pág. 38; OCHOA TRÉPAT, M^a. L.: La responsabilidad tributaria de los administradores de las personas jurídicas, *Gaceta Fiscal*, núm. 75, 1990, págs. 143 y ss.; GÓMEZ GONZÁLVIZO, J.F.: «Derivación de responsabilidad a los administradores de sociedades mercantiles», en *Adaptación del Sistema Tributario al Estado de Derecho*, Pamplona, Aranzadi, 1994, pág. 557; DELGADO, A.: Los responsables de deudas tributarias en el Derecho español (I), *CaT*, núm. 41, 1987, pág. 4; OTERO NOVAS, J.M.: La supuesta responsabilidad objetiva de los administradores de sociedades que cesan en su actividad, *Impuestos*, 1997, pág. 17.

⁶⁵ En contra, NAVARRO FAURE, A.: Los supuestos de responsabilidad ...op. cit., pág. 869; En contra, aunque considerando de aplicación los principios del derecho administrativo sancionador, SESMA SÁNCHEZ, para quien *no se trata de atribuir carácter sancionador al procedimiento de derivación de responsabilidad a los administradores que, ciertamente, a mi juicio no lo tiene porque la figura del responsable cumple una función de garantía y además, no impide el ejercicio de la acción de regreso contra el deudor principal*. Se trata, simplemente, como ha señalado el Tribunal Supremo de que «no podrán negársele al responsable subsidiario las mínimas garantías constitucionales establecidas a favor de los sujetos en un procedimiento administrativo sancionador, entre ellas, el derecho a la presunción de inocencia» (STS 30 de septiembre de 1993). También la Audiencia Nacional ha declarado que «si lo exigido se extiende a las sanciones por las infracciones cometidas por la persona jurídica, las garantías procedimentales han de ser observadas por la Administración, al estar obligada a acreditar la concurrencia de las circunstancias que, en relación con la conducta de los administradores, describe (pasividad ante el incumplimiento, o consentimiento del mismo)» (SAN de 8 de octubre de 2001). El propio TSJ de Cantabria en otras ocasiones (STSJ de 12 de julio de 2001) ha asumido expresamente esta postura de la Audiencia Nacional recordando, además, que la acreditación de la culpabilidad del administrador «no se cumple por meras deducciones». Cuáles deban ser esas garantías mínimas cuando se exigen las sanciones al responsable (derecho de audiencia durante el procedimiento sancionador a la sociedad, por ejemplo) puede ser difícil de concretar pero, sin lugar a dudas, la primera y la que no debe faltar, es la presunción de inocencia. La responsabilidad tributaria de los administradores, máxime si se extiende a las sanciones, no es objetiva ni automática (entre las más recientes, STSJ Extremadura, de 29 de abril de 2002 y del mismo Tribunal, de 13 de noviembre de 2001) de modo que la Administración está obligada a probar, en todo caso, la participación culpable o negligente del administrador en los ilícitos tributarios cometidos por la sociedad especialmente cuando se alega, como es el caso, que su actuación como administrador fue puramente nominal y que ni siquiera firmó las actas de conformidad incoadas en su día a la sociedad.

⁶⁶ Sobre la base de esta idea ha llegado a defender la prohibición de ejercitar la acción de regreso frente al sujeto pasivo, cuando el responsable tributario por actos ilícitos hubiese realizado el pago de la deuda tributaria, al considerar que el empobrecimiento padecido por el responsable tributario como consecuencia del pago de la deuda tributaria tendría su causa en la sanción de un ilícito. CALVO ORTEGA, R.: La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos, *HPE*, núm. 5, págs. 51-ss; por

de un comportamiento contrario a Derecho, aunque con estructura de garantía⁶⁷ personal del crédito o sanción tributaria, todo ello por la realización de un hecho antijurídico e imputable al mismo, cuya pena consistente en garantizar el pago de la sanción tributaria de un tercero⁶⁸. La calificación jurídica de la responsabilidad tributaria en el pago de la sanción de un tercero como sanción, sanción indirecta o técnica sancionatoria, tiene importantes consecuencias sobre el régimen jurídico aplicable a aquélla, destacando la necesidad de aplicar, en el procedimiento de determinación de la responsabilidad tributaria, los principios⁶⁹ de la potestad sancionadora tributaria (art. 178 LGT). Así, defendemos que la responsabilidad tributaria surgida de la realización de un presupuesto de hecho ilícito persigue sancionar al responsable tributario, además de garantizar el cobro de la sanción tributaria⁷⁰, trata de paliar, de un modo desvirtuado, los déficits normativos tras advenir que la coautoría y la colaboración, a diferencia del Derecho Penal, no se sancionan de forma autónoma como infracciones⁷¹, impidiendo que tales conductas queden impunes, fin último de la regulación actual de la responsabilidad.

nuestra parte, el hecho ilícito presupuesto de la responsabilidad en modo alguno ha de vetar la posibilidad de resarcirse del que realmente ha realizado la infracción principal por la que el responsable es sancionado. SESMA SÁNCHEZ, B.: Responsabilidad subsidiaria de administradores: aplicación objetiva y automática, *Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi párraf. núm. 5821/2002, BIB 2003/126.

⁶⁷ La garantía del crédito o sanción tributaria o, mejor, la tutela del interés recaudatorio, como motivo de legitimidad de la obligación de pago de una deuda tributaria ajena, solamente resulta aceptable en la medida en que se conciba el interés recaudatorio como interés jurídico constitucionalmente protegido y finalidad esencial del ordenamiento tributario –lo que no debemos advertir en la norma-. En cualquier caso, dicho interés recaudatorio desaparece en los denominados tributos con finalidad extrafiscal, de modo que, en esta clase de tributos, con los que no se persigue fundamentalmente recaudar, deberá excluirse la posibilidad de establecer supuestos de responsabilidad tributaria.

⁶⁸

⁶⁹ Así destacamos los principios de legalidad, de tipicidad, de culpabilidad y, desde el punto de vista procedimental, las garantías previstas por el artículo 24 de la Constitución en relación con el proceso penal, en especial la presunción de inocencia. Si la responsabilidad tributaria no fuera una sanción, los responsables tributarios podrían ser, a la vez, obligados al pago de una sanción tributaria propia; lo que entendemos supondría una vulneración del principio *ne bis in idem*.

⁷⁰ Al igual que en otros supuestos de responsabilidad, la garantía del crédito tributario ha sido el fin perseguido por el legislador a la hora de establecer los presupuestos de hecho. Sin embargo, dicha finalidad se puede oscurecer cuando los presupuestos de hecho de la responsabilidad se regulan como actos ilícitos. RUIZ HIDALGO, C.: La Ley 7/2012 ...*op. cit.*

⁷¹ HERRERA MOLINA, P.: «Coautoría y participación en las infracciones tributarias y responsabilidad tributaria por actos ilícitos», en la obra *Sujetos pasivos y responsa-*

Cualquiera que fuera la naturaleza jurídica -o criterio de imputación - que se le atribuya al instituto de la responsabilidad, el responsable lo será siempre de una deuda o sanción tributaria de otro del que se deba responder –lamentablemente sin siquiera considerar la capacidad económica de dicho responsable-, aunque por el importe de su cuantía en período voluntario de pago, sin aditamento alguno, y sin perjuicio de que se puedan generar recargos e intereses por él mismo devengados durante el período de pago que a él se le conceda.

Con ello, la LGT condiciona el nacimiento de la responsabilidad tributaria a la existencia de otras personas obligadas al pago de la sanción tributaria en calidad de infractores. Ninguna otra persona puede estar junto a los infractores tributarios si no existe infracción tributaria. Así pues, de la Ley parece desprenderse que la responsabilidad tributaria en el pago de la sanción tributaria no constituye un fin en sí misma, sino que la obligación del responsable tributario no puede nacer, ni tampoco subsistirá, sin el fundamento de otra obligación (sanción) válidamente impuesta. Efectivamente, en la medida en que no existe responsable tributario sin sujetos infractores, y tampoco hay infractores sin sanción a su cargo, por lo que es posible concluir que no hay responsabilidad tributaria en el pago de una sanción tributaria si antes no se ha impuesto una sanción tributaria a cargo de uno de los infractores tributarios (*principio de accesoria de la responsabilidad tributaria en el pago de la sanción tributaria*). No podría ser de otra manera, pues, si el responsable tributario está obligado a pagar el valor de la sanción tributaria ajena, no estará obligado a nada si esta última no existe, bien por no haber llegado a imponerse, o bien por haberse extinguido. La configuración de la responsabilidad tributaria como accesoria⁷² determina que el presupuesto normativo

bles tributarios, Marcial Pons, Madrid, 1997, pág.. 704; Cuando se comete una infracción por una pluralidad de sujetos, la lógica exige que los partícipes (no autores) sean sancionados con las figuras propias del Derecho Sancionador. MARTÍNEZ LAGO, M.A.: *La extensión de la responsabilidad a las sanciones tributarias*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008, pág. 241

⁷² Por ello algún autor considera que la calificación de solidarios de estos responsables tributarios ha suscitado críticas en la doctrina, ya que de forma general se considera la inadmisibilidad de este tipo de responsabilidad. En unos casos, porque se considera que la posición jurídica del responsable siempre es subordinada del deudor principal. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: *Los responsables tributarios...* op. cit.; En igual sentido Lago Montero, J. M^a.: *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 1998, págs. 87-88; Otros autores manifiestan la transgresión del principio de capacidad económica que se produce con el establecimiento de los responsables solidarios. Así, Calvo Ortega, R.: *Curso de Derecho Financiero. I Derecho Tributario, Parte General*, 8ª edición, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, pág. 164 [autor para el que carece de sentido hablar de «deudor principal», ya que a su juicio, este último y el responsable se encuentran ante el acreedor «en el

de la responsabilidad tributaria en el pago de la sanción tributaria tenga siempre carácter dependiente respecto al presupuesto normativo de la infracción tributaria.

No existirá responsabilidad tributaria en el pago de la sanción tributaria sin acto válido y eficaz de imposición de sanción tributaria al infractor; de modo que, también, la eficacia del presupuesto normativo de la responsabilidad tributaria en el pago de la sanción tributaria estará condicionada a (*dependerá*) que se haya realizado el hecho típicamente antijurídico de modo culpable y se haya impuesto la sanción tributaria. En cualquier caso, debe tenerse presente que, ni la dependencia entre ambos presupuestos normativos es recíproca, ni la realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad está causalmente determinada por la comisión de la infracción tributaria. La dependencia entre ambos presupuestos no es recíproca, puesto que la realización del presupuesto de hecho de la infracción tributaria no exige la previa realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria. La realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria en el pago de la sanción no está causalmente determinada por la realización del presupuesto de hecho de la infracción tributaria en cuanto que, la realización del hecho típicamente antijurídico de modo culpable no supone forzosamente la realización posterior del presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria. En suma, si bien no es posible la existencia de un responsable tributario sin la presencia simultánea de un infractor tributario, no todo infractor tributario tendrá a su lado, en todo momento y en cualquier caso, un responsable tributario⁷³.

mismo plano de indiferencia»]; Para otros autores no parece correcto que el legislador contraponga responsabilidad solidaria y responsabilidad subsidiaria, ya que en su opinión, lo más idóneo es que se hable de responsables directos o inmediatos y de responsables subsidiarios. En este sentido, Checa González, C.: *Los responsables tributarios*, Thomson-Aranzadi, Madrid, 2003, pág. 29; en palabras de FERREIRO, sólo el responsable subsidiario fuerza a la Administración a agotar las posibilidades de pago del contribuyente antes de exigir el pago al responsable. Ferreiro Lapatza, J.J.: «Reflexiones sobre el Derecho tributario y Técnica jurídica», *REDF*, Civitas, núm.85, (1995), pág. 42.

⁷³ El responsable tributario del pago de la sanción tributaria responde de forma inmediata a la necesidad de garantizar el riesgo de impago de la sanción tributaria. Por esa razón, si el infractor realiza el pago de la sanción tributaria, en la medida en que está satisfaciendo una sanción propia, no tendrá derecho a exigir el reembolso de la sanción satisfecha al responsable tributario, puesto que éste solamente estaba obligado al pago de la sanción ajena; pero, si el pago lo realiza el responsable tributario, en la medida en que la sanción tributaria es una sanción ajena, podrá exigir al infractor el reembolso de lo pagado (*principio de no reciprocidad*). Por tanto, el pago realizado por el infractor principal no genera el enriquecimiento sin causa del responsa-

IV. PRINCIPIOS Y DERECHOS RECTORES
 DE LA RESPONSABILIDAD EN EL PAGO DE SANCIÓN
 TRIBUTARIA: CULPABILIDAD, PERSONALIDAD
 DE LA PENA O SANCIÓN, (AUTORÍA, PARTICIPACIÓN)
 PRESUNCIÓN DE INOCENCIA Y CAPACIDAD ECONÓMICA

La sanción tributaria cabe incardinarla como subespecie de las sanciones administrativas, equiparables, en su estructura y finalidad, a las penas delictuales, si bien en aquel caso con consecuencias económicas de naturaleza personalísima, cuyo único sujeto puede serlo el infractor sancionado, único obligado a pagarlas. Imponer una sanción tributaria a una persona determinada y, después, obligar a otra distinta al pago de la misma, supone una flagrante vulneración de los principios informadores del Derecho administrativo sancionador, particularmente el principio de culpabilidad. Por su misma naturaleza, a un tercero no⁷⁴ puede ser compelérsele a que garantice personalmente el pago de las sanciones tributarias de un tercero. Por esa misma razón, cuando el infractor no realiza el pago de la sanción o se retrasa en el mismo, la Administración no sufre daño patrimonial alguno, por el cual tenga derecho a ser indemnizada; tan sólo queda un ilícito sin abonar su multa. Por tanto, no es posible obligar al respon-

ble tributario, porque el deudor principal paga una sanción íntegramente propia, careciendo del derecho a ser indemnizado por la disminución patrimonial sufrida.

⁷⁴ Sin embargo, un sector de la doctrina administrativista (por todos, NIETO GARCÍA) y la jurisprudencia (STS de 9 de septiembre de 1993) y la doctrina económico-administrativa (matiza la jurisprudencia, en las RrTEAC de 12 de febrero de 1998 y de 28 de abril de 1998, al entender que la responsabilidad tributaria imputada a quien ha incumplido una obligación de vigilancia que, de haber sido ejercida, hubiera evitado la infracción, tiene finalidad compensatoria del daño patrimonial causado a la Administración.) ha defendido la posibilidad de hacer responsables de las consecuencias jurídicas de la infracción a personas distintas del sujeto infractor, negando que dicha extensión de responsabilidad constituya realmente la aplicación de una sanción. Para ello se ha trasladado al ámbito penal y administrativo sancionador la ya mencionada disociación entre la deuda y la responsabilidad, propia de la teoría general de las obligaciones, distinguiendo entre autoría de la infracción y responsabilidad sobre la sanción. Según esta postura, el infractor sería el autor de la infracción y la persona en quien debiera concurrir el requisito subjetivo de la culpabilidad. Por el contrario, el responsable sería aquella persona, autor o no de la infracción, a quien la Ley impone el deber de soportar las consecuencias de la infracción, es decir, la sanción y, en su caso, la reparación, sin necesidad de que su comportamiento sea culpable. Además, según este sector doctrinal, la responsabilidad podría ser – cuando le corresponda a una persona distinta del autor– de carácter principal, solidario, subsidiario o mancomunado. Por último, el responsable, cuando no sea autor de la infracción, estaría facultado para el ejercicio de una acción de regreso contra este último. NIETO GARCÍA, A.: *Derecho administrativo sancionador*, 2ª ed., Tecnos, Madrid, 1994, págs. 390-397

sable⁷⁵ tributario a pagar las sanciones tributarias ajenas o, lo que es lo mismo, nadie podrá ser obligado a pagar una sanción tributaria a título de responsable tributario. La persona designada como responsable tributario puede ser sancionada por la realización culpable de una acción antijurídica tipificada por la Ley, y concretamente, por el incumplimiento de la obligación de pagar la deuda tributaria ajena. Incluso podría pensarse en la posibilidad, admitida por el Tribunal Constitucional en la Sentencia 76/1990⁷⁶, de que la persona designada como responsable tributario y el sujeto pasivo o deudor principal fueran sancionados solidariamente por la realización conjunta de una infracción tributaria. Lo que no es posible es obligar a pagar una sanción tributaria en cuanto responsable tributario, esto es, en cuanto persona obligada a pagar las consecuencias económicas de una infracción ajena. La responsabilidad punitiva no puede hacerse recaer⁷⁷ sobre una persona que no ha cometido ni colaborado⁷⁸ en la realización de la infracción, so pena de vulnerar el principio de personalidad de las sanciones o de la responsabilidad personal por hechos propios⁷⁹ que el artículo 25.1 de la Constitución ampara (STC 146/1994,

⁷⁵ ZORNOZA PEREZ, J.J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, Civitas, Madrid, 1992, págs. 42 y ss.

⁷⁶ La sentencia vendría así a corroborar que las sanciones tributarias son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado y que, por tanto, extender la responsabilidad sobre la sanción es tanto como sancionar. Además, reconoce el Tribunal Constitucional que para sancionar –también en el ámbito del Derecho administrativo sancionador– es necesario respetar el principio de personalidad de la pena o sanción, tal y como ya se había pronunciado en otras ocasiones (SsTC 254/1988 y 219/1988).

⁷⁷ Siendo así, la exigencia de sanciones a los administradores debe estar guiada por una aplicación escrupulosa y ajustada del principio de personalidad de las sanciones que pondere en cada caso y para cada administrador; en su caso, su grado de participación en la comisión de la infracción tributaria por la entidad. No es admisible, como sucede en este caso, que de la condición de administrador se infiera, sin más deducción –ya que el administrador no probó su diligencia–. SESMA SÁNCHEZ, B.: *Responsabilidad subsidiaria de administradores...* op. cit.

⁷⁸ los esfuerzos doctrinales se centraron en intentar limitar la extensión de la responsabilidad sobre las sanciones únicamente a aquellos supuestos en los que el responsable tributario hubiera participado en la comisión de la infracción o hubiera violado un deber de vigilancia con resultado de infracción, negando, así, dicha posibilidad cuando el responsable no hubiera participado efectivamente en la comisión de la infracción. En este sentido, la necesidad de supeditar la extensión de la responsabilidad tributaria al respeto del principio de personalidad de la pena, protegido por el artículo 25.1 de la Norma Fundamental, fue también reconocida por el Tribunal Constitucional a través de la Sentencia 146/1994, de 12 de mayo (RTC 1994, 146), al declarar inconstitucional la responsabilidad solidaria sobre las sanciones de los miembros de la unidad familiar que no sean responsables de los hechos constitutivos de infracción. González Ortiz, D.: *Responsabilidad tributaria...* op. cit.

⁷⁹ La técnica de utilizar la institución de la responsabilidad tributaria como vía alternativa para configurar supuestos sancionatorios es reprobable y plena de objeciones desde los presupuestos constitucionales que inspiran el derecho sancionador.

de 12 de mayo, FJ 4). Por otra parte, un indebido traslado de responsabilidad personal a persona ajena al hecho infractor, a modo de una exigencia de responsabilidad objetiva sin intermediación de dolo o culpa, supondría, asimismo, la lesión del derecho fundamental a la presunción de inocencia (STC 219/1988, de 22 de noviembre)⁸⁰. En la actualidad, cuando se pretenda emplear uno de los supuestos de responsabilidad de los arts. 42 y 43 LGT para exigir el pago al responsable de una sanción debida por el deudor principal o infractor, será necesario respetar los principios comunitarios, en concreto, los de seguridad jurídica y proporcionalidad tal y como han sido entendidos por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), así como las libertades fundamentales recogidas en el Derecho Comunitario.

En relación con estas objeciones, tres se nos antojan las más importantes. En relación con el alcance de la responsabilidad, nos parece evidente que el responsable tributario no puede responder de las sanciones impuestas al sujeto pasivo o deudor principal... La segunda de las cuestiones, directamente relacionada con la anterior, consiste en discurrir acerca de la mera existencia de presupuestos de hechos ilícitos como originadores de la responsabilidad tributaria. En primer lugar, si el realizador del hecho ilícito ha sido el deudor principal, ya ha quedado dicho que el responsable tributario no puede responder de la sanción. Lo impediría el principio ya mencionado de personalidad de la sanción. En segundo lugar, si el infractor, como ahora veremos, necesariamente a título de dolo, culpa o mera negligencia, nunca como un supuesto de responsabilidad objetiva, es aquel dé quien quiere derivarse un supuesto de responsabilidad tributaria, parece que el mismo principio constitucional ya mencionado exige que la sanción correspondiente se le aplique a él, lo que en algunos supuestos puede plantear problemas ya que, al configurarse como un supuesto de responsabilidad tributaria, el cumplimiento del deber tributario por parte del deudor principal, dejaría al responsable tributario al paio de cualquier responsabilidad, incluso de la sanción que debiera derivarse de la comisión de la infracción que determinó su responsabilidad, lo que tampoco se aviene con los principios constitucionales que informan el derecho sancionador. La tercera de las cuestiones se refiere a los presupuestos jurídicos que deben concurrir en la comisión de hechos ilícitos para que de la misma pueda derivarse una responsabilidad consistente en la exigencia de una sanción. Sin lugar a dudas, la responsabilidad por actos ilícitos ha de encuadrarse entre las que exigen un cierto grado de culpabilidad. ESCRIBANO LÓPEZ, F.: Notas sobre la futura regulación...*op. cit.*

⁸⁰ Se desvirtuaría por completo la finalidad de prevención que el Derecho Sancionador Administrativo está llamado a cumplir si se hiciera recaer el gravamen que la sanción supone sobre una persona que nada tiene que ver con el hecho infractor y que, como dice Nieto, incluso tenga una vaga relación con el autor. Al hacerse responsable a persona distinta al autor o partícipe, éstos no tendrán demasiados reparos en cometer nuevas infracciones, sabiendo que finalmente recaerá la responsabilidad sobre otro. Y aquel que sea considerado responsable sentirá que ha sido fruto de una tremenda injusticia, no comprenderá por qué tiene que hacer frente a la sanción cuando su conducta ha sido adecuada a la norma. En definitiva, ni la función de prevención especial ni la de prevención general se cumple. DE PALMA DEL TESO, A.: *El principio de culpabilidad en el Derecho administrativo sancionador*, Tecnos, Madrid, 1996, págs. 88-89.

De este modo, una persona puede ser obligada a pagar una sanción en concepto de infractor si ha *realizado, o participado*⁸¹ *materialmente*, de modo *culpable*⁸² una acción u omisión típicamente antijurídica, y no a mero título de obligado al pago de la consecuencia económica (multa) ajena, por lo que un importante sector doctrinal⁸³

⁸¹ La participación material en la comisión de una infracción tributaria no justifica la obligación de pagar la sanción ajena. La participación en la infracción justificaría, en su caso, la imposición de una sanción al partícipe. Quizá, el alcance de la responsabilidad a las sanciones, cuando el responsable tributario haya participado en la comisión de la infracción, no infrinja la prohibición constitucional de responsabilidad por el hecho ajeno; pero sí, en cambio, resulta contrario a los principios de tipicidad, culpabilidad y proporcionalidad. El primero, que «se traduce en una imperiosa exigencia de predeterminación normativa de las conductas ilícitas y de las sanciones correspondientes», difícilmente podría entenderse salvado por los preceptos que establecen responsabilidades tributarias; no sólo por la ambigüedad de algunos de los presupuestos normativos que establecen responsabilidades tributarias –artículos 42.1.º a) y c) y 2.º LGT y art. 43.1.a),g) y h)de la LGT serían los ejemplo más claros–, sino por la imposibilidad de concretar normativamente el contenido concreto de la sanción a imponer. También resultaría infringido el principio de culpabilidad, aun cuando se exigiera el dolo como presupuesto necesario para ser obligado al pago de la sanción ajena, porque únicamente se tomarían en consideración las circunstancias personales del deudor principal para la graduación de las sanciones, ignorándose las del responsable. Pero, sobre todo, en ningún caso existiría la debida proporción que debe siempre haber entre la gravedad de la lesión ocasionada por el responsable tributario al bien jurídico protegido, y la entidad del castigo aplicado.

⁸² Así la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril, declaró que el artículo 38.1 de la LGT 1963 –al que consideró en directa conexión con el artículo 77.1 de la LGT 1963– no consagra una responsabilidad objetiva, sino que la responsabilidad tributaria allí prevista se mueve en el marco establecido con carácter general para los ilícitos tributarios por el artículo 77.1 que gira en torno al principio de culpabilidad.

⁸³ Habría una realización conjunta de la infracción tributaria que, por disposición del mismo precepto que ordena la responsabilidad tributaria, derivaría en la cotitularidad solidaria pasiva de la obligación pecuniaria en que se traduce la sanción. Habría una responsabilidad tributaria sobre la deuda tributaria propiamente dicha, y una cotitularidad principal de la sanción. PÉREZ ROYO, F.: *Infracciones y sanciones tributarias*, Madrid, I.E.F., 1972, pág. 147; DE LA HUCHA CELADOR, F.: Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho tributario (y II), *Civitas. R.E.D.F.*, núm. 95, 1997, 333 y ss. Este sector doctrinal defiende la posibilidad de extender la responsabilidad tributaria sobre las sanciones como medio para sancionar la participación en la comisión de una infracción tributaria, al entender que tan sólo se prohíbe que la responsabilidad tributaria de quien no ha participado en la infracción tributaria alcance a las sanciones. Solamente cabría admitir la existencia de una cotitularidad solidaria de la sanción entre el deudor principal y el responsable tributario cuando pudiera practicarse un prorrateo interno de la misma. Esto es, además, lo que parece entender el Tribunal Constitucional en la Sentencia de 76/1990, en la que condicionaba la admisibilidad de la solidaridad en el pago de la sanción, a la posibilidad de un prorrateo interno a posteriori del importe de aquélla, aunque a ello oponemos que la legislación no ofrezca ningún criterio para efectuar dicho prorrateo, ni resultar aplicable la analogía. Sin prorrateo interno, el responsable tributario no paga la sanción en concepto de infractor, es decir, como cotitular de

defiende la posibilidad de que la responsabilidad tributaria se extienda a las sanciones, siempre que el responsable⁸⁴ tributario participe en la realización de la acción material tipificada como infracción tributaria. Muchas de las disposiciones de la Ley 7/2012 se derivan de la necesidad de facilitar la aplicación de las medidas contra el fraude por parte de los órganos tributarios, pero conllevan «un cierto automatismo en la calificación de las conductas y en la aplicación de consecuencias preventivas o sancionadoras a casos que hubiesen quedado excluidos tras un examen detenido de las circunstancias concurrentes⁸⁵».

Entendemos que no resulta lícita la inversión del principio acusatorio en materia probatoria que rige la potestad sancionadora. Por lo que el responsable no debe ser quien pruebe su inocencia, sino que debe de ser la Administración la que debe probar su culpabilidad o negligencia. El principio de presunción de inocencia establecido en el artículo 24 de la CE significa, en términos de legalidad ordinaria, que «la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe» y que «corresponde a la Administración tributaria la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias» (como indicaba el

la sanción, sino de responsable tributario obligado a pagar la sanción ajena; de modo que, si el deudor principal procede al ingreso de la sanción, nada podrá exigir después al responsable tributario y, de la misma manera, si fuera este último el que pague la sanción, tendría derecho a exigir el reembolso del importe satisfecho. Todavía podría decirse que el responsable tributario que ha participado en la comisión de la infracción, y que realiza el pago de la sanción, carecería de acción de reembolso contra el deudor principal por el importe de la misma. La concurrencia de colaboradores significaría una reducción de la multa que finalmente soporte el infractor principal; además, podría pensarse que a través del prorrateo todos los partícipes soportarían en igual cuantía la sanción con independencia del grado de participación que hayan tenido y de su respectiva culpabilidad; por último, en el caso de que la acción de regreso fracasase, podría recaer sobre el partícipe todo el peso de una sanción en la que éste sólo ha colaborado indirectamente y a título de culpa leve. HERRERA MOLINA, P.: «Coautoría y participación ...», *op. cit.* págs. 701-702. En definitiva, sin prorrateo interno, la responsabilidad tributaria sobre la sanción impuesta a quien ha participado en la comisión de una infracción tributaria, supone la obligación de pagar la sanción ajena a quien podría ser sancionado por la participación en la infracción.

⁸⁴ El problema de la imposición y exigibilidad de esta responsabilidad se acrecentará en la medida en que intervengan personas físicas o jurídicas extranjeras –por la necesidad de exacerbar la colaboración interadministrativa internacional (o asistencia mutua)-, y en los casos que en las personas jurídicas existan administradores de hecho extranjeros.

⁸⁵ CAYÓN GALIARDO, A.: La lucha contra el fraude en la Ley 7/2012. El reforzamiento de las facultades en la recaudación, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 99, 2012, pág.18.

derogado art. 33 de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente)⁸⁶.

No hay que obviar la conclusión del Tribunal Supremo, quien permite que se exija la sanción al responsable sin ninguna de las garantías y cautelas constitucionales con que se aplican normalmente éstas, pese a que con carácter general para otras hipótesis de responsabilidad –incluso subsidiaria– niega la posibilidad de exigencia al responsable de las sanciones, por el principio de personalidad de la pena (STS 25 febrero 1993), por lo que habrá de pensarse que, con mayor motivo, no se le van a aplicar las garantías procedimentales que, a partir de la Ley 1/1998, se introdujeron en el ámbito sancionador tributario, comenzando por la *separación de los procedimientos*⁸⁷.

El presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria en el pago de la sanción guardará siempre una relación con el presupuesto de hecho de la sanción que garantiza, normalmente, la derivada de la realización del hecho infractor, considerando esta relación o vínculo⁸⁸ razonable (Moschetti) y necesario⁸⁹ como un requisito de legitimidad de la norma que imponga la responsabilidad. No hay duda de que, cuando se impone una sanción a un responsable tributario, ello es manifestación del ius puniendi de la Administración⁹⁰. La Constitución ha reconocido en su artículo 25.1 la potestad sancionadora de la Administración. Pero ello tiene como contrapartida lógica que, si la Administración va a poder sancionar, tiene que respetar los principios constitucionales en materia penal cuando aplica sanciones. En Derecho penal, en modo alguno sería aceptable que la infracción cometida por alguien pudiera ser afrontada por un tercero. Y el legislador tributario tampoco lo permite, por eso exige –para que se pueda extender la responsabilidad a las sanciones– la participación activa en la realización de la infracción tributaria. Del mismo modo, no es posible

⁸⁶ SESMA SÁNCHEZ, B.: Responsabilidad subsidiaria de administradores: aplicación objetiva y automática, *Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi párraf.núm.5821/2002, BIB 2003\126.

⁸⁷ JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA: ¿Alcanza la responsabilidad de los Administradores de sociedades a las infracciones cometidas por éstas? ¿Es aplicable el procedimiento sancionador separado al responsable subsidiario? *Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi vol. párraf.I 23 parte Presentación, BIB 1998\1389.

⁸⁸ NAVARRO FAURE, A.: Los supuestos de responsabilidad tributaria solidaria en el ordenamiento tributario español (II), *R.D.F.H.P.*, núm. 227, 1993, pág. 868.

⁸⁹ STC italiano de 6 de julio de 1972.

⁹⁰ En las SS.AN 22/9/05 (recurso 324/05); de 2/4/09 (recurso 534/05); de 9/10/05 (recurso 254/05); y de 29/6/07 (recurso n.º 141/04), se aprecia cómo la Audiencia Nacional en materia de responsabilidad ha venido derivando las sanciones solo en base ese principio de culpabilidad.

situar la responsabilidad tributaria al margen del ámbito sancionador. De hecho, de ninguna manera se puede exigir al responsable una sanción sin que haya prueba de la culpa, pues, evidentemente, han de tenerse en cuenta todos los principios del derecho sancionador cuando se exigen sanciones a un responsable, ya que, desde hace años, se ha desterrado en nuestro ordenamiento la posibilidad de una responsabilidad puramente objetiva⁹¹.

Una cuestión a dilucidar es si es posible exigir a una empresa-responsable las sanciones que en su día se impusieron a otra entidad obligada principal, considerando la Administración que la primera sería responsable, en virtud del 42.1.a) de la LGT, por colaborar con la obligada principal, y así cabrían citar casos como en de la comisión de la infracción consistente en emitir facturas falsas, donde habrá que tener en cuenta muy especialmente que, seguramente, ya se habrá sancionado con carácter previo a la pretendidamente responsable por haber utilizado esas mismas facturas para mermar su cuota tanto de Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) como de Impuesto sobre Sociedades (IS). El argumento principal a esgrimir frente a este tipo de acuerdos es el de la imposibilidad de que se sancione dos veces por el mismo hecho, por atentar contra el principio *non bis in idem*⁹². Pese a que la Administración pueda entender que hay dos acciones distintas, una colaborar en la falsificación de facturas, y otra, dejar de ingresar parte de la deuda tributaria, determinando improcedentemente la misma mediante el empleo de facturas falsas, no existe más que una única conducta por parte de la supuestamente responsable: la de dejar de ingresar la deuda tributaria que le corresponde, utilizando para ello medios fraudulentos. Esos medios fraudulentos (utilización de facturas falsas art. 184.3b) constituyen una circunstancia que determina la calificación de la infracción como muy grave (art. 191.4. L.G.T.), razón por la cual no puede ser sancionada como infracción independiente⁹³.

⁹¹ ANÍBARRO PÉREZ, S.: El principio de culpabilidad en las infracciones tributarias, *VVAA, Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Valladolid, Lex Nova, 2005, Tomo I, pág. 871

⁹² PUEBLA AGRAMUNT, N.: La doble sanción al responsable en los casos de facturas falsas, *Quincena Fiscal*, núm.18/2012, BIB 2012\3065.

⁹³ RAMÍREZ GÓMEZ, S.: *El principio ne bis in idem en el ámbito tributario*, Madrid, Marcial Pons, 2000; Aún en la hipótesis de que existiera otra infracción, esta otra infracción no puede ser sancionada como infracción independiente, puesto que esa colaboración con la emisora de las facturas falsas ya ha sido tenida en cuenta como criterio de calificación de la infracción por la que ya ha sido sancionada. ANEIRO PEREIRA, J.: *Las sanciones tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 2005, pág. 68.

La institución de la responsabilidad tributaria está dentro de las medidas y técnicas pensadas para garantizar y asegurar el cobro de las deudas tributarias, pero eso *no significa que para garantizar el cobro de una sanción se pueda hacer responsable a una persona que no ha tenido participación en los hechos tipificados*⁹⁴, sencillamente porque eso lo impide la obligada aplicación del principio de personalidad de las penas y sanciones⁹⁵. *La Administración* no puede sin más derivar sanciones, sino que *tiene que probar la culpa de aquél al que pretende sancionar* por la vía de la responsabilidad⁹⁶, sin que sea admisible dar por probada la culpa con base a meros indicios ni por meras presunciones⁹⁷, por resultar una exigencia directa de los principios constitucionales de seguridad jurídica y de legalidad en cuanto al ejercicio de potestades sancionadoras.

En los casos de que resulten ser sujetos infractores entes carentes de personalidad jurídica (como así permite el art. 181.1 LGT), entes previstos en el art. 35.4 LGT⁹⁸, resulta un tanto difícil encontrar supuestos en los que sea infractora la entidad carente de personalidad, al menos infractora de modo diferenciado a cada uno de sus partícipes. Claro resulta que, si el ente colectivo no pudiera ser infractor, tampoco habría otra infracción más que la correspondiente conjuntamente a los copartícipes (*ex* art. 181.3 LGT), dado que no existirían más infractores que los copartícipes, por lo que tampoco podría existir solidaridad entre éstos y el ente colectivo vía art. 181.3 LGT⁹⁹. Por

⁹⁴ Sentencias de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 29 Junio 2007, rec. 141/2004, y de 9 Oct. 2008, rec. 254/2005. Recordemos que de no ser una sanción, no cabría la suspensión automática de su ejecución, y sin ninguna duda la ejecución de la sanción (derivada) impugnada se suspende automáticamente con arreglo a lo dispuesto en el 212.3 de la LGT 58/2003.

⁹⁵ PUEBLA AGRAMUNT, N.: Culpabilidad en la infracción tributaria. La STS de 12 de julio de 2010 y los tribunales económico-administrativos: un uso interesado de la jurisprudencia, *Revista de Contabilidad y Tributación del CEF*, núm.352, julio 2012.

⁹⁶ Sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 2 Abril 2009, rec. 534/2005. El principio de presunción de inocencia garantiza el derecho a no sufrir sanción que no tenga fundamento en una previa actividad probatoria sobre la cual el órgano competente pueda fundamentar un juicio razonable de culpabilidad.

⁹⁷ Se exige la existencia de una prueba de cargo plena, directa y obtenida lícitamente que, por ir más allá de toda duda razonable, sea idónea para enervar el derecho constitucional a la presunción de inocencia (artículo 24 CE) [Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 19 Ene. 2012, rec. 81/2009].

⁹⁸ Cuya posibilidad infractora sólo resultará posible en aquellos supuestos en los que legalmente se prevea la posibilidad de su actuación.

⁹⁹ V.gr. art. 57 Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, donde la sociedad dominante –titular mediato- será la infractora, pese que el grupo fiscal se considere ente carente de personalidad jurídica, aunque debemos tener en

tanto, deberá entenderse que la solidaridad en el pago únicamente podría establecerse entre la pluralidad de infractores tributarios, y sólo internamente será posible limitar la responsabilidad en proporción a la participación de cada uno en el patrimonio común. Por su parte, el representante de hecho o de derecho (art. 45.3 LGT) de ese ente sin personalidad jurídica (art. 35.4 LGT) únicamente podrá resultar responsable tributario de modo solidario *ex art. 42.1.a) LGT*, pues no cabe atribuirle la responsabilidad tributaria subsidiaria prevista sólo para personas jurídicas en el art. 43.1.a) LGT.

En conclusión¹⁰⁰, la inclusión de las sanciones entre los haberes a abonar por los responsables vulnera el principio de culpabilidad¹⁰¹ –como manifestación de la necesidad del elemento subjetivo de la culpa y el dolo de la infracción y, por lo tanto, de la correlativa sanción–, y el principio de personalidad¹⁰² de las sanciones condiciona la actividad de la Administración desde el primer momento, ya que, bajo el amparo de este principio, deberá determinar frente a quién –o quienes– dirige el expediente sancionador¹⁰³. Si el obligado principal no ingresare la cuantía de la deuda tributaria, así como el importe de la sanción, la Administración se dirigirá contra el responsable y, si éste –una vez abonadas aquéllas– no logra ejercitar¹⁰⁴ con

cuenta que la aplicación del régimen de los grupos de sociedades no excluye la aplicación de los regímenes individuales de cada una de las sociedades que lo integran. GARCÍA FRÍAS, A.: «Problemática de la subjetividad pasiva de los grupos de sociedades. Un análisis comparado», en *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, Madrid, I.E.F.-Marcial pons, 1997, pág. 251. En este supuesto de la LIS la obligación de pago de las sanciones tributarias derivadas del régimen de consolidación fiscal no recaerá de modo solidario en las entidades que la conforman.

¹⁰⁰ RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: La participación del asesor fiscal en la comisión de infracciones tributarias, en la obra *El ejercicio de las funciones del asesor fiscal en el ordenamiento tributario español*, AEAF, núm. 13, 1998.

¹⁰¹ «Resulta pues necesario que la sanción se imponga a la persona culpable –aún a título de mera negligencia– sin posibilidad de trasladarla a persona en quien no concorra ese elemento subjetivo del ilícito administrativo; menos aun al que de ninguna forma cooperare o diera ocasión a la ejecución del hecho. Y esa exigencia, como decimos, no está excluida en el ámbito tributario por más que las peculiaridades de sus infracciones y sanciones partan de la atípica integración –desde la óptica del Derecho Administrativo Sancionador– de las mismas en la deuda tributaria haciendo correr a las sanciones la misma suerte procedimental y con las mismas potestades administrativas que son consustanciales a esas deudas» (STSJ de Extremadura de 25 de septiembre de 1998).

¹⁰² No depende de que las penas sean pecuniarias o privativas de libertad, como parece ser el fundamento del Tribunal Constitucional, a pesar de haber admitido la constitucionalidad del artículo 38.1 de la LGT/1963, actual artículo 42.1.a) de la LGT/2003. RUIZ HIDALGO, C.: *La Ley 7/2012 ...op. cit.*

¹⁰³ DEL PALMA DEL TESO, A.: *El principio de culpabilidad...op. cit.*, pág. 65.

¹⁰⁴ Se debería haber puesto a su disposición la potestad administrativa de ejecución para conseguir el debido resarcimiento del responsable. No se hace así. En defi-

éxito la acción de regreso¹⁰⁵ contra el primero [con fundamento en el principio de capacidad económica¹⁰⁶], habrá soportado la totalidad de la sanción, y en sentido inverso, si el obligado principal ingresare la deuda, incluida la sanción, en período voluntario, el responsable que habría participado en la conducta ilícita no padecería ninguna reacción represiva. En ambos casos, la extensión de la responsabilidad a las sanciones supondría dejar el ejercicio de la potes-

nitiva, se trata de un desconocimiento del principio de no indiferencia de sujetos pasivos. Galapero Flores, R.: Responsabilidad tributaria subsidiaria por sucesión en la empresa. Comentario a la Sentencia de la Audiencia Nacional de 7 diciembre 2009 (Sala de lo Contencioso-Administrativo), *Quincena Fiscal*, núm.8/2010, BIB 2010/598.

¹⁰⁵ La LGT prevé el derecho de reembolso frente al deudor principal como establece la legislación civil. De esta forma se termina con la situación que se venía produciendo, por un lado, reconociendo el derecho del responsable a reclamar al deudor principal lo que hubiere satisfecho, mediante el ejercicio de la acción civil que le pudiere corresponder, y, por otro lado, criticando el silencio del legislador tributario omitiendo cualquier referencia expresa a la acción de regreso. GARRIDO MORA, M.: Los responsables tributarios, en la obra colectiva *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre) Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras*, IEF, 2004, págs. 292-293; FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: Responsables tributarios. Situación actual y perspectivas de futuro, *Revista Española de Derecho Financiero y Tributario*, núm. 117, enero-marzo, 2003.

¹⁰⁶ En situaciones de conducta ilícitas por parte del responsable no podía hablarse de justa causa, pues el empobrecimiento del responsable no derivaba de forma directa e inmediata, de su ilícito actuar, sino que se producía por imperativo de la norma jurídica y como consecuencia del funcionamiento genérico de la responsabilidad, todo ello sin olvidar que, negar la acción de regreso al responsable en estas situaciones conllevaría la impunidad de quien directamente cometió la infracción... si bien el responsable causó o colaboró en la comisión de la infracción, en su opinión, solo podría exigírsele el importe de la sanción que se derivara de su actuar ilícito, pero no el importe del resto de la deuda tributaria por la que podría repetir contra el deudor principal, pues el principio de capacidad económica exige que sea el deudor principal el que soporte el pago de su deuda tributaria, quedando el responsable como garantista del pago de la obligación. Por tanto, el punto conflictivo lo encontramos en las sanciones. La dificultad estriba en determinar la porción de sanción imputable a deudor principal y responsable, además de la forma en la que éste puede resarcirse del pago de la parte de sanción que no le corresponde. Dada la controversia existente, no fueron pocas las voces que, ya desde un primer momento y, tras criticar el silencio guardado en este punto por la normativa tributaria, vieran a reclamar la necesidad de que la Ley General Tributaria recogiese la mención al derecho de reembolso que asiste al responsable, exigencia, esta, que se ha visto por fin cumplida, pues el artículo 41.6 de la nueva Ley, dispone a este respecto que: «Los responsables tienen derecho de reembolso frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación civil». Siendo la acción de enriquecimiento sin causa, la que, en nuestra opinión, deberá ejercitar el responsable a fin de obtener el oportuno reembolso... El referido reembolso, se extenderá, aún con las controversias apuntadas anteriormente respecto de las sanciones, a todas las cantidades que hayan sido abonadas por el susodicho responsable a la Hacienda Pública, quedando excluidas, no obstante, como bien han indicado algunos autores, aquellas prestaciones que se deriven directamente del comportamiento de aquel y no de la conducta del obligado principal. CASTELLANOS TORRES, J.A.: El procedimiento de derivación...op. cit.págs. 206-209.

tad sancionadora en manos de los particulares y los tribunales ordinarios. Por último, esa extensión de la responsabilidad a las sanciones impedirá aplicar de manera individualizada la sanción y, correlativamente, los criterios de graduación de las mismas, atentando así al principio de proporcionalidad.

