

EL RESPONSABLE TRIBUTARIO Y SU NATURALEZA SANCIONADORA: STS DE 28 DE ABRIL DE 2023, REC. NÚM. 546/2021

Ernesto Eseverri Martínez

*Catedrático emérito de Derecho Financiero y
Tributario
Universidad de Granada
(España)*

Resumen

Se analiza el posible componente sancionador de la conducta que, como responsable solidario, queda recogida en el art. 42.2, a) LGT, y la posible fundamentación en el principio *non bis in ídem* de la oposición a un segundo procedimiento de derivación de responsabilidad, instruido tras la anulación de otro anterior con el mismo fundamento legal.

Palabras clave

Responsable solidario, ocultación de bienes, evitar acción administrativa de recaudación de deudas tributarias, dolo y culpa, alzamiento de bienes.

Abstract

The possible sanctioning component of the conduct that, as jointly and severally responsible, is included in art. 42.2, a) LGT, and the possible basis on the *ne bis in idem* principle of opposition to a second procedure for the derivation of liability, instructed after the annulment of a previous one with the same legal basis.

Keywords

Jointly and severally liable, concealment of assets, avoid administrative action for the collection of tax debts, fraud and fault, lifting of assets.

Cómo referenciar: Eseverri Martínez, E. (2023). El responsable tributario y su naturaleza sancionadora: STS de 28 de abril de 2023, rec. núm. 546/2021. *Revista Técnica Tributaria* (142), 211-219.

SUMARIO

1. Doctrina del Tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del Tribunal

En la sentencia que da contenido a estas líneas, el Tribunal Supremo fija como doctrina jurisprudencial que la declaración de responsabilidad solidaria por la causa prevista en el art. 42.2. a) LGT no tiene naturaleza sancionadora y, por tanto, no es de aplicación el principio *ne bis in idem* que impera en el derecho sancionador. Y añade siguiendo en este particular su doctrina a propósito de la reiteración de actos administrativos, que la anulación por defecto de forma de un acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria por un órgano económico-administrativo, no impide el dictado de un segundo acuerdo basado en el mismo presupuesto legal que el anulado.

El art. 42.2.a) LGT, añadido por mi parte, califica como responsables solidarios a quienes, hallándose la deuda tributaria en fase recaudatoria, participan con el deudor en actos de evasión de su patrimonio, alcanzando la responsabilidad a la deuda tributaria pendiente, y en su caso, a los intereses de demora, recargos y sanciones, hasta el límite del valor de los bienes sustraídos a la acción recaudatoria. Admitiendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo supuestos de responsabilidad en cadena, es decir, la figura del responsable solidario por las deudas contraídas por un responsable subsidiario que lo fue de un deudor principal.

2. Supuesto de hecho

Una entidad mercantil cesa en el ejercicio de su actividad habiendo dejado deudas tributarias pendientes de pago (las correspondientes a retenciones de determinados ejercicios tributarios) que se derivan a su administrador como responsable subsidiario quien, al tiempo de hallarse la deuda en período ejecutivo frente a la sociedad, dona una serie de fincas a sus dos hijos provocando un vaciamiento patrimonial para obstaculizar la acción recaudatoria de tal modo que, cuando el órgano de recaudación le deriva la acción de responsabilidad subsidiaria, previa falencia de la deudora principal, el administrador carecía de bienes suficientes para afrontar el pago de lo adeudado. Con fundamento en el art. 42.2.a) LGT y en su posición de responsable solidario, el órgano de recaudación se dirige a uno de los hijos del administrador social derivándole la correspondiente acción de responsabilidad.

Recurrido este acuerdo ante el órgano económico-administrativo regional, sin entrar en el fondo del asunto, queda anulado por falta de sustento documental y de justificación de la identidad de la deuda principal y de la derivada. El órgano de recaudación dicta nuevo acuerdo de derivación de responsabilidad con fundamento en el mismo precepto legal que el anulado y, naturalmente, salvando los defectos que llevaron a su invalidación, que fue nuevamente recurrido y desestimado en sede económico-administrativa y, más tarde, en vía jurisdiccional frente a cuya sentencia se interpone recurso de casación que se funda-

menta en el principio *ne bis in idem* en su dimensión procedimental para denunciar que no es posible el inicio de un nuevo procedimiento de derivación de responsabilidad solidaria una vez anulado otro anterior, teniendo en cuenta el componente sancionador que encierra esta modalidad de responsable.

3. Fundamentos de derecho

En Tribunal Supremo en su argumentación jurídica denegando la casación de la sentencia recurrida, comienza recordando la doctrina expuesta en la sentencia de 10 de julio de 2019 (recurso de casación núm. 4540/2017) a propósito de las notas concurrentes en los supuestos de responsabilidad solidaria recogidos en el art. 42.2 LGT y señala que *«No nos hallamos ante la figura de un responsable a quien la ley sitúa junto al deudor principal para hacer frente al pago de la deuda tributaria impagada en la forma que se posiciona el responsable en el art. 41.1 LGT, sino ante un responsable que la ley califica como tal por la relación mantenida con los bienes susceptibles de ser embargados, por lo tanto, con independencia de quién sea el "deudor principal" y del total importe de la deuda a pagar»*, de este modo, justifica la posibilidad de la responsabilidad en cascada, esto es, la de derivar la deuda tributaria de un responsable (subsidiario) a otro responsable (solidario) para, más adelante, insistir en su doctrina de que la Administración tributaria no es infalible en sus pronunciamientos por lo que cuando yerra y queda anulado el acto administrativo de que se trate, nada impide el inicio de un nuevo procedimiento sobre el mismo objeto que el anulado, máxime cuando la ilegalidad advertida en el acto anulado es procedimental y causante de indefensión al interesado, por lo que *«[...] cabe que, ordenada y subsanada la falla procedimental, se adopte un nuevo acto de contenido distinto a la luz del nuevo acuerdo alegatorio y fáctico acopiado; precisamente, por ello, se acuerda dar "marcha atrás"»*.

El interés que tiene el pronunciamiento del Tribunal Supremo objeto de análisis, se centra en la negación de que esta modalidad de responsabilidad solidaria tenga carácter sancionador, lo que argumenta en los siguientes términos: *«[...] el elemento intencional que debe revestir la conducta de participación en la ocultación o transmisión de los bienes del obligado principal que es determinante de la responsabilidad solidaria del art. 42.2.a) no determina en modo alguno que estemos ante una conducta asimilable a una infracción, de modo que, por el hecho de que eventualmente pueden integrarse en la deuda tributaria la procedente, en su caso, de sanciones tributarias, no se transmite a esta modalidad de responsabilidad la naturaleza sancionadora que en origen tuviera el débito. Prueba de ello es que la responsabilidad se limita al valor de los bienes ocultados o transmitidos, y no es por razón de la infracción. Por tanto, el aserto de que se deriva la responsabilidad de una deuda en que, eventualmente puedan estar incluida la derivada por la imposición de sanciones al obligado principal, no caracteriza como sancionadora a esta responsabilidad. Esta afirmación, que se contiene con cierta asiduidad en pronunciamientos de nuestra jurisprudencia sobre responsabilidad, se ha realizado en general respecto a los casos en que se aplicaban supuestos del art. art. 42.1 LGT, que son ontológicamente distintos del previsto en su apartado 2. a) que nos ocupa»*. Al negar la naturaleza sancionadora

de la responsabilidad solidaria por obstaculizar la acción recaudatoria de la Administración, carece de sentido jurídico la invocación del principio *ne bis in idem* como fundamento de la anulación del segundo acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria.

Reconoce el Tribunal Supremo que en el supuesto de responsabilidad solidaria que prevé el art. 42.2.a) LGT tiene que darse necesariamente una conducta activa de participación en la ocultación o transmisión de los bienes del deudor principal, sin embargo, descarta que esta conducta intencionada –que elimina su posible consideración como modalidad de responsabilidad objetiva– determine la existencia de un comportamiento asimilable a una infracción aún en el caso de que, junto a la deuda tributaria, se hubieran derivado al responsable solidario las sanciones atribuidas al deudor de primer grado, circunstancia que tampoco se produjo en el caso enjuiciado porque la deuda derivada no comprendía ninguna sanción tributaria, tan solo cuota e intereses.

Contiene la sentencia un voto particular del Magistrado Navarro Sanchís discrepante con la interpretación mayoritaria de la Sala a propósito de la denegada naturaleza sancionadora del art. 42.2.a) LGT, y considera de «*base poco firme*» el postulado sobre el que se asienta, sobre todo, después de ratificar la necesidad inexcusable de dolo o intención en la conducta que delimita legalmente esta figura de responsable solidario, aunque la sentencia la sitúe «*extra muros del régimen punitivo*».

El Magistrado discrepante reconoce que sobre la debatida naturaleza sancionadora de esta modalidad de responsable solidario no existe una declaración explícita y terminante en la jurisprudencia del Tribunal Supremo que la afirme o la deniegue, aunque sí pronunciamientos jurisprudenciales que se aproximan a su carácter represivo.

Argumenta por ejemplo, que carece de sentido que la responsabilidad del art. 42.1. a) LGT –colaboración activa con el deudor principal en la comisión de conductas infractoras– haya sido aceptada sin reparo como tipo sancionador por el Tribunal Supremo, y no lo sea la prevista en ese mismo precepto en la letra a) de su apartado 2. Seguidamente, destaca el "*parentesco jurídico*" de esta modalidad de responsable solidario con el alzamiento de bienes penado en el art. 257 CP, y «*no cabe seccionar o bifurcar artificiosamente la innegable naturaleza común*» de la figura penal y la tributaria para otorgarles distinto perfil sancionador porque, sostiene Navarro, el presupuesto de hecho recogido en el art. 42.2.a) LGT responde claramente al esquema infracción-sanción en cuanto se exige la culpabilidad en la conducta realizada por el responsable solidario, de ahí por ejemplo, que en la STS de 25 de marzo de 2021, recurso de casación 3172/2019, haya quedado excluido de este tipo de responsabilidad el menor de edad porque la conducta descrita en el precepto legal comprende actividades, conductas e intenciones dolosas de las que un menor es siempre inimputable. Asimismo, colaciona las SSTS de 19 de enero de 2023, recursos de casación núms. 1693 y 3904/2019, en las que se razona a propósito del art. 42.2.a) LGT como si estuviéramos ante una conducta represiva, aunque después se descarte de modo contradictorio su naturaleza sancionadora. O cuando en sentencias de 22 de octubre de 2021 (casación 3020/2020) y 12 de mayo de 2021 (casación 62/2020), el Tribunal Supremo extiende el alcance de la responsabilidad a deu-

das devengadas con posterioridad a la ocultación o transmisión de los bienes del obligado al pago, a condición de que haya quedado acreditada la existencia de un plan con el fin de impedir la acción recaudatoria de la Administración: *«Apreciar que esta conspiración (...) queda excluida del ámbito objetivo de lo sancionador (...) merecería cuando menos una explicación más completa, que en este caso brilla por su ausencia, máxime cuando nada impediría, en el esquema, la responsabilidad por sanciones futuras, no cometidas».*

Concluye el voto particular afirmando: *«[...] difícilmente cabe sostener que una conducta de cooperación o causación en la evasión o entorpecimiento de la acción recaudatoria, que de modo indudable es sancionadora, incluso puede ser penal, para el deudor principal que aspira a obstaculizar la acción recaudatoria, no lo sea, con desorden y desequilibrio conceptual, al participe en esa conducta de evitación del embargo de bienes o derechos, con un resultado de responsabilidad intensa en sus efectos pero desleída en las garantías de que se rodea».*

En el voto discrepante se dirige también una crítica a la jurisprudencia creada por el Tribunal Supremo a propósito de la llamada responsabilidad en cadena, así como sobre la retroacción de lo actuado considerando como vicio de forma la inexistencia de documento alguno que permitiera examinar la procedencia del acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria y el alcance de la deuda, pero sobre estos extremos no versará el análisis que sigue a continuación de la sentencia —y del voto particular—.

4. Análisis

Los supuestos de responsables solidarios previstos en el art. 42.2 LGT constituyen singulares modalidades de deudores tributarios secundarios porque, como ha afirmado el propio Tribunal Supremo, se alejan de la concepción legal de lo que es un responsable tributario según describe su art. 41.1, y son llamados como garantes personales del crédito tributario porque mediante un acto voluntario y conocedores de la transcendencia de su acción en relación con el cumplimiento de una deuda tributaria, actúan junto al deudor de primer grado disponiendo de los bienes y derechos de éste con la finalidad de impedir la acción administrativa recaudatoria.

El art. 42.2.a) LGT cuando llama como responsables solidarios a quienes sean causantes o colaboren en la ocultación del patrimonio del deudor principal (o de primer grado, si no es esa su condición) para evitar la acción recaudatoria de la Administración, claramente, está describiendo el ejercicio de una acción dolosa o culposa que comporta la intencionalidad de su agente de causar un daño en perjuicio de la actuación recaudatoria de los órganos de la Administración tributaria. Es cierto que la ley tributaria no tipifica esta conducta como infractora, pero su componente represor queda fuera de duda. Su precedente, el art. 131.5.a) de la anterior Ley 230/1963 configuraba el presupuesto de esta modalidad de responsable solidario refiriéndose a *«Los que sean causantes o colaboren en la ocultación maliciosa de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir su traba».*

En sentencia de 12 de mayo de 2021, recurso de casación núm. 62/2020, el Tribunal Supremo ya afirmó que: *«[...] los términos del art. 42.2.a) "... remite a una conducta que implica conocimiento y voluntad, por más que la supresión de la palabra 'maliciosa' (de su anterior redacción) pudiera sugerir cosa distinta. La conducta habilitante de la responsabilidad de "...[C]ausar o colaborar en la ocultación o transmisión de bienes...con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria" no es compatible con el caso fortuito, el puro desconocimiento o el descuido. Más bien sucede que, ahora implícita y claudicante, se sigue requiriendo una conducta maliciosa y, por tanto, conocedora y voluntaria»*. Y de manera aún más clara, si cabe, en su sentencia de 14 de octubre de 2022 (recurso de casación núm. 6321/2020), a propósito de la modificación del art. 67.2 LGT por Ley 7/2012, declarando que cuando la ocultación de los bienes del deudor principal se produce con posterioridad a la finalización del plazo voluntario de recaudación para el deudor principal, el plazo de prescripción se inicia cuando tenga lugar el presupuesto de hecho de la responsabilidad solidaria, el Tribunal Supremo niega que la nueva redacción del precepto tenga carácter interpretativo porque sería inaceptable *«[...] en relación con obligaciones tributarias como las que implanta el art. 42.2 LGT, cuya naturaleza sancionadora hemos determinado con constancia y reiteración como presente en el nacimiento de este deber de asumir la responsabilidad solidaria, con directa infracción del art. 9.3 de nuestra Constitución, que garantiza la "...irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales"»*.

El art. 42.2.a) LGT con el fin de reprimir o afligir la conducta de quienes en connivencia con el obligado principal y conocedores de la posición deudora de éste, tratan de frustrar la acción recaudatoria de la Administración, los convierte en responsables solidarios. Se trata de proteger así la acción recaudatoria de la Administración sobre cualquier crédito de naturaleza tributaria contraído por el deudor principal, tenga su origen en una deuda tributaria, en prestaciones adjetivas como son los recargos e intereses de demora, e incluso, en sanciones de tal naturaleza. La singularidad de estos deudores frente a los responsables comunes, reside en que su alcance queda limitado al valor de los bienes y derechos que se hubieran podido trabar administrativamente. Se trata con ello, de reprimir conductas colaboracionistas en la obstrucción de la acción recaudatoria, por lo que el perfil de estos responsables solidarios se halla muy próximo al del coautor en la comisión de un ilícito, si como tal es considerado el alzamiento de bienes.

Refiriéndose el Tribunal Supremo a esa otra modalidad de responsable solidario, que lo es, por haber colaborado activamente con el deudor principal en la comisión de una conducta infractora (art. 42.1, a) LGT), en sentencia de 7 de febrero de 2023 (recurso de casación núm. 109/2021), no ha tenido reparo en otorgarle naturaleza sancionadora *«[...] pues no de otro modo cabría calificar una conducta aplicable a quienes sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria»*.

El deudor principal (o de primer grado) que con su acción impide la actuación ejecutiva del órgano de recaudación, de conformidad con el art. 217 del Código Penal, es autor de un delito de alzamiento de bienes y quien con él consiente la

celebración de un negocio traslativo de bienes, haciéndolo de forma voluntaria y conocedor de la posición deudora de quien se los transmite, se convierte en colaborador necesario en la comisión del delito.

Quiere decir ello que, al tiempo de ser declarado responsable solidario, los órganos de recaudación tributaria deberían poner en conocimiento del Ministerio Fiscal la comisión del delito de alzamiento y, en caso de proseguir la acción penal, el adquirente de los bienes sustraídos a la acción recaudatoria de la Administración tributaria podría ser investigado como colaborador necesario en la comisión de este delito. El carácter delictivo de su conducta está fuera de duda, y no existe razón que justifique la negación del componente punitivo que tiene el presupuesto de hecho de responsable solidario previsto en el art. 42.2.a) LGT, salvo la intención de privarle de las garantías jurídicas que conlleva el ejercicio del *ius puniendi*.

Este precepto, describe el comportamiento doloso de quien se convierte en responsable solidario de la deuda tributaria en cuanto dirigido de forma consciente a la ocultación de los bienes del deudor principal, y el propio Tribunal Supremo así lo reconoce como comportamiento doloso en la sentencia objeto de comentario, constituyendo una suerte de contradicción la afirmación hecha en su pronunciamiento en el sentido de que, siendo ésta la condición apreciada en la calificación de la conducta seguida por esta modalidad de responsable solidario *«no determina en modo alguno que estemos ante una conducta asimilable a una infracción»*, criterio que reafirma en el hecho de que el alcance de la responsabilidad quede limitado al valor de los bienes sustraídos a la acción recaudatoria. Si la culpabilidad es uno de los elementos esenciales y necesarios en la calificación de una conducta de maliciosa y susceptible de sanción, la colaboración necesaria y consciente en la ocultación de los bienes del deudor principal para impedir el ejercicio del derecho de crédito por parte de la Hacienda Pública, una vez que haya quedado probada, deposita la acción de quien así actúa en el ámbito propio del derecho punitivo. Porque tan punible es la acción de quien directamente trata de burlar la ejecución de unas deudas tributarias de forma maliciosa, como la de quien en concomitancia con él participa en tal conducta.

Podría sustentarse el carácter no sancionador de esta modalidad de responsable solidario en el hecho de que, cuando el art. 212.3 LGT declara la inejecución de las sanciones tributarias hasta que causen estado –incluso, las derivadas a los responsables–, excepciona de esta regla general los supuestos de responsabilidad solidaria previstos en su art. 42.2, lo que alejaría la figura de su carácter sancionador, en mi opinión sin embargo, la excepción legal que en el ámbito sancionador acompaña a esta modalidad de responsables solidarios es, precisamente, la que permite deducir su componente represor o aflictivo al derivar hacia estas conductas unas consecuencias jurídicas más gravosas que facilitan la ejecución de las sanciones derivadas a esta modalidad de responsables solidarios.

Asimismo y para acentuar el carácter represor hacia las conductas seguidas por este tipo de responsables solidarios, la ley les impide llevar a cabo una libre defensa de sus intereses frente al acto administrativo de derivación de responsabilidad en cuanto tan solo les permite recurrir el alcance global de su respon-

sabilidad (art. 174.5 LGT); pero además, en el art. 67.2 LGT altera el inicio del plazo de prescripción para derivar la acción deudora a estos responsables solidarios cuando su presupuesto de hecho sucede una vez vencido el período voluntario de pago para el deudor principal.

Las limitaciones legales impuestas en orden a la defensa de los intereses de los responsables solidarios del art. 42.2. a) LGT, es argumento que acentúa mi convicción a propósito de la naturaleza sancionadora que acompaña a esta modalidad de derivación en el pago de deudas y sanciones tributarias. Limitaciones que, además, se han visto acentuadas como consecuencia de la propia jurisprudencia del Tribunal Supremo que ha admitido para estos deudores secundarios la extensión del alcance de su responsabilidad a las deudas tributarias no vencidas al momento de haberse producido el presupuesto de hecho de la responsabilidad y del acto administrativo de derivación, así como a las sanciones aún no impuestas al deudor principal (o de primer grado) (STS de 12 de mayo de 2021, recurso de casación núm. 62/2020), criterio jurisprudencial sustentado en que los actos dirigidos a la ocultación de los bienes del deudor principal realizados en colaboración con el responsable solidario, deben responder a un plan intencional encaminado a la sustracción fraudulenta de dichos bienes al pago de una deuda tributaria, lo que de forma clara evidencia el componente sancionador de esta modalidad de responsables solidarios.

Examinando los caracteres de estos deudores tributarios y la necesidad de que sus conductas resulten conscientes y causantes de un daño a la acción recaudatoria, su componente sancionador, en mi opinión, queda fuera de duda, y compartiendo el criterio expuesto por el Magistrado Navarro Sanchís en su voto discrepante con el parecer mayoritario en la sentencia comentada, el argumento del *ne bis in idem* como impedimento al dictado de un nuevo acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria tras haber sido anulado otro anterior, tiene todo el sentido jurídico.