

## RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA/LEY GENERAL TRIBUTARIA

---

### Sobre la naturaleza sancionadora —o no— de las derivaciones de responsabilidad del art. 42.2 LGT

STS n.º 538/2023, de 28 de abril de 2023 (recurso número 546/2021)

**Carlos Romero Plaza**

*Socio Director de Arttax & Legal*

*Profesor en UDIMA y UCV*

**Resumen:** El Tribunal Supremo se pronuncia nuevamente sobre la naturaleza sancionadora de las derivaciones de responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) LGT.

En este caso, entiende que dicho precepto no tiene naturaleza sancionadora y que, por tanto, no resulta de aplicación el principio de *ne bis in idem*. Dicho pronunciamiento contrasta con sentencias anteriores del Alto Tribunal donde sí se reconocía esta naturaleza sancionadora del precepto.

Al respecto, destaca el voto particular disidente del Excmo. Magistrado D. Francisco José Navarro Sanchís.

**Palabras clave:** responsabilidad solidaria; sanción; voto particular; *ne bis in idem*.

### I. OBJETO DE ESTUDIO

El Tribunal Supremo tenía encima de la mesa pendiente de resolver el carácter sancionador del artículo 42.2.a) LGT a la hora de aplicar el principio *ne bis in idem*, y así lo ha hecho en su **Sentencia de 28 de abril de 2023, núm. 538/2023 (rec. 546/2021)**.

En el presente recurso de casación se impugnó la sentencia núm. 567/2020 de 3 de noviembre, de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, que desestimó el recurso núm. 29/2020, en materia de derivación de responsabilidad solidaria por deudas tributarias.

«El Tribunal Supremo debe pronunciarse sobre la naturaleza sancionadora del artículo 42.2.a) LGT para determinar si le resulta de aplicación el principio *ne bis in idem*»

La sentencia de instancia desestimó el recurso contencioso-administrativo. Entendió que no existe una vulneración del principio de *ne bis in ídem* por haberse dictado ya un previo acuerdo de derivación de responsabilidad con base en el artículo 42.2 .a) de la LGT, que fue previamente anulado por la Resolución del TEAR de 30 de marzo de 2016. En este sentido, señala la sentencia de instancia:

*«En nuestro caso, la anulación fue total y estimamos que por razones formales. Estimamos no vulnerado el principio de non bis in idem, ya que como señala la STS de 22 de marzo de 2010 (casación 997/2006): "Llegados a este punto, ha de subrayarse que, en lo que se refiere a la dimensión procedimental de aquel principio (prohibición del sometimiento de dos investigaciones de una persona por los mismos hechos), se ha de tener en cuenta que opera en el mismo orden; esto es, no cabe iniciar una investigación penal (o administrativa) por unos hechos sobre los que la jurisdicción (o la Administración) ya se ha pronunciado sobre el fondo concluyendo que, a la luz de los elementos de juicio disponibles, no constituyen una infracción criminal (o administrativa). En otras palabras, una vez que los tribunales (o los órganos administrativos competentes) han juzgado definitivamente una conducta, no cabe que abran otro procedimiento para enjuiciarlo de nuevo. Sin embargo, esta dimensión del principio no impide la heterogeneidad de los cauces, de modo que terminado uno concluyendo que no se ha producido infracción de una clase (penal), nada obsta a la apertura de otro destinado a averiguar si ha habido comisión de un incumplimiento reprehensible con sanciones de otra naturaleza (administrativa).»*

*En el caso entendemos que el TEAR consideró que en el expediente no existía una justificación suficiente para la derivación pero nada impedía a la administración tributaria, si no se había producido la prescripción, seguir derivando la responsabilidad hasta lograr el íntegro pago de la deuda tributaria.»*

Frente a dicho pronunciamiento, el contribuyente presentó recurso de casación entendiendo infringido el artículo 42 LGT en relación con el principio *non bis in ídem*.

Así, admitido el recurso de casación, la cuestión que plantea interés casacional objetivo es la siguiente:

**«Determinar si el principio *ne bis in ídem* permite el inicio de un segundo procedimiento de derivación de responsabilidad solidaria tras la anulación, por motivos formales, del primer acuerdo de derivación de responsabilidad admitido por el Tribunal.»**

## II. POSICIÓN DE LAS PARTES Y OBJETO DEL LITIGIO

Por un lado, el contribuyente alegaba en el recurso, que la posibilidad de reiterar el procedimiento por razones formales inherentes a la sanción debe estar vedada en el ámbito sancionador tributario, pues los principios de *ne bis in ídem*, buena administración y seguridad jurídica deben prevalecer sobre el ejercicio de la potestad administrativa para sancionar. Así, el centro del recurso partía de la premisa de atribuir al precepto contenido en el artículo 42.2.a) LGT naturaleza sancionadora.

«El recurrente alegaba que la posibilidad de reiterar el procedimiento por razones formales inherentes a la sanción debe estar vedada en el ámbito sancionador tributario, como era el caso de la aplicación del artículo 42.2.a) LGT»

Por otro lado, la Abogacía del Estado, en la oposición al recurso de casación, sostiene que la declaración de responsabilidad solidaria contenida en el artículo 42.2.a) LGT no es una sanción *«aunque pudiera participar la naturaleza sancionadora a determinados efectos»*. En consecuencia, entiende que la sentencia de instancia es coherente, en la medida en que entiende que no existe una decisión sobre el fondo del asunto y por lo tanto, lo único apreciado fue la falta de documentación y de justificación de la identidad de la deuda principal derivada.

Pues bien, una vez expuestas las posiciones de las partes, merece la pena hacer una breve referencia al objeto del recurso para contextualizar la controversia.

En relación con este procedimiento, nos encontramos ante una mercantil que el 21 de enero de 2013 se declara fallida, habiendo cesado su actividad en 2012. En mayo de 2013 se declara responsable subsidiaria de la mercantil a la administradora única de la misma por cese de actividad.

Con anterioridad a la declaración de fallido, la administradora de la mercantil mediante escritura pública de 29 de junio de 2012 donó a sus hijos 23 fincas privativas y libres de cargas por importe de 131.692,66 €.

En fecha de 18 de diciembre de 2014 se notificó el acuerdo de declaración de responsabilidad por aplicación del artículo 42.2.a) LGT.

Este acuerdo de responsabilidad fue anulado el 30 de marzo de 2016 por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias, al no haber incluido la Oficina Gestora ninguna documentación que permitiera examinar la procedencia del Acuerdo impugnado.

Posteriormente, el 17 de agosto de 2017 se reinició el procedimiento de derivación de responsabilidad, dictándose un nuevo acuerdo de declaración de responsabilidad el 24 de octubre de 2017, que es la que ahora se impugna en sede de casación.

### III. CRITERIO FIJADO POR EL TRIBUNAL SUPREMO Y CONTROVERSIA SOBRE LA NATURALEZA SANCIONADORA

El juicio de la Sala, en este caso, lo encontramos en el Fundamento jurídico Sexto, donde sorprendentemente el Tribunal Supremo cambia de criterio respecto a la naturaleza sancionadora de la responsabilidad contenida en el artículo 42.2.a) LGT. Así, nos señala el Alto Tribunal:

*«Por consiguiente, 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.*

***No siendo de naturaleza sancionadora la derivación de responsabilidad, la invocación de principio ne bis in ídem carece de sentido jurídico, porque es una garantía específica del derecho sancionador.»***

Así, en el Fundamento Jurídico Séptimo, el Tribunal sienta como doctrina jurisprudencial que la declaración de responsabilidad solidaria del art. 42.2.a) LGT no tiene naturaleza sancionadora y, por tanto, no es de aplicación el principio *ne bis in ídem*. En consecuencia, la conformidad a Derecho de un posterior acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria por la causa del art. 42.2.a) LGT cuando una previa resolución económico-administrativa ha dejado sin efecto un acuerdo anterior, debe examinarse conforme a la jurisprudencia relativa a la ejecución de las resoluciones económico-administrativas; y, por tanto, sí resultaría conforme a Derecho un segundo acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria por la causa del art. 42.2.a) LGT, culminando un nuevo procedimiento seguido tras la anulación por defectos de orden formal de un primer acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria.

«El Tribunal Supremo entiende que la declaración de responsabilidad solidaria del art. 42.2.a) LGT no tiene naturaleza sancionadora y, por tanto, no es de aplicación el principio *ne bis in ídem*»

Y sorprende este pronunciamiento porque contradice el criterio que, no hace tanto, sentó el Tribunal Supremo en su sentencia de 14 de octubre de 2022 (rec. 6321/2020), siendo el ponente Navarro Sanchís, quien emite un valioso voto particular en la sentencia de abril de 2023.

Pues bien, en octubre de 2022 el Tribunal Supremo afirmó que los supuestos de derivación de responsabilidad del art. 42.2.a) LGT poseían un claro carácter sancionador:

*«Es más, si así fuera, esto es, si la versión instaurada en 2012 tuviera una función meramente interpretativa o aclaratoria de lo que ya, conforme a esa idea sugerida por la Administración, estaba implícito o agazapado en el texto de la norma aclarada -situación que parece abonada por la exposición de motivos de la Ley 7/2012, pese a que la voluntad legislativa de aclarar no siempre fructifica en un resultado materialmente aclaratorio-, estaríamos ante un caso en que, por vía puramente interpretativa o supuestamente clarificadora, se impone la aplicación a una situación jurídica dada de una norma perjudicial, más gravosa y aflictiva para su destinatario, lo que resulta rigurosamente 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".»*

Esta naturaleza sancionadora también se puso de relieve por nuestro alto Tribunal con anterioridad, en la sentencia donde se analizaba la responsabilidad tributaria de los menores de edad de 25 de marzo de 2021, pudiendo leerse en la misma:

*«Pues bien, según muy reiterada y conocida doctrina jurisprudencial nuestra, la extensión a una persona ajena a la relación tributaria y a la capacidad económica gravada, de una sanción, fruto de la infracción cometida por otro, es también una sanción y le son exigibles, por imperativo constitucional (art. 25 CE), las garantías penales de legalidad, tipicidad y culpabilidad, así como el derivado del principio de personalidad de la pena —extensible a la sanción administrativa, que participa de la misma sustancia que aquella—.»*

Mención especial merece el voto particular de Navarro Sanchís, tan didáctico, donde discrepa del criterio sentado por la mayoría, por el que se niega esta temporada el carácter sancionador del artículo 42.2.a) LGT.

Este voto particular disecciona acertadamente las modalidades de responsabilidad solidaria que ofrece nuestro sistema tributario y afirma con rotundidad el carácter sancionador de las derivaciones de responsabilidad recogidas en el art. 42.2.a) LGT, dando para ello hasta 10 razones que la avalan y que por motivo de extensión no reproduciremos en esta sede y es claro al señalar que:

*«Mi opinión, deducida además de la doctrina del Tribunal Supremo de modo poco dado a las dudas, es que la responsabilidad del art. 42.2.a) LGT es de orden penal o sancionador, punto de partida que hay que considerar necesariamente.»*

Así las cosas, este pronunciamiento del Tribunal Supremo modifica nuevamente el criterio seguido a la hora de impugnar las declaraciones de responsabilidad del art. 42.2.a) LGT, dejando a los aplicadores del derecho en una cierta posición de inseguridad jurídica.

#### **IV. CONCLUSIÓN**

Como vemos, **con la sentencia objeto del presente comentario se niega nuevamente el carácter sancionador de estos supuestos de derivación de responsabilidad.**

Ciertamente, la responsabilidad tributaria es una materia compleja, pero resultan totalmente contrarios al principio de seguridad jurídica estos cambios de criterio donde las reglas del juego se cambian para que siempre acaben ganando los mismos. Parece que, los contribuyentes siempre van a jugar en desventaja, porque cuando hay una mínima posibilidad de que el marcador vaya a su favor, cambian las reglas del juego y pitan penalti en su contra.