



Roj: **STS 1848/2023 - ECLI:ES:TS:2023:1848**

Id Cendoj: **28079130022023100139**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **28/04/2023**

Nº de Recurso: **546/2021**

Nº de Resolución: **538/2023**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **RAFAEL TOLEDANO CANTERO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ ICAN 3718/2020,**  
**ATS 1920/2022,**  
**STS 1848/2023**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 538/2023**

Fecha de sentencia: 28/04/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 546/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 28/02/2023

Voto Particular

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Procedencia: T.S.J.CANARIAS SALA CON/AD

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 546/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 538/2023**

Excma. Sra. y Excmos. Sres.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente



D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 28 de abril de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 546/2021, promovido por don Eleuterio , representado por la procuradora de los Tribunales doña María Elena Gutiérrez Cabrera, bajo la dirección letrada de don Leopoldo Gandarias Cebrián, contra la sentencia núm. 567/2020, de 3 de noviembre, dictada en el recurso núm. 29/2020 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, con sede en Las Palmas de Gran Canaria.

Comparece como parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero.

### ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** El presente recurso de casación se interpuso por don Eleuterio contra 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, con sede en Las Palmas de Gran Canaria, que desestimó el recurso núm. 29/2020, en materia de derivación de responsabilidad solidaria por deudas tributarias.

**SEGUNDO.-** La Sala de instancia desestimó el recurso contencioso-administrativo con sustento en los siguientes razonamientos:

"SEGUNDO.- En el acuerdo de derivación de responsabilidad (expediente administrativo) se explica el origen de la deuda tributaria que era la "falta de presentación en la mercantil SERVICIOS ELECTRICOS INSULARES SL de los modelos 110 y 111, correspondientes a retenciones, entre los ejercicios 2008 y primer trimestre de 2012".

La administradora de dicha sociedad y donante conocía la falta de presentación de los modelos que además se encontraban en fase ejecutiva, las providencias de apremio se encuentran en el expediente. La citada administradora donó en escritura pública de 29 de junio de 2012, su patrimonio a sus dos hijos, uno de ellos demandante en este recurso y otro en el 28/2020. Con lo que se descapitalizó, y cuando la administración derivó la responsabilidad subsidiaria por cese de la actividad de la sociedad, la administradora carecía de bienes porque estaban a nombre de sus hijos, a quien se los había donado.

[...]

El demandante aceptó la donación, realizada en escritura pública de 29 de junio de 2012, en el folio 21 de la misma consta su aceptación, y la valoración a efectos fiscales de los inmuebles transmitidos por importe de 131.692,66€. Por tanto, colaboró en la transmisión de bienes y derechos que la donante estaba obligada a preservar puesto que era la administradora y socia principal, de una sociedad contra la que existía un procedimiento de recaudación en fase ejecutiva. [...]

**TERCERO.-** La interpretación del artículo 42 de la LGT enfatiza la esencialidad "para el nacimiento tanto de la responsabilidad subsidiaria como de la solidaria que la causación o colaboración en el vaciamiento patrimonial se produzca con posterioridad al nacimiento de la

deuda para el deudor principal, en el primer caso, o para el responsable subsidiario, en el segundo, y no que se haya producido con posterioridad al momento en que dicha deuda haya sido reclamada formalmente o exigida mediante el procedimiento administrativo correspondiente, al deudor de primero y segundo grado, respectivamente." ( STS de 18 de noviembre de 2015 (casación 860/2014).

[...]

En este caso es evidente que los bienes donados fueron sustraídos de la acción de embargo o enajenación de la Hacienda Pública que se ha visto imposibilitada de hacer efectiva una derivación anterior. No puede ampararse que el lapso temporal natural que la administración tributaria tiene para averiguar y embargar bienes sea utilizado para realizar operaciones económicas que distraigan los bienes que ya estaban en realidad afectados de facto al pago de las citadas deudas tributarias.



CUARTO.- En cuanto a la vulneración del principio de non 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 anulado por Resolución del TEAR de 30 de marzo de 2016.

La resolución del TEAR de 30 de marzo de 2016 que figura en el expediente administrativo señala como causa de anulación de la derivación seguida contra el recurrente la *"ausencia de una clara vinculación entre el resultado que se pretende por parte de Recaudación, atendiendo a la falta de apoyo documental que sustente el acuerdo impugnado, así como la falta de relación entre la cuantía de las liquidaciones y la cifra en que se cuantifica la responsabilidad a exigir, debe anularse el mismo."* por ello falla *" ESTIMAR las pretensiones del reclamante, anulando las actuaciones controvertidas al no encontrar amparo documental suficiente para determinar la procedencia de la declaración de responsabilidad, ni el importe por el que resulta exigida."*

Consideramos que no existió una decisión sobre el fondo del asunto, en tanto, lo único apreciado fue la falta de documentación y de justificación de la identidad de la deuda principal y derivada.

[...]

En nuestro caso, la anulación fue total y estimamos que por razones formales. Estimamos no vulnerado el principio de non bis in ídem, 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 a 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 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 enjuiciarla 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 una infracción de una clase (penal), nada obsta a la apertura de otro destinado a averiguar si ha habido la comisión de un incumplimiento reprobable 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".

La procuradora de don Eleuterio preparó recurso de casación contra la meritada sentencia mediante escrito presentado el 21 de diciembre de 2020, identificando como normas legales que se consideran infringidas el artículo 42 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ["LGT"]. También considera vulnerado el principio *non bis in ídem*.

La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso en auto 12 de enero de 2021.

**TERCERO.-** Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 16 de febrero de 2022, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si el principio *non bis in ídem*, en su dimensión procedimental, 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 acordada por un tribunal económico administrativo.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación el artículo 25 de la Constitución y los artículos 42.2.a) y 175 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA".

**CUARTO.-** Notificada la anterior resolución a las partes personadas y dentro del plazo fijado en el art. 92.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa ["LJCA"], la representación del Sr. Eleuterio, mediante escrito registrado el 5 de abril de 2022, interpuso el recurso de casación en el que, en relación con la cuestión casacional aquí planteada, concluye que "[...] con carácter general, 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 *non bis in ídem*, buena administración y seguridad jurídica deben prevalecer sobre el nuevo ejercicio de la potestad administrativa para sancionar, en el marco de la referida ponderación de bienes y derechos constitucionales" (pág. 12 del escrito de interposición).



Finalmente solicita el dictado de sentencia "[...] por la que se anule totalmente la que es objeto de impugnación y declare disconforme a Derecho la resolución de la que trae causa, así como el acto declarativo de responsabilidad del que trae causa".

**QUINTO.-** Conferido traslado de la interposición del recurso a la parte recurrida, el abogado del Estado presenta, el día 11 de mayo de 2022, escrito de oposición en el que sostiene que, en el caso que nos ocupa, "[...] la declaración de responsabilidad solidaria no es una sanción tributaria (aunque pueda participar de naturaleza sancionatoria a determinados efectos) y por ello ent[ien]de que la posición sostenida por la Sala TSJCA de las Islas Canarias es coherente y fundada en Derecho porque ha considerado que "[...] no existió una decisión sobre el fondo del asunto, en tanto, lo único apreciado fue la falta de documentación y de justificación de la identidad de la deuda principal y derivada"" (pág. 9 del escrito de oposición), y suplica a la Sala "[...] dicte sentencia que DESESTIME el presente recurso de casación y confirme la sentencia impugnada, declarando en su caso la matización o complemento de interpretación jurisprudencial que indicamos o la que considere conveniente, sin perjuicio de las facultades que atribuye a la Sala el artículo 93 LRJCA".

**SEXTO.-** Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon conclusas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 28 de febrero de 2023, fecha en que tuvo lugar dicho acto.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### PRIMERO.- *Objeto del recurso.*

Se impugna en el presente recurso de casación 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, con sede en Las Palmas de Gran Canaria, desestimatoria del recurso núm. 29/2020 formulado contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, de fecha 31 de octubre de 2.019, que desestimó la reclamación económico-administrativa núm. NUM000 interpuesta por don Eleuterio frente al acuerdo de derivación de responsabilidad, dictado por el Jefe de la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación de la AEAT en Canarias, que declara la derivación de responsabilidad solidaria dictada al amparo del artículo 42.2.a) de la LGT 58/2003, por deudas exigidas a doña Violeta, como responsable subsidiaria por cese en la actividad de la sociedad SERVICIOS ELECTRICOS INSULARES.

### SEGUNDO.- *Antecedentes del litigio.*

Los hechos más relevantes para el análisis del litigio son los siguientes:

1º) El 21 de enero de 2013 la mercantil Servicios Eléctricos Insulares, S.L., fue declarada fallida, habiendo cesado en su actividad en 2012.

2º) Por acuerdo notificado el 28 de mayo de 2013, la Administración tributaria declaró responsable subsidiaria a la administradora única de dicha sociedad, doña Violeta, por cese de actividad, en relación con la falta de presentación de los Modelos 110 y 111 [declaración y liquidación de retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos del trabajo y actividades económicas del impuesto sobre la renta de las personas físicas "IRPF"] de la citada mercantil.

3º) Mediante escritura pública de 29 de junio de 2012, la mencionada administradora única donó a sus hijos, don Carlos Ramón y don Eleuterio un total de 23 fincas privativas libres de cargas, por importe de 131.692,66 euros (50% a cada uno).

4º) El 18 de diciembre de 2014, se notificó al interesado el acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria, al amparo del art. 42.2.a) LGT, por las deudas exigidas a su madre, como administradora única de la sociedad referida, por importe de 65.846,33 euros.

5º) El 19 de enero de 2015, el responsable solidario planteó reclamación económico-administrativa frente a dicho acuerdo de derivación, siendo estimada mediante acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Regional ["TEAR"] de Canarias de 30 de marzo de 2016, al no haber incluido la Oficina gestora ninguna documentación que permitiera examinar la procedencia del acuerdo impugnado.

6º) El 17 de agosto de 2017 se reinició el procedimiento de derivación por el órgano de recaudación, dictándose un nuevo acuerdo de inicio y puesta de manifiesto para alegaciones a las partes, notificándose el 24 de octubre de 2017 un segundo acuerdo de derivación de responsabilidad contra el que se formuló reclamación económico-administrativa, que fue desestimada por acuerdo del TEAR de Canarias de 31 de octubre de 2019.

7º) Interpuesto recurso contencioso-administrativo contra ese segundo acuerdo del TEAR, fue desestimado por la sentencia que constituye el objeto del recurso de casación que ahora nos ocupa.

**TERCERO.-** *La cuestión de interés casacional.*

La Sección Primera de esta Sala acordó, por auto de 16 de febrero de 2022, admitir el presente recurso de casación para dilucidar la siguiente cuestión de interés casacional:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si el principio *ne bis in idem*, en su dimensión procedimental, 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 acordada por un tribunal económico administrativo.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación el artículo 25 de la Constitución y los artículos 42.2.a) y 175 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA".

**CUARTO.-** *La sentencia recurrida.*

La sentencia recurrida desestima el recurso contencioso-administrativo. En lo relativo a la cuestión de interés casacional admitida, la sentencia considera que no se vulnera el principio *non bis in idem* en atención al hecho de que la resolución del TEAR dictada en 2016 estimó la reclamación por motivos formales, de modo que, no habiéndose producido la prescripción, la Administración tributaria podía tramitar un nuevo procedimiento de derivación. La ratio *decidendi* de la sentencia sobre este particular se contiene en su fundamento de derecho cuarto:

"[...] Consideramos que no existió una decisión sobre el fondo del asunto, en tanto, lo único apreciado fue la falta de documentación y de justificación de la identidad de la deuda principal y derivada.

Si bien en relación a la liquidación, consideramos trasladable a la derivación de responsabilidad, el TS ha señalado en sentencia de 23 de junio de 2020 (casación 5086/2017) que la liquidación puede ser anulada por razones de (a) forma o de (b) fondo y, en este segundo caso, (i) total o (ii) parcialmente.

(a) La anulación por motivos formales afecta a la liquidación en su conjunto y la expulsa en cuanto tal del universo jurídico, para que, en su caso, si procede, se dicte otra nueva cumpliendo las garantías ignoradas al aprobarse la primera o reparando la falla procedimental que causó su anulación.

[...] (b.1) Si la anulación tiene lugar por razones de fondo pero es total, el criterio debe ser el mismo, pues tampoco hay en tal caso una deuda legítimamente liquidada. En dichos supuestos podrá fijarse la deuda de nuevo, si es que la potestad para hacerlo no ha prescrito, pero deberá serlo por conceptos distintos de los sustantivamente anulados...

[...] (b.2) Distinto es el escenario si la anulación por razones sustantivas es parcial [...]

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 a dos investigaciones de una persona por los mismos hechos), se ha de tener en cuenta que operan 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 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 enjuiciarla 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 una infracción de una clase (penal), nada obsta a la apertura de otro destinado a averiguar si ha habido la comisión de un incumplimiento reprobable 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[...]"

**QUINTO.-** *Los escritos de interposición y oposición.*

La parte recurrente aduce que la resolución del TEAR de Canarias que anuló el primer procedimiento de derivación de responsabilidad basado en la misma causa, en realidad no fue un pronunciamiento de anulación por motivos formales, como declara la sentencia recurrida, sino por motivos de fondo, basados en la ausencia de acreditación documental de los elementos determinantes, objetivos y subjetivos, de la declaración de



responsabilidad. Sostiene, en línea con la referencia al principio *ne bis in ídem* del auto de admisión, que "[...] es necesario partir de que el objeto del conflicto ha sido una declaración de responsabilidad tipificada en el artículo 42.2 a) de la LGT, de cuya naturaleza sancionadora no cabe dudar [...]", y argumenta que "[...] lo que se establece una reacción ante el entorpecimiento de la ejecución recaudatoria, derivada de comportamientos ilícitos que, aunque no sean propiamente conductas constitutivas de infracción tributaria, aparecen nitidamente regulados como supuestos de complicidad o participación en hechos que bordean los contornos, si no lo integran, del delito de alzamiento de bienes, habida cuenta de que el elemento subjetivo exige una intervención activa demostrativa de la participación del responsable en el impedimento de la traba de los bienes del deudor principal (ocultación o transmisión), que va más allá de la mera negligencia. Con otras palabras, no parece dudoso afirmar que el declarado responsable por este conducto participa en una actuación contraria a derecho, al tomar parte en un acto ilícito, que integra en la figura un componente punitivo, como lo demuestra la derivación de sanciones; pues hacer responder a alguien de una sanción no es otra cosa distinta a sancionar, lo que atribuye al responsable la condición de sujeto infractor, hallándonos claramente ante un supuesto con finalidad sancionadora, mediando la ineludible exigencia de culpabilidad [...]"

Prosigue más adelante con una reseña jurisprudencial de la que hace el siguiente extracto: "[...] En esta línea, el Tribunal Supremo ha sostenido que la derivación de responsabilidad solidaria debe sujetarse a los principios que presiden el ejercicio del *ius puniendi* del Estado por la Administración, no cuando la solidaridad y la pertinente declaración de responsabilidad alcanza únicamente el abono de las liquidaciones tributarias, pero sí cuando se trata de derivar la responsabilidad en el pago de sanciones ( STS de 15 de junio de 2016, Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 2ª, Rec. 1916/2015). En el mismo sentido pueden citarse la Sentencia del Tribunal Supremo de 6 julio de 2015, dictada el recurso de casación para unificación de doctrina núm. 3418/2013 y las que en ella se citan, coincidiendo en lo que interesa de este pronunciamiento con las Sentencias de 17 de septiembre de 2020, dictadas en el recurso núm. 665/2019 (Id Cendoj 28079130022020100419) y en el recurso 162/2019 (Id Cendoj: 28079130022020100420), en el sentido de que la responsabilidad de la que se trata es de naturaleza sancionadora con su consiguiente sometimiento a los principios que presiden el ejercicio de tal potestad y, por supuesto, a las reglas legales que la disciplinan, entre otras, la proscripción de *bis in ídem*, como luego se dirá.

Por lo demás, como se advierte en el Auto de admisión del presente recurso, la sentencia de 26 de marzo de 2015 (casación para unificación de doctrina 1500/2013 ES:TS:2015:1790), con cita en la sentencia de 29 de septiembre de 2014 (casación para unificación de doctrina 1014/2013, ES:TS:2014:3816) se aborda la posibilidad de que, anulado un acto de liquidación, la Administración tributaria pueda dictar otro nuevo, señalando, en cuanto ahora interesa, que "Cuando el acto tributario sea sancionador, no cabe la posibilidad de, una vez anulada la sanción, imponer una nueva. Chocaría con el principio "ne bis in ídem"". Este criterio se recoge, igualmente, en la sentencia de 27 de enero de 2016 (casación para unificación de doctrina 3735/2014, ES:TS:2016:150), donde, tras citar la sentencia de 26 de marzo de 2012 [(casación 5827/2009, ES:TS:2012:2104), que indica que "[...] la retroacción de actuaciones constituye un instrumento para reparar quiebras procedimentales que hayan causado indefensión al obligado tributario, de modo que resulte menester desandar el camino para practicarlos de nuevo, reparando la lesión; se trata de subsanar defectos o vicios formales", y se declara que: "Únicamente en el ámbito sancionador sería imposible reproducir el camino para volver a castigar, pues hacerlo contravendría el principio *ne bis in ídem* en su dimensión procedimental".

Igualmente se alude a la sentencia de 22 de marzo de 2010 [(casación 997/2006, ES:TS:2010:1773), a la que se remite la mencionada de 26 de marzo de 2012], no cabe reiterar las sanciones anuladas "[...] pues esa reproducción del camino para castigar otra vez contraviene frontalmente el principio "ne bis in ídem", en su dimensión procedimental"; habida cuenta que "[...] una vez que los tribunales (o los órganos administrativos competentes) han juzgado definitivamente una conducta, no cabe que abran otro procedimiento para enjuiciarla de nuevo". Siendo así que en la sentencia de la Sección Segunda de esta Sala de 11 de abril de 2014 (casación para unificación de doctrina 164/2013, ES:TS:2014:1561), se concluye que el principio *non bis in ídem* "[...] presenta un aspecto material o sustantivo, que impide sancionar en más de una ocasión por un mismo hecho y con el mismo fundamento para evitar una reacción punitiva desproporcionada, y una vertiente procesal o formal que proscriba la duplicidad de procedimientos sancionadores en caso de que exista la triple identidad de sujeto, hecho y fundamento".

Por su parte, la oposición de la Abogacía del Estado niega que, en el caso de la responsabilidad del art. 42.2.a) LGT se pueda considerar un supuesto de responsabilidad sancionadora, argumentando sobre la naturaleza específica de esta responsabilidad, que está referida, no al propio deudor principal ni a la participación en la realización de infracción alguna, sino a la lesión a la garantía patrimonial del deudor principal, mediante la causación o colaboración en la ocultación de bienes o derechos del obligado tributario, siendo el límite de la responsabilidad el del importe de los bienes.

**SEXTO.- El juicio de la Sala.**

El supuesto por el que se deriva responsabilidad al recurrente es el previsto en el art. 42.2.a) LGT que dispone: "[...] 2. También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades:

a) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria [...]"

Hay que dejar sentado, como primer elemento de hecho, la naturaleza de las deudas por las que se efectúa la derivación. Se trata de las deudas que, a su vez se derivaron a doña Violeta (administradora de la sociedad) por haber cesado la actividad de la sociedad, a finales de 2012, existiendo deudas pendientes de pago. La totalidad de las deudas incluidas en el acuerdo de derivación del art. 43.1.b) se corresponden con la falta de presentación en la mercantil SERVICIOS ELECTRICOS INSULARES SL de los modelos 110 y 111, correspondientes a retenciones, entre los ejercicios 2008 y primer trimestre de 2012, y, por tanto, no se incluye en la derivación de responsabilidad ninguna deuda por sanciones, por lo que, sin perjuicio de que no cabe atribuir naturaleza sancionadora a la derivación de responsabilidad por el art. 42.2.a) LGT, por las razones que a continuación se expondrán, lo cierto es que en el caso que nos ocupa ni tan siquiera concurre el propio argumento basilar en se apoya el escrito de interposición, la supuesta derivación de una sanción por infracción tributaria, lo que se pone de manifiesto en reiterados pasajes del escrito de interposición, como, entre otros, en la página 3, cuando afirma que la "[...] el declarado responsable por este conducto participa en una actuación contraria a derecho, al tomar parte en un acto ilícito, que integra en la figura un componente punitivo, como lo demuestra la derivación de sanciones; pues hacer responder a alguien de una sanción no es otra cosa distinta a sancionar, lo que atribuye al responsable la condición de sujeto infractor, hallándonos claramente ante un supuesto con finalidad sancionadora, mediando la ineludible exigencia de culpabilidad [...]" y más adelante, en la página 7, reitera que "[...] nos hallamos ante un tipo de responsabilidad que tiene como fundamento la participación dolosa o culposa en la comisión de un acto ilícito tributario lo que explica el efecto de la derivación de sanciones, como ha quedado expuesto. Y exigir el pago de una sanción equivale a sancionar [...]". Sencillamente no es cierto el presupuesto de la argumentación de la parte actora en cuanto pretende incluir "sanciones" dentro de la deuda concretamente derivada en el acuerdo impugnado. Cuestión distinta es que se argumente que, con carácter general, y reflejando de manera parcial determinada jurisprudencia, la recurrente sostenga el carácter sancionador del procedimiento por el que deriva dicha responsabilidad, con independencia de que si se incluyen o no en la derivación sanciones tributarias, planteamiento que tampoco puede ser acogido como veremos a continuación.

El supuesto de responsabilidad previsto en el artículo 42, apartado 2, letras a) y b), de la Ley General Tributaria, que es objeto de aplicación, ha tenido la siguiente evolución normativa:

a) Durante la vigencia de Ley General Tributaria de 1963, fue la Ley 33/87 la que introdujo, con efectos de 1 enero de 1988, un supuesto de responsabilidad derivada de ciertas conductas relacionadas con el procedimiento de apremio. Así el número 3 del art. 131 , que luego pasó a ser apartado 4, tras la modificación operada por la ley 37 /1988 dispuso:

"Las personas o entidades depositarias de bienes embargables que, con conocimiento previo del embargo, colabore o consientan en el levantamiento de los mismos, serán responsables solidarios de la deuda hasta el límite del importe levantado".

b) La Ley 25/1995 dio la redacción definitiva del art. 131.3 LGT 1963 que se mantuvo hasta su derogación:

"Responderán solidariamente del pago de la deuda tributaria pendiente, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar, las siguientes personas:

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".

El precepto fue desarrollado a través del art. 118 del Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, que reiteró las disposiciones generales previstas en la ley y estableció el procedimiento para declarar y exigir dicha responsabilidad.

c) La Ley 58/2003 dispone en su art. 42 que:

"2. También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades:



a) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria".

d) La redacción actual tras la modificación de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, se recoge en el citado art. 42.2 LGT que dispone:

"2. También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades:

a) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria".

En nuestra jurisprudencia hemos remarcado la gran heterogeneidad de los distintos supuestos de responsabilidad y por ello, la necesidad de atender a las características específicas y fundamento de cada uno de los supuestos. Así, en la STS de 10 de julio de 2019 (rec. cas. 4540/2017) hemos cuestionado que "[...] el art. 41.1 LGT, en general, pueda tener un alcance ordenador, con vocación de generalidad, de la figura del responsable [...]" advirtiendo de que "[...] [e]n realidad, si se desciende más allá del art. 41 LGT a los distintos supuestos de responsabilidad solidaria y subsidiaria regulados en los art. 42 y 43 LGT, se advierte que las situaciones son muy diversas, y responden a finalidades bien distintas. De manera que la pretendida función de requisito general que los recurrentes pretenden descubrir en el art. 41.1 es, cuando menos, cuestionable.[...]"

Por ello, prosigue la STS de 10 de julio de 2019, cit., "[...] cuando el art. 41.1 LGT declara que "la Ley podrá configurar como responsables [...] de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades [...]", no está definiendo una categoría jurídica, sino describiendo la posición jurídica que ocupa un responsable como garante personal del crédito tributario. Y cuando prosigue diciendo que a esos efectos, como deudores principales deben considerarse los obligados tributarios del art. 35.2 LGT, está creando una ficción jurídica en el entendimiento de que muchos de los enumerados en ese apartado del precepto legal no tienen la condición de deudores principales si, por tales, entendemos aquellos que por ley se vinculan al cumplimiento de obligaciones tributarias nacidas en nombre propio, ya sea la derivada de la realización de un hecho imponible, ya de cualquier otro presupuesto del que la ley hace recaer el pago de deudas "principales" (caso del retenedor o de quien realiza pagos fraccionados). Ya se ha dicho que, de entre los enumerados en el art. 35.2 LGT, no tienen la consideración de deudores en nombre propio o "principales" aquellos que por ley se ven obligados a soportar la repercusión de un tributo, a practicar o soportar retenciones, todos los cuales, sin embargo, y según el art. 35.2 LGT sí tienen la condición de "deudores principales".

En realidad, el sentido de la mención a los "deudores principales" del art. 35.2 LGT que formula el art. 41.1 LGT lo es con la única finalidad de poder situar junto a cada uno de ellos a un responsable tributario. Razón que explica, además, que en ese art. 35 LGT, pero ya en su apartado 5, aparezcan los responsables tributarios como obligados tributarios, aunque no como obligados principales por no serlo de deudas en nombre propio.

Ahora bien, la cuestión es si ello significa que el responsable tiene que estar siempre en relación con un "deudor principal" del art. 35.2 LGT. Pues bien, la pregunta esconde un planteamiento que arranca de una premisa tan sólo aparentemente fundada. Para que exista un responsable siempre tiene que haber un deudor principal, porque el responsable siempre lo es del pago de una deuda tributaria, y ese débito tan solo viene originado por una de las situaciones que determinan la obligación tributaria de alguno de los deudores principales del art. 35.2 LGT. Pero, al mismo tiempo, el responsable tributario incurre en esa posición por un presupuesto de hecho distinto y ajeno a los que conciernen al deudor principal [...]"

Y en concreto, sobre el alcance y fundamento de la responsabilidad del art. 42.2.a) hemos declarado en la citada STS de 10 de julio de 2019 que "[...] si se lee detenidamente el art. 42.2 LGT 58/2003, se comprueba que el peculiar fundamento de esta forma de responsabilidad solidaria, no está vinculado directa e inmediatamente al "deudor principal" y a la deuda pendiente de pago por éste, sino a la garantía de que el deudor principal, pero también cualquier otro obligado al pago, responda de la deuda con su patrimonio. De ahí que el alcance de su responsabilidad no venga dado por la extensión de la deuda dejada de pagar por el "deudor principal" sino por el valor de los bienes embargados o susceptibles de serlo, que actúa como límite a la responsabilidad en los supuestos del art. 42.2 LGT .

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 por éste 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 que deja de pagar.



De ahí, por ello, que el art. 42.2 LGT evite en todo momento situar a estos responsables solidarios "junto al deudor principal" posicionándolos, siempre, por su relación con los bienes susceptibles de embargo "del obligado al pago", ya sea éste un "deudor principal" del art. 35.2 LGT, ya, como en este caso, un responsable subsidiario. Es decir, el referente de estos responsables no son los "deudores principales" sino los bienes sustraídos a la garantía patrimonial que se podría haber hecho efectiva mediante la acción de embargo o enajenación por la Hacienda pública que describe el art. 42.2.a LGT.

Se trata, por así describirlo, de supuestos de responsabilidad solidaria que la ley configura, no para situarlos exclusivamente junto al deudor principal y por razón directa e inmediata de su posición como obligado al pago primero y esencial, sino por hechos que afectan a la integridad de la garantía patrimonial de cualquier obligado al pago de la deuda tributaria, sea o no deudor principal, siempre que se cumpla el presupuesto de hecho en cada caso determinado por la ley, lo que en este caso ni tan siquiera se cuestiona. [...].

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 idem* carece de sentido jurídico, porque es una garantía específica del derecho sancionador.

Cuestión distinta es el análisis de la segunda actuación de declaración de responsabilidad solidaria, y determinar si cabe o no reiterar la actuación administrativa de declaración de responsabilidad cuando ha sido anulada la primera, y en que medida este análisis está condicionado por el carácter de los vicios apreciados en la primera declaración de responsabilidad.

En este caso, la sentencia, aunque refiriéndose al principio *ne bis in idem*, afirma que la primera declaración fue anulada por motivos formales o procedimentales, y luego, citando la STS de 22 de marzo de 2010 (rec. cas. 997/2006), que recoge una clasificación de los motivos de fondo o procedimentales por los que puede resultar anulada la actuación administrativa, concluye que lo resuelto en la primera resolución del TEAR fue 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 [...]". En definitiva, la primera resolución del TEAR apreció defectos de naturaleza documental que impedían al órgano económico administrativo hacer un juicio de fondo sobre los presupuestos y alcance del supuesto de responsabilidad efectuar un pronunciamiento de fondo sobre la concurrencia de los presupuestos para a responsabilidad solidaria.

Por consiguiente, la cuestión se reconduce a la ejecución de aquella resolución económico administrativa que anuló el acto previo y su ejecución, aspecto en el que nuestra jurisprudencia es reiterada, Así, en la STS de 26 de octubre de 2015 (rec. cas. 1738/2014), reiterado en otras muchas posteriores, se declara:

"QUINTO [...] "2.- La jurisprudencia de esta Sala admite la posibilidad de reiterar un acto tributario, incluida la liquidación, después de que se haya anulado en sentencia judicial el inicialmente practicado, salvo que deba apreciarse la prescripción del derecho de la Administración tributaria a liquidar o recaudar.

A.- La cuestión enunciada debe resolverse mediante la proyección general de la doctrina relativa a la reacción frente a una Administración que elude las consecuencias de una sentencia que anula un acto administrativo dictando otro que reproduce sustancialmente el contenido o los efectos del acto anulado ("la insinceridad de la desobediencia disimulada").

Si se trata de la reiteración de una liquidación o acto recaudatorio declarado material o sustantivamente improcedente y, por ende, anulado, ha de aplicarse la doctrina de este Tribunal y del Tribunal Constitucional que, como consecuencia de considerar que el derecho a la ejecución de las sentencias forma parte del derecho a la tutela judicial efectiva, entiende que aquélla es contraria al artículo 24.1 CE y, por tanto, nula, ex artículo 103.4 LJCA y 62.1.a) LRJ y PAC. Declaración de nulidad que debe el órgano jurisdiccional a quien corresponda



la ejecución de la sentencia, salvo que carezca de competencia para ello conforme a lo dispuesto por la LJCA (art. 103.5).

Por el contrario, nuestra jurisprudencia considera procedente el nuevo acto tributario, de liquidación o de recaudación que se dicte después de corregido el defecto formal, si se adecúa materialmente al ordenamiento jurídico, porque es trasunto correcto de la deuda tributaria procedente, siempre que se produzca sin haber transcurrido el plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a liquidar o recaudar.

B.- La primera cuestión que suscita en esta jurisprudencia es la relativa a la distinción entre defectos formales y materiales. En términos generales, el defecto formal se identifica con el procedimiento y con la exteriorización documental de la voluntad administrativa. Y se caracteriza porque solo anula el acto cuando supone la carencia de los requisitos formales indispensables para que alcance su fin o cause indefensión del interesado (art. 63.2 LRJ y PAC).

La identificación de los vicios sustanciales o materiales es el resultado de analizar la aplicación de la norma tributaria o su idoneidad al caso concreto, comprendiendo dentro de la categoría todos aquellos que están relacionados con cualquiera de los elementos definitorios o cuantificadores de la obligación tributaria. La existencia de un vicio material o sustantivo es suficiente para anular el acto administrativo, al incurrir en infracción del ordenamiento jurídico (art. 63.1 LRJ y PAC)[...] (FD quinto).

Así pues, vicios o defectos formales y vicios o defectos materiales, totales o parciales, exigen un distinto tratamiento para, en su caso, su subsanación, lo que nos introduce en la diferenciación entre reiteración de actos y retroacción de actuaciones. En nuestra STS de 29 de septiembre de 2014 (rec. cas. 1014/2013), recogiendo reiterada jurisprudencia, se dijo, respecto de la reiteración de actos que vengan a sustituir a los previamente anulados por razones sustantivas, que:

"[...] Según hemos indicado en la citada sentencia de 26 de marzo de 2012 (casación 5827/09, FJ 4º), estableciendo un criterio reiterado en la de 19 de noviembre de 2012 (casación en interés de la ley 1215/11, FJ 4º) y en la de 15 de septiembre de 2014 (casación 3948/12, FJ 5º), el hecho de que no quepa retrotraer las actuaciones cuando la liquidación adolece de un defecto sustantivo, debiendo limitarse el pronunciamiento económico-administrativo a anularla, o a declarar su nulidad de pleno derecho si se encuentra aquejado de alguno de los vicios que la determinan, no trae de suyo que le esté vedado a la Administración aprobar otra liquidación (pueden consultarse en este sentido cuatro sentencias de 14 de junio de 2012, dictadas en los recursos de casación 2413/10, 6386/09, 6219/09 y 5043/09, FJ 3º en los cuatro casos). Como en cualquier otro sector del derecho administrativo, ante tal tesitura, la Administración puede dictar, sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la instrucción pertinente, un nuevo acto ajustado a derecho mientras su potestad esté viva. Esto es, una vez anulada una liquidación tributaria en la vía económico-administrativa por razones de fondo, le cabe a la Administración liquidar de nuevo, siempre y cuando su potestad no haya prescrito, debiéndose recordar a este respecto nuestra jurisprudencia que niega efectos interruptivos de la prescripción a los actos nulos de pleno derecho [véanse las sentencias de 11 de febrero de 2010 (casación 1707/03, FJ 4º.C), 20 de enero de 2011 (casación para la unificación de doctrina 120/05, FJ 7º) y 24 de mayo de 2012 (casación 6449/09, FJ 5º), ya citadas ut supra].

"[...] No compartimos las posiciones que, de una u otra forma, conducen a interpretar que la Administración está obligada a acertar siempre, de modo que si se equivoca (por mínimo que sea el yerro) pierde la posibilidad de liquidar el tributo, aun cuando su potestad siga viva, porque carecen de sustento normativo que las avale, tanto ordinario como constitucional. Aún más, se opone al principio de eficacia administrativa ( artículo 103.1 de la Constitución española) y al logro de un sistema tributario justo en el que cada cual ha de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica ( artículo 31.1 de la Constitución), que abogan por una solución distinta, siempre, claro está, que la seguridad jurídica quede salvaguardada mediante el respeto de los plazos de prescripción y las garantías de defensa del contribuyente debidamente satisfechas [...]."

Siendo pues la reiteración de actos el instrumento válido para subsanar estas quiebras o vicios materiales o de fondo, para subsanar defectos formales ha de hacerse uso de la figura de la retroacción de actuaciones, tal y como hemos declarado en una nutrida jurisprudencia, que resume nuestra STS de 29 de septiembre de 2014, antes citada:

"[...] Ahora bien, no cabe olvidar que en nuestro sistema jurídico la eventual retroacción de las actuaciones constituye un instrumento previsto para reparar quiebras procedimentales que hayan causado indefensión al obligado tributario reclamante, de modo que resulte menester desandar el camino para practicarlo de nuevo, reparando la lesión; se trata de subsanar defectos o vicios formales [el propio artículo 239.3 de la Ley General Tributaria de 2003, en su segundo párrafo, así lo expresa con meridiana claridad; véase también el artículo 66.4 del Reglamento general de desarrollo de la mencionada Ley en materia de revisión en vía administrativa,



aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (BOE de 27 de mayo)]. O, a lo sumo, para integrar los expedientes de comprobación e inspección cuando la instrucción no haya sido completa y, por causas no exclusivamente imputables a la Administración, no cuente con los elementos de juicio indispensables para practicar la liquidación; se trata de acopiar los elementos de hecho imprescindibles para dictar una decisión ajustada a derecho, que, por la ausencia de los mismos, no se sabe si es sustancialmente correcta o no. Desde hace años este es el criterio del Tribunal Supremo [pueden consultarse las sentencias de 30 de noviembre de 1995 (apelación 945/92, FJ. 2º); 15 de noviembre de 1996 (apelación 2676/92, FJ 4º); y 29 de diciembre de 1998 (casación 4678/93, FJ 3º); más recientemente, las sentencias de 26 de enero de 2002 (casación 7161/96, FJ 4º); 9 de mayo de 2003 (casación 6083/98, FJ 3º); 19 de septiembre de 2008 (casación para la unificación de doctrina 533/04, FJ 4º); 24 de mayo de 2010 (casación interés de ley 35/09, FJ 6º); y 21 de junio de 2010 (casación para la unificación de doctrina 7/05, FJ 3º), entre otras muchas].

La retroacción de actuaciones no constituye un expediente apto para corregir los defectos sustantivos de la decisión, dando a la Administración la oportunidad de ajustarla al ordenamiento jurídico. Es decir, cabe que, ordenada y subsanada la falla procedimental, se adopte un nuevo acto de contenido distinto a la luz del nuevo acervo alegatorio y fáctico acopiado; precisamente, por ello, se acuerda dar "marcha atrás". Ahora bien, si no ha habido ninguna quiebra formal y la instrucción está completa (o no lo está por causas exclusivamente imputables a la Administración), no cabe retrotraer para que la Inspección rectifique, por ese cauce, la indebida fundamentación jurídica de su decisión".

Cabe añadir que en la reiteración las actuaciones de ejecución no forman parte del procedimiento en cuyo seno se dictó el acto impugnado. Mientras que en la retroacción debe distinguirse las actuaciones estrictamente de ejecución de las realizadas en el procedimiento originario, que sí forman parte de este.

Lo dicho es válido con carácter general en esta materia de ejecución de resoluciones estimatorias en el ámbito tributario, pero ha de advertirse que dependiendo del procedimiento de aplicación de los tributos encontraremos especialidades, al igual que sucede en vía económico administrativa, con su propia regulación, o en ejecución de resoluciones judiciales que es el tema que nos interesa.[...]"

En el presente litigio, la parte recurrente vincula toda su argumentación a lo que denomina "segundo tiro" en materia sancionadora, negando, sobre la base de esa pretendida naturaleza sancionadora, toda posibilidad de que la Administración dictara una segunda resolución de declaración de responsabilidad con tramitación de un nuevo procedimiento para tal objeto, como efectivamente hizo, con nuevo acuerdo de inicio, trámite de alegaciones, hasta su conclusión. Una vez expuestos los motivos por los que no se puede calificar de sancionadora la declaración de responsabilidad solidaria al amparo del art. 42.2.a) LGT, no se aducen por la recurrente otros motivos de oposición de índole procedimental, ni relativos a la demora en que pudiera haber incurrido la Administración al dictar el nuevo acto de declaración de responsabilidad, ni tampoco se alega ninguna infracción legal aparte de la denuncia de vulneración del principio *ne bis in ídem* en el ámbito sancionador. Por último, la cuestión de si las deudas por las que se declaró la responsabilidad eran posteriores a las donaciones por las que se materializó la ocultación de bienes es rechazada por la sentencia recurrida y expresamente excluida del ámbito de las cuestiones de interés casacional en el auto de admisión, con cita de la doctrina expresada en las STS de 11 de marzo de 2021 (rec. cas. 7004/2019) y de 12 de mayo de 2021 (rec. cas. 62/2020), cuyo criterio ha sido ratificado en nuestra reciente STS de 19 de enero de 2023 (rec. cas. 3904/2020).

#### **SÉPTIMO.- La doctrina jurisprudencial.**

En definitiva, hemos de fijar 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 ídem* que impera en el derecho sancionador. La conformidad a Derecho de un ulterior 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 el primero, debe examinarse conforme a nuestra jurisprudencia relativa a la ejecución de las resoluciones económico-administrativas. Es 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 basado en el mismo precepto.

La sentencia recurrida debe ser confirmada, dado que la solución desestimatoria que alcanza es conforme con la doctrina jurisprudencial expuesta, pues aunque no rechaza explícitamente el carácter sancionador de la declaración de responsabilidad solidaria ex art. 42.2.a) LGT, su pronunciamiento es acertado pues no admite que en el caso concreto pudiera operar tal principio, por lo que, dado el efecto útil del recurso de casación, su pronunciamiento desestimatorio debe ser mantenido. Por lo demás, las condiciones y presupuestos para tal modalidad de responsabilidad fueron examinados por la resolución del TEAR y la sentencia, que ratificó



la concurrencia de todos y cada uno de los requisitos, sin que tal cuestión haya sido cuestionada ni admitida en casación.

#### **OCTAVO.- Las costas.**

Respecto a las costas del recurso de casación, no apreciamos temeridad ni mala fe en ninguna de las partes, por lo que cada parte habrá de soportar las causadas a su instancia, y las comunes por mitad, de conformidad con lo dispuesto en el art. 93.4 LJCA. En cuanto a las de la instancia, se mantiene el pronunciamiento contenido al respecto en la sentencia recurrida.

### **FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido:

- 1.- Fijar los criterios interpretativos expuestos en el fundamento jurídico séptimo.
- 2.- No haber lugar al recurso de casación interpuesto por la representación procesal de don Eleuterio contra 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, con sede en Las Palmas de Gran Canaria, que desestimó el recurso núm. 29/2020, en materia de derivación de responsabilidad solidaria por deudas tributarias.
- 3.- Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos dispuestos en el último fundamento.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

### **VOTO PARTICULAR**

que, al amparo de lo establecido en el artículo 260 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, en relación con el artículo 205 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, formula el Magistrado Excmo. Sr. Don Francisco José Navarro Sanchís a la sentencia de 28 de abril de 2023, pronunciada en el recurso de casación núm. 546/2021.

Con el acostumbrado respeto que me merece el parecer mayoritario de la sentencia desestimatoria y que muestro habitualmente en este trance del voto discrepante, que expresa una disensión, que me gustaría fuera mucho menos frecuente de lo que es -ya que, según considero, el voto suele ser fruto de un fracaso colectivo a la hora de agotar las posibilidades de debate y entendimiento, en beneficio de la seguridad jurídica, lo que exigiría mayor calma y tiempo de reflexión, sin apriorismos ni empecinamientos-, expongo mi discrepancia con la sentencia indicada arriba, en lo relativo a la interpretación que ofrece sobre el artículo 42.2.a) de la Ley General Tributaria y, en particular, en lo que concierne a su negada naturaleza sancionadora.

#### **I. Consideraciones generales.**

Es cierto que la cuestión de interés casacional que formula el auto de admisión no nos interroga de un modo explícito sobre tal condición punitiva de la conducta tipificada en el artículo 42.2.a) LGT, pero necesariamente la comprende e involucra, pues la pregunta que se enuncia nos insta a determinar si el principio *ne bis in idem*, en su dimensión procedimental, permite el inicio de un segundo procedimiento de derivación de responsabilidad solidaria tras la anulación por motivos formales -así se dice-, del primero, acordada por un tribunal económico-administrativo, pregunta que requiere una previa labor de calificación del citado precepto, correctora de su configuración legal, de suerte que si tal consideración como modalidad del *ius puniendi* es rechazada, la pregunta sobre la aplicación del principio *ne bis in idem* debería seguir la misma suerte.

También cabe señalar que, al menos en lo que opino, no por carecer de la condición punitiva la conducta regulada en el artículo 42.2.a) LGT, que establece una modalidad de responsabilidad solidaria localizada en fase de recaudación, la respuesta jurisprudencial a la cuestión casacional tendría que ser necesariamente positiva, esto es, habilitante de esa segunda oportunidad concedida para hacerlo bien ahora, en un nuevo procedimiento de derivación orientado a restañar los vicios detectados en el primero. Sucede que -eso es obvio-, no podría descansar esa imposibilidad en el principio de interdicción del *bis in idem*, reservada, y en esto es concorde la opinión, para manifestaciones del Derecho sancionador. Volveré más adelante sobre este punto.

#### **II. Jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la responsabilidad tributaria. Su controvertida naturaleza sancionadora.**



a) *Características de la responsabilidad tributaria. Sus modalidades y fines.*

El dilema sobre la naturaleza sancionadora que podrían ostentar algunas figuras legalmente previstas de responsabilidad tributaria, solidaria o subsidiaria ( arts. 41 a 43; y 174 a 176 LGT), no ha sido ajeno a la jurisprudencia tributaria, puesto que tal carácter ha sido objeto de frecuente atención, y así lo ha reconocido este Tribunal Supremo de modo claro y reiterado en algunos supuestos, distinguiendo entre unos y otros tipos.

La derivación de responsabilidad tributaria de deudas -y sanciones- ajenas obedece, en principio, a una finalidad fiscal de garantía o aseguramiento de la deuda, y responde a la necesidad de facilitar su recaudación (y, en su caso, de las sanciones que a menudo la acompañan). Pero el mecanismo de la derivación de responsabilidad se ha convertido, en la actualidad, en uno de los más poderosos instrumentos que la Administración tiene en sus manos para recaudar las deudas de manos de obligados más solventes, lo que sucede con especial intensidad en tiempos de crisis económica.

Es necesario recordar que el concepto de responsable se define en el artículo 41 LGT como la persona que responde del pago de la deuda junto al deudor principal. Obviamente, la institución está pensada en la ley para desempeñar una función de garantía de cobro y, como es sabido, descansa sobre dos grandes categorías conceptuales: la del responsable solidario y la del subsidiario, que básicamente se diferencian por el distinto momento en que son llamados al pago y por el alcance del deber de asumir la deuda, su momento preciso y su posibilidad de ser compartido con el deudor principal y, eventualmente, con los demás deudores solidarios. Vuelve en la ley, por cierto, de nuevo, la comprensión de la sanción como elemento integrante de la deuda tributaria, por más que se pretenda establecer una vana distinción entre ambos.

Por ello se suele indicar, para enfatizar la diferencia, que el deudor solidario responde junto al deudor principal -conforme a la dicción legal- mientras que el subsidiario lo hace en lugar de éste, cuando ha sido declarado fallido, esto es, incapaz de satisfacer las deudas tributarias con sus bienes y derechos. El responsable subsidiario aparece en escena en sustitución del deudor principal que, por razón de su insolvencia, formalmente declarada, da paso a aquél.

b) *La traslación de la responsabilidad por sanciones y sus problemas de taxonomía en el campo de la responsabilidad.*

Además de la *summa divisio* anterior, cabe hacer mención también a otra clasificación inspirada en otro concepto, que separa la responsabilidad que deriva de actuaciones infractoras y los demás tipos; destacando también la relevancia que en los últimos años ha tenido el supuesto previsto en el 42.2.a) LGT -colaboración en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado tributario con la finalidad de impedir la actuación de la Administración Tributaria-, fuente permanente de litigiosidad y objeto de numerosos pronunciamientos por parte del Tribunal Supremo.

La ley fiscal otorga facultades muy amplias a la Administración para lograr, con sus potestades de recaudación, que pague la deuda un tercero responsable y solvente. Prueba de ello es que la LGT recoge una variedad de casos de responsabilidad solidaria y subsidiaria que permiten a la Administración dirigirse contra una pluralidad de responsables que se obligarán, a su vez, solidariamente entre sí.

Pues bien, el gran aumento de expedientes de responsabilidad tributaria ha comportado, a su vez, un elevado grado de litigiosidad, lo que ha permitido al Tribunal Supremo crear doctrina interpretativa sobre las diferentes modalidades de la responsabilidad. Así, en un primer examen -que no es terminante en este Tribunal Supremo-, habría de partirse de la entidad sancionadora de la responsabilidad, al menos cuando concorra alguna de estas circunstancias -y con ello entro de lleno en la materia debatida en este particular asunto-:

a) **Se derivan sanciones**, sea en régimen de responsabilidad solidaria como subsidiaria, pues no es concebible la asunción de la responsabilidad subjetiva penal, por hecho ilícito ajeno, de un tercero que no ha cometido la infracción ni colaborado en su comisión, con pleno sacrificio del principio de personalidad de la pena (vid. art. 39 LGT).

b) **La conducta tipificada como base de la responsabilidad es equiparable a las infracciones**, por su enunciado, sus fines y por los efectos aflictivos o de castigo que comporta, semejantes a los sancionadores. Esta afirmación, tan aparentemente sencilla, ha dado lugar a una jurisprudencia que dista de ser inequívoca y clara.

La *summa divisio* que preside la regulación de la responsabilidad, como he señalado, es la que diferencia entre responsabilidad solidaria y subsidiaria ( arts. 41 y 42 LGT). Conforme a estas categorías, la segunda coloca al responsable *en lugar del deudor* principal en caso de imposibilidad de pago por parte de éste; y la responsabilidad solidaria lo sitúa *junto al deudor* principal. Nada impide, legalmente, que haya varios responsables de la misma deuda tributaria. Veremos luego la conexión jurídica entre el deudor principal y el responsable del art. 42.2.a) LGT.



c) *La incorporación por vía judicial de la responsabilidad en cadena.*

Además, el Tribunal Supremo se ha decantado por que existe la posibilidad de declarar la responsabilidad en cadena o en cascada -esto es, que exista el responsable del responsable, solidario del subsidiario y viceversa ( STS de 10 de julio de 2019, recurso de casación núm. 4540/2017)-. Tal sentencia, seguida de otras -al punto de que la cuestión ya cabe entender pacífica en la jurisprudencia-, ha reconocido la posibilidad de encadenar, sucesivamente, distintas responsabilidades subjetivas, esto es, derivar la responsabilidad solidaria a quien colabora en la ocultación de bienes de un responsable subsidiario (aunque no sea deudor principal). La tesis sostenida en ella podría parecer razonable y lógica, pero en mi opinión tropieza con el notable inconveniente de que se crea una variante de la responsabilidad no anclada en el principio de legalidad, como taxativamente determina el artículo 8.c) de la LGT, que reserva a la ley "...la determinación de los obligados tributarios previstos en el apartado 2 del artículo 35 de esta ley y de los responsables", que no prevé esta extensión. Se trataba de un caso de responsables subsidiarios [ art. 43.1.a) LGT] en su calidad de administradores de una sociedad mercantil, que en tal condición se conciertan con sus hijos para la celebración de negocios jurídicos -compraventa y donación- que dificultan la traba de los bienes.

El problema dogmático de este encadenamiento de responsabilidades -que en este asunto se ha producido-, es su ausencia de regulación explícita, lo que suscita dudas sobre el estatuto jurídico del responsable nuevo, que debe su posición no a su vínculo con el deudor principal, sino con un tercero distinto -y así, uno de los aspectos más notables del problema es el del ámbito de impugnación conferido al declarado responsable, atendida la existencia de la cadena y, por ello, la doble presencia del *presupuesto de hecho*, en los términos del art. 174 LGT-. De hecho, en este caso, la Administración recaudadora zanjó la interpretación del reseñado precepto impidiendo toda reacción del responsable, lo fuera frente a la deuda principal o a la trasferida al responsable subsidiario, del que brota, por construcción judicial, la de aquél.

d) *Recrudescimiento de las potestades administrativas y desnaturalización de los fines originarios que justifican el instituto de la responsabilidad.*

Con todo, la evolución administrativa en el uso masivo de estas figuras ha ido desplazando la originaria finalidad de garantía de cobro de la deuda -garantía personal, junto a las de naturaleza real, en las que se adscribe un bien al pago de ciertos impuestos que recaen sobre su adquisición o tenencia-, a la de la consabida e indesmayable lucha contra el -sedicente- fraude fiscal, incluso a un fin netamente sancionador, como el Tribunal Supremo ha declarado, referido a algunos de sus tipos.

Se ha producido así una evidente intensificación del uso de la responsabilidad solidaria y subsidiaria, que a veces se convierte, mediante su abuso, que ha podido constatar esta Sala, es un expediente desviado de su fin primordial para buscar a todo trance un patrimonio responsable que asuma la deuda tributaria. Dentro de esa actividad administrativa, destaca el intenso despliegue del art. 42 LGT, lo que es motivo de gran preocupación si se tiene en cuenta, además, que no solo son objeto de derivación las deudas propiamente dichas, en el ámbito del deber de contribuir del art. 31.1 CE, sino también las sanciones vinculadas a su incumplimiento -a veces, aún pendientes de imponer- objeto de un trato indiferenciado en la ley, como si se tratara de obligaciones semejantes. Obviamente, el fin de garantía de cobro languidece dogmáticamente frente a las sanciones, como resultado de una potestad penal, diferente a las tributarias.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo se centra en el examen de tres modalidades de responsabilidad, las que con mayor frecuencia acceden al recurso de casación, en tanto necesitadas de formación de jurisprudencia interpretativa, por razón de su interés casacional objetivo.

### **III. La responsabilidad solidaria del art. 42.1 LGT .**

a) *Naturaleza de la figura.*

Las tres formas de responsabilidad tributaria de más frecuente revisión por el Tribunal Supremo, en el ámbito del recurso de casación, y dada la finalidad institucional de formar jurisprudencia cuando acontece el interés casacional objetivo, son las establecidas en el artículo 42.1.a); en el 42.2.a) y en el 43.1.a) LGT. De hecho, se trata son los tres tipos básicos o de cabecera de otras conductas semejantes que guardan relación directa con las que allí se tipifican y que, en buena parte, varían más en los infractores que, en la índole de las conductas, particularmente en el art. 42.1.a) LGT.

El grado de respuesta jurisprudencial a la polémica esencia sancionadora de esas figuras, en su conjunto, ha sido poco uniforme y, en buena medida, dispar. Atendidas las conductas, cabe afirmar, como mera constatación objetiva, que la establecida en el artículo 42.1.a) de la LGT nos ha merecido, sin problema, la consideración de sanción, desde antiguo, ya cuando se interpretaba su antecedente, el artículo 38 LGT de 1963.



La jurisprudencia, ante las conductas de "causar o colaborar" - art. 42.1.a) y 42.2.a) LGT, bien en la comisión de infracciones, bien en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria, ante ambas, es de subrayar, exige la determinación probada y motivada de la responsabilidad subjetiva, a título de dolo o culpa.

Tal determinación, constante en la doctrina del Tribunal Supremo, no ha llegado a cristalizar en la posibilidad de declarar, generalizadamente, que estamos en presencia de sanciones tributarias.

b) *El tipo descriptivo del artículo 42.1 LGT.*

Dispone el artículo 42:

"1. Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:

a) *Las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción...*".

De la mera enunciación del presupuesto normativo fáctico del que nace la responsabilidad del art. 42.1.a) LGT queda patente que estamos ante una norma sancionadora, con escaso margen para la duda, y así lo considera el Tribunal Supremo sin reparos dogmáticos. De este modo lo asevera, con todo énfasis, por citar una sola, la sentencia de 7 de febrero de 2023, recaída en el recurso de casación núm. 109/2021.

c) *El fundamento judicial de la naturaleza sancionadora.*

La cuestión que se dilucidaba en este recurso era doble, si bien las dos preguntas que habían de responderse estaban entrelazadas entre sí: de un lado, si el Tribunal Supremo debía reafirmar, concretar o modificar la jurisprudencia sobre la responsabilidad tributaria solidaria del artículo 42.1.a) de la LGT en lo relativo a su naturaleza sancionadora, en cuanto a la deuda tributaria objeto de derivación.

De otro, de conformarse esa índole represiva, había que determinar el régimen de suspensión automática o no de la deuda tributaria objeto de derivación y si tal conclusión es compatible con el principio constitucional de igualdad. Se trataba de interpretar el art. 212.3.b), segundo párrafo, *in fine*, LGT : "... en ningún caso será objeto de suspensión automática por este precepto la deuda tributaria objeto de derivación".

En la citada sentencia, el Tribunal Supremo reafirmó su jurisprudencia histórica, fraguada ya en la exégesis de la ley precedente, acerca de que la responsabilidad solidaria del art. 42.1.a) LGT posee sustancia sancionadora. Con tal ratificación se contradujo la expresa pretensión negatoria esgrimida por el Abogado del Estado.

En rigor, se trata, ésta del artículo 42.1.a) LGT, de la única especie de responsabilidad tributaria que cuenta con una doctrina judicial clara y terminante al respecto. De hecho, la calificación como sancionadora de esa conducta colaboradora proviene, de modo constante, de una jurisprudencia que ya reconoció tal carácter a la prevista, en similares términos, en el viejo artículo 38 de la LGT de 1963, precedente de la norma actual. De ahí la extrañeza, dicho sea de paso, que causa que la Sala Primera, de lo Civil, conociendo nuestra doctrina constante y permanente, la haya desconocido de un modo tan abierto, aun cuando lo hubiera sido a los meros efectos prejudiciales.

d) *El fundamento constitucional de esa categorización.*

No es de menor importancia, para significar el peso de este criterio que viene de antiguo, el hecho de que el Tribunal Constitucional ya declarase el carácter sancionador de la responsabilidad tributaria, que emparentaba los arts. 38 y 77 de la LGT de 1963, con el desenlace de que había que incorporar al responsable el elenco de derechos y garantías propios del Derecho sancionador, en esencia dos de ellos: la tipificación de la conducta y la culpabilidad, porque se niega que la responsabilidad sea objetiva.

Así, la caracterización de esta especie de *sanciones materiales -o sanciones impropias*, como también son conocidas-, ajenas a la sistemática represiva formal pero que responden, sin reparo posible, a la idea penal de infracción y sanción -y su íntima conexión causal-, no es un punto de llegada a puerto seguro, sino más bien lo es de partida. Es cierto que algunas notas distintivas del mundo sancionador son trasladables sin dificultad a las figuras que nos ocupan: tales son los casos reflejados en la LGT, con una sistemática un tanto dispersa: el artículo 178 enuncia los *principios de la potestad sancionadora*, en que puede entreverse la predeterminación normativa -aunque aquí fuera errónea-; la culpabilidad, a título de dolo o culpa; junto a ella, la presunción de inocencia -que extrañamente, no se menciona con su nombre, sino enmascarada bajo el muy diluido *principio de responsabilidad*, que evoca una institución jurídica diferente-.

Se señalaba antes que si no hay objeción sería en dotar de identidad sancionadora a la acción del artículo 42.1.a) LGT, sí la hay, en cambio, a la hora de determinar los efectos anudados a ese signo represor, que se

reputa indudable, en armonía con la famosa llamada al traslado "con matices" de los principios del orden penal al ámbito sancionador administrativo. Vid. de nuevo la STS de 7 de febrero de 2023.

e) *Sobre la culpabilidad y su modalidad. Algún problema de concurso de leyes.*

En la conducta tipificada en el artículo 42.1.a) LGT se deriva la responsabilidad solidaria al causante o colaborador activo en la comisión de infracciones tributarias, a quien se le incluyen también las sanciones, junto a la deuda tributaria. Esta conducta ha de ser activa, exige la norma, lo que ha provocado la duda de si se excluye la forma omisiva o si se está en presencia de un tipo solo doloso o, al contrario, no se exige sino la culpabilidad en cualquiera de sus formas, incluida la culposa.

Tal problema de culpabilidad no es irrelevante, pues estuvo presente en este Tribunal Supremo en la resolución de recursos en los que se aducía la posible situación de concurso de leyes, aunque no bajo esta calificación jurídica expresa, entre este tipo de responsabilidad y el definido en el art. 43.1.a) LGT.

Esos problemas, reales o aparentes, surgen, probablemente, ante una regulación legal algo desatenta, porque es frecuente que la Administración aloje en alguna de las figuras del art. 42 LGT, sea en su apartado 1 y 2, conductas que también cabría subsumir en el artículo 43.1 LGT, que prevé la más tenue responsabilidad subsidiaria. Esta es más favorable para el autor de la conducta, al exigirse la previa declaración de fallido para responder, no de todas las deudas, sino de la parte que no ha podido ser abonada por el deudor principal. Además, debe considerarse que el artículo 43 está consagrado, de modo fundamental, a establecer la responsabilidad de los administradores, de hecho o de derecho, de las personas jurídicas, normalmente sociedades mercantiles.

Esto ha llevado, en algunos casos, al Tribunal Económico-Administrativo Central -TEAC- a anular declaraciones de responsabilidad solidaria de administradores sociales por ser incardinables, de modo preferente, en alguna de las conductas previstas en el artículo 43 LGT, con el argumento de que ésta es una especie de responsabilidad estatutaria o *de propia mano*, peculiar de los administradores.

En los dos asuntos gemelos resueltos en las sentencias de 19 de enero de 2023 -recursos de casación núms. 1693 y 3904/2019-, se ventilaba una doble responsabilidad solidaria de uno y otro recurrente: la de la letra a) del art. 42.1 - en su condición de administradores que "causan o colaboran en la comisión de una infracción"; y la del artículo 42.2.a) LGT, por ser, además, socios de la mercantil que contribuyó, a juicio de la Administración, a despatrimonializar la sociedad. La primera de las causas de responsabilidad, imputadas por la AEAT y ratificadas en la sentencia de instancia, fue anulada por el Tribunal Supremo por razones diferentes a las de la tipificación legal y de la subsunción de los hechos declarados probados en esa clase de responsabilidad. La razón invalidatoria que acogen las sentencias de casación estriba en la indefensión ocasionada a los administradores para hacer valer, frente a la responsabilidad atribuida, con plenitud, la nulidad de las sanciones impuestas al deudor principal.

Como reflexión indispensable, cabe indicar que abundan los casos en que los administradores sociales son imputados, mediante algún mecanismo de responsabilidad solidaria, sobre la base de la identificación de su conducta con el tipo abstracto del art. 42.1.a) -o, en su caso, del art. 42.2.a) LGT-. Tal problema concursal, atendido cuanto se acaba de decir acerca del artículo 43 LGT es, como a menudo sucede, fruto indeseable de la defectuosa configuración legal y, también, de una tendencia a la interpretación expansiva de los elementos normativos que la Administración viene llevando a cabo *pro domo sua*, con el imprescindible auxilio de algunos Tribunales de justicia.

Dicha conducta, en una primera aproximación, podría suponer la existencia de un concurso de leyes, al menos aparente, conforme a la técnica del artículo 8 Código penal.

### **3. La responsabilidad solidaria del art. 42.2 LGT .**

En realidad, se acota el examen pertinente a la modalidad de la letra a), cuya índole sancionadora no está esclarecida de modo concluyente por el Tribunal Supremo.

a) *La conducta evasora descrita en el artículo 42.2 LGT .*

Establece el precepto lo siguiente, literalmente transcrito:

"2. También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades:

b) *Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria".*



Se trata, pues, de una figura de responsabilidad que discurre, a diferencia de la anterior, en la fase de recaudación o ejecución de la deuda tributaria, y se extiende a quienes participen, con su conducta, en actos de evasión del patrimonio del deudor - o del responsable de primer grado, en la extensión que hemos propiciado-.

Sobre su debatida naturaleza sancionadora, cabe resumir la cuestión señalando que no hay, en relación con esta modalidad, una declaración explícita y terminante, en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que la afirme o niegue, pese a que sí hay, en mi opinión, declaraciones jurisprudenciales que se aproximan notablemente, aún sin decirlo, al acogimiento de tal carácter represivo, como seguidamente examinamos.

La ley no ejemplifica ni se refiere a los actos que, potencialmente, pueden encajar en la conducta objeto de descripción legal. A diferencia de la mayor concreción que ofrecen los tipos de las letras b) a d), lo que importa al legislador es la finalidad elusoria o entorpecedora, normalmente en colaboración con el deudor principal -de cuyas deudas y sanciones se trata-, junto a quien se va a colocar el responsable, por concurrir en él el presupuesto legal preciso. En este esquema interfiere el caso de los responsables en cadena, que introducen por vía judicial un nuevo supuesto de responsabilidad, precisamente en la misma sentencia escogida como fundamento de la tesis negatoria de la sustancia sancionadora (la STS de 10 de julio de 2019 -recurso núm. 4540/2017-).

En principio, la actividad mediante la que se manifiesta ese propósito evasor -al margen de la consistente en la mera ocultación de bienes muebles- es la celebración de negocios jurídicos traslativos, normalmente lucrativos, por los que el deudor extrae de su patrimonio todo o parte de sus bienes o derechos para impedir su embargo o traba, ya que quedan en poder de un tercero, normalmente el *causante* o *colaborador*. Esta parece la mecánica comisiva prevista en un principio por el legislador, coincidente con la definición establecida para el alzamiento de bienes en el art. 257 Código penal, que habla de "*acto[s] de disposición patrimonial o generador de obligaciones que dilate, dificulte o impida la eficacia de un embargo o de un procedimiento ejecutivo o de apremio*".

La postura de la Sala, no obstante, en la sentencia mencionada y en otras varias no idénticas a ella en la configuración de esta modalidad del tipo descriptivo, es la de reconocer la responsabilidad tributaria, sin abandonar la exigencia del dolo, de suerte que queda excluida la mera obtención de beneficios, rendimientos o dividendos como fuente de responsabilidad objetiva, al exigirse una conducta intencionada, tendencial, dolosa, de colaboración en la evasión o entorpecimiento de la acción recaudatoria.

b) Razones que avalan la naturaleza sancionadora de esta figura.

La sentencia frente a la que expongo mi opinión discrepante niega el carácter sancionador de la conducta evasora del artículo 42.2.a) LGT, sobre la base, poco firme a mi juicio, de que en este asunto no se han transferido al responsable, en la derivación o traslación, sanciones cometidas por el deudor principal, sino solo cuota e intereses. Este fundamento se ve complementado con una ratificación de la necesidad inexcusable de dolo o intención -pero siempre *extra muros* del régimen punitivo-, esto es, sin que ese disvalor o reproche que la ley dirige a la conducta tipificada y la Sala respalda le haga variar de naturaleza sobre la que formalmente le otorga la ley tributaria.

En mi criterio, hay abundantes razones para reputar infracción y sanción la conducta del art. 42.2.a) LGT, que se sustentan en algunos argumentos sustanciales:

a) La doctrina constitucional.

El Tribunal Constitucional, en su fundamental STC 85/2006, de 27 de marzo, estima que la responsabilidad subsidiaria -obviamente, de menor entidad que la solidaria-, tiene naturaleza sancionadora a efectos de la aplicación retroactiva *in bonam partem* de la ley más favorable. Pese a que tal garantía queda fuera del ámbito del recurso de amparo -aunque sea el reverso de la irretroactividad en lo desfavorable, que sí se incluye entre las garantías del art. 25 CE-, se parte ineluctablemente de la naturaleza penal de la institución, sin la que no jugaría ese principio protector.

Se indica en el fundamento jurídico segundo de la mencionada sentencia, en lo que aquí interesa, lo que a continuación se transcribe (subrayado mío):

*"... en la medida en que ... la derivación de responsabilidad respecto de las sanciones tiene su origen en un comportamiento ilícito de los recurrentes, debe concluirse... que las cantidades reclamadas a estos por la Administración tributaria en calidad de responsables, aunque no tengan su origen en la comisión por ellos de ninguna de las infracciones tributarias tipificadas en el art. 78 y ss. LGT, tienen naturaleza claramente punitiva, y en consecuencia la responsabilidad exigida en este caso es materialmente sancionadora y en consecuencia la responsabilidad exigida en este caso es materialmente sancionadora.*



La propia Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, ha venido a reconocer que estamos en ese ámbito punitivo al incluir la figura de los responsables de las sanciones tributarias en el art. 182, precepto que se integra en el capítulo II -que lleva por rúbrica "Disposiciones generales sobre infracciones y sanciones tributarias"- del título IV- que regula "La potestad sancionadora".

4. En la medida en que, como acabamos de señalar, la responsabilidad derivada por la Administración tributaria a los recurrentes tiene un contenido punitivo, es evidente que, conforme a nuestra jurisprudencia, resultan aplicables las garantías materiales y procesales que se deducen de los arts. 25.1 y 24.2, ambos CE [entre las últimas, SSTC 145/2004, de 13 de septiembre, FJ 3; 52/2004, de 13 de abril, FJ 3; 54/2003, de 24 de marzo, FJ 3; 9/2003, de 20 de enero, FJ 3 a); y 116/2002, de 20 de mayo, FJ 3]. Entre tales garantías se encuentra el derecho a no ser sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan infracción administrativa, reconocido en el citado art. 25.1 CE, derecho cuya vulneración atribuyen los demandantes a la Sentencia de 14 de febrero de 2001 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid. El recurso de amparo, sin embargo, debe ser rechazado en este punto por las razones que se exponen a continuación...".

Es de subrayar que el fundamento de la naturaleza claramente punitiva que el TC asigna a la responsabilidad se encuentra, no solo en la descripción de la conducta que alumbra la responsabilidad subsidiaria (en el caso de referencia), sino en que se responda, por alguno de los títulos de los artículos 42 y 43 LGT - arts. 38 y 39 de la LGT de 1963- de sanciones, lo que solo posible en presencia de una responsabilidad subjetiva de tenor represivo, y así lo dice el TC para incorporar a las figuras que nos ocupan el estatuto garantista, sustantivo y procedimental, de las infracciones y sanciones.

b) La exigencia de coherencia del sistema.

Carece, a mi juicio, de explicación lógico-jurídica que la responsabilidad del art. 42.1.a) LGT se acepte sin problema como tipo sancionador -rubricada por este Tribunal Supremo, como hemos visto- y se prive de ella a otra conducta semejante en cuanto a su tipicidad, a su descripción, a sus fines y a los obvios efectos de represión o castigo, que solo se diferencia de aquella, por la fase del procedimiento en que se manifiesta.

c) Su innegable e inocultable parentesco jurídico con el delito de alzamiento de bienes, penado en el art. 257 CP. Se trata de una conducta sustancialmente igual a la que castiga el Código penal, aunque el centro de atención subjetivo se localiza aquí en el partícipe o cooperador, no en el autor. Ello puede crear, además, una situación concursal de difícil solución, porque la Administración, a la que la ley le habilita para exigir la responsabilidad solidaria, está obligada a denunciar los delitos de que conozca.

En otras palabras, si estamos ante una suerte de alzamiento de bienes despenalizado o administrativizado, no cabe seccionar o bifurcar artificiosamente la innegable naturaleza común para otorgar una índole distinta de la sancionadora a una conducta que participa de la misma esencia que el delito colindante, al punto de que quien protagoniza los actos de cooperación o causación, esto es, el responsable solidario del art. 42.2.a) LGT, bien podría ser considerado también cómplice o partícipe penal. Así, el artículo 257.2 CP tipifica como delito la conducta de:

"[...] Quien con el mismo fin -perjuicio de acreedores- realice cualquier acto de disposición patrimonial o generador de obligaciones que dilate, dificulte o impida la eficacia de un embargo o de un procedimiento ejecutivo o de apremio, judicial, extrajudicial o administrativo, iniciado o de previsible iniciación.

Carecería de sentido -o, de haberlo, tendría que haber sido explicado-, que la otra parte de ese mismo negocio jurídico traslativo o de disposición patrimonial, partícipe del designio evasor o de entorpecimiento de la acción ejecutiva tuviera una responsabilidad dolosa, pero alejada del *ius puniendi*, dada la semejanza absoluta de las conductas.

d) La traza de la conducta definida en el precepto y su exigencia de culpabilidad, ésta sí requerida inexcusablemente por el Tribunal Supremo como elemento del tipo, con condigna exclusión de la responsabilidad objetiva, incluso de la modalidad culposa, nos lleva a alojar la figura en el terreno del Derecho sancionador, pues responde claramente al esquema infracción-sanción, tanto como sucede con el art. 42.1.a) LGT.

e) La propia jurisprudencia de esta Sala que ha excluido, dada la falta de culpabilidad, al menor de edad como responsable. En ella se parte de la necesaria idea de que la responsabilidad tributaria no incumbe a los patrimonios, sino a las personas.

Cabe recordar al efecto la STS de 25 de marzo de 2021 (rec. de casación núm. 3172/2019), adoptada por unanimidad, en que, para excluir la responsabilidad de un menor -donatario de un inmueble cedido por su



madre, responsable subsidiaria-, dice lo siguiente, dentro de los puntos en que se codifica la doctrina que se establece:

"[...] 1) No cabe exigir la responsabilidad solidaria prevista en el artículo 131.5.a) de la LGT de 1963 -en la redacción aplicable al caso debatido-, ni tampoco la del artículo 42.2.a) LGT vigente, a un menor de edad, en ningún caso, toda vez que en ambos supuestos, tipificados en tales normas, la actuación que se le imputa y por la que se le responsabiliza es la de *ser causante o colaborador en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria*, como presupuesto determinante de su responsabilidad solidaria, ya que el precepto comprende actividades, conductas e intenciones dolosas de las que un menor es, siempre, *inimputable por ministerio de la ley, condición de la que deriva su inmunidad a las sanciones* [...]".

Sorprende, pues, que a la hora de dar cuenta del estado de la cuestión en la jurisprudencia tributaria, en cuanto a la debatida índole sancionadora, la sentencia mayoritaria haya relegado la invocación y reseña de ésta y de algunas otras sentencias claramente desfavorables a su tesis negatoria de la condición sancionadora del art. 42.2.a) LGT, que en la doctrina establecida en el caso analizado, así como en otros que le siguen, de modo también unánime- resulta indudable, aun implícitamente constatada, pues se examina la cuestión del menor desde el ángulo de la imputabilidad penal - ergo sancionadora- algo que es difícilmente discutible.

En otras palabras, se puede aceptar dialécticamente que la cuestión fuera dudosa o problemática, en tanto no hubiera una declaración explícita, concluyente, acerca de ese tenor punitivo del artículo 42.2.a) LGT, pero no se puede esgrimir lícitamente una especie de claridad de los precedentes, como obstativa o contraria a la esencia punitiva del artículo 42.2.a), basada en una selección poco representativa de la jurisprudencia, ya que solo se escogen sentencias que parecen más inclinadas a fortalecer una tesis, prescindiendo de otros precedentes que no favorezcan esa tesis que, en mi opinión, apodícticamente sustenta el fallo.

f) Otro elemento que se debe considerar es la exigencia, también consagrada en sede de casación, de que sea la Administración la que pruebe y motive la presencia del dolo necesario, de modo que le incumbe la carga de la prueba, o sea, la consecuencia adversa de que tal dolo no haya quedado establecido suficientemente. La carga de la prueba no es privativa, obviamente, del derecho sancionador, pero en los abundantes casos que resulten dudosos sobre la presencia de ese inexcusable dolo como elemento basal para derivar la responsabilidad, la traslación de esa carga de la prueba a la Administración se justifica directamente en el principio de presunción de inocencia.

g) El Tribunal Supremo, en una doctrina que, en cualquier caso, no es tan clara y evidente a la hora de excluir la modalidad de responsabilidad examinada del ámbito protector del *ius puniendi*, ha respaldado la licitud de ciertos actos de asignación de responsabilidad solidaria ex art. 42.2.a) LGT, pese a su silencio sobre esta *summa quaestio*, razonando al respecto como si se estuviera ante una conducta de índole represiva. Destaca al efecto la doctrina contenida en las dos sentencias de 19 de enero de 2023 -recursos núms. 1693 y 3904/2019, que descansan en el disvalor o reproche de la conciencia y voluntad del socio -también administrador- anudado a la culpabilidad.

En ambas sentencias citadas se asume *in aliunde* la total argumentación de la Sala de instancia sobre el elemento subjetivo apreciado en la conducta del recurrente -que se consideran hechos probados e intangibles en casación-, en estos términos :

"... en el presente caso, el recurrente, mediante representación asistió a las Juntas generales celebradas en las que se procedía al reparto de dividendos, y en esas Juntas Generales se dio a conocer la respuesta ofrecida por la DGT a la consulta vinculante... El recurrente tenía pleno conocimiento y conciencia de los acuerdos de las Juntas Generales... Y tenía toda la capacidad de comprender la situación que se creaba con ese reparto de dividendos que, por supuesto, acepta por los beneficios que ello le produjo, a sabiendas de que se estaba despatrimonializando la sociedad y no pudo hacer frente a sus deudas.

El recurrente era conocedor del resultado de la consulta por lo que aceptando el reparto de dividendos se convierte en un colaborador activo...

El elemento subjetivo de la infracción, la culpabilidad y la intencionalidad, se cumple en este supuesto; el sujeto que, conociendo la contestación a una consulta, sigue el criterio y regulariza voluntariamente (en caso de estar fuera de plazo) del sujeto que hace caso omiso de la contestación.

El interesado tuvo la oportunidad de actuar correctamente y poder evitar la comisión de una infracción..."

En suma, se habla en tales sentencias de intencionalidad, de infracción y de culpabilidad, pero se descarta, de un modo que parece contradictorio con tales expresiones, la naturaleza sancionadora en que desemboca necesariamente.



Es cierto que la transcripción -y así debo admitirla- se refiere a la responsabilidad sancionadora del deudor principal, en que la ley permite indagar en garantía del derecho de defensa del responsable - art. 174.5 LGT- pero no debe olvidarse que la responsabilidad, en los hechos de que surge y en su dimensión subjetiva, que se estudia, es la misma, esencialmente, en la sociedad originariamente responsable, que en el socio, pues aquélla actúa, a través de sus órganos sociales, a través de éstos.

h) Además, en algunas sentencias, este Tribunal Supremo ha dado carta de naturaleza a la posibilidad de extender la responsabilidad a deudas tributarias aún no nacidas, sobre la base justificativa de la concurrencia de un *pactum scaeleris* o *consilium fraudis* entre el deudor principal y su colaborador en la frustración de la acción recaudatoria. Esto es, un concierto previo de voluntades guiado por una unidad de propósito, el de provocar el vaciamiento patrimonial, conducta cuya expresión y su dimensión fraudulenta no es ajena, ni mucho menos, a una significación netamente emparentada con las infracciones y las sanciones y su sistema de garantías.

Valga como ejemplo de ello la sentencia de 22 de octubre de 2021, dictada en el recurso de casación núm. 3020/2020, que sigue a la de 12 de mayo de 2021 -recurso de casación núm. 62/2020-, en la que se concluye que la derivación de responsabilidad puede extenderse al total de las deudas devengadas, consideradas en su conjunto, aunque algunas lo sean con posterioridad a la ocultación o transmisión de los bienes o derechos del obligado al pago, cuando resulta acreditada la existencia de un plan para impedir la actuación de la Administración tributaria (*consilium fraudis*).

Al margen de la problemática cuestión de la responsabilidad por deudas futuras, que también está presente en este asunto, resulta difícil de aceptar conceptualmente como extrañas al Derecho sancionador expresiones tales como *scientia fraudis* o *consilium fraudis*, que aluden a una maquinación o maniobra previa entre sujetos para extraer determinados bienes o derechos del alcance de la Administración, con miras a incluir deudas no nacidas pero afectadas por esa suerte de conjura. Apremiar que esa conspiración, en su diseño y en sus efectos agravatorios de la pena, queda excluida del ámbito objetivo de lo sancionador, de lo penal incluso, merecería cuando menos una explicación algo más completa, que en este caso brilla por su ausencia, máxime cuando nada impediría, en el esquema, la responsabilidad por sanciones futuras, no cometidas. Es de destacar que, a la sentencia de 22 de octubre de 2021, pronunciada en el recurso de casación núm. 3020/2020, planteé voto particular, al que se adhirió, como es de ver, otro magistrado que ahora, en esta sentencia, abandona su posición y pasa a engrosar la mayoría, sin que tal cambio de rumbo haya quedado razonado o explicado.

i) Corolario de todo ello y complemento de cuanto se ha explicado es que el enjuiciamiento de esos asuntos incardinados en el art. 42.2.a) LGT, en los que esta Sala afronta la conformidad a Derecho de la conducta del responsable que determinó su fijación, se viene llevando a cabo, en cierta buena medida, ponderando de modo material el disvalor o reprochabilidad en que haya incurrido el responsable o su carácter antisocial, lo que nos vuelve a llevar, una vez más, a las exigencias de cuño represivo.

j) Un argumento decisivo para incardinar la responsabilidad -tanto solidaria como subsidiaria- en la categoría de las sanciones tributarias es el que nos suministra el artículo 182 LGT, precepto a que no alude la sentencia, pero sí lo hizo en su día la STC 85/2006, en los expresivos términos de que he dejado constancia más arriba. Señalan los dos primeros párrafos del citado artículo, bajo la rúbrica inequívoca de "[D]isposiciones generales sobre infracciones y sanciones tributarias", Sección 1ª, de título "...sujetos responsables de las infracciones y sanciones tributarias" lo siguiente:

Artículo 182. Responsables y sucesores de las sanciones tributarias.

"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 [...]"

d) La posición del Tribunal Supremo frente a esta cuestión dogmática.

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.

La Sala ha tratado de soslayar, en diversos pronunciamientos, una declaración clara y explícita al respecto, en asuntos en los que no era preciso deslindar tal calificación para resolver los recursos de casación, en su



doble designio de formar jurisprudencia y de decidir la pretensión anulatoria ejercitada por persona legitimada para litigar.

Creo que, pese a haberse soslayado hasta ahora la declaración formal, a favor o en contra de que estemos ante una figura de índole sancionadora, determinadas manifestaciones jurisprudenciales sugieren, como he tratado de acreditar, aun de modo no frontal, que la tiene, considerando, es de reiterar, que tal condición dogmática solo sería un mero punto de partida para asignar, en cada caso, el efecto propio del régimen sancionador, en lo sustantivo y en lo procedimental.

Así, la reciente sentencia de 14 de febrero de 2023 (recurso núm. 3001/2021) analiza la cuestión de la naturaleza sancionadora, pero sin efectuar declaración al respecto, si bien acotando notas distintivas del art. 42.2.a) LGT que se le asemejan.

En este asunto, el auto de admisión interrogaba sobre esta cuestión:

*"[...] si el mero hecho de aceptar la distribución de dividendos acordados por la junta de accionistas -por un accionista que no asiste a la junta, no ejerce su derecho a ser informado y no impugna el acuerdo social-, puede constituir el presupuesto de hecho habilitante de la derivación de responsabilidad por actos ilícitos ex art. 42.2.a) LGT, como causante o colaborador en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria, con el fin de exigirle el pago de las deudas tributarias pendientes de la sociedad como responsable solidario [...]"*

Se trataba, como fuente de duda jurídica de interés casacional que franqueaba el acceso a la casación, de esclarecer el alcance de tal responsabilidad y si, como hemos indicado, se exige a los socios que -en este caso sin participar en la junta general- se han beneficiado de los dividendos que en ella se acordaron distribuir. En el fondo, latía la cuestión de la responsabilidad objetiva, justificada solo en el lucro o beneficio obtenido.

La Sala era consciente de la dificultad de responder a la pregunta del auto de admisión con un sí o con un no, de validez universal, dada la impregnación de elementos circunstanciales que, es de admitir, privan de un tratamiento conjunto a la concurrencia o no de responsabilidad, pero sin negar el carácter represivo del precepto.

*"[...] Ahora bien, aceptar con carácter indiscriminado el hecho de que basta, en cualquier situación, con ese mero hecho al que se refiere el auto de admisión, de verse favorecido por lo acordado en una Junta, en lo tocante a lo allí decidido, al margen de la presencia o de la voluntad del socio y de su posición en la sociedad, favorecería sin duda una interpretación de la norma inclinada a sustituir la responsabilidad subjetiva por otra objetiva, que no es la querida en modo alguno por la ley, en la que el centro de gravedad recayese en la percepción del dividendo, al margen de las demás circunstancias concurrentes; y, por el contrario, negar a priori toda posibilidad de que, a través de una búsqueda o pactada abstención o desaparición de la escena pudieran quedar sin consecuencia verdaderos actos de frustración o entorpecimiento de la acción de cobro, también podría ser una solución maximalista y, asimismo, injusta.*

Por tales razones, consideramos inoportuna, por genérica, una respuesta directa y expresa, única en suma, a la cuestión que nos propone el auto de admisión". Pese a esa dificultad, extrae unos principios aplicables con carácter general que, en mi entendimiento, abonan el polémico carácter sancionador:

"No obstante ello, sí pueden establecerse criterios orientadores mínimos, fruto de nuestros razonamientos anteriores, para embriar y someter a control jurisdiccional pleno el ejercicio de la facultad de declarar la responsabilidad solidaria que nos ocupa:

1) La responsabilidad establecida en el artículo 42.2.a) LGT es subjetiva, contiene un elemento tendencial y su declaración está sometida a prueba de la conducta y de la finalidad a que aspira.

2) Por regla general, no basta con un mero no hacer pasivo -no asistir a la junta, no votar o no impugnar el acuerdo social-, si la conducta merecedora de la responsabilidad solidaria es la del artículo 42.2.a) LGT, pues sería en principio contraria tal postura a la propia fisonomía del precepto, ya que se consumaría mediante el solo reparto de dividendos acordado por el órgano social, que comprendiese la mayor parte o la práctica totalidad de los activos de la sociedad. *Se requiere inexcusablemente la prueba de que con tal conducta pasiva se cumplen los elementos objetivos y subjetivos del precepto.*

3) No cabe considerar incurso en responsabilidad solidaria ex artículo 42.2.a) LGT el mero hecho de verse favorecido por un acuerdo social *adoptado antes del acaecimiento del devengo del impuesto de cuya exacción se trata*, a menos que hubiese quedado probada de un modo preciso la existencia de un fraude, maquinación o pacto que comprendiera la estrategia evasora, prescindiendo de las concretas deudas tributarias a que se refiriera dicha evasión".



En el último de los puntos de la mencionada sentencia, muy reciente, se acomete un problema generalizado, el del uso creciente de la posibilidad de desvincular la responsabilidad solidaria de la existencia de deudas concretas y determinadas, ya nacidas, esto es, devengadas, solo susceptible de excepción en presencia de un *consilium fraudis*, cuya prueba, por lo demás, incumbe a la Administración recaudadora.

Debe señalarse, a fin de centrar el contenido de esta modalidad de responsabilidad, que la conducta prevista por la Ley para desencadenarla requiere, inexcusablemente, una intención de entorpecer la labor recaudatoria de la Administración. Así lo revela la locución "*con la finalidad de impedir...*", que ha sido sistemáticamente interpretada por el Tribunal Supremo como una exigencia de dolo, al tratarse de una conducta tendencial -a modo semejante al de los elementos subjetivos del injusto en la descripción de algunos tipos penales-. Esto es, quedan excluidos tanto la negligencia como la responsabilidad meramente objetiva o por el resultado.

Distinto es, de una parte, que la intención del autor de la conducta evasora descrita legalmente se convierta, en el sentir del Tribunal Supremo, en expresión de una sanción. Pese a todo, no cabe olvidar que en su precedente normativo ( art. 38 LGT de 1963) se expresaba con mayor claridad el elemento culpable, al prever: "*[R]esponderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que dolosamente sean causantes o de igual modo colaboren de manera directa y principal con el sujeto pasivo, en las infracciones tributarias calificadas de defraudación, aun cuando no le afectaren directamente las respectivas obligaciones*".

Se acude con frecuencia al mero dolo civil o a ponderar que no cabe la mera responsabilidad objetiva. Me parece, reiterando mi respeto a la tesis prevaleciente, un error conceptual, porque 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.

#### IV. Conclusiones.

a) La índole sancionadora que reivindico para las conductas de entorpecimiento tipificadas en el artículo 42.2.a) LGT bastaría para considerar que el recurso de casación merece la estimación, pues la repetición del procedimiento de derivación, ocasionada por la falta total y absoluta de ofrecimiento de medios impugnatorios -y documentación necesaria al tal fin- frente a la validez de los actos administrativos de que dimana su propia responsabilidad, dista notablemente de ser un vicio meramente formal, susceptible de ser reparado con una retroacción que, cuando menos, dilata el acceso a la tutela judicial efectiva, al demorar la resolución final del procedimiento revisor por causa exclusivamente imputable a la Administración, que no debe ser premiada por ello.

b) Al margen de tal consideración, sería bastante con la invocación de principios generales como el de buena administración -o si se prefiere su reverso, el de proscripción de la mala administración- para, al margen de la cuestión debatida sobre el carácter represivo de la responsabilidad sancionadora, considerar en todo caso impertinente una concesión de la retroacción al procedimiento gestor para reparar tan grosera falta.

Así, según el TEAR, la estimación de la reclamación fue causada porque la Oficina gestora no ofreció ninguna documentación que permitiera examinar la procedencia del acuerdo impugnado -ni obviamente, de los acuerdos de los responsables anteriores en la cadena trabada-, lo que ninguna relación guarda con los simples defectos formales del procedimiento -solo admisible, si lo pide el interesado, para asegurar su defensa, sin orientarse a repetir la oportunidad de acertar o equivocarse en un segundo trance retardatorio del acceso a la tutela judicial-. Más bien es la omisión de un trámite esencial del procedimiento, el de documentar y entregar al interesado lo documentado, en tanto da cabida a los principios de audiencia y defensa, lo que es cosa distinta.

Por las razones expuestas, considero que la sentencia debió declarar haber lugar al recurso de casación deducido por el recurrente, con anulación de la sentencia de instancia y de los actos administrativos impugnados en dicho proceso, por su disconformidad con el ordenamiento jurídico, propuesta que fundamento en cuanto he razonado en el voto presente y en los precedentes arriba mencionados, siendo de destacar, nuevamente, como argumento sustentador de índole crucial, que el hecho de que lo que se dirima en este asunto sea una responsabilidad solidaria n que no se derivan sanciones no cambia las cosas.

De lo contrario el artículo 42.2.a) LGT ostentaría o no la condición punitiva que le atribuyo, solo en el caso de que se incluyeran en el ámbito de la traslación las sanciones impuestas al deudor principal, no así cuando tal no fuera el caso, escindiendo artificiosamente, de tal manera, la sustancia de la institución jurídica que nos ocupa, lo que considero no es admisible, máxime a la vista de la precisa y clara jurisprudencia constitucional, que no ha sido objeto de comentario en la sentencia mayoritariamente adoptada.

Madrid, misma fecha de la sentencia de la que se discrepa.