

Enfoque jurisprudencial de la responsabilidad solidaria en materia tributaria (I)

José Ramón Aparicio de Lázaro

*Letrado del Área Contencioso-Administrativo del Gabinete Técnico del Tribunal Supremo
Funcionario de carrera de la Comunidad de Madrid
Doctorando en Derecho y Economía-CEINDO (España)*

Extracto

En este trabajo se examina, desde un enfoque jurisprudencial, las cuestiones más relevantes en materia de derivación de responsabilidad tributaria solidaria, por ser uno de los instrumentos más empelados últimamente por la Administración tributaria con la finalidad última de asegurarse el cobro efectivo de las deudas tributarias, declarando responsables del pago de tales deudas a un tercero ajeno a la relación jurídico-tributaria que originó la deuda principal. Al tal fin, se analizan las sentencias dictadas por el Tribunal Supremo en esta materia, ya que la normativa reguladora resulta extraña y poco precisa. Este trabajo se compone de dos partes. En la primera se hace referencia al marco normativo aplicable, incluyendo una serie de consideraciones generales. Además, se examina un conjunto de cuestiones relativas al procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria y se analiza el alcance y extensión de la responsabilidad solidaria, mediante la exégesis de los apartados 1 y 2 del artículo 42 de la Ley General Tributaria.

Palabras clave: derecho tributario; derivación de responsabilidad solidaria; jurisprudencia.

Fecha de entrada: 18-07-2022 / Fecha de aceptación: 15-09-2022 / Fecha de revisión: 20-09-2022

Cómo citar: Aparicio de Lázaro, J. R. (2022). Enfoque jurisprudencial de la responsabilidad solidaria en materia tributaria (I). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 476, 65-108.



Jurisprudential approach to joint and several liability in tax matters (I)

José Ramón Aparicio de Lázaro

Abstract

This paper examines, from a jurisprudential approach, the most relevant issues regarding the derivation of joint and several liability, as this is one of the instruments most used recently by the Tax Administration with the ultimate aim of ensuring the effective collection of tax debts, declaring a third party outside the legal tax relationship that gave rise to the main debt to be liable for the payment of such debts. To this end, the rulings handed down by the Supreme Court in this area are analysed, as the regulatory regulations are strange and imprecise. This work is made up of two parts. The first part refers to the applicable regulatory framework, including a series of general considerations. It also examines a series of questions relating to the procedure for declaring joint and several liability and analyses the scope and extent of joint and several liability, by means of an exegesis of sections 1 and 2 of article 42 of the General Tax Act.

Keywords: tax law; derivation of joint and several liability; jurisprudence.

Citation: Aparicio de Lázaro, J. R. (2022). Enfoque jurisprudencial de la responsabilidad solidaria en materia tributaria (I). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 476, 65-108.



Sumario

1. Introducción
2. Marco normativo de la responsabilidad tributaria solidaria
 - 2.1. Normas más significativas
 - 2.2. Consideraciones generales sobre la regulación aplicable
3. El procedimiento de declaración de la responsabilidad solidaria
 - 3.1. Configuración
 - 3.2. Cuestiones singulares
 - 3.2.1. Aplazamiento o fraccionamiento. Recargo de apremio. Suspensión de las sanciones
 - 3.2.2. Responsabilidad tributaria en cadena
 - 3.2.3. Prescripción de la acción para derivar la acción de responsabilidad
 - 3.2.4. Supuestos en los que concurren concursos de acreedores
 - 3.2.5. Prejudicialidad penal
4. Alcance y extensión de la responsabilidad solidaria
 - 4.1. Diferencias y aspectos comunes entre los supuestos previstos en los artículos 42.1 y 42.2 de la LGT
 - 4.2. Naturaleza sancionadora
 - 4.2.1. Criterios y determinación
 - 4.2.2. Principios de la potestad sancionadora: graduación, *non bis in idem* y tipicidad

Referencias bibliográficas

Nota: Las ideas expresadas en este trabajo son estrictamente personales y en modo alguno no pueden atribuirse ni comprometer a la institución en la que presta sus servicios.



1. Introducción

Uno de los instrumentos más empleados en los últimos años por la Administración tributaria en el ejercicio de su función recaudatoria es, sin duda, el de la derivación de responsabilidad tributaria y, en particular, la solidaria. No solo es un hecho constatable, sino que es importante el incremento del número de litigios que se suscitan ante los tribunales de justicia del orden contencioso-administrativo en los que se impugnan resoluciones de declaración de responsabilidad tributaria, por lo que es de gran interés seguir la interpretación de los tribunales de justicia. Se trata de un mecanismo en virtud del cual la Administración tributaria procede a declarar responsable del pago de una deuda tributaria a una persona distinta a la del deudor principal, sea o no contribuyente. La finalidad última de esta figura es que la Hacienda se asegure el cobro efectivo de las deudas tributarias, al declarar como responsables del pago de tales deudas a personas que, en principio, resultan ajenas a la relación jurídico-tributaria que originó la deuda tributaria principal. El responsable resulta ser, así, un sujeto extraño al hecho imponible, puesto que no tiene la consideración de sujeto pasivo, encontrándose vinculado a la realización de un presupuesto de hecho autónomo y diferente al que origina la obligación de hacer frente al tributo, de modo que lo determinante de su consideración como responsable, en nombre propio, es la causa o razón fijada en la ley que justifica que se le exija el pago de la deuda tributaria correspondiente a un tercero. El responsable tributario responde ante la situación de la falta de pago del deudor principal sin tener la consideración de sustituto del contribuyente, que sí es por ley sujeto pasivo del tributo.

El origen de este instrumento hay que encontrarlo en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos establecido en el artículo 31 de la Constitución de 27 de diciembre de 1978 (CE) (BOE de 29 de diciembre), deber (Rodríguez Bereijo, 2005) que, nótese, ha de exigirse de acuerdo con el principio de capacidad económica, siendo preciso indicar a este respecto que la doctrina más autorizada (Martínez Lafuente, 2020/2021, p. 11) ha expuesto que todas las prestaciones de carácter público o impuestas que tengan

como finalidad el sostenimiento de los gastos públicos deben respetar el principio de capacidad económica, aunque no puedan ser calificadas constitucionalmente como tributos porque no concurren en ellas algunos de los elementos que el Tribunal Constitucional (TC)¹ viene atribuyendo a las prestaciones tributarias. La doctrina defiende de forma mayoritaria que la responsabilidad tributaria es una institución a la que resulta de aplicación el principio constitucional de reserva de ley en materia tributaria consagrado en el mismo artículo 31 de la CE, que somete a la ley las prestaciones patrimoniales de carácter público. Siguiendo a Merino Jara (2006, p. 15), conforme al artículo 8 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) (BOE de 18 de diciembre), la determinación de los responsables se regulará en todo caso por ley, si bien esa ley puede ser otra distinta de la propia LGT al tiempo de incluir una amplia referencia a los autores que defienden que la designación del responsable tributario se encuentra amparada en el principio de reserva de ley, como de los que sostienen que, desde el punto de vista constitucional, no existe ningún reparo a que la regulación de tales sujetos se lleve a cabo mediante normas de rango inferior a la ley, siendo así que lo que sí existe es un impedimento legal, puesto que se ha producido el fenómeno de la «congelación de rango».

La regulación la encontramos en la propia LGT, si bien es de resaltar que resulta «extraña y poco precisa», en palabras del TS², configurándose, en todo caso, como una responsabilidad subjetiva, no meramente objetiva, al exigir la ley una determinada conducta intencional como desencadenante de tal responsabilidad, sin que respondan los patrimonios como *universitas rerum*, sino las personas que observan determinadas conductas ilícitas, cuando les sea imputable y reprochable la actividad que la ley establece como presupuesto habilitante o justificante de la derivación.

En nuestra opinión, el origen del notable aumento experimentado en su empleo de forma sistemática por la Administración tributaria hay que encontrarlo en la crisis económica de 2010³ y los efectos en que derivó en los años inmediatamente posteriores, habiéndose pre-

¹ Sentencia 193/2004 del TC, de 4 de noviembre de 2004 (NFJ018541), según la cual el principio de capacidad económica impide que el legislador establezca tributos –sea cual fuere la posición que los mismos ocupen en el sistema tributario, de su naturaleza real o personal, e incluso de su fin fiscal o extrafiscal– cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial, esto es, no le autoriza a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias y, en consecuencia, inexpresivas de capacidad económica. Regla que alcanza igualmente a las tasas; debiendo tenerse en cuenta que el principio de capacidad económica es esencial en el impuesto y meramente modulador en el caso de la tasa (Sentencia del Tribunal Supremo –TS– de 26 de abril de 2017 (rec. casación núm. 716/2016, NFJ087535; ponente: Martínez Micó), siendo así que las tasas se basan fundamentalmente en el principio de equivalencia (Sentencia del TC 106/2000, de 4 de mayo –NFJ009951–).

² Sentencia del TS de 25 de marzo de 2021 (rec. casación núm. 3172/2019, NFJ081571; ponente: Navarro Sanchís).

³ Fijamos en ese año la última gran crisis económica sufrida antes de la presente (derivada de la pandemia de la COVID-19 y la posterior crisis inflacionista iniciada en febrero de 2021 y energética, agravada en

tendido así paliar la falta de los ingresos en las arcas públicas que se deberían haber llevado a cabo con los pagos que hubiera correspondido realizar a los deudores principales. La Hacienda pública ha tratado de lograr la finalidad de garantizar el pago de las deudas tributarias mediante la exigencia a unos terceros ajenos a la relación tributaria, los deudores solidarios, siendo tan grande su afán recaudatorio que ha llegado hasta el punto de declarar responsables solidarios a menores de edad, lo que, como se verá, ha sido rechazado por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS, habida cuenta de la naturaleza sancionadora que cabe predicar de esta institución.

Prueba de esta gran litigiosidad, así como de las más que numerosas lagunas existentes en la normativa reguladora, es el destacado número de autos dictados por la Sección Primera de la Sala Tercera del TS en los que se han admitido recursos de casación que han venido a plantear cuestiones muy diversas con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia en esta materia. Y, de forma correlativa, las sentencias que ha ido dictando su Sección Segunda, donde se han fijado los criterios interpretativos⁴ respecto de las cuestiones que suscitaban dicho interés, creando de este modo un más que interesante cuerpo jurisprudencial, en especial en lo que se refiere a la modalidad de responsabilidad solidaria, a través del cual se están colmando las numerosas y relevantes lagunas normativas que padece la regulación legal en esta materia (Bosch Cholbi, 2005a).

La finalidad del presente trabajo es la de examinar, desde un enfoque jurisprudencial, las cuestiones más relevantes de este mecanismo empleado últimamente de forma tan asidua por la Administración tributaria, en su versión más polémica, la responsabilidad solidaria, ya que, como señala Martín Queralt (2012, p. 1), «[...] puede considerarse al responsable y a la derivación de la responsabilidad como una de las figuras sobre las que, con mayor intensidad, se ha proyectado la jurisprudencia del Tribunal Supremo [...] a fin de acotar su contenido y régimen jurídico». Esta aportación no pretende ser un estudio dogmático o

último caso por la invasión rusa de Ucrania), ya que fue entonces cuando se aprobó el Real Decreto-Ley 8/2010, de 20 de mayo (BOE de 24 de mayo), por el que se adoptan medidas extraordinarias para la reducción del déficit público, siendo esta norma con rango de ley la que vino a formalizar la realidad económica en la que se encontraba España desde hacía, al menos, dos años antes de su aprobación, incluyendo medidas tales como la bajada del sueldo de los funcionarios públicos; la suspensión de la revalorización de las pensiones; la limitación de las prestaciones por dependencia; o la supresión de la prestación por nacimiento o adopción de hijo en el impuesto de la renta de las personas físicas.

⁴ Lo que incide, en esencia, en el principio de seguridad jurídica. Así, el magistrado de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo D. Dmitry Berberoff Ayuda, en su intervención en la Sección de Derecho Financiero y Tributario de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España, expuso:

En el contexto anteriormente descrito, es legítimo preguntarse si la jurisprudencia del Tribunal Supremo puede contribuir a reforzar la seguridad jurídica. La respuesta es que no solo puede, sino que debe hacerlo, aunque, evidentemente, no siempre se logra. Sin embargo, la consecución del prestigio del Tribunal en grado de excelencia depende de su papel de garante de la seguridad jurídica.

doctrinal de cada una de las cuestiones polémicas que se abordan. Son muchos los autores que han trabajado este interesante tema, cuya mera mención abarcaría un número de páginas importante⁵.

En definitiva, en este estudio vamos a tratar de disecar⁶ los pronunciamientos del TS relativos a la responsabilidad tributaria solidaria a fin de identificar, a la luz de la doctrina jurisprudencial, los principios que fundamentan los límites, el alcance y extensión en este instrumento de suma trascendencia en la disciplina tributaria.

2. Marco normativo de la responsabilidad tributaria solidaria

2.1. Normas más significativas

Como punto de partida de nuestro estudio, comenzaremos por hacer referencia a las normas más significativas que configuran el marco normativo en esta materia de la responsabilidad solidaria.

Con carácter general, el artículo 41 de la LGT regula la figura de la responsabilidad tributaria en los siguientes términos:

1. La ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades. A estos efectos, se considerarán deudores principales los obligados tributarios del apartado 2 del artículo 35 de esta ley⁷.

⁵ No podemos dejar de mencionar las aportaciones de Rafael Calvo Ortega, Ernesto Eseverri Martínez, Javier Galán Ruiz, Luis Málvarez Pascual, Adolfo Martín Jiménez, Antonio Martínez Lafuente, Miguel Ángel Martínez Lago, Carlos Romero Plaza, Francisco Serantes Peña y Marta Villar Ezcurra, entre otros, en distintas publicaciones sobre el tema en general o sobre los problemas específicos, materiales y procedimentales, que la regulación presenta. Publicaciones: véase Dialnet.

⁶ Del latín *díssecāre* «cortar en pedazos», esto es, dividir en partes al objeto de examinar la estructura de lo que es seccionado.

⁷ Entre otros, son obligados tributarios:

- a) Los contribuyentes.
- b) Los sustitutos del contribuyente.
- c) Los obligados a realizar pagos fraccionados.
- d) Los retenedores.
- e) Los obligados a practicar ingresos a cuenta.
- f) Los obligados a repercutir.
- g) Los obligados a soportar la repercusión.

2. Salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria.

3. Salvo lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley, la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en periodo voluntario.

Cuando haya transcurrido el plazo voluntario de pago que se conceda al responsable sin realizar el ingreso, se iniciará el periodo ejecutivo y se exigirán los recargos e intereses que procedan.

4. La responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra ley se establezcan.

En los supuestos en que la responsabilidad alcance a las sanciones, cuando el deudor principal hubiera tenido derecho a la reducción prevista en el artículo 188.1 b) de esta Ley, la deuda derivada será el importe que proceda sin aplicar la reducción correspondiente, en su caso, al deudor principal y se dará trámite de conformidad al responsable en la propuesta de declaración de responsabilidad.

La reducción por conformidad será la prevista en el artículo 188.1 b) de esta Ley. La reducción obtenida por el responsable se le exigirá sin más trámite en el caso de que presente cualquier recurso o reclamación frente al acuerdo de declaración de responsabilidad, fundado en la procedencia de la derivación o en las liquidaciones derivadas.

A los responsables de la deuda tributaria les será de aplicación la reducción prevista en el artículo 188.3 de esta Ley.

Las reducciones previstas en este apartado no serán aplicables a los supuestos de responsabilidad por el pago de deudas del artículo 42.2 de esta Ley.

5. Salvo que una norma con rango de ley disponga otra cosa, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión, de conformidad con lo previsto en los artículos 174 a 176 de esta ley. Con anterioridad a esta declaración, la Administración competente podrá adoptar medidas cautelares del artículo 81 de esta ley y realizar actuaciones de investigación con las facultades previstas en los artículos 142 y 162 de esta ley.

La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios.

-
- h) Los obligados a soportar la retención.
 - i) Los obligados a soportar los ingresos a cuenta.
 - j) Los sucesores.
 - k) Los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no tengan la condición de sujetos pasivos.

6. Los responsables tienen derecho de reembolso frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación civil.

El artículo 42 de la LGT, relativo a la figura del responsable solidario, establece lo siguiente:

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.

b) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) anterior, los partícipes o cotitulares de las entidades a que se refiere el apartado 4 del artículo 35⁸ de esta ley, en proporción a sus respectivas participaciones respecto a las obligaciones tributarias materiales de dichas entidades.

c) Las que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio. La responsabilidad también se extenderá a las obligaciones derivadas de la falta de ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta practicadas o que se hubieran debido practicar. Cuando resulte de aplicación lo previsto en el apartado 2 del artículo 175 de esta ley, la responsabilidad establecida en este párrafo se limitará de acuerdo con lo dispuesto en dicho artículo. Cuando no se haya solicitado dicho certificado, la responsabilidad alcanzará también a las sanciones impuestas o que puedan imponerse.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable a los adquirentes de elementos aislados, salvo que dichas adquisiciones, realizadas por una o varias personas o entidades, permitan la continuación de la explotación o actividad.

La responsabilidad a que se refiere el primer párrafo de esta letra no será aplicable a los supuestos de sucesión por causa de muerte, que se regirán por lo establecido en el artículo 39 de esta ley.

Lo dispuesto en el primer párrafo de esta letra no será aplicable a los adquirentes de explotaciones o actividades económicas pertenecientes a un deudor concursado cuando la adquisición tenga lugar en un procedimiento concursal.

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 periodo ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de

⁸ Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición.

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.

b) Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo.

c) Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía.

d) Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquellos.

3. Las leyes podrán establecer otros supuestos de responsabilidad solidaria distintos de los previstos en los apartados anteriores.

4. El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad solidaria será el previsto en el artículo 175 de esta ley.

Además, el artículo 35.5, que tiene por objeto los obligados tributarios, determina que: «[t]endrán asimismo el carácter de obligados tributarios los responsables a los que se refiere el artículo 41 de esta ley».

Debiendo tenerse en cuenta, además, que el apartado 7 del propio artículo 35 indica lo siguiente:

La concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que por ley se disponga expresamente otra cosa.

Las leyes podrán establecer otros supuestos de solidaridad distintos del previsto en el párrafo anterior.

Por su parte, el artículo 174 se titula «Declaración de responsabilidad», precepto que prevé lo siguiente:

1. La responsabilidad podrá ser declarada en cualquier momento posterior a la práctica de la liquidación o a la presentación de la autoliquidación, salvo que la ley disponga otra cosa.

2. En el supuesto de liquidaciones administrativas, si la declaración de responsabilidad se efectúa con anterioridad al vencimiento del periodo voluntario de pago, la competencia para dictar el acto administrativo de declaración de responsabilidad corresponde al órgano competente para dictar la liquidación. En los demás casos, dicha competencia corresponderá al órgano de recaudación.

3. El trámite de audiencia previo a los responsables no excluirá el derecho que también les asiste a formular con anterioridad a dicho trámite las alegaciones que estimen pertinentes y a aportar la documentación que consideren necesaria.

4. El acto de declaración de responsabilidad será notificado a los responsables. El acto de notificación tendrá el siguiente contenido:

a) Texto íntegro del acuerdo de declaración de responsabilidad, con indicación del presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto.

b) Medios de impugnación que pueden ser ejercitados contra dicho acto, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos.

c) Lugar, plazo y forma en que deba ser satisfecho el importe exigido al responsable.

5. En el recurso o reclamación contra el acuerdo de derivación de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios, sino únicamente el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o la reclamación.

No obstante, en los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley no podrán impugnarse las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sino el alcance global de la responsabilidad. Asimismo, en los supuestos previstos en el citado apartado no resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 212.3 de esta Ley, tanto si el origen del importe derivado procede de deudas como de sanciones tributarias.

6. El plazo concedido al responsable para efectuar el pago en periodo voluntario será el establecido en el apartado 2 del artículo 62 de esta ley.

Si el responsable no realiza el pago en dicho plazo, la deuda le será exigida en vía de apremio, extendiéndose al recargo del periodo ejecutivo que proceda según el artículo 28 de esta ley.

El artículo 175 regula el procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria en los siguientes términos:

1. El procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria, según los casos, será el siguiente:

a) Cuando la responsabilidad haya sido declarada y notificada al responsable en cualquier momento anterior al vencimiento del periodo voluntario de pago original de la deuda que se deriva, bastará con requerirle el pago una vez transcurrido dicho periodo.

b) En los demás casos, una vez transcurrido el periodo voluntario de pago original de la deuda que se deriva, el órgano competente dictará acto de declaración de responsabilidad que se notificará al responsable.

2. El que pretenda adquirir la titularidad de explotaciones y actividades económicas y al objeto de limitar la responsabilidad solidaria contemplada en el párrafo c) del apartado 1 del artículo 42 de esta ley, tendrá derecho, previa la conformidad del titular actual, a solicitar de la Administración certificación detallada de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias derivadas de su ejercicio. La Administración tributaria deberá expedir dicha certificación en el plazo de tres meses desde la solicitud. En tal caso quedará la responsabilidad del adquirente limitada a las deudas, sanciones y responsabilidades contenidas en la misma. Si la certificación se expidiera sin mencionar deudas, sanciones o responsabilidades o no se facilitara en el plazo señalado, el solicitante quedará exento de la responsabilidad a la que se refiere dicho artículo.

Finalmente, en el ámbito del ejercicio de la potestad sancionadora, el artículo 182.1 de la LGT previene que:

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.

2.2. Consideraciones generales sobre la regulación aplicable

Resulta preciso realizar algunas consideraciones generales respecto de la normativa reguladora de esta institución, antes de entrar en ulteriores desarrollos.

La primera de ellas consiste en aclarar a qué obedece la existencia en el ordenamiento jurídico-tributario de un instrumento o técnica de estas características. Su razón de ser, como avanzamos en la introducción, es que la Administración tributaria logre garantizarse el cobro de deudas tributarias ante la falta de pago por el obligado principal, lo que entronca con el **principio constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos** consagrado en el artículo 31 de la CE, la clave de bóveda que fundamenta la existencia de

esta institución. Se trata, en definitiva, de un mecanismo cuya finalidad última es asegurar el cobro de las deudas tributarias por parte de la Hacienda pública, evitando una merma en los ingresos públicos. Y es que «[...] de nada sirve, lógicamente, realizar actuaciones de comprobación e investigación tributaria que finalicen con la liquidación de una deuda tributaria impagada si el *iter* administrativo no finaliza con la recaudación del ingreso exigido al obligado» (Bosch Cholbi, 2005b, p. 15). De este modo, debemos insistir en que nos hallamos frente a un instrumento sujeto al **principio de reserva de ley**, lo que significa que corresponde al legislador determinar los supuestos en virtud de los cuales cabe declarar la responsabilidad tributaria, debiendo advertirse que la reserva de ley se ha de extender en este caso a la fijación del presupuesto de hecho, al régimen de solidaridad y a la deuda tributaria que garantiza (Navarro Faure, 1993b, p. 869).

A este respecto, se debe traer a colación la Sentencia del TS de 20 de mayo de 2010 (rec. casación en interés de ley núm. 4/2009, NFJ040183; ponente: Martín Timón) en la que se suscitaba que se declarara como doctrina legal que la Administración tributaria de la Comunidad Foral de Navarra pudiera dictar actos de declaración de responsabilidad tributaria aplicando de forma supletoria la legislación contenida en la LGT, conforme al artículo 149.1.3 de la CE. Se ha de indicar que el Tribunal Superior de Justicia de Navarra, en la sentencia que era objeto de ese recurso de casación en interés de ley y cuyo criterio fue reiterado en otras posteriores, había rechazado tal posibilidad, declarando que la supletoriedad no es automática sobre la base de que el ordenamiento tributario navarro no es una yuxtaposición de normas, sino que se trata de un régimen jurídico y, antes de acudir a la normativa estatal, se debe proceder a una integración normativa. En definitiva, que **la regulación contenida en la LGT relativa a la responsabilidad en materia tributaria no resulta aplicable supletoriamente en el ámbito foral**. Pues bien, el Alto Tribunal, además de razonar que en el momento en el que dicta la sentencia el asunto ya no tenía interés, toda vez ya se había aprobado la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria (BOE de 21 de febrero de 2001), considera que no resulta acreditado el grave daño al interés general exigible con arreglo al derogado artículo 100 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA) (BOE de 14 de julio), resultando interesante la siguiente afirmación:

[...] puede defenderse la figura de la «responsabilidad tributaria», abstractamente considerada, como institución básica, con fundamento en la necesidad de dar efectividad al ordenamiento jurídico tributario y con ello el principio de contribución de las cargas públicas por todos, proclamado en el artículo 31.1 de la Carta Magna, pero no los supuestos concretos acogidos a dicha figura y cuya existencia depende de la mera opción del legislador, pues según el artículo 41.1 [LGT], que reproduce en lo esencial el contenido del artículo 37.1 de la Ley derogada, «la ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria junto a los deudores principales, a otras personas o entidades». Y buena prueba de lo que indicamos es que la nueva LGT crea una nueva figura de sucesión y responsabilidad solidaria respecto de los socios de sociedades personalistas.

Partiendo de esa idea de que las diferentes modalidades tipificadas son de **configuración legal**, obedeciendo a la opción que el legislador considere conveniente establecer en cada momento, debemos indicar que Merino Jara (2006, p. 16) pone de manifiesto que no alcanza a ver un criterio rector en la configuración de los distintos supuestos de responsabilidad, ni que tampoco aprecia un criterio cierto a la hora de configurarlos como solidarios o subsidiarios.

Dicho lo cual, en segundo lugar, conviene recordar que los supuestos de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 de la LGT por obstaculizar la acción recaudatoria de la Administración tributaria fueron introducidos por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la derogada Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (LGT/63) (BOE de 22 de julio), como nuevo apartado 5 del artículo 131, donde se describen anudados a la acción de embargo de los órganos de recaudación. Es decir, encajado sistemáticamente en el complejo normativo que regulaba el procedimiento administrativo de apremio y no entre las reglas del artículo 38 de la LGT/63, que tipificaba los supuestos de responsabilidad solidaria. Se introducía así un nuevo supuesto de responsabilidad solidaria, obviando que la Administración tributaria tuviera que reaccionar ante situaciones fraudulentas o despatrimonialización; es decir, se amplía la autotutela administrativa, lo que era más efectivo que recurrir a tribunales civiles (De Juan Casadevall, 2020, p. 65-92).

De igual forma, se ha de señalar que el vigente artículo 42 trae causa de la modificación efectuada por el artículo 1.10 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude (BOE de 30 de octubre); y en cuya exposición de motivos se indica, en lo que aquí interesa, lo siguiente:

Por otra parte, la reforma pretende aclarar las implicaciones derivadas de la naturaleza jurídica del responsable tributario, que no debe ser identificado con un sujeto infractor, sino como obligado tributario en sentido estricto, aun cuando responda también de las sanciones tributarias impuestas a dicho sujeto infractor.

El artículo 174 de la LGT en realidad, en atención a su contenido y a su situación en el articulado de la ley, se refiere al procedimiento que se ha de seguir para derivar la responsabilidad tributaria, tanto para el supuesto de la solidaria como para la subsidiaria. Por otra parte, debemos llamar la atención respecto del segundo párrafo del apartado 4, cuyas previsiones darán lugar al análisis de diferentes aspectos a lo largo del presente trabajo.

Así, la primera parte de este segundo párrafo (imposibilidad de impugnación de las liquidaciones) tiene su origen en la reforma operada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (BOE de 30 de noviembre). En su exposición de motivos podemos leer lo siguiente:

Por su parte, las modificaciones introducidas en el ámbito de la responsabilidad por el pago de las deudas tributarias, ante las conductas tendentes a dificultar su

cobro, configuran correctamente el ámbito de esta responsabilidad impidiendo que determinados comportamientos obstruccionistas puedan quedar impunes.

Y la segunda (imposibilidad de suspensión) obedece a la reforma llevada a cabo a través de la Ley 7/2012 antes referida.

Se clarifica el sistema de suspensión y devengo de intereses de demora en el caso de recurso o reclamación contra los acuerdos de derivación de responsabilidad. Así, con carácter general, si la sanción es recurrida tanto por el deudor principal como por el responsable la ejecución de la sanción será suspendida y dejarán de devengarse intereses de demora por el periodo de tiempo transcurrido hasta la finalización del periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa. Sin embargo, en los supuestos de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no se aplicarán las citadas medidas de suspensión de ejecución y no devengo de intereses, habida cuenta del presupuesto de derecho de dicha responsabilidad.

Además, siguiendo a Calvo Vérguez (2009, p. 3), es preciso indicar que el principal aspecto diferenciador desde el punto de vista procedimental entre la responsabilidad solidaria respecto de la subsidiaria viene determinada por la ausencia del beneficio de exclusión del que goza el responsable subsidiario, de modo que en el caso del responsable solidario no se exige, como sucede con el subsidiario, que se declara fallido al deudor principal para que se le pueda exigir la deuda tributaria.

Finalmente, aun cuando no se haya concretado de forma expresa, si son varios los obligados tributarios en los que concurre el presupuesto de hecho que autoriza a exigir la responsabilidad, la obligación que asume cada uno de ellos sería de carácter solidario, de conformidad con el actual artículo 35.7 de la LGT (Merino Jara, 2006, p. 16).

3. El procedimiento de declaración de la responsabilidad solidaria

3.1. Configuración

Como punto de partida, se ha de indicar que en la Sentencia del TS de 15 de junio de 2016 (rec. casación núm. 1916/2015, NFJ063865; ponente: Huelin Martínez de Velasco) se declara que:

- a) El procedimiento de derivación de responsabilidad se entiende con quien el legislador quiere que se tramiten las actuaciones: el sujeto de derecho al que se va

- a derivar la responsabilidad, sin que para ser declarado responsable tenga que estar presente el responsable principal.
- b) La responsabilidad solidaria se ha de hacer efectiva a través de un procedimiento, que se ha de entender con el responsable solidario, pudiendo ser declarada en cualquier momento posterior a la práctica de la liquidación o a la presentación de la autoliquidación.
 - c) Si la responsabilidad se declara y notifica al responsable antes del vencimiento del periodo voluntario de pago de la deuda que se deriva, bastará con requerir de pago al responsable una vez transcurrido dicho periodo.
 - d) Si la declaración de responsabilidad se produce una vez transcurrido el periodo voluntario de pago, el órgano competente dictará acto de declaración de responsabilidad que se notificará al responsable.
 - e) Como se infiere de los artículos 174.1 y 175.1 de la LGT, la derivación al responsable solidario puede tener lugar incluso en el periodo voluntario de pago para el deudor principal.
 - f) Iniciado el procedimiento, se otorga un trámite de audiencia al interesado por término de 15 días (art. 124.1 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio –BOE de 2 de septiembre⁹).
 - g) Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 1.141 del CC, el acreedor puede dirigirse contra cualquiera de los deudores solidarios, no siendo obstáculo las reclamaciones entabladas contra uno para las que posteriormente se dirijan contra las demás, mientras no resulte cobrada por completo la deuda.

Lo que implica que se debe considerar como un **procedimiento autónomo** el seguido por la Administración tributaria para declarar responsable solidario de la deuda del obligado principal a quien haya cumplido el presupuesto de hecho que legalmente determina esa responsabilidad, así como para hacerla efectiva, no estando supeditado siquiera, como en el caso de los responsables subsidiarios, a la previa falencia del deudor principal. Misma doctrina contenida en la Sentencia del TS de 24 de octubre de 2017 (rec. casación núm. 2881/2016, NFJ087534; ponente: Maurandi Guillén –D.E.P.–) en la que se transcribe la antes

⁹ El procedimiento de declaración de responsabilidad se iniciará mediante acuerdo dictado por el órgano competente que deberá ser notificado al interesado.

El trámite de audiencia será de 15 días contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo.

En dicho trámite, en su caso, se deberá dar la conformidad expresa a la que se refiere el artículo 41.4 de la LGT.

El plazo máximo para la notificación de la resolución del procedimiento será de seis meses.

citada de 15 de junio de 2016 (rec. casación núm. 1916/2015, NFJ063865; ponente: Huelin Martínez de Velasco).

De igual forma, en la Sentencia del TS de 21 de febrero de 2019 (rec. casación núm. 3780/2017, NFJ072974; ponente: Berberoff Ayuda), se señala que la derivación de responsabilidad se refiere a un procedimiento autónomo, distinto del que dio lugar a los acuerdos relativos al deudor principal.

Además, en Sentencia del TS de 6 de junio de 2014 (rec. casación núm. 560/2012, NFJ054733; ponente: Martínez Micó), la Sección Segunda de la Sala Tercera ha declarado que la naturaleza del procedimiento para exigir la responsabilidad tributaria es un **procedimiento declarativo** conducente a la emisión de un acto administrativo en que se **declara la responsabilidad, se cuantifica la misma y se le exige al responsable**, habilitándole un periodo voluntario para su ingreso.

Por su parte, la Sentencia del TS de 11 de febrero de 2010 (rec. casación núm. 1707/2003, NFJ038680; ponente: Aguallo Avilés –D.E.P.–), en relación con un supuesto de declaración de responsabilidad por sucesión de empresas, razona que el error en la calificación de la responsabilidad tributaria, que lleva a la Inspección a utilizar el procedimiento establecido en la norma para los supuestos de responsabilidad solidaria en lugar del procedimiento previsto para la responsabilidad subsidiaria, no constituye un defecto que ocasione la nulidad del acto por haberse dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello, teniendo en cuenta, además, que el responsable ha tenido conocimiento en todo momento del procedimiento y ha podido, como así ha sucedido, impugnar el acto de derivación de responsabilidad y actuaciones subsiguientes. En consecuencia, declara la anulabilidad de la resolución de declaración de responsabilidad, añadiendo que la Administración puede dictar un nuevo acto de derivación siempre y cuando no haya prescrito el derecho.

En lo que hace al alcance de las facultades impugnatorias de los declarados responsables solidarios en relación con las liquidaciones tributarias o las sanciones impuestas al deudor principal, en las Sentencias del TS de 13 de marzo de 2018 (rec. casación núm. 53/2017, NFJ069867; ponente: Cudero Blas), 3 de abril de 2018 (rec. casación núm. 427/2017, NFJ070172; ponente: Cudero Blas), 17 de mayo de 2018 (rec. casación núm. 86/2016, NFJ087532; ponente: Díaz Delgado), 21 de febrero de 2019 (rec. casación núm. 3780/2017, NFJ072974; ponente: Berberoff Ayuda) –antes mencionada– y 7 de noviembre de 2019 (rec. casación núm. 4234/2017, NFJ075985; ponente: Aguallo Avilés) se llegó a la conclusión de que el artículo 174.5, primer párrafo, de la LGT ha de ser interpretado en el sentido de otorgar al responsable (sea su responsabilidad subsidiaria o solidaria, dado que la ley no distingue) plenas facultades de impugnación respecto de aquel presupuesto y las liquidaciones (a las que alcanza dicho presupuesto), sin que tales facultades queden excepcionadas o puedan limitarse por la circunstancia de ser el declarado responsable administrador de la sociedad cuando aquellas liquidaciones o acuerdos fueron adoptados; añadiendo que esta interpretación se extiende también a los su-

puestos en los que las liquidaciones o los acuerdos sancionadores hubieran ganado firmeza –en vía administrativa–, supuesto en el que tales disposiciones solo resultan intangibles para los obligados principales, pero no para quienes, como responsables, tienen a su alcance las plenas facultades impugnatorias mencionadas.

Lo que de forma específica se reconoce en la citada Sentencia del TS de 21 de febrero de 2019 (rec. casación núm. 3780/2017, NFJ072974; ponente: Berberoff Ayuda) para el supuesto allí contemplado en el que, con independencia de que formalmente la representación de la sociedad deudor principal correspondía a un tercero, el responsable solidario, ex artículo 42.1 a) de la LGT –ser causante o colaborar activamente en la realización de una infracción tributaria–, respecto de unas liquidaciones del impuesto sobre sociedades (IS) y una parte de las sanciones impuestas, asumía funciones de dirección y gestión efectiva de la actividad de la empresa responsable principal, que lo situaban en una posición de administrador de hecho de la mercantil, habiéndose tramitado un procedimiento en el orden penal en relación con los mismos elementos fácticos pero respecto del impuesto sobre el valor añadido (IVA), habiendo resultado condenado.

Por otra parte, la Sentencia de 3 de mayo de 2018 (rec. casación núm. 3146/2016, NFJ087531; ponente: Huelin Martínez de Velasco), con cita en la de 22 de diciembre de 2016 (rec. casación núm. 2629/2015, NFJ065217; ponente: Martínez Micó), en cuanto a la posibilidad de impugnar el acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria, con arreglo al artículo 42.2 a) de la LGT, precisa que el artículo 174.5 de la LGT no es una norma procedimental, sino declarativa de derechos, por lo que la exclusión desde la Ley 36/2006, de los responsables solidarios del derecho a poder impugnar el presupuesto de hecho habilitante no se aplica de forma retroactiva a hechos acaecidos con anterioridad, aun cuando el procedimiento de derivación de responsabilidad se desarrolle con posterioridad a la reforma operada por dicha ley. En ese sentido, se razona que las posibilidades con que contaba el responsable solidario para defenderse antes de la citada ley eran mayores que las que dispone tras la reforma operada por dicha ley, habida cuenta de que antes podía impugnar las liquidaciones a las que alcanzaba la responsabilidad y después no puede hacerlo.

A este respecto, en la Sentencia del TS de 27 de enero de 2020 (rec. casación núm. 172/2017, NFJ087528; ponente: Montero Fernández), se declara que no cabe extender la interpretación realizada por el TS respecto del párrafo primero del artículo 174.5 de la LGT al párrafo segundo del propio precepto.

A través de ese recurso, el declarado responsable solidario invocaba que se había vulnerado su derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el artículo 24 de la CE, habida cuenta de que no se le había permitido alegar el incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones que originó el nacimiento de la deuda objeto de la derivación. Pues bien, la Sección Segunda de la Sala Tercera del TS admite la limitación de las posibilidades de

defensa del responsable solidario en estos casos, haciendo hincapié en que el origen de este supuesto de responsabilidad no se encuentra en la deuda tributaria exigida al deudor principal, sino en un comportamiento posterior (consistente en la ocultación de bienes del deudor principal, conforme al art. 42.2 a) LGT), lo que supone que tal responsabilidad nada tiene que ver con la liquidación practicada en su momento, ni puede verse afectada por esta. Los errores en que hubiera podido incurrir al practicarse la liquidación tributaria únicamente alcanzan al deudor principal (que es quien puede y debe reaccionar frente a ella), no así al responsable solidario. De modo que este no puede aducir un supuesto defecto en la liquidación tributaria para eludir una responsabilidad generada por un comportamiento ulterior y que es ajena a aquella.

3.2. Cuestiones singulares

3.2.1. Aplazamiento o fraccionamiento. Recargo de apremio. Suspensión de las sanciones

Entrando ya a examinar aspectos o cuestiones concretas de carácter procedimental y procesal, en la Sentencia del TS de 14 de octubre de 2020 (rec. casación núm. 2785/2018, NFJ079425; ponente: Montero Fernández), se analiza la cuestión referente a la responsabilidad solidaria, en un supuesto del artículo 42.2 a) de la LGT –responsabilidad tributaria solidaria por ocultación de bienes y derechos para impedir la actuación de la Administración–, y la **solicitud de aplazamiento o fraccionamiento** por un obligado tributario solidario, concluyéndose que impide el inicio del procedimiento de apremio respecto de otros obligados solidarios de la misma deuda.

En la Sentencia del TS de 17 de diciembre de 2020 (rec. casación núm. 6732/2018, NFJ080128; ponente Esperanza Córdoba Castroverde¹⁰), que se remite a la de 10 de diciembre de 2020 (rec. casación núm. 2189/2018, NFJ080030; ponente: Montero Fernández), si bien el apartado del artículo 42.2 de la LGT aplicado en aquella es el b), diferencia que no resulta relevante en lo que aquí interesa, se discute si resulta o no ajustado al ordenamiento jurídico que se exija al responsable solidario un **recargo de apremio sobre la deuda** que se le deriva por la vía del artículo 42.2 de la LGT, si no la abona en el periodo que le confiere el artículo 62.2¹¹ de la LGT, en la medida en que dicha deuda ya contiene el

¹⁰ En el caso de esta ponente debemos incluir su nombre, con el fin de diferenciarla de su hermano –Diego– quien, igualmente es magistrado de la misma Sala Tercera del TS, si bien actualmente se encuentran adscritos a Secciones diferentes.

¹¹ Artículo 62.2:

En el caso de deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración, el pago en periodo voluntario deberá hacerse en los siguientes plazos:

recargo de apremio impuesto al deudor principal, esto es, se plantea determinar si ambos recargos son conciliables o, por el contrario, incompatibles entre sí.

Pues bien, la respuesta a la cuestión que se da en la sentencia es que resulta ajustado al ordenamiento jurídico tal posibilidad, pues el recargo de apremio impuesto al deudor principal conforma, junto a la deuda tributaria pendiente, sanciones e intereses, el alcance global de la responsabilidad a la que se extiende la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 de la LGT.

Además, la antes citada Sentencia del TS de 10 de diciembre de 2020 (rec. casación núm. 2189/2018, NFJ080030; ponente: Montero Fernández) sienta como doctrina que la Administración no tiene derecho a exigir a cada uno de los responsables del artículo 42.2 a) de la LGT –responsabilidad tributaria solidaria por ocultación de bienes y derechos para impedir la actuación de la Administración– el recargo de apremio ordinario cuando este recargo ha sido satisfecho por uno de ellos.

Por su parte, en la Sentencia del TS de 15 de marzo de 2022 (rec. casación núm. 3723/2020, NFJ085603; ponente: Navarro Sanchís), en cuanto a la aplicación de la **suspensión** automática de la ejecutividad de las sanciones tributarias impugnadas en vía económico-administrativa, prevista en el artículo 212.3¹² de la LGT, a la derivación de responsabilidad ex artículo 42.2 de la LGT, declara lo siguiente:

a) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

b) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del segundo mes posterior o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

¹² Artículo 212.3:

3. La interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra una sanción producirá los siguientes efectos:

a) La ejecución de las sanciones quedará automáticamente suspendida en periodo voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa.

b) No se exigirán intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa, exigiéndose intereses de demora a partir del día siguiente a la finalización de dicho plazo.

Lo dispuesto en los párrafos a) y b) de este apartado se aplicará a los efectos de suspender las sanciones tributarias objeto de derivación de responsabilidad, tanto en el caso de que la sanción fuese recurrida por el sujeto infractor, como cuando en ejercicio de lo dispuesto en el artículo 174.5 de esta Ley dicha sanción sea recurrida por el responsable. En ningún caso será objeto de suspensión automática por este precepto la deuda tributaria objeto de derivación.

Tampoco se suspenderán con arreglo a este precepto las responsabilidades por el pago de deudas previstas en el artículo 42.2 de esta Ley.

Primero: dicha suspensión automática no es aplicable a las sanciones objeto de tal derivación de responsabilidad ex artículo 42.2 de la LGT, conforme a la excepción que prevé el apartado 3 b) del precepto.

Segundo: ello es sin perjuicio de solicitar y pedir la suspensión frente al acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria, en el caso del artículo 42.2 de la LGT, conforme a las reglas generales que disciplinan tal suspensión.

Dicha doctrina habrá de ser puesta en conexión con la contenida en la Sentencia del TS de 3 de junio de 2019 (rec. contencioso-administrativo núm. 84/2018, NFJ073600; ponente: Montero Fernández), donde se examina la legalidad del Real Decreto 1073/2017, de 29 de diciembre (BOE de 30 de diciembre), por el que se modifica el Reglamento General de Desarrollo de la LGT, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA) (BOE de 27 de mayo), y que recuerda la distinción y las características de la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 de la LGT. La Sección Segunda de la Sala Tercera del TS, en relación con el artículo 25 del RGRVA modificado, considera que, tratándose de **sanciones** que hayan sido **objeto de recurso de reposición** por los interesados, su ejecución quedará **automáticamente suspendida en periodo voluntario** sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa, así como que la suspensión no afectará a las actuaciones de recaudación que se hubieran producido hasta ese momento. Sin embargo, sí se excluye la suspensión automática de las responsabilidades por el pago de sanciones tributarias que se deriven en los supuestos de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 de la LGT, razonando, en lo que aquí interesa, lo siguiente:

[El artículo 174.5 LGT] fue modificado por el [artículo] 1.10 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, norma que cabe inscribir dentro de las medidas adoptadas para la prevención y lucha contra el fraude fiscal y cuya Exposición de Motivos, a los efectos que ahora interesa, se muestra así de elocuente, «Por otra parte, la reforma pretende aclarar las implicaciones derivadas de la naturaleza jurídica del responsable tributario, que no debe ser identificado con un sujeto infractor, sino como obligado tributario en sentido estricto, aun cuando responda también de las sanciones tributarias impuestas a dicho sujeto infractor... Se clarifica el sistema de suspensión y devengo de intereses de demora en el caso de recurso o reclamación contra los acuerdos de derivación de responsabilidad. Así, con carácter general, si la sanción es recurrida tanto por el deudor principal como por el responsable la ejecución de la sanción será suspendida y dejarán de devengarse intereses de demora por el periodo de tiempo transcurrido hasta la finalización del periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa. Sin embargo, en los supuestos de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 [LGT] no se aplicarán las citadas medidas de suspensión de ejecución y no devengo de intereses, habida cuenta del presupuesto de derecho de dicha responsabilidad».

Ningún esfuerzo exegético debe hacerse para concluir que dicho artículo está excluyendo la suspensión automática de las sanciones tributarias que se deriven en los supuestos de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 [LGT], «No obstante, en los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley no podrán impugnarse las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sino el alcance global de la responsabilidad. Asimismo, en los supuestos previstos en el citado apartado no resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 212.3 de esta ley, tanto si el origen del importe derivado procede de deudas como de sanciones tributarias». El [artículo] 25 se muestra absolutamente respetuoso con estas previsiones, tal y como resulta del mero contraste de lo dicho en la ley y lo dicho en el reglamento, «No se suspenderán con arreglo a esta letra las responsabilidades por el pago de sanciones tributarias previstas en el artículo 42.2 [LGT]».

[...] Pues bien, el [artículo] 174.5 contiene dos limitaciones respecto de su alcance, la que ahora nos interesa es la prevista en su apartado segundo, «No obstante, en los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley no podrán impugnarse las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sino el alcance global de la responsabilidad. Asimismo, en los supuestos previstos en el citado apartado no resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 212.3 de esta Ley, tanto si el origen del importe derivado procede de deudas como de sanciones tributarias», de suerte que los declarados responsables por razón de las conductas previstas en el artículo 42.2 [LGT] solo pueden impugnar «el alcance global de la responsabilidad», y ello, como señala la Exposición de Motivos de la Ley 7/2012, «habida cuenta del presupuesto de derecho de dicha responsabilidad». Con el [artículo] 42.2 se pretende proteger la acción recaudatoria, evitando conductas tendentes a impedir u obstaculizar la misma mediante la disposición de bienes o derechos que pudieran ser embargados o que lo hubieran sido, exigiéndose una responsabilidad específica, y «hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria».

Responsabilidad específica en tanto que la misma no se deriva por las deudas y sanciones de las que debe responder el obligado principal, sino para asegurar su cobro; y por ello, la ley expresamente limita el alcance de la impugnación a «el alcance global de la responsabilidad», que lógicamente puede incluir deuda tributaria pendiente, recargo e intereses, y claro está, sanciones, dentro de los límites legalmente previstos, «hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria».

3.2.2. Responsabilidad tributaria en cadena

Asimismo, en la Sentencia del TS de 10 de julio de 2019, dictada por la Sección Segunda de la Sala Tercera del TS (rec. casación núm. 4540/2017, NFJ074241; ponente: Toledano Cantero), se fija como doctrina de interés casacional que resulta posible declarar la

responsabilidad solidaria en relación con las deudas tributarias de otro obligado tributario cuya obligación de pago venga determinada por haber sido declarado **responsable subsidiario del deudor principal**, siempre que concurran los presupuestos de hecho a que la ley anuda, en cada caso, tal responsabilidad.

Del mismo modo, en la Sentencia del TS de 22 de diciembre de 2016 (rec. casación núm. 159/2015, NFJ087529; ponente: Díaz Delgado), la Sección Segunda de la Sala Tercera del TS ya había venido en declarar que nada impide que un declarado responsable solidario pueda, a su vez, ser declarado principal de otro responsable solidario.

Por su parte, la Sentencia del TS de 18 de noviembre de 2015 (rec. casación núm. 860/2014, NFJ061298; ponente: Martín Timón) declara que, en el supuesto de concurrencia de responsabilidades –en este caso, de responsable subsidiario y de responsable solidario con el mismo–, no es necesario que se haya producido la derivación respecto del primero si queda acreditada la connivencia con el segundo a efectos de ocultación de bienes o de obstaculización de la acción recaudadora de la Hacienda pública.

Y en la Sentencia del TS de 7 de marzo de 2014 (rec. casación núm. 3276/2011, NFJ053970; ponente: Frías Ponce), se examina la responsabilidad en cadena respecto de un supuesto de derivación de responsabilidad solidaria de deudas tributarias por sucesión de empresa de dos entidades con inclusión no solo de las deudas pendientes propias sino también de las derivadas de la sucesión por estas en la actividad de otra tercera entidad, que a su vez había asumido también por sucesión deudas originarias de otra distinta, estimándose el recurso de casación al no haber quedado acreditada la continuidad en el ejercicio de la explotación.

Asimismo, en lo que se refiere a la posibilidad de impugnar una previa declaración de responsabilidad subsidiaria que es presupuesto para la ulterior declaración de responsabilidad solidaria, cabe hacer referencia también a otras dos Sentencias dictadas el 25 de enero de 2022 por la Sección Segunda de la Sala Tercera del TS.

La primera (rec. casación núm. 2297/2018, NFJ085094; ponente: Merino Jara) establece el criterio de que en supuestos de responsabilidad tributaria «en cadena», la derivación de la responsabilidad subsidiaria constituye un «presupuesto de hecho habilitante» de la subsiguiente derivación de responsabilidad solidaria a los efectos de que el declarado responsable por alguna de las circunstancias previstas en apartado 2 del artículo 42 de la LGT pueda impugnar el acto de derivación de su responsabilidad con fundamento en la improcedencia de la previa derivación de responsabilidad subsidiaria respecto de un tercero por inexistencia de declaración de fallido del deudor principal. A lo que la segunda (rec. casación núm. 8315/2019, NFJ085076; ponente: Merino Jara) añade que en cambio tal impugnación no procede cuando, aun existiendo tal declaración de fallido, y no siendo una declaración meramente formal, sino que se ha seguido el procedimiento legalmente previsto, se pretende impugnar el acto de derivación de responsabilidad por considerar que no está justificada la

declaración de fallido del deudor principal dada la existencia de bienes y derechos de titularidad de dicho deudor principal no trabados o ejecutados y sí ejecutables, puesto que tal declaración ya ha adquirido firmeza.

3.2.3. Prescripción de la acción para derivar la acción de responsabilidad

Teniendo en cuenta la doctrina jurisprudencial contenida en la mencionada Sentencia del TS de 10 de julio de 2019 (rec. casación núm. 4540/2017, NFJ074241; ponente: Toledano Cantero), la figura del «responsable del responsable» se vuelve a examinar en la Sentencia de 17 de febrero de 2022 (rec. casación núm. 6944/2019, NFJ085380; ponente Merino Jara), que viene a dar respuesta a la cuestión consistente en precisar **en qué momento se inicia el plazo de prescripción de la acción para derivar la responsabilidad solidaria** (es decir, derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas) a partir de la que corresponde al responsable subsidiario, si desde que finalizó para el deudor principal el periodo de pago voluntario para la presentación de la autoliquidación del impuesto que origina la deuda que se derivó subsidiariamente, o desde que finalizó para los responsables subsidiarios el periodo de pago voluntario que siguió a la declaración de dicha responsabilidad subsidiaria, fijando el siguiente criterio: el momento en que se inicia el plazo de prescripción de la acción para derivar la responsabilidad solidaria de la que responde el responsable subsidiario es desde que finaliza para este último el periodo de pago voluntario que sigue a la declaración de tal responsabilidad subsidiaria. Así, citando la Sentencia de 26 de abril de 2012 (rec. casación núm. 5411/2008, NFJ047363; ponente: Trillo Torres), según la cual la derivación de la acción administrativa constituye una *conditio iuris* para la exigibilidad de la deuda, al margen de que la obligación *ex lege* del responsable surja con la realización del presupuesto de hecho establecido en la ley, razona lo siguiente:

Existen tres extremos que deben distinguirse: (i) el referido a exigencia de la deuda a BIOD MOTOR S.L.; (ii), el relativo a la exigencia de la deuda a la responsable subsidiaria, la Sra. [...]; y, (iii) el relacionado con la exigencia de la deuda a los responsables solidarios que nos ocupan.

En la presente ocasión, nos ceñimos al último de tales extremos. Recordemos que la DFG rechaza que el plazo a partir del cual la Administración puede derivar la responsabilidad solidaria comience cuando finaliza el periodo voluntario para el obligado principal o desde que se produzcan los hechos que constituyan el presupuesto de dicha responsabilidad cuando estos sean posteriores a dicho plazo.

[...] Por aplicación del principio de la *actio nata*, el *dies a quo* de la prescripción respecto de la obligación del responsable solidario, amparada en el artículo 42.2 a) LGT, se computa desde que se puede ejercer la acción contra él.

Desde la finalización del periodo de pago voluntario de la deuda derivada a la Sra. [...] como responsable subsidiaria de BIOD MOTOR S.L. y, por virtud de los actos

recurridos, a los recurrentes como responsables solidarios de aquella, en la fecha de 15 de diciembre de 2012 (transcurrido un mes desde la notificación de la mencionada declaración de responsabilidad subsidiaria) ha de empezar a contarse el plazo para ejercer la acción contra los responsables solidarios.

Los recurridos han sido declarados responsables solidarios de la deuda de la Sra. [...], que no de la deuda de BLOK MOTOR S.L., de manera que hay que fijarse en la terminación del periodo de pago voluntario del titular de la deuda derivada a ellos y no en la fecha de finalización del mismo periodo de pago para el deudor originario, condición que tenía BLOK MOTOR S.L. respecto a la deuda derivada a su administradora, la Sra. [...].

No se olvide que nos hallamos ante un supuesto de deudas sucesivamente derivadas. Concretamente, ante un supuesto de segunda derivación, de manera que, para exigir la deuda a los responsables tributarios, debe partirse de cuándo concluye el plazo de pago en periodo voluntario de la deuda en la primera derivación.

La misma doctrina sobre la consideración de la derivación de la acción administrativa como una *conditio iuris* y que el plazo de prescripción respecto de la obligación del responsable solidario habrá de computarse desde que se pueda ejercitar la acción contra él en aplicación de la *actio nata* se contiene en las Sentencias del TS de 27 de septiembre de 2012 (rec. casación núm. 3103/2009, NFJ049179; ponente: Montero Fernández) y 21 de junio de 2016 (rec. casación núm. 1312/2015, NFJ087527; ponente: Martínez Micó).

En ese sentido, la Sentencia del TS de 10 de julio de 2012 (rec. casación núm. 4802/2009, NFJ048329; ponente Trillo Torres), respecto de un supuesto de responsabilidad solidaria del antiguo artículo 131.5 a) de la LGT/63 (equivalente al vigente 42.2 a) LGT –responsabilidad tributaria solidaria por ocultación de bienes y derechos para impedir la actuación de la Administración–), examina la determinación del cómputo del periodo para iniciar el procedimiento y la posible existencia de prescripción, cuando la **declaración de responsabilidad solidaria ha venido precedida de una declaración de responsabilidad subsidiaria**. La Sala Tercera del TS declara que el *dies a quo* del cómputo del plazo para exigir el pago al responsable solidario no cabe ser fijado desde la declaración del fallido del deudor principal, sino el momento en que la acción pueda dirigirse contra él, que es cuando concurre el presupuesto habilitante y determinante de su responsabilidad.

3.2.4. Supuestos en los que concurren concursos de acreedores

Por otra parte, en la mencionada Sentencia del TS de 15 de junio de 2016 (rec. casación núm. 1916/2015, NFJ063865; ponente: Huelin Martínez de Velasco), se establece que la declaración en **concurso de acreedores** del obligado principal no impide la declaración como responsable solidario y el cobro sobre el patrimonio de este que no se encuentra incurso en el propio concurso. Siendo así que, aunque la declaración en concurso del

deudor principal supone que todos los acreedores, ordinarios o no, y, por ende, también la Administración tributaria, quedan integrados en la masa pasiva, no pudiéndose iniciar nuevos juicios declarativos, ni ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, o apremios administrativos o tributarios frente al mismo (arts. 49, 50 y 55 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal –BOE de 10 de julio–), dicha declaración no impide actuar contra patrimonios extraños al del concursado para hacer efectivas obligaciones de las que su titular sea responsable solidario con aquel. A este respecto, la sentencia realiza los siguientes pronunciamientos:

- 1.º Dado el carácter autónomo de la obligación del responsable solidario, poco importa que antes de la declaración como tal se hubiere iniciado y declarado el concurso de acreedores de la deudora principal, por la sencilla razón de que, de un lado, los hechos que determinaron la derivación de responsabilidad son en todo caso anteriores y, de otro, aun cuando no lo fueren, nada impedía a la Administración ejercer sus facultades. Se ha de tener en cuenta que la declaración de concurso produce los efectos ya expresados, impidiendo juicios declarativos y ejecuciones independientes, pero no priva a la Administración del ejercicio de sus potestades en orden a la liquidación y recaudación de los tributos (véanse las Sentencias del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción 5/2011, de 14 de diciembre de 2011 [conflicto 4/2011, FJ 2.º; NCJ056410], y 7/2013, de 17 de junio de 2013 [conflicto 9/2012, FJ 3.º; NCJ057903]).

Una vez declarado el concurso, la Hacienda pública sigue siendo competente para dictar actos de liquidación y recaudación; el único límite es que no podrá ejecutarlos independientemente, debiendo someterse a la disciplina del procedimiento universal. En otras palabras, en el caso concernido no le cabe a la Agencia Estatal de Administración Tributaria hacer efectivo su crédito sobre el patrimonio de la deudora principal al margen del proceso concursal, pero nada le impide ejecutar su derecho sobre el patrimonio de otra personalidad jurídica, no sometida a procedimiento concursal alguno, que ha sido legítimamente declarada responsable solidaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de aquella.

- 2.º Por lo tanto, la circunstancia de que «nada se pudiera embargar o enajenar» a la obligada principal por encontrarse en concurso de acreedores no impedía que, una vez declarada la responsabilidad solidaria de la derivada, se actuara contra su patrimonio.
- 3.º El hecho de que la deudora principal haya sido declarada en concurso de acreedores no enerva la acción de regreso que pueda competir a la responsable solidaria ni niega el carácter solidario de la obligación, tan solo supone que para hacer efectivo su crédito deberá someterse a la disciplina de la legislación concursal.
- 4.º Las apreciaciones de la Administración concursal tienen el valor que le corresponde; esto es, el de una prueba más, pero no vinculan a la Administración tributaria en el ejercicio de sus funciones y menos aún al tribunal de instancia en la resolu-

ción del litigio, debiendo repararse en que las valoraciones que realiza la Administración del concurso lo son para calificar el mismo, mientras que las realizadas en el procedimiento de derivación de responsabilidad tienen una finalidad específica a los efectos de concluir si el responsable solidario colaboró en la ocultación o transmisión de bienes o derecho del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración. En el supuesto examinado, el hecho de que la transferencia de la deudora principal a la responsable solidaria no agravara la insolvencia de la primera no desdice la afirmación de que colaboró para ocultar el importe transferido a la Hacienda pública, impidiendo aplicarla al pago de las deudas que la obligada principal mantenía con ella.

3.2.5. Prejudicialidad penal

En la mencionada Sentencia del TS de 21 de febrero de 2019 (rec. casación núm. 3780/2017, NFJ072974; ponente: Berberoff Ayuda), se examina un supuesto de derivación de responsabilidad solidaria previsto en el artículo 42.1 a) de la LGT –ser causante o colaborar activamente en la realización de una infracción tributaria–. Y, partiendo de la doctrina contenida en la Sentencia del TS de 18 de octubre de 2016 (rec. casación para unificación de doctrina núm. 1287/2015, NFJ064265; ponente: Díaz Delgado), relativa a la prejudicialidad penal del artículo 180.1 de la LGT –en la redacción¹³ dada por la Ley 36/2006– respecto al obligado principal, tanto como sujeto pasivo del IVA como del IS, y a la vista de la jurisprudencia sobre la vinculación entre los hechos probados en la jurisdicción penal y la posterior regularización administrativa, establecida en las Sentencias del TS de 13 de marzo de 2017 (rec. casación núm. 347/2016, NFJ087539; ponente: Díaz Delgado) y 29 de octubre de 2012 (rec. casación núm. 3781/2009, NFJ049327; ponente: Frías Ponce), se analizan los **efectos de la prejudicialidad penal** por actuaciones penales seguidas contra el obligado principal por el concepto de IVA respecto al declarado responsable solidario por la vía del

¹³ Artículo 180.1:

Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa. De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió. Las actuaciones administrativas realizadas durante el periodo de suspensión se tendrán por inexistentes.

artículo 42.2 a) de la LGT –responsabilidad tributaria solidaria por ocultación de bienes y derechos para impedir la actuación de la Administración–, cuando la derivación de responsabilidad solidaria se produce por otro concepto tributario distinto, el IS. El criterio de esta sentencia es que la interpretación conjunta de los artículos 42.1 a), 174.5 y 180.1 de la LGT –en la redacción dada por la citada Ley 36/2006 y que, por su contenido, cabe entender que el contenido interpretativo sería plenamente aplicable al actual art. 250.1 LGT¹⁴– determina que la prejudicialidad penal derivada de las actuaciones penales seguidas contra el obligado principal por el concepto IVA produce todos sus efectos con relación a la derivación de responsabilidad solidaria al recurrente por el concepto tributario del IS.

Además, conviene tener presente que en la citada Sentencia del TS de 21 de junio de 2016 (rec. casación núm. 1312/2015, NFJ087527; ponente: Martínez Micó) se puntualiza que la posibilidad de vinculación de las actuaciones tributarias por un proceso penal queda limitada al caso de que tal proceso verse sobre **delito fiscal**, rechazando que en el caso concernido se debería haber producido la suspensión del procedimiento administrativo, habida cuenta de que el delito que se imputaba a los contribuyentes era el de alzamiento de bienes y, a su vez, la falta de suspensión no puede ser invocada como causa de anulación de la declaración de responsabilidad solidaria.

4. Alcance y extensión de la responsabilidad solidaria

4.1. Diferencias y aspectos comunes entre los supuestos previstos en los artículos 42.1 y 42.2 de la LGT

Ante todo, conviene tener en cuenta que los distintos supuestos que se contemplan en los apartados 1 y 2 del artículo 42 de la LGT son dos tipos o modalidades¹⁵ de responsabilidad solidaria que responden a distintos presupuestos y finalidades, sin que quepa

¹⁴ Artículo 250.1:

Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, se continuará la tramitación del procedimiento con arreglo a las normas generales que resulten de aplicación, sin perjuicio de que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, y con sujeción a las reglas que se establecen en el presente Título.

Salvo en los casos a que se refiere el artículo siguiente, procederá dictar liquidación de los elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación, separando en liquidaciones diferentes aquellos que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública y aquellos que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.

¹⁵ Los supuestos de responsabilidad solidaria de las comunidades autónomas y de las corporaciones locales previstos en la disposición adicional séptima de la LGT no son objeto de estudio en este trabajo.

trasladar, sin más, las reglas y exigencias aplicables a una u otra de forma indistinta e indiscriminada.

Así, como se indica en la Sentencia del TS de 12 de mayo de 2021 (rec. casación núm. 62/2020, NFJ082403; ponente: Montero Fernández), que se remite a la citada anteriormente de 10 de julio de 2019 (rec. casación núm. 4540/2017, NFJ074241; ponente: Toledano Cantero), *grosso modo*, cabe diferenciar la responsabilidad solidaria contemplada en el artículo 42.1 de la LGT, conectada de manera directa e inmediatamente a la obligación tributaria y al deudor principal, de la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 de la LGT, desconectada de aquella, vinculada a una responsabilidad patrimonial y en garantía de que los bienes del obligado responderán de las deudas tributarias.

En el supuesto previsto en el artículo 42.1 de la LGT:

- a) El fundamento está vinculado directa e inmediatamente al deudor principal y a la deuda pendiente de pago por este.
- b) El alcance de su responsabilidad viene dado por la extensión de la deuda dejada de pagar.
- c) 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 este.
- d) El referente de los responsables son los deudores principales.

En cambio, en el supuesto del artículo 42.2 de la LGT:

- a) El fundamento está vinculado a la garantía de que el deudor principal, pero también cualquier otro obligado al pago, responda de la deuda con su patrimonio.
- b) El alcance de su responsabilidad viene dado por el valor de los bienes embargados o susceptibles de serlo, que actúa como límite a la responsabilidad.
- c) Nos hallamos 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.
- d) El referente de estos responsables son los bienes sustraídos a la garantía patrimonial que se podría haber hecho efectiva mediante la acción de embargo o enajenación por la Hacienda pública.

Caracteres que se exponen en la ya mencionada Sentencia del TS de 17 de diciembre de 2020 (rec. casación núm. 6732/2018, NFJ080128; ponente Esperanza Córdoba Castroverde), que se remite a la también citada de 10 de diciembre de 2020 (rec. casación núm. 2189/2018, NFJ080030; ponente: Montero Fernández), de la siguiente forma:

Como ya se ha dicho en varias ocasiones por este Tribunal, el fundamento de la responsabilidad solidaria prevista en el citado precepto no está vinculado directa e inmediatamente al deudor principal, no se prevé un responsable junto al deudor principal para hacer frente al impago de la deuda conforme a lo previsto en el artículo 41.1, ni existe vinculación, en lo que ahora interesa fundamentalmente, a la deuda pendiente de pago por este, sino que esta responsabilidad solidaria responde a la garantía de que el deudor principal, o cualquier obligado al pago, responda de la deuda con su patrimonio; por tanto, el alcance de esta responsabilidad no viene dado por la extensión de la deuda dejada de pagar por el deudor principal sino por la relación mantenida con los bienes susceptibles de ser embargados, y ello con independencia de quien sea el deudor principal y del total de la deuda que este haya dejado de pagar, limitándose la extensión de la responsabilidad al valor de los bienes o derechos embargados o susceptibles de serlo.

Por tanto, al responsable solidario que delimita el artículo 42.2 no se le posiciona junto al deudor principal, sino en relación con los bienes susceptibles de ser embargados de cualquier obligado al pago, que se constituyen en el referente sobre el que se asienta la garantía patrimonial que se podría haber hecho efectiva mediante la acción de embargo o enajenación por la Hacienda pública que se recoge en cada uno de los supuestos contemplados en el artículo 42.2 a) LGT.

Por ello la responsabilidad abarca solo hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria para hacerse pago de la deuda. Estamos, pues, ante una responsabilidad específica, no derivada de las deudas y sanciones, y también de los recargos e intereses, de los que debe responder el obligado principal, sino para asegurar el cobro de las mismas y hasta el límite del valor de los bienes y derechos embargados o susceptible de embargo, y no por el importe de la deuda.

También en la referida Sentencia del TS de 3 de junio de 2019 (rec. contencioso-administrativo núm. 84/2018, NFJ073600; ponente: Montero Fernández), se recuerda la distinción y las características de la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 de la LGT:

Precepto que fue modificado por el art. 1.10 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, norma que cabe inscribir dentro de las medidas adoptadas para la prevención y lucha contra el fraude fiscal y cuya Exposición de Motivos, a los efectos que ahora interesa, se muestra así de elocuente, «Por otra parte, la reforma pretende aclarar las implicaciones derivadas de la naturaleza jurídica del responsable tributario, que no debe ser identificado con un sujeto infractor, sino como obligado tributario en sentido estricto, aun cuando responda también de las sanciones tributarias impuestas a dicho sujeto infractor».

[...] de suerte que los declarados responsables por razón de las conductas previstas en el artículo 42.2 de la LGT solo pueden impugnar «el alcance global de la responsabilidad», y ello, como señala la Exposición de Motivos de la Ley 7/2012,

«habida cuenta del presupuesto de derecho de dicha responsabilidad». Con el art. 42.2 se pretende proteger la acción recaudatoria, evitando conductas tendentes a impedir u obstaculizar la misma mediante la disposición de bienes o derechos que pudieran ser embargados o que lo hubieran sido, exigiéndose una responsabilidad específica, y «hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria».

Responsabilidad específica en tanto que la misma no se deriva por las deudas y sanciones de las que debe responder el obligado principal, sino para asegurar su cobro; y por ello, la ley expresamente limita el alcance de la impugnación a «el alcance global de la responsabilidad», que lógicamente puede incluir deuda tributaria pendiente, recargo e intereses, y claro está, sanciones, dentro de los límites legalmente previstos, «hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria».

A su vez, en la citada Sentencia del TS de 22 de diciembre de 2016 (rec. casación núm. 159/2015, NFJ087529; ponente: Díaz Delgado), tras exponer la evolución normativa experimentada en la regulación del supuesto regulado en el vigente artículo 42.2 de la LGT, declara que no nos encontramos ante una responsabilidad derivada de la infracción tributaria, que sería sancionada por el artículo 42.1 a) de la LGT, sino ante una responsabilidad derivada de su acción en el levantamiento de una deuda tributaria, y con el límite cuantitativo de su participación en el levantamiento.

En ese sentido, debemos añadir que en la mencionada Sentencia del TS de 10 de julio de 2012 (rec. casación núm. 4802/2009, NFJ048329; ponente Trillo Torres), con cita en las de 24 de octubre de 2007 (rec. casación para la unificación de doctrina núm. 51/2003, NFJ027044; ponente: Martín Timón) y 28 de noviembre de 2011 (rec. casación núm. 4707/2009, NFJ045425; ponente: Huelin Martínez de Velasco), se declara que el antiguo artículo 131.5 de la LGT/63 (equivalente al actual art. 42.2 LGT) se trata de una norma específica de protección de la acción recaudadora, que puede afectar a deudas tributarias, pero también a otros ingresos de derecho público.

Misma doctrina que se contiene en las Sentencias del TS de 18 de febrero de 2009 (rec. casación núm. 5316/2006, NFJ032703; ponente Frías Ponce) que se remite a las citadas de 24 de octubre de 2007 (rec. casación para la unificación de doctrina núm. 51/2003, NFJ027044; ponente: Martín Timón) y 21 de junio de 2016 (rec. casación núm. 1312/2015, NFJ087527; ponente: Martínez Micó) –ya mencionada–, en la que se hace referencia a todas las anteriores, y en la que se expone que esta modalidad de responsabilidad solidaria prevista en el artículo 42.2 de la LGT exige la concurrencia de los siguientes requisitos:

- a) Ocultación de los bienes y derechos del obligado al pago con la finalidad de eludir el embargo, en el caso de que este ya se haya producido, por causa de una deuda tributaria.

- b) Acción u omisión del presunto responsable consistente en causar o colaborar en la ocultación y que sea la causa directa del daño.
- c) Que la conducta del presunto responsable sea maliciosa. La participación del responsable en la ocultación ha de ser maliciosa, lo que responde a la mala fe o dolo civil propio del fraude de acreedores, que busca el engaño para eludir la deuda o para hacer inútil la responsabilidad del deudor mediante hechos o fórmulas jurídicas dirigidas a preparar, provocar, simular o agravar la disminución de la solvencia patrimonial del deudor. No exige la norma una actividad dolosa (*animus nocendi*) sino simplemente un conocimiento de que se pueda ocasionar un perjuicio (*scientia fraudis*).

Y en la ya mencionada Sentencia del TS de 27 de enero de 2020 (rec. casación núm. 172/2017, NFJ087528; ponente: Montero Fernández), en la que se analiza la posibilidad por parte de un responsable tributario de impugnar las liquidaciones y demás actos administrativos en relación con las cuales se deriva la responsabilidad, ex artículo 42.2 a) de la LGT –responsabilidad tributaria solidaria por ocultación de bienes y derechos para impedir la actuación de la Administración–, si las mismas se aprobaron cuando tal responsable era administrador de la sociedad, se declara, según se expuso con anterioridad, que no cabe extender la interpretación realizada por el TS respecto del párrafo primero del artículo 174.5 de la LGT al párrafo segundo del propio precepto, razonando así:

[...] con el [artículo] 42.2 se pretende proteger la acción recaudatoria, evitando conductas tendentes a impedir u obstaculizar la misma mediante la disposición de bienes o derechos que pudieran ser embargados o que lo hubieran sido, exigiéndose una responsabilidad específica, y «hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria». Responsabilidad específica en tanto que la misma no se deriva por las deudas y sanciones de las que debe responder el obligado principal, sino para asegurar su cobro; distinto fundamento que justifica la distinción que previene el [artículo] 174.5 en sus dos párrafos, que conlleva en el supuesto contemplado en el párrafo segundo, que el declarado responsable en los supuestos del [artículo] 42.2 de la LGT, extienda su responsabilidad en referencia a los bienes y derechos que por la conducta del responsable hayan sido perjudicados para responder de la deuda del obligado principal, y no por el importe de esta, sino en exclusividad «hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria». Responsabilidad específica en tanto que la misma no se deriva por las deudas y sanciones de las que debe responder el obligado principal, sino para asegurar su cobro; distinto fundamento que justifica la distinción que previene el art. 174.5 en sus dos párrafos, que conlleva en el supuesto contemplado en el párrafo segundo, que el declarado responsable en los supuestos del art. 42.2 de la LGT, extienda su responsabilidad en referencia a los bienes y derechos que por la conducta del responsable hayan sido perjudicados para responder de la deuda del obligado

principal, y no por el importe de esta, sino en exclusividad «hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria».

4.2. Naturaleza sancionadora

4.2.1. Criterios y determinación

Como punto de partida vamos a hacer referencia a la Sentencia del TS de 16 de febrero de 2015 (rec. casación núm. 705/2013, NFJ087540; ponente: Huelin Martínez de Velasco), en la que, citando las Sentencias del TS de 21 de diciembre de 2007 (rec. casación para la unificación de doctrina núm. 121/2003, NFJ087542; ponente: Martínez Micó), 10 de diciembre de 2008 (rec. casación núm. 3941/2006, NFJ031483; ponente: Frías Ponce) y 8 de noviembre de 2010 (rec. casación núm. 4941/2007, NFJ040994; ponente: Huelin Martínez de Velasco) y la doctrina del TC contenida en la Sentencia 76/1990, de 26 de abril (NFJ000802), establecen los siguientes criterios:

- 1.º La regla general es la responsabilidad subsidiaria; la solidaridad requiere una previsión legal expresa.
- 2.º La responsabilidad alcanza a la totalidad de la deuda tributaria, con excepción de las sanciones, salvo que una regla legal expresa establezca otra cosa.
- 3.º A tales efectos (la responsabilidad en el pago de las sanciones) son reglas legales expresas del artículo 40.1 de la LGT/63¹⁶, que regula la responsabilidad subsidiaria de los administradores sociales, y la del artículo 38.1¹⁷ de la misma Ley de 1963 (precedente del vigente art. 42.1 a) LGT –ser causantes o colaborar activamente en la realización de una infracción tributaria–).
- 4.º El referido artículo 38.1 de la LGT/63 traslada al responsable el pago de la deuda tributaria, así como la obligación de responder de la sanción. En este segundo as-

¹⁶ Serán responsables subsidiariamente de las infracciones tributarias simples y de la totalidad de la deuda tributaria en los casos de infracciones graves cometidas por las personas jurídicas, los administradores de las mismas que no realicen los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, consintieren el incumplimiento por quienes de ellos dependan o adoptaren acuerdos que hicieran posible tales infracciones.

Asimismo, serán responsables subsidiariamente, en todo caso, de las obligaciones tributarias pendientes de las personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades los administradores de las mismas.

Lo previsto en este precepto no afectará a lo establecido en otros supuestos de responsabilidad en la legislación tributaria en vigor.

¹⁷ Responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria.

pecto tiene una finalidad sancionadora y **no consagra una responsabilidad objetiva**, moviéndose en el marco general propio de los ilícitos tributarios, es decir, respetando las exigencias que emanan de los principios que presiden el ejercicio de la potestad sancionadora, en particular, el de **culpabilidad**. Para que haya lugar a la responsabilidad ex artículo 38.1 de la LGT/63 debe concurrir **dolo o culpa, al menos leve**.

Así, en la Sentencia del TS antes mencionada de 10 de diciembre de 2008 (rec. casación núm. 3941/2006, NFJ031483; ponente: Frías Ponce) se razona cuanto sigue:

El [artículo] 38.1 de la [...] Ley de 1963 disponía después de la modificación realizada por la Ley 10/1985, de 26 de abril, que «Responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria». En su redacción original, en cambio, disponía que «responderán 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 de defraudación aun cuando no les afecten directamente las respectivas obligaciones».

La modificación legislativa producida en 1985 dio lugar que el asunto llegara al Tribunal Constitucional, que dictó la sentencia 76/1990, de 26 de abril, que alega la parte recurrente, y en la que ciertamente el Tribunal Constitucional consideró que la Ley 10/1985 no había alterado el sistema de responsabilidad en materia de infracciones tributarias, en el que seguía rigiendo el principio de responsabilidad por dolo o culpa. Por ello, en el fundamento de derecho cuarto de la sentencia se destaca, en relación con el [artículo] 38.1, que «la responsabilidad solidaria que en el mismo se recoge queda regulada ciertamente en unos términos más amplios que en la redacción anterior, pero de ello no puede deducirse sin otros esfuerzos argumentales que, como los recurrentes pretenden, la norma legal adolezca de vicio de inconstitucionalidad», si bien agrega a continuación que ha de señalarse, en primer lugar, que el precepto no consagra, como se ha dicho, una responsabilidad objetiva, sino que la responsabilidad solidaria allí prevista se mueve en el marco establecido con carácter general para los ilícitos tributarios por el [artículo] 77.1 que gira en torno al principio de culpabilidad. Una interpretación sistemática de ambos preceptos permite concluir que también en los casos de responsabilidad solidaria se requiera la concurrencia de dolo o culpa, aunque sea leve...».

Pues bien, dado que el Tribunal Constitucional establece un paralelismo claro entre los artículos 38 y 77.1 de la LGT, hay que reconocer que vino a admitir que la responsabilidad tenía una finalidad sancionadora.

De esta forma, en la misma Sentencia del TS de 10 de diciembre de 2008 (rec. casación núm. 3941/2006, NFJ031483; ponente: Frías Ponce), así como en las de 6 de julio de 2015 (rec. casación para unificación de doctrina núm. 3418/2013, NFJ059217; ponente: Huelin

Martínez de Velasco), con cita en la anterior, así como en las de 8 de noviembre de 2010 (rec. casación núm. 4941/2007, NFJ040994; ponente: Huelin Martínez de Velasco) y 16 de febrero de 2015 (rec. casación núm. 705/2013, NFJ087540 –las dos antes ya señaladas–; ponente: Huelin Martínez de Velasco), y haciendo mención en ambas a la referida Sentencia del TC 76/1990, de 16 de abril (NFJ040994), se reconoce expresamente la **naturaleza sancionadora** de la responsabilidad solidaria, en ambos casos examinando el **supuesto que contempla el artículo 42.1 a) de la LGT**, esto es, en el supuesto de ser causantes o colaborar activamente en la realización de una infracción tributaria. Y, en consecuencia, su declaración queda sometida a los principios que presiden el ejercicio de la potestad sancionadora y, por supuesto, a las reglas legales que la disciplinan. Opera aquí también, por tanto, la prohibición de *bis in idem*, así como la previsión conforme a la que una acción u omisión que se aplica como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia determinante de su calificación de grave o muy grave no puede ser sancionada independientemente, aspectos que se examinarán en el siguiente epígrafe.

En este punto, conviene tener presente que la referida Sentencia del TS de 15 de junio de 2016 (rec. casación núm. 1916/2015, NFJ063865; ponente: Huelin Martínez de Velasco) precisa que la derivación de responsabilidad solidaria debe sujetarse a los principios que presiden el ejercicio del *ius puniendi* del Estado por la Administración tributaria **cuando se trate de derivar la responsabilidad en el pago de las sanciones** (art. 42.1 a), *in fine*, LGT), **pero no cuando la solidaridad y la pertinente declaración de responsabilidad alcanza únicamente al abono de las liquidaciones tributarias**. En la misma línea, la Sentencia del TS de 25 de noviembre de 2013 (rec. casación núm. 1101/2013, NFJ053057; ponente: Huelin Martínez de Velasco) señala que resulta indiscutible que a los actos de derivación de responsabilidad ex artículo 42.2 a) de la LGT no les es trasladable, sin más, la doctrina sentada respecto de los adoptados con arreglo al 42.1 a) de la LGT, en particular, la previsión de quedar sometida al régimen de suspensión propio de los actos de carácter sancionador y, por tanto, procediendo su automática suspensión sin necesidad de caución.

Esta misma doctrina se contiene en la citada Sentencia del TS de 16 de febrero de 2015 (rec. casación núm. 705/2013, NFJ087540; ponente: Huelin Martínez de Velasco), a la que se remite la de 20 de septiembre de 2016 (rec. casación para unificación de doctrina núm. 3521/2015, NFJ064304; ponente: Navarro Sanchís), transcribiendo su contenido.

Por tanto, como primera conclusión, debemos entender que **cabe predicar la naturaleza sancionadora en el supuesto del artículo 42.1 a) de la LGT, así como al caso previsto en el artículo 42.1 c) de la LJCA** (para las sanciones impuestas o que puedan imponerse cuando no se haya solicitado el certificado expedido por la Administración tributaria de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de explotaciones y actividades económicas cuya titularidad se pretenda adquirir), si bien procede entender que **también abarca al supuesto del artículo 42.2 de la LGT en lo que se refiere a la derivación de sanciones**. Nótese que el artículo 174.5, segundo párrafo, de la LGT señala que en los supuestos previstos en el apartado 42.2 de la LGT no resultarán de aplicación los efectos

derivados de la interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra una sanción, «tanto si el origen del importe derivado procede de deudas como de sanciones tributarias». A lo que se ha de añadir que el artículo 182.1 de la LGT dispone que:

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.

Asimismo, la Sentencia del TS de 27 de junio de 2017 (rec. casación núm. 433/2016, NFJ078623; ponente: Díaz Delgado), en relación con un supuesto de derivación de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) de la LJCA, rechaza que exista infracción de los derechos y garantías del derecho sancionador, habida cuenta de que no estamos ante una sanción, por mucho que la derivación de responsabilidad le parezca así al recurrente.

Por el contrario, es preciso indicar que en la citada Sentencia del TS de 21 de junio de 2016 (rec. casación núm. 1312/2015, NFJ087527; ponente: Martínez Micó) se consideró aplicable el artículo 137¹⁸ de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (BOE de 27 de noviembre) a un supuesto de responsabilidad solidaria ex artículo 42.2 a) de la LGT, al entender que el procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria es de naturaleza sancionadora.

4.2.2. Principios de la potestad sancionadora: graduación, *non bis in idem* y tipicidad

Teniendo en cuenta lo expuesto en el epígrafe anterior, en la mencionada Sentencia del TS de 6 de julio de 2015 (rec. casación para unificación de doctrina núm. 3418/2013, NFJ059217; ponente: Huelin Martínez de Velasco), se razona que, habida cuenta de esa naturaleza sancionadora, su declaración queda sometida a los principios que presiden el ejercicio de la potestad sancionadora y a las reglas legales que la disciplinan. En concreto, señala que opera la previsión del artículo 180.2 de la LGT (en la redacción vigente *ratione temporis*, contenida en el art. 180.1¹⁹ LGT), que prohíbe la sanción independiente de la acción u omisión aplicada como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia determinante de su calificación de grave o muy grave, así como la prohibición de *bis in idem*.

¹⁸ Los hechos declarados probados por resoluciones judiciales penales firmes vincularán a las Administraciones públicas respecto a los procedimientos sancionadores que se sustancien.

¹⁹ Artículo 180.1: «Una misma acción u omisión que deba aplicarse como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave no podrá ser sancionada como infracción independiente».

El principio *non bis in idem*, garantía del ciudadano que deriva del principio de legalidad y que consiste en la prohibición de que se le impongan dos –o más– veces sanción por los mismos hechos, constituye, como se ha expuesto, un garantía que, a pesar de su falta de mención expresa en el artículo 25.1 de nuestra CE, «[...] integra el derecho fundamental al principio de legalidad en materia penal y sancionadora» (SSTC 2/2003, de 16 de enero; 221/1997, de 4 de diciembre; 177/1999, de 11 de octubre; y 229/2003, de 18 de diciembre), «[...] dada su conexión con las garantías de tipicidad y de legalidad de las infracciones» (SSTC 2/2003, de 16 de enero; 154/1990, de 15 de octubre; 150/1991, de 4 de julio; y 204/1996, de 16 de diciembre), reconocidas en dicho precepto constitucional y que resulta aplicable también en el ámbito del Derecho administrativo sancionador (STC 2/2003, de 16 de enero).

En ese sentido, en la Sentencia del TS de 11 de abril de 2014 (rec. casación para unificación de doctrina núm. 164/2013, NFJ054256; ponente: Frías Ponce), se concluye que el mencionado principio *non bis in idem*

[...] 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 proscribe la duplicidad de procedimientos sancionadores en caso de que exista la triple identidad de sujeto, hecho y fundamento.

A este respecto, en lo que se refiere a la dimensión material del citado principio, conviene tener presente la Sentencia del TS de 17 de septiembre de 2020 (rec. casación núm. 325/2019, NFJ079134; ponente: Navarro Sanchís). En ella se examina su aplicación en relación con la posibilidad de que un contribuyente, sancionado por las infracciones tipificadas en los artículos 194.1 y 195.1 de la LGT, sea declarado responsable solidario, ex artículo 42.1 a) de la LGT –ser causantes o colaborar activamente en la realización de una infracción tributaria–, respecto de una sanción impuesta a otro contribuyente como autor de una infracción muy grave prevista en los apartados 1 y 3 del artículo 201²⁰ de la LGT, cuando el tipo de la infracción cometida por el primer contribuyente implica el uso de las facturas o documentos sustitutivos con datos falseados, emitidas por el segundo de los contribuyentes, cuya responsabilidad solidaria se deriva, para lo cual se interpreta el ar-

²⁰ Artículo 201.1:

Constituye infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones de facturación, entre otras, la de expedición, remisión, rectificación y conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutivos.

[...] 3. La infracción prevista en el apartado 1 de este artículo será muy grave cuando el incumplimiento consista en la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados.

La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 75 por ciento del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción.

título 180.2 (en la redacción vigente *ratione temporis*, hoy contenida en el art. 180.1 LGT), en relación con los artículos 42.1 a), 194.1²¹, 195.1²², así como los apartados 1 y 3 del artículo 201, todos ellos de la LGT.

Y se establece la siguiente doctrina jurisprudencial:

- 1.º Cuando un contribuyente es sancionado por solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales o por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes (arts. 194.1 y 195.1 LGT), puede ser declarado responsable solidario, ex artículo 42.1 a) de la LGT –ser causantes o colaborar activamente en la realización de una infracción tributaria–, respecto de la sanción impuesta a otro contribuyente como autor de una infracción muy grave por incumplimiento de sus obligaciones de facturación o documentación agravada por la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados (apartados 1 y 3 del art. 201 LGT), cuando el tipo de la infracción cometida por el primer contribuyente implica el uso de las facturas o documentos sustitutivos con datos falseados emitidas por el segundo de los contribuyentes citados, cuya responsabilidad solidaria se deriva.

²¹ Artículo 194.1:

Constituye infracción tributaria solicitar indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo mediante la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos en autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes, sin que las devoluciones se hayan obtenido.

La infracción tributaria prevista en este apartado será grave.

La base de la sanción será la cantidad indebidamente solicitada.

La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento.

²² Artículo 195.1:

Constituye infracción tributaria determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.

También se incurre en esta infracción cuando se declare incorrectamente la renta neta, las cuotas repercutidas, las cantidades o cuotas a deducir o los incentivos fiscales de un periodo impositivo sin que se produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación.

La infracción tributaria prevista en este artículo será grave.

La base de la sanción será el importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas. En el supuesto previsto en el segundo párrafo de este apartado, se entenderá que la cantidad indebidamente determinada o acreditada es el incremento de la renta neta o de las cuotas repercutidas, o la minoración de las cantidades o cuotas a deducir o de los incentivos fiscales, del periodo impositivo.

- 2.º En tanto que los ilícitos tributarios de los artículos 194.1 o 195.1 y 201.3 de la LGT responden a un distinto fundamento y no se absorben o consumen, pues son diversos los intereses directos e inmediatos que cada precepto aspira a proteger, y, en consecuencia, puede afirmarse que existe entre ellos un concurso ideal medial de infracciones –y no un concurso aparente de normas–, no concurre la triple identidad que presupone la infracción del principio *non bis in idem* tutelado por el artículo 25.1 de la CE.
- 3.º La doble represión por la que se nos pregunta tampoco contraviene la manifestación concreta del *non bis in idem* –el denominado principio de inherencia– reconocida en el artículo 180.2 de la LGT (en la redacción vigente *ratione temporis*, hoy contenida en el art. 180.1 LGT), en tanto que el comportamiento tipificado en el artículo 201.3 de la LGT no opera –ni expresa ni implícitamente– como criterio de calificación de las infracciones de los artículos 194.1 o 195.1 de la LGT (a diferencia de lo que sucede con los tipos de los arts. 191²³, 192²⁴ y 193²⁵ LGT) o de graduación de las sanciones establecidas en esos preceptos.

²³ Artículo 191. Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación.

1. Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta ley.

También constituye infracción tributaria la falta de ingreso total o parcial de la deuda tributaria de los socios, herederos, comuneros o partícipes derivada de las cantidades no atribuidas o atribuidas incorrectamente por las entidades en atribución de rentas.

La infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes.

La base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción.

2. La infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación.

La infracción no será leve, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:

a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, aunque ello no sea constitutivo de medio fraudulento.

b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción.

c) Cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta.

La sanción por infracción leve consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento.

3. La infracción será grave cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación.

La infracción también será grave, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, sin que ello sea constitutivo de medio fraudulento.
- b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento e inferior o igual al 50 por ciento de la base de la sanción.
- c) Cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje inferior o igual al 50 por ciento del importe de la base de la sanción.

La utilización de medios fraudulentos determinará que la infracción sea calificada en todo caso como muy grave.

La sanción por infracción grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 al 100 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de esta ley.

4. La infracción será muy grave cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos.

La infracción también será muy grave, aunque no se hubieran utilizado medios fraudulentos, cuando se hubieran dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje superior al 50 por ciento del importe de la base de la sanción.

La sanción por infracción muy grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de esta ley.

5. Cuando el obligado tributario hubiera obtenido indebidamente una devolución y como consecuencia de la regularización practicada procediera la imposición de una sanción de las reguladas en este artículo, se entenderá que la cuantía no ingresada es el resultado de adicionar al importe de la devolución obtenida indebidamente la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación y que el perjuicio económico es del 100 por ciento.

En estos supuestos, no será sancionable la infracción a la que se refiere el artículo 193 de esta ley, consistente en obtener indebidamente una devolución.

6. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, siempre constituirá infracción leve la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos o regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad sin cumplir los requisitos establecidos en el apartado 4 del artículo 27 de esta ley para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

Lo previsto en este apartado no será aplicable cuando la autoliquidación presentada incluya ingresos correspondientes a conceptos y periodos impositivos respecto a los que se hubiera notificado previamente un requerimiento de la Administración tributaria.

²⁴ Artículo 192. Infracción tributaria por incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones.

1. Constituye infracción tributaria incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta las declaraciones o documentos necesarios, incluidos los relacionados con las obligaciones aduaneras, para que la Administración tributaria pueda practicar la adecuada liquidación de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 de esta ley.

La infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes.

La base de la sanción será la cuantía de la liquidación cuando no se hubiera presentado declaración, o la diferencia entre la cuantía que resulte de la adecuada liquidación del tributo y la que hubiera procedido de acuerdo con los datos declarados.

2. La infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación.

La infracción no será leve, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, aunque ello no sea constitutivo de medio fraudulento.
- b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción.

La sanción por infracción leve consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento.

3. La infracción será grave cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación.

La infracción también será grave, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, sin que ello sea constitutivo de medio fraudulento.
- b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento e inferior o igual al 50 por ciento de la base de la sanción.

La utilización de medios fraudulentos determinará que la infracción sea calificada en todo caso como muy grave.

La sanción por infracción grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 al 100 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de esta ley.

4. La infracción será muy grave cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos.

La sanción por infracción muy grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de esta ley.

Doctrina que es reiterada en otras cuatro Sentencias de la misma fecha, 17 de septiembre de 2020 (rec. casación núm. 162/2019, NFJ087537; ponente: Cudero Blas; rec. casación núm. 665/2019; ponente: Cudero Blas; rec. casación núm. 7714/2018; ponente: Cudero Blas, y rec. casación núm. 193/2019, ponente: Cudero Blas) y en la de 25 de marzo de 2021 (rec. casación núm. 2983/2019, NFJ087536; ponente: Aguallo Avilés). Todo ello, sin perjuicio de lo que más adelante se expondrá en el epígrafe correspondiente al examen y análisis de manera específica del supuesto de responsabilidad contemplado en el artículo 42.1 a) de la LGT.

²⁵ Artículo 193. Infracción tributaria por obtener indebidamente devoluciones.

1. Constituye infracción tributaria obtener indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo.

La infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes.

La base de la sanción será la cantidad devuelta indebidamente como consecuencia de la comisión de la infracción.

2. La infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación.

La infracción no será leve, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:

a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, aunque ello no sea constitutivo de medio fraudulento.

b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción.

La sanción por infracción leve consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento.

3. La infracción será grave cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación.

La infracción también será grave, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:

a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, sin que ello sea constitutivo de medio fraudulento.

b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento e inferior o igual al 50 por ciento de la base de la sanción.

La utilización de medios fraudulentos determinará que la infracción sea calificada en todo caso como muy grave.

La sanción por infracción grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 al 100 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de esta ley.

4. La infracción será muy grave cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos.

La sanción por infracción muy grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 100 al 150

En la referida Sentencia del TS de 8 de noviembre de 2010 (rec. casación núm. 4941/2007, NFJ040994; ponente: Huelin Martínez de Velasco), con cita en la ya mencionada de 10 de diciembre de 2008 (rec. casación núm. 3941/2006, NFJ031483; ponente: Frías Ponce), se reputa la naturaleza sancionadora con que cuenta la derivación de responsabilidad solidaria en el ámbito tributario, **rigiendo las exigencias dimanantes del principio de tipicidad** recogido en el artículo 25 de la CE, que, con arreglo a la doctrina contenida en la Sentencia 218/2005 del TC de 12 de septiembre (NFJ020903), solo permiten castigar las acciones u omisiones que en el momento de producirse constituyan infracción administrativa conforme a la legislación entonces vigente, debiendo hacerse caso omiso de la normativa vigente en un momento posterior. Así, con cita en las Sentencias del TC 22/1990, de 15 de febrero (NCJ066256); 76/1990, 26 de abril (NFJ000802), y 117/2002, de 20 de mayo (NCJ049813) recuerda que las garantías propias del proceso penal son, con ciertos matices, aplicables a los procedimientos sancionadores.

En el caso examinado se desestimó el recurso de casación interpuesto por la abogacía del Estado, al haber procedido el órgano de recaudación a modificar en el acuerdo de derivación tanto el apartado del precepto de la disposición infringida por el obligado principal (art. 79 a) LGT/63 en las actas levantadas por la inspección al deudor principal, al no haber presentado las autoliquidaciones del IS, no llevando ningún tipo de libro ni de contabilidad, frente al 79 b) LGT/63 que se indicaba en el acuerdo de derivación de responsabilidad), como la versión a aplicar del precepto en cuestión (la dada al art. 79 por la Ley 10/1985, de 26 de abril, y no la que después le suministró la Ley 25/1995, de 20 de julio, al tratarse del ejercicio del IS de 1993).

por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de esta ley.

Referencias bibliográficas

- Berberoff Ayuda, D. (2020). *Novedades de la jurisprudencia del Tribunal Supremo en materia Tributaria*. Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España. Sección de Derecho Financiero y Tributario.
- Bosch Cholbi, J. L. (2005a). Los responsables tributarios en la nueva LGT: aspectos controvertidos. *Tribuna Fiscal*, 173.
- Bosch Cholbi, J. L. (2005b). Análisis crítico de los supuestos de responsabilidad tributaria solidaria en la LGT 58/2003. *Tribuna Fiscal*, 174.
- Calvo Vérguez, J. (2009). El procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria solidaria. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 310, 1-26.
- Juan Casadevall, J. de. (2020). Algunas reflexiones sobre la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) de la Ley General Tributaria. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 451, 65-92.
- Martín Queralt, J. (2012). La paulatina formación judicial de la figura del responsable solidario en el ordenamiento tributario. *Tribuna Fiscal*, 257.
- Martínez Lafuente, A. (2021/2022). *Los principios tributarios en la jurisprudencia*. Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España; Sección de Derecho Financiero y Tributario. Curso 2021/2022.
- Merino Jara, I. (2006). *Acerca de la responsabilidad tributaria*. Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura. Vol. XXIV.
- Navarro Faure, A. (1993a). Los supuestos de responsabilidad tributaria solidaria en el ordenamiento tributario español (I). *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 225-226, 613-643.
- Navarro Faure, A. (1993b). Los supuestos de responsabilidad tributaria solidaria en el ordenamiento tributario español (II). *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 227, 841-874.
- Rodríguez Bereijo, A. (2005). El deber de contribuir como deber constitucional. *Revista Española de Derecho Financiero*, 125, 5-40.