

# Imposibilidad de derivar por segunda vez responsabilidad subsidiaria por los mismos hechos

Análisis de la RTEAC de 10 de diciembre de 2024

**Carmen Banacloche Palao**

*Catedrática de Derecho Financiero y Tributario.*

*URJC (España)*

[mariacarmen.banacloche@urjc.es](mailto:mariacarmen.banacloche@urjc.es) | <https://orcid.org/0000-0001-9588-6163>

## Extracto

La RTEAC de 10 de diciembre de 2024 considera que la naturaleza sancionadora reconocida por el TS a la responsabilidad subsidiaria regulada en el artículo 43.1 a) de la LGT impide a la Administración tributaria iniciar un nuevo procedimiento de declaración de responsabilidad, por aplicación del principio *non bis in idem*, cuando previamente se hubiera anulado el acuerdo de declaración de esa misma responsabilidad.

Publicado: 14-03-2025

**Cómo citar:** Banacloche Palao, C. (2025). Imposibilidad de derivar por segunda vez responsabilidad subsidiaria por los mismos hechos. (Análisis de la RTEAC de 10 de diciembre de 2024). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 505(1), 214-225. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24379>

## 1. Supuesto de hecho

El TEAC confirma la resolución del TEAR de Andalucía de 15 de enero de 2024, en virtud de la cual se anuló cierto acuerdo de derivación de responsabilidad y las liquidaciones practicadas sobre su base.

La Dependencia de Recaudación de Andalucía había seguido un procedimiento de apremio frente a una sociedad limitada para el cobro de deudas y sanciones tributarias, liquidadas por la Inspección de Tributos en relación con el IS y el IVA de los ejercicios 2012 a 2014. Dicha entidad fue declarada fallida con fecha 2 de octubre de 2017, y el órgano de recaudación derivó responsabilidad subsidiaria al administrador de la empresa, por aplicación del artículo 43.1 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT), con fecha 14 de julio de 2020.

El acuerdo de derivación de responsabilidad fue anulado por Resolución del TEAR de Andalucía de 9 de diciembre de 2021, al considerar que no se había acreditado el elemento subjetivo de la responsabilidad, pues faltaban en el expediente documentos esenciales (los informes ampliatorios que debieron haber acompañado a las actas suscritas en disconformidad por la entidad deudora principal), por lo que no podía demostrarse la negligencia que ha de concurrir necesariamente para que se aprecie la responsabilidad subsidiaria descrita en el artículo 43.1 a) de la LGT.

Esta resolución devino firme por no ser impugnada por la Administración tributaria ante el TEAC.

A la vista de la resolución del TEAR (y en ejecución de ella), el órgano de recaudación inició un nuevo procedimiento de declaración de responsabilidad que finalizó con un nuevo acuerdo, dictado el 26 de septiembre de 2022, con idéntico fundamento que el anulado, en el que se declaraba nuevamente al interesado responsable subsidiario del pago de las citadas deudas y sanciones.

El TEAR de Andalucía dictó Resolución de 15 de enero de 2024 estimatoria de las pretensiones del reclamante (el responsable subsidiario), anulando el segundo acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria.

Contra dicha resolución del TEAR, el director del Departamento de Recaudación de la AEAT presentó recurso de alzada ante el TEAC, con fecha 15 de febrero de 2024, aduciendo

que, como el motivo que había ocasionado la anulación de la derivación inicial de responsabilidad era sustantivo o de fondo, la Administración tributaria estaba habilitada para dictar un nuevo acto ajustado a derecho, en sustitución del anulado. En cuanto a la aplicación del principio *non bis in idem*, el Departamento de Recaudación entendía que, como ha indicado el TC, la traslación de las garantías penales al procedimiento administrativo sancionador no debe ser automática, sino modulada en atención a las características de dicho procedimiento, y, en este sentido, no resulta equiparable una responsabilidad tributaria del artículo 43.1 a) de la LGT a un proceso penal, pues la primera no reviste la complejidad del segundo, además de que su consecuencia es meramente patrimonial para el interesado, quien goza, por otra parte, del derecho de reembolso respecto al deudor principal.

## 2. Doctrina del tribunal

El TEAC ratifica la interpretación del TEAR de Andalucía basándose en la sólida doctrina del TS acerca de la naturaleza sancionadora de la responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1 a) de la LGT, manifestada, entre otras, en las STS 729/2023, de 5 de junio, y 1217/2023, de 2 de octubre, las cuales confirman lo apuntado por el TC en la Sentencia 85/2006, de 27 de marzo, sobre el carácter materialmente sancionador de esta responsabilidad.

El TS ha afirmado rotundamente el carácter sancionador de la responsabilidad tributaria subsidiaria del artículo 43.1 a) de la LGT, esto es, la de aquellos administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo estas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones.

La razón jurídica que avala tal calificación es que el presupuesto de hecho de este tipo de responsabilidad tributaria «es la propia existencia de la infracción tributaria cometida por la sociedad, debiendo mediar la conducta culpable del administrador cuya responsabilidad se declara». Por tanto, se trata de un supuesto de responsabilidad directamente vinculado a una infracción, en el que resulta indiferente si la conducta del administrador ha sido activa o simplemente pasiva, pudiendo consistir en «una desatención o dejación de funciones, en particular, de los deberes de vigilancia respecto del cumplimiento de obligaciones fiscales».

En consecuencia, puesto que la naturaleza sancionadora del procedimiento de declaración de responsabilidad del artículo 43.1 a) de la LGT resulta incuestionable, debe aplicarse el principio *ne bis in idem* en su dimensión procedimental, tal y como ha establecido el TS en Sentencia de 29 de septiembre de 2014, donde desarrolla la denominada «doctrina del tiro único».

De acuerdo con esta tesis, hay que distinguir en función de si la anulación de un procedimiento tributario lo es por razones formales o por cuestión de fondo. En el primer caso,

puede ordenarse la retroacción de actuaciones, de manera que el acto que se dicte tras la subsanación formará parte del mismo procedimiento administrativo. En cambio, cuando la liquidación adolece de un defecto sustantivo, no cabe retrotraer actuaciones, sino que la Administración tendrá que dictar un acto nuevo (siempre que su potestad no haya prescrito) en el seno de un procedimiento distinto del anulado (el instrumento jurídico adecuado en este caso es, pues, la reiteración del acto).

Así pues, el hecho de que no quepa retrotraer actuaciones cuando una liquidación adolece de un defecto sustantivo (y la ausencia de documentación esencial así ha de calificarse a tenor de la doctrina del TEAC para unificación de criterio, RTEAC de 15 de julio de 2016, RG 4562/2014) no implica que le esté prohibido a la Administración efectuar una nueva liquidación sobre la misma materia tributaria, sino que, al contrario, «puede dictar, sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la instrucción pertinente, un nuevo acto ajustado a derecho mientras su potestad esté viva».

Pues bien, esta doctrina, entiende el TS (y así lo recoge el TEAC como no puede ser de otro modo) que no procede cuando el acto tributario es sancionador, pues, en tal caso, «la posibilidad de una vez anulado el castigo, imponer uno nuevo chocaría frontalmente con el principio *ne bis in idem*, en su dimensión procedimental».

Este criterio también ha sido recogido por el TEAC en Resolución de 15 de octubre de 2024 (RG 8680/2021), en relación con el inicio de un segundo procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria del artículo 42.1 a) de la LGT, cuando previamente se había anulado íntegramente el anterior acuerdo de derivación de responsabilidad.

### 3. Comentario crítico

El planteamiento del TEAC resulta muy adecuado y conforme con la jurisprudencia recaída hasta el momento en relación con la naturaleza sancionadora de la responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1 a) de la LGT.

Nuestro comentario crítico va a centrarse, entonces, en por qué no se aplica este mismo criterio a otro tipo de responsabilidad tributaria que, como la subsidiaria del artículo 43.1 a) de la LGT o como la solidaria del artículo 42.1 a) de la LGT (que fue el primer tipo de responsabilidad tributaria a la que el Supremo reconoció carácter sancionador<sup>1</sup>), responde a

---

<sup>1</sup> STS de 6 de julio de 2015:

El punto de partida ha de ser la reconocida naturaleza sancionadora de la responsabilidad solidaria que contempla el artículo 42.1.a) de la Ley General Tributaria de 2003, extremo en el que las sentencias enfrentadas coinciden, siguiendo así un criterio jurisprudencial hoy unánime. Pueden consultarse las sentencias de este Tribunal Supremo de 10 de diciembre de 2008

una actuación de colaboración del responsable en una conducta, si no infractora, sí cuando menos antijurídica, como es la ocultación de bienes del deudor principal con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria, en una actuación que, según ha indicado acertadamente Navarro Sanchís<sup>2</sup>, guarda un esencial parecido con el delito de alzamiento de bienes, tipificado en el artículo 257 del Código Penal (CP)<sup>3</sup>. Nos estamos refiriendo, obviamente, a la responsabilidad solidaria que regula el artículo 42.2 a) de la LGT<sup>4</sup>.

Pese a que existe un expreso pronunciamiento del TS en contra de la naturaleza sancionadora de este tipo de responsabilidad (la STS 538/2023, de 28 de abril<sup>5</sup>), ha habido

---

(casación 3941/06, FJ 3.º), 8 de diciembre de 2010 (casación 4941/07, FJ 2.º) y 16 de febrero de 2015 (casación 705/13, FJ 3.º). En el mismo sentido, se pronunció el Tribunal Constitucional en la STC 76/1990, de 26 de abril [FJ 4.º B)]. Por consiguiente, *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 del artículo 180.2 de la Ley General Tributaria, 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 (FJ 3).

En la misma línea jurisprudencial, puede consultarse la STS 142/2023, de 7 de febrero, siguiendo la citada STC 76/1990, así como la STC 85/2006, de 27 de marzo.

<sup>2</sup> Voto particular de la STS 538/2023, de 28 de abril.

<sup>3</sup> Artículo 257 del CP:

1. Será castigado con las penas de prisión de uno a cuatro años y multa de doce a veinticuatro meses:

1.º El que se alce con sus bienes en perjuicio de sus acreedores.

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

<sup>4</sup> Artículo 42.2 de la LGT:

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 los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades:

a) Las que sean causante 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.

<sup>5</sup> En el FJ 5 se dice:

Por consiguiente, el elemento intencional que debe revestir la conducta de participación en la ocultación o transmisión de los bienes del obligado principal que es determinante de la responsabilidad solidaria del art. 42.2.a) no determina en modo alguno que estemos ante una conducta asimilable a una infracción, de modo que, por el hecho de que eventualmente pueden integrarse en la deuda tributaria la procedente, en su caso, de sanciones tributarias, no se transmite a esta modalidad de responsabilidad la naturaleza sancionadora que en origen tuviera el débito. Prueba de ello es que la responsabilidad se limita al valor de los bienes ocultados o transmitidos, y no es por razón de la infracción. Por tanto, el aserto de que se deriva la responsabilidad de una deuda en que, eventualmente, puedan [sic] estar incluida la derivada por la imposición de

otras sentencias del mismo tribunal que sí admitían que la responsabilidad por ocultación de bienes tiene un sesgo sancionador, como de hecho se afirma en el voto particular de la STS 538/2023<sup>6</sup>. Es especialmente significativa a este respecto la STS 440/2021, de 25 de marzo, que excluye de la responsabilidad tributaria solidaria del artículo 42.2 a) al menor de edad, con base en unos sólidos argumentos jurídicos que, sin embargo, no son tenidos en cuenta en la STS 538/2023.

En efecto, el eje central sobre el que descansa el fundamento jurídico de la reiterada sentencia de 2023 es que el responsable solidario del artículo 42.2 a) de la LGT no está tanto relacionado con el deudor principal y su deuda tributaria como con los bienes sustraídos a la garantía patrimonial que se podría haber hecho efectiva mediante la acción de embargo si no hubiera mediado el comportamiento (culpable) de ocultación llevado a cabo por dicho responsable solidario<sup>7</sup>. De acuerdo con la STS 538/2023, la prueba de que la responsabilidad establecida en el artículo 42.2 a) de la LGT no tiene naturaleza sancionadora es que, en todo caso, el alcance de la misma estará limitado al valor de los bienes ocultados o transmitidos por el responsable (es decir, no tiene por qué cubrir el importe total derivado de la deuda tributaria).

---

sanciones al obligado principal, no caracteriza como sancionadora a esta responsabilidad. Esta afirmación que se contiene con cierta asiduidad en pronunciamientos de nuestra jurisprudencia sobre responsabilidad, se ha realizado en general respecto a los casos en que se aplicaban supuestos del art. 42.1. LGT, que son ontológicamente distintos del previsto en su apartado 2.a) que nos ocupa. No siendo de naturaleza sancionadora la derivación de responsabilidad, la invocación de principio *ne bis in idem* carece de sentido jurídico, porque es una garantía específica del derecho sancionador.

<sup>6</sup> Voto particular del magistrado Navarro Sanchís a la STS 538/2023, de 28 de abril:

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

<sup>7</sup> FJ 6 de la STS 538/2023, de 28 de abril:

Y en concreto, sobre el alcance y fundamento de la responsabilidad del art. 42.2.a) hemos declarado en la citada STS de 10 de julio de 2019 que «[...] si se lee detenidamente el art. 42.2. LGT 58/2003, se comprueba que el peculiar fundamento de esta forma de responsabilidad solidaria *no está vinculado directa e inmediatamente al "deuda principal" y a la deuda pendiente de pago por éste, sino a la garantía de que el deudor principal, pero también cualquier otro obligado al pago, responda de la deuda con su patrimonio*. De ahí que el alcance de su responsabilidad no venga dado por la extensión de la deuda dejada de pagar por el "deudor principal" sino por el valor de los bienes embargados o susceptibles de serlo, que actúa como límite a la responsabilidad en los supuestos del art. 4.2.2 LGT.

No nos hallamos ante la figura de un responsable a quien la ley sitúa junto al deudor principal para hacer frente al pago de la deuda por éste impagada en la forma en que se posiciona al responsable en el art. 41.1. LGT, sino ante un responsable que la ley califica como tal *por la relación mantenida con los bienes susceptibles de ser embargados*, por lo tanto, con independencia de quién sea el "deuda principal" y del total importe de la deuda que deja de pagar».

No compartimos este planteamiento, que se ve contradicho por otras sentencias del propio TS. La Sentencia de 25 de marzo de 2021, sin ir más lejos, y como ya hemos apuntado, excluye que pueda aplicarse la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) de la LGT a un menor de edad, donatario de un inmueble transmitido por su madre, dada su falta de culpabilidad (en este sentido, como indica Navarro Sanchís en su voto particular, y en contra de la tesis sostenida en la STS 538/2023, «se parte de la necesaria idea de que la responsabilidad tributaria no incumbe a los patrimonios sino a las personas»):

No cabe exigir la responsabilidad solidaria prevista en el artículo 131.5.a) de la LGT de 1963 –en la redacción aplicable al caso debatido–, ni tampoco la del artículo 42.2.a) LGT vigente, a un menor de edad, en ningún caso, toda vez que en ambos supuestos, tipificados en tales normas, *la actuación que se le imputa y por la que se le responsabiliza es la de ser causante o colaborador en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria*, como presupuesto determinante de su responsabilidad solidaria, ya que *el precepto comprende actividades, conductas e intenciones dolosa de las que un menor es, siempre, inimputable* por ministerio de la ley, condición de la que deriva su *inmunidad a las sanciones* (FJ 5 de la STS 440/2021, de 25 de marzo).

Del tenor literal de esta sentencia resulta que el TS identifica la responsabilidad del artículo 42.2 a) de la LGT con una sanción: el menor no puede tener responsabilidad tributaria solidaria en este caso porque es inimputable, inmune a las sanciones.

Nuestro razonamiento, favorable a considerar que la responsabilidad por ocultación del artículo 42.2 a) de la LGT tiene carácter sancionador, es el siguiente:

**1.** La institución de la responsabilidad tributaria, *per se*, no tiene carácter sancionador, sino que el responsable funciona como una figura de fiador o garante del cumplimiento de la obligación tributaria (Berliri, 1971, p. 246). Según ha señalado la doctrina científica, el responsable se añade al obligado principal como deudor del tributo; en los supuestos de responsabilidad tributaria, hay dos deudores, por motivos distintos y con régimen jurídico diferenciado<sup>8</sup>.

<sup>8</sup> Martín Queralt *et al.* (2011, p. 260):

La generalidad de la doctrina admite que la figura del responsable es una medida legal de garantía del tributo, incluso asimilándose a una fianza legal pura, en cuya virtud el responsable responde de una deuda propia con todo su patrimonio, conforme al art. 1.911 CC. Sin perjuicio de que algunos de los supuestos recogidos por la LGT estén más cercanos a la *naturaleza sancionadora* o *indemnizadora por conductas del propio responsable* que a una mera institución de garantía personal como es la fianza.

2. No es obligatorio que la ley establezca siempre responsables del tributo (Cazorla Prieto, 2021, p. 269). Sin embargo, hay distintas situaciones que determinan el nacimiento de la responsabilidad tributaria. En este sentido, la responsabilidad tributaria exige un presupuesto de hecho, legalmente prefijado, diferente del que realiza el sujeto pasivo. A veces, ese presupuesto habilitante se concibe por el legislador al margen de cualquier tipo de conducta culposa del tercero responsable: por ejemplo, por el simple hecho de convertirse en propietario de un bien (art. 43.1 d) de la LGT: son responsables subsidiarios los «adquirentes de bienes afectos por ley al pago de la deuda» tributaria).

Sin embargo, en otras ocasiones, la razón por la que la ley designa como responsable a determinado tercero, ajeno, *a priori*, a la relación tributaria del deudor principal es precisamente porque ha llevado a cabo una conducta dolosa, que lo hace merecedor de compartir, solidaria o subsidiariamente, con el obligado principal el deber material de pago de la deuda<sup>9</sup> (ejemplos de este tipo de responsabilidad, que son mayoría, los tenemos tanto en las descripciones de tipos de responsabilidad del art. 42 de la LGT como en las del art. 43 de la LGT). Por eso la doctrina científica (Oliveros Roselló, 2021) distingue hasta tres categorías diferentes de responsabilidad contenidas, indiferenciadamente, en dichos preceptos: sancionadora, indemnizatoria y tributaria *stricto sensu*.

3. Como regla general, el responsable solo lo es respecto de la obligación tributaria principal; en lo referente a las sanciones, solo responderá de ellas en los supuestos donde expresamente así lo establezca la ley. Constituye, por tanto, una excepción que el responsable deba hacer frente también a las sanciones. El motivo de esta extensión de la responsabilidad tributaria más allá de la deuda tributaria es el comportamiento antijurídico del sujeto responsable.

En este sentido, de acuerdo con el espíritu garantista que necesariamente debe rodear en nuestro ordenamiento a la excepcionalidad, y de acuerdo con el principio de legalidad que protege a la figura del responsable (art. 8 c) de la LGT en relación con la letra g), la LGT especifica para cada tipificación de responsabilidad si esta alcanza o no a las sanciones. Normalmente, como ya hemos apuntado, se extiende a ellas si la conducta realizada por el responsable implica la causación o participación en una infracción tributaria (art. 42.1 a) de la LGT), pero también –aunque no haya participado en la comisión de infracción alguna–

<sup>9</sup> Rodríguez Márquez (2022) lo explica con gran claridad:

En el diseño realizado por la LGT no sólo se impone la solidaridad, sin matices, en los supuestos de coautoría, sino que, siguiendo una idea similar, se decide «castigar» otras formas de participación mediante la creación de supuestos de responsabilidad tributaria. Como consecuencia de su aplicación, al declarado responsable se le exigen las mismas sanciones impuestas al autor, así como su deuda tributaria, esta última a modo de responsabilidad civil.

cuando haya tenido un comportamiento pasivo o negligente (arts. 42.1 c)<sup>10</sup> y 43.1 a)<sup>11</sup> de la LGT). Asimismo, responde de las sanciones el responsable subsidiario a que se refieren las letras g) y h) del artículo 43.1 de la LGT, en aplicación de la denominada «doctrina del levantamiento del velo» (supuestos en los que, pese a existir una pluralidad de personas físicas y jurídicas, la vinculación entre todas ellas permite suponer que la voluntad real es una sola<sup>12</sup>).

En opinión de Rodríguez Márquez (2022), solo presentan carácter sancionador los supuestos de responsabilidad cuyo presupuesto de hecho consiste en la participación o colaboración del responsable en un ilícito, donde «la propia LGT prevé la exigencia a dicho sujeto de las sanciones impuestas al deudor principal y sujeto infractor».

Pues bien, todos los responsables del artículo 42.2 de la LGT (entre los que se encuentran, por supuesto, los de la letra a), responsables por ocultación de bienes) también responden de las sanciones (y de los recargos e intereses de demora del periodo ejecutivo, según precisa la norma). Y ello es así porque el presupuesto habilitante de la responsabilidad implica esa conducta proactiva del responsable que causa o colabora en la ocultación o transmisión de los bienes o derechos del obligado al pago, incluyendo además un elemento volitivo que forma parte del supuesto legal: «con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria». En esta línea, el TS, en su Sentencia de 25 de marzo de 2021 ya indicó que la conducta del responsable del artículo 42.2 a) de la LGT es incompatible con el caso fortuito, el desconocimiento o el descuido (no se puede «ocultar para perjudicar» por casualidad):

El adjetivo *maliciosa* que complementa al sustantivo *ocultación* –de la que, además, el responsable es causante o colaborador, con la *finalidad* de impedir su traba– hace referencia inequívoca a conductas o actitudes que reclaman *una responsabilidad no sólo personal, sino de índole sancionadora*, además a título de dolo, excluyendo,

<sup>10</sup> Artículo 42.1 de la LGT:

Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o 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 [...] Cuando no se haya solicitado dicho certificado [se refiere al regulado en el art. 175.2 de la LGT], la responsabilidad alcanzará también a las sanciones impuestas o que puedan imponerse.

<sup>11</sup> Artículo 43.1 de la LGT:

Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades: a) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 42 de esta Ley, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones.

<sup>12</sup> Por todas, Resolución del TEAC de 15 de septiembre de 2022 (RG 1010/2020).

por tanto, la culpa o negligencia. *Es una norma sancionadora especial*, con arreglo a nuestra reiterada jurisprudencia, lo que implica, en una primera aproximación al caso, que si no hay dolo, no hay responsabilidad (FJ 4).

El hecho de que el alcance de la responsabilidad por ocultación quede limitado al importe del valor de los bienes ocultados no empece, a nuestro modo de ver, la naturaleza sancionadora de este tipo de responsabilidad. De hecho, el «principio de proporcionalidad» debe regir en materia sancionadora, de tal forma que las sanciones impuestas han guardar relación con el quebranto producido a la Administración tributaria, so pena de producir un desequilibrio económico injusto<sup>13</sup>.

Por tanto, entendemos que la responsabilidad tributaria por ocultación del artículo 42.2 a) de la LGT tiene naturaleza sancionadora no solo cuando en el caso concreto se exige una sanción al responsable solidario (supuesto cuyo carácter sancionador ya ha sido expresamente reconocido por la jurisprudencia, STS 487/2021, de 8 de abril<sup>14</sup>), sino también «cuando potencialmente sea exigible una sanción», aunque en el caso concreto no se exija. Es decir, el rasgo que determinaría la naturaleza sancionadora de un determinado tipo de responsabilidad tributaria no sería tanto el hecho de que se haya derivado, en concreto, al responsable la sanción impuesta al obligado principal, sino que, en abstracto, la conducta del responsable sea de tal calibre antijurídico que resulte merecedora de que, en su caso, se le derivara una eventual sanción impuesta al deudor principal<sup>15</sup>.

En esta línea interpretativa, para Romero Plaza, la STS 538/2023 supone un «sorprendente» cambio de criterio respecto a la naturaleza sancionadora que, hasta entonces, se preconizaba de la responsabilidad del artículo 42.2 a) de la LGT<sup>16</sup>. Estamos de acuerdo con

<sup>13</sup> La STSJ de Murcia 1055/2009, de 23 de noviembre (rec. núm. 272/2005), anuló una sanción superior a 143.000 euros cuando el perjuicio económico para la Hacienda pública era siete veces menor (alrededor de 20.000 euros).

<sup>14</sup> FJ 2:

5. En último término, al haberse derivado la responsabilidad solidaria por el pago de unas deudas procedentes de un expediente sancionador, debe hacerse mención a lo dispuesto en el artículo 212.3 LGT, relativo a los Recursos contra las sanciones.

<sup>15</sup> En su voto particular a la STS 538/2023, de 28 de abril, Navarro Sanchís afirma en relación con este razonamiento:

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

<sup>16</sup> Indica Romero Plaza (2023):

Y sorprende este pronunciamiento porque contradice el criterio que, no hace tanto, sentó el Tribunal Supremo en su sentencia de 14 de octubre de 2022 (rec. 6321/2020) [...]:

el citado autor en que tales oscilaciones llevan consigo una evidente inseguridad jurídica, en perjuicio de los contribuyentes<sup>17</sup>, que en nada favorece la creación del necesario clima de confianza en las instituciones. No es la primera vez, sin embargo, que la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS da un giro radical a su criterio interpretativo, como ya ha ocurrido respecto a los intereses de demora tributarios abonados por la Administración tributaria, los cuales no fueron considerados renta gravable durante un determinado periodo de tiempo a raíz de la STS 1651/2020, de 2 de diciembre, que los calificó como rentas no sujetas y, en cambio, a partir de la STS 24/2023, de 12 de enero, se entiende que son ganancias de patrimonio que tributan en la base general del impuesto.

Respecto al tema objeto de este comentario crítico, las consecuencias de reconocer o no naturaleza sancionadora a la responsabilidad por ocultación son muy importantes, ya que supone que se apliquen o no los principios del derecho sancionador al responsable, principios tales como el de *non bis in idem*<sup>18</sup> (que fue expresamente rechazado en la STS 538/2023, admitiéndose, en consecuencia, la licitud de un segundo acuerdo de derivación de responsabilidad, tras haber sido anulado el primero) o el de la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables (reconocido en la STS 1308/2022, de 14 de octubre).

---

«Es más, si así fuera, esto es, si la versión instaurada en 2012 tuviera una función meramente interpretativa o aclaratoria de lo que ya, conforme a esa idea sugerida por la Administración, estaba implícito o agazapado en el texto de la norma aclarada –situación que parece abonada por la exposición de motivos de la Ley 7/2012, pese a que la voluntad legislativa de aclarar no siempre fructifica en un resultado materialmente aclaratorio–, estaríamos ante un caso en que, por vía puramente interpretativa o supuestamente clarificadora, se impone la aplicación a una situación jurídica dada de una norma perjudicial, más gravosa y afflictiva para su destinatario, *lo que resulta rigurosamente inaceptable en relación con obligaciones tributarias como las que implanta el art. 42.2. LGT, cuya naturaleza sancionadora hemos determinado con constancia y reiteración* como presente en el nacimiento de este deber de asumir la responsabilidad solidaria, con directa infracción del art. 9.3. de nuestra Constitución, que garantiza la "... irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales"».

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

<sup>17</sup> Romero Plaza (2023):

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

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

<sup>18</sup> Sobre la prohibición del *bis in idem* en relación con el procedimiento sancionador aplicado al responsable, puede consultarse Rodríguez Márquez (2025).

## Referencias bibliográficas

Berliri, A. (1971). *Principios de derecho tributario* (vol. II, *Derecho financiero*).

Cazorla Prieto, L. (2021). *Derecho financiero y tributario. Parte general* (21.ª ed.). Aranzadi.

Martín Queralt, J., Lozano Serrano, C., Tejerizo López, J. M. y Casado Ollero, G. (2011). *Curso de derecho financiero y tributario* (22.ª ed.). Tecnos.

Oliveros Roselló, M.ª J. (2021). El nuevo conflicto en torno a la naturaleza de la derivación de deudas tributarias. *Diario La Ley*, 9962.

Rodríguez Márquez, J. (11 de enero de 2022). La naturaleza sancionadora de los supuestos de responsabilidad vinculados a la participación en un ilícito. *Taxlandia, Blog fiscal y de opinión tributaria*. <https://www.politicafiscal.es/equipo/jesus-rodriquez-marquez/la-naturaleza-sancionadora-de-los-supuestos-de-responsabilidad-vinculados-a-la-participacion-en-un-ilicito-consecuencias>

Rodríguez Márquez, J. (18 de febrero de 2025). Consecuencias prácticas –al fin– de la naturaleza sancionadora de los supuestos de responsabilidad vinculados a la comisión de una infracción tributaria. *Taxlandia, Blog fiscal y de opinión tributaria*. <https://www.politicafiscal.es/equipo/jesus-rodriquez-marquez/consecuencias-practicas-al-fin-de-la-naturaleza-sancionadora-de-los-supuestos-de-responsabilidad-vinculados-a-la-comision-de-una-infraccion-tributaria>

Romero Plaza, C. (2023). Sobre la responsabilidad sancionadora –o no– de las derivaciones de responsabilidad del art. 42.2 LGT. *Carta Tributaria*, 99.