

# Límites a la reiteración de procedimientos de responsabilidad tributaria. A propósito de dos resoluciones del TEAC

Nuria Puebla Agramunt

Doctora en Derecho por la UCM.

Profesora contratada doctora de UDIMA.

Abogada del ICAM (España)

## Extracto

La Vocalía de Recaudación del Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, el TEAC) ha dictado dos resoluciones, ambas con fecha 17 de febrero de 2026, que son semejantes, pero contienen una diferencia esencial. En los dos casos se trata de analizar un segundo acuerdo de declaración de responsabilidad tributaria, iniciado y tramitado por una Dependencia Regional de Recaudación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (la AEAT), una vez que se había anulado por un Tribunal Económico-Administrativo Regional uno previo. En una de ellas, se aplica la prohibición del *bis in idem* y se establece como criterio que no es posible el inicio de un nuevo procedimiento, tras haberse anulado el anterior. En la otra, se rechaza la eficacia interruptiva de lo actuado en el previo procedimiento de responsabilidad, que fue anulado por estar prescrita la acción administrativa.

El presente trabajo analiza ambas resoluciones y las diferencias entre una y otra. Explica cuáles fueron los presupuestos de hecho de la responsabilidad en uno y otro caso. Así como el primero aborda un caso en que hubo un segundo acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1 a) de la Ley 58/2003 (en adelante, LGT), que se inició tras haberse anulado un primer procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria del artículo 42.1 a) de la LGT; el segundo es relativo a un segundo acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria dictado, esta vez, en virtud del artículo 43.1 b) de la LGT, tras haber sido anulado un previo acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria, adoptado en virtud del artículo 42.2 a) de la LGT.

El trabajo trata de razonar jurídicamente por qué un asunto (el de referencia 00/00428/2023/00/00) se resuelve con los principios del derecho penal y sancionador (y por tanto aplica el *non bis in idem*) y por qué el otro (el de referencia 00/07850/2023/00/00) no se resuelve con arreglo a dichos principios.

**Palabras clave:** responsabilidad tributaria; naturaleza sancionadora de la responsabilidad; segundo acuerdo de declaración de responsabilidad; *non bis in idem*; responsabilidad solidaria; responsabilidad subsidiaria.

Recibido: 27-03-2026 / Aceptado: 27-03-2026 / Publicado: 17-04-2026

**Cómo citar:** Puebla Agramunt, N. (2026). Límites a la reiteración de procedimientos de responsabilidad tributaria. A propósito de dos resoluciones del TEAC. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 518, 5-37. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2026.25093>

# TEAC in the face of repeated tax liability procedures

Nuria Puebla Agramunt

## Abstract

The Collection Division of the Central Economic-Administrative Court (hereinafter, the TEAC) has issued two similar rulings, both dated February 17, 2026, which contain a key difference. Both rulings analyze a second tax liability declaration, initiated after a previous one that has been annulled. One ruling applies the prohibition against double jeopardy (*bis in idem*) and establishes as a criterion that a new procedure cannot be initiated after the previous one has been annulled. The other ruling rejects the interruptive effect of the actions taken in the previous liability procedure, which was annulled because the administrative action was time-barred.

This paper analyzes both rulings and the differences between them. It explains the liability scenarios in each case. The first ruling addresses a case involving a second declaration of subsidiary liability under Article 43.1 a) of Law 58/2003 (hereinafter, LGT), which was initiated after the annulment of a first joint and several liability declaration procedure under Article 42.1 a) LGT; the second relates to a second agreement declaring subsidiary liability issued, this time, under Article 43.1 b) LGT, after the annulment of a previous joint and several liability declaration agreement adopted under Article 42.2 a) LGT.

This paper attempts to provide legal reasoning as to why one case (reference 00/00428/2023/00/00) is resolved according to the principles of criminal and administrative law, and therefore the principle of double jeopardy applies, and why the other (reference 00/07850/2023/00/00) cannot be resolved in accordance with those principles.

**Keywords:** tax liability; punitive nature of liability; second liability declaration agreement; double jeopardy; joint and several liability; subsidiary liability.

Received: 27-03-2026 / Accepted: 27-03-2026 / Published: 17-04-2026

**Citation:** Puebla Agramunt, N. (2026). Límites a la reiteración de procedimientos de responsabilidad tributaria. A propósito de dos resoluciones del TEAC. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 518, 5-37. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2026.25093>



## Sumario

- 1. Introducción
- 2. La resolución del TEAC 00/00428/2023
  - 2.1. La primera derivación de responsabilidad
  - 2.2. La segunda derivación de responsabilidad
  - 2.3. La decisión del TEAC
- 3. La resolución del TEAC 00/07850/2023
  - 3.1. La primera derivación de responsabilidad
  - 3.2. La segunda derivación de responsabilidad
  - 3.3. La decisión del TEAC
- 4. La diferente naturaleza de las responsabilidades de cada caso
- 5. La dificultad de alcanzar un consenso

Referencias bibliográficas

## 1. Introducción

La Administración tributaria, en ejercicio de su obligación y potestad de proteger el crédito público, puede llevar a cabo más de un procedimiento para tratar de recaudar un débito tributario. Uno de estos procedimientos es el establecido en los artículos 174 a 176 de la Ley 58/2003, general tributaria (LGT en lo sucesivo), el procedimiento de declaración de responsabilidad, en virtud del cual se declara responsable del pago de la deuda a una persona ajena a la obligación tributaria principal y que no responde por su capacidad económica, sino por otros motivos que el legislador ha establecido como supuestos de responsabilidad<sup>1</sup>.

Si la Administración tributaria, en el ejercicio de esa potestad de recaudación, se equivoca y yerra en su actuación, puede volver a iniciar un nuevo procedimiento de derivación de responsabilidad, una vez que un tribunal ha anulado un acuerdo de declaración de responsabilidad previo. Pero ello tiene sus límites.

Uno de estos límites viene dado por el principio del *non bis in idem* o principio de prohibición de dos procedimientos sancionadores sobre lo mismo y de dos sanciones por lo mismo. Esta prohibición doble, tanto de que haya dos sanciones como dos procedimientos sancionadores sobre lo mismo, obedece a que el principio tiene una vertiente material y otra procedimental.

Pues bien. Siendo el *non bis in idem* un principio propio del derecho penal y sancionador, ha de asumirse que tanto la vertiente material como la procedimental de este principio solo operarán si el procedimiento que se pretende llevar a cabo tiene naturaleza sancionadora.

Un procedimiento de recaudación tendente al cobro de un débito tributario, aunque tiende a proteger el interés fiscal mencionado en el artículo 31.1 de la Constitución (CE), puede tener tal naturaleza.

En efecto. No se pone en duda que la Administración, en el ejercicio de su potestad de recaudación, puede recaudar una sanción. Y tampoco se cuestiona que, respecto de esa sanción, la Administración pueda no imponerla al sujeto que cometió la infracción, sino recaudarla de otra persona que no es el infractor.

---

<sup>1</sup> Con el paso de los años, sigo pensando que el magnífico trabajo de Adolfo Martín Jiménez, *Los supuestos de responsabilidad en la LGT*, Thomson Aranzadi, 2007, es el mejor que se ha escrito sobre la responsabilidad tributaria.

Eso sí. Ese procedimiento, en la medida en que supone exigir una sanción, ha de atender a la implicación de la persona a la que esta sanción se exige en la comisión de una infracción. Se hace imprescindible, en la exigencia de sanciones por la Administración, no vulnerar los principios, derechos y garantías constitucionales propios del derecho penal reconocidos en los artículos 24.2 y 25.1 de la CE. Todo ello avala la idea de que este procedimiento tiene tintes sancionadores<sup>2</sup>.

Por tanto, partimos de que es lícito utilizar instrumentos tributarios con finalidades sancionadoras, y de que es posible, en términos abstractos y constitucionales, emplear el instituto de la responsabilidad con fines punitivos, si bien esta utilización exige un especial cuidado, ya que tributo y sanción obedecen, en esencia, a finalidades diferentes: el tributo es un instrumento cuya finalidad es la contribución al sostenimiento de los gastos públicos, mientras que el castigo tributario debe perseguir la evitación de nuevas infracciones.

Si la Administración tributaria, en el ejercicio de su potestad, se equivoca y, al haber errado, pretende volver a iniciar un procedimiento para cobrar un débito y no estamos en presencia de un procedimiento sancionador, no operará el límite del *non bis in idem*, que solo puede invocarse si el procedimiento tiene tal carácter. Pero podrán operar otros límites, también impeditivos de una nueva actuación, y entre ellos ha de destacarse el de la prescripción, que es uno de los modos paradigmáticos de extinción de la obligación tributaria, ya que, como no puede desconocerse, la ley establece que la prescripción ganada extingue la deuda tributaria<sup>3</sup>.

En todo caso, ha de insistirse, como punto de partida, en que, en principio, tratándose de un procedimiento de recaudación, nada impide a la Administración llevar a cabo un segundo procedimiento que vaya encaminado al cobro de una liquidación tributaria. La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ya dijo en la Sentencia de 7 de febrero de 2023 que la sentencia de instancia allí recurrida era errónea en cuanto denegaba la posibilidad de que la Administración, en ejecución de una sentencia firme que anulaba un primer acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria, pudiera reiniciar el procedimiento para dictar otro acuerdo semejante. Jurisprudencialmente está aclarado, pues, por nuestro Tribunal Supremo que se puede dictar un segundo acuerdo de derivación de responsabilidad. El problema allí, sobre el que no viene al caso extenderse

---

<sup>2</sup> Siempre he sostenido la necesidad de que el sujeto al que se le exija una sanción, aunque sea como responsable, tenga los mismos derechos que el sujeto al que se le impone una sanción, para no hacerle de peor condición. Me remito a mi monografía *La deriva de la responsabilidad tributaria* (Puebla Agramunt, 2020):

no debe perderse de vista que, si el responsable responde de sanciones, ello solo puede ser en su condición de sujeto que ha participado en un ilícito; y que, siendo así, cuando se deriven sanciones, habrían de respetarse los principios, derechos y garantías constitucionales reconocidos en los artículos 24.2 y 25.1 CE.

<sup>3</sup> Artículo 69.3 de la Ley 58/2003.

hoy, fue que se reiteró el mismo defecto que motivó la anulación en sentencia firme del primer expediente y el Tribunal Supremo recordó que no se puede conferir a la Administración un «repetido derecho a equivocarse»<sup>4</sup>.

Sobre la base de que la Administración tributaria sí que puede iniciar un nuevo procedimiento de derivación de responsabilidad, una vez anulado uno previo, en el presente trabajo vamos a abordar dos resoluciones del TEAC que han establecido límites a esa potestad: una resolución, el límite del *non bis in idem* y la otra, el límite de la prescripción.

Para saber qué límites operan en cada caso, ha de conocerse cuál es la esencia del supuesto de responsabilidad que se está analizando, y ahí, el problema viene por la atribución de naturaleza sancionadora o no al procedimiento: en caso de que un supuesto tenga tal carácter, lo hemos dicho antes, ya no aplican tanto los principios propios de la recaudación tributaria como los principios propios del derecho penal y sancionador; estos principios, sin embargo, no aplican cuando la responsabilidad tributaria en liza no tiene naturaleza punitiva.

La Ley 58/2003 contempla una serie de supuestos de responsabilidad, de tipo solidaria en el artículo 42 y de tipo subsidiaria en el artículo 43, sin decir la naturaleza que tiene cada uno de ellos. Por esta razón, es clave que el intérprete tenga claro si estamos ante una responsabilidad que tiene o no tal carácter, ya que las consecuencias de la naturaleza sancionadora o no de una responsabilidad no son puramente teóricas o doctrinales, sino que son importantes en la práctica.

A decir verdad, nos encontramos ante una materia sobre la que estamos lejos de tener certidumbre y seguridad jurídica, y en la que ya se auguraba, al poco de conocerse la LGT de 2003, una creciente conflictividad<sup>5</sup>.

En este sentido, sería deseable, en términos de seguridad jurídica, alcanzar cierto consenso y que todos los operadores jurídicos tuvieran claro si estamos en presencia de un supuesto de naturaleza sancionadora o no. Pero alcanzar este consenso no es sencillo, teniendo en consideración que la figura misma de la responsabilidad tributaria, que ni siquiera goza de una definición legal, dista de estar clara en sus confines y contornos.

Además, aun cuando el Tribunal Supremo, en ocasiones, haya abordado la cuestión de la naturaleza de algún supuesto de responsabilidad tributaria, nada nos garantiza que esa decisión se vaya a mantener en los años sucesivos. La práctica de la Sala Tercera nos demuestra que ni siquiera las decisiones jurisprudenciales que crean jurisprudencia son inamovibles. Como ejemplo, podemos destacar que cuestiones como la naturaleza de los

---

<sup>4</sup> Sentencia de 7 de febrero de 2023 dictada en el recurso 1194/2021, de la que fue ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero (ECLI:ES:TS:2023:302).

<sup>5</sup> Bosch Cholbi (2005, p. 16).

intereses de demora y su tributación han merecido decisiones dispares en un breve espacio de tiempo, con lo que el que exista jurisprudencia sobre una materia no puede darnos la completa seguridad jurídica de que la doctrina fijada en un momento dado se vaya a mantener en el tiempo.

De hecho, siguiendo el ejemplo apenas mencionado, acaba de admitirse recientemente por auto un recurso de casación para aclarar si los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos, pese a su naturaleza indemnizatoria, se encuentran sujetos y no exentos del impuesto sobre la renta, constituyendo una ganancia patrimonial que procederá integrar en la base imponible del ahorro o, por el contrario, debe ser otro su tratamiento fiscal, atendiendo a que, por su carácter indemnizatorio, persiguen compensar o reparar el perjuicio causado como consecuencia del pago de una cantidad que nunca tuvo que ser desembolsada por el contribuyente. El propio Tribunal Supremo quiere determinar los efectos en el tiempo de los cambios de criterio jurisprudencial; y, en particular, si el criterio establecido en una sentencia de hace poco más de tres años, la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de enero de 2023<sup>6</sup>, debe aplicarse a todas las situaciones anteriores a su publicación, o solo a aquellas que se produzcan con posterioridad a la misma<sup>7</sup>.

Tras esta breve introducción, que solo pretende poner sobre la mesa muy en síntesis algunos mimbres sobre los que se construyen las decisiones de los tribunales, vamos a analizar dos resoluciones dictadas en el mismo día que dan respuesta a dos asuntos semejantes, pero en esencia muy diferentes, porque muy distinta es la naturaleza jurídica de las figuras implicadas y, por ende, la razón de ser de los procedimientos de derivación de responsabilidad empleados en cada caso.

## 2. La resolución del TEAC 00/00428/2023

Al TEAC se le plantea un caso en el que, por parte de la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación de Castellón de la AEAT se había dictado un primer acuerdo de declaración de responsabilidad tributaria del artículo 42.1 a) de la LGT, ya en marzo del año 2014, por deudas y sanciones del impuesto sobre sociedades de 2004 y 2005 y del impuesto sobre el valor añadido de 2004.

Aunque no sea una cuestión que venga al caso analizar ahora, creo importante dejar constancia (por aquello de que no es justicia la que no es tempestiva) de que es legalmente

---

<sup>6</sup> Sentencia de 12 de enero de 2023, dictada en el recurso 2059/2020, por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, ponente Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara (ECLI:ES:TS:2023:121).

<sup>7</sup> Auto de 11 de febrero de 2026, dictado en el recurso 1039/2025, por la Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, ponente Excma. Sra. D.<sup>a</sup> Sandra María González de Lara Mingo (ECLI:ES:TS:2026:1744A).

posible que, en el año 2014, se declare responsable a alguien por deudas y sanciones de 2004. Y de cómo no ha sido hasta el 17 de febrero de 2026 cuando el responsable ha visto satisfecha su pretensión anulatoria.

## 2.1. La primera derivación de responsabilidad

Ese primer acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria se impugnó en vía económico-administrativa, mediante reclamación económico-administrativa seguida con el número 12-01191-2014. Y el TEAR de la Comunidad Valenciana, en marzo de 2018, lo anuló por no haberse probado la colaboración necesaria de la persona declarada responsable en la comisión de las infracciones atribuidas a la deudora principal. En palabras del tribunal:

con los datos que obran en el expediente, este Tribunal no puede llegar al convencimiento de que su participación, en 2004, en la comisión de las infracciones que motivan la deuda derivada, se pueda calificar como culpable dolosa y consciente.

La responsabilidad que había sido anulada era, por consiguiente, una responsabilidad del artículo 42.1 a) de la LGT<sup>8</sup>. Una responsabilidad solidaria, no subsidiaria, en que lo determinante es la colaboración activa en la realización de la infracción de otro: es posible hacer responsable a quien diseña y posibilita con sus actuaciones la comisión de la infracción, a quien colabora en que se confeccione una factura falsa.

En concreto, se trataba de un caso en que la mercantil deudora principal había utilizado facturas falsas para reducir su tributación, en que las infracciones se habían calificado como muy graves por el uso de medios fraudulentos en la defraudación, y en que el sujeto al que se había derivado la responsabilidad era administrador, pero no administrador único.

La defensa se había centrado en que no se había probado el conocimiento que pudiera tener el administrador de la falsedad de los datos incorrectamente consignados a los efectos de calificar su participación (presentando una autoliquidación constitutiva de infracción) como culpable dolosa y consciente. Se adujo que la decisión de la utilización de dichas facturas podría haber sido adoptada por los otros consejeros sin su conocimiento. No se podía, por consiguiente, afirmar, solo con esos datos y sin ningún otro indicio, si realmente el reclamante participó y conoció la trama de facturación o no, y ello llevó al tribunal a afirmar que no podía calificarse su participación como voluntaria, dolosa y consciente, a efectos de la responsabilidad solidaria que se le atribuía.

---

<sup>8</sup> El precepto contempla la responsabilidad de las personas que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción.

No es difícil deducir que el artículo 42.1 a) de la LGT regula un supuesto de naturaleza sancionadora y la jurisprudencia está consolidada. Pueden citarse como pronunciamientos específicos sobre la naturaleza de la responsabilidad solidaria a los administradores al amparo del artículo 42.1 a) de la LGT, así como su precedente normativo contenido en el artículo 38.1 de la LGT de 1963, los siguientes dictados por la Sección Segunda de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, en los que esta se ha pronunciado, de manera recurrente, reconociendo que posee una naturaleza sancionadora, en consonancia con las Sentencias del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990 (STC 76/1990, ECLI:ES:TC:1990:76) y de 27 de marzo de 2006 (STC 85/2006, ECLI:ES:TC:2006:85); Sentencias del Tribunal Supremo de 10 de diciembre de 2008, FJ 3.º (rec. 3941/2006, ECLI:ES:TS:2008:7359); de 8 de diciembre de 2010, FJ 2.º (rec. 4941/2007, ECLI:ES:TS:2010:6125); de 6 de julio de 2015, FJ 3.º (rec. 3418/2013, ECLI:ES:TS:2015:3318); de 20 de septiembre de 2016, FJ 4.º (rec. 3521/2015, ECLI:ES:TS:2016:4144); y 5 de noviembre de 2020, FJ 5.º (rec. 1569/2018, ECLI:ES:TS:2020:3742).

## 2.2. La segunda derivación de responsabilidad

Unos meses después de la resolución estimatoria del TEAR de la Comunidad Valenciana que había anulado ese acuerdo de responsabilidad solidaria, la misma Dependencia Regional de Recaudación notifica al mismo administrador una nueva comunicación de inicio de procedimiento, encaminada a declararle responsable, esta vez subsidiario, con fundamento en el artículo 43.1 a) de la misma LGT<sup>9</sup>.

Sobre la naturaleza sancionadora de este otro precepto hay ya también consenso y jurisprudencia reiterada. Aunque su presupuesto de hecho es distinto, pues aquí no se exige una colaboración activa en la realización de la infracción, también es un supuesto de responsabilidad cuya razón de ser reside en la participación en un ilícito tributario junto con el deudor principal.

En este caso, puede decirse que la jurisprudencia sobre su naturaleza sancionadora se confirma y fija con carácter claro en la Sentencia de 5 de junio de 2023, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, en respuesta al recurso de casación 4293/2021 (ECLI:ES:TS:2023:2655). La sentencia, de la que

---

<sup>9</sup> El precepto establece que son responsables, 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 estas 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.

es ponente la Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde, dice algo que no admite cuestionamiento y que es determinante de la jurisprudencia que se forma con ella:

El presupuesto de hecho del que surge la atribución de la responsabilidad subsidiaria a los administradores no es otro que la existencia de una infracción tributaria cometida por la sociedad en la que han participado, de forma que anulada la infracción tributaria, en este caso por falta de motivación de la culpabilidad, no existe el presupuesto que habilita la derivación de la responsabilidad a los administradores, lo que comportará la anulación de la declaración de responsabilidad en su totalidad, sin que pueda mantenerse la derivación de responsabilidad respecto de la liquidación.

Ello es consecuencia de que la Ley General Tributaria en su artículo 43.1 a), como se ha expuesto, recoge un supuesto de responsabilidad directamente vinculado a la infracción, que se basa en la comisión de infracciones tributarias por la sociedad.

Este segundo precepto también tiene naturaleza sancionadora, pero su presupuesto de hecho es distinto. No se necesita un hacer activo, como en el artículo 42.1 a) de la LGT, sino que alguien puede ser declarado responsable subsidiario por el artículo 43.1 a) de la LGT por un hacer pasivo: por no haber realizado los actos necesarios que fueran de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios de la sociedad, o por haber consentido el incumplimiento por quienes de esta persona dependan, o por haber adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones.

El que había sido ya dos veces declarado responsable, volvió a acudir a la vía económico-administrativa, impugnando el acto ante el mismo TEAR de la Comunidad Valenciana que había estimado totalmente su reclamación y había anulado su primera responsabilidad. Pero esta vez, el TEAR solo estimó su reclamación en parte, anulando parcialmente el alcance de la responsabilidad, con lo que estaba confirmando que la Administración podía hacer una nueva responsabilidad.

## 2.3. La decisión del TEAC

El administrador impugnó esta segunda responsabilidad mediante un recurso de alzada, formulado en enero de 2023, y señalando en su recurso la vulneración del principio *non bis in idem*: a su juicio, se había hecho un nuevo procedimiento sobre los mismos hechos, sujeto y fundamento. Considerando que ambos procedimientos son de naturaleza sancionadora, alegó que no cabía duplicidad, aunque los preceptos de cada una de las responsabilidades que se le habían derivado fueran distintos. Va a prosperar su recurso en el tribunal precisamente por la invocación de este principio sancionador.

El recurrente también mencionó entre sus alegaciones que el acuerdo de declaración de responsabilidad no delimitaba con claridad las actuaciones que fundamentaban la responsabilidad y que no acreditaba la conducta negligente exigida por el artículo 43.1 a) de la LGT. Aducía que la simple condición de administrador no bastaba para derivar responsabilidad, que no se probaba el nexo causal entre la actuación del recurrente y la infracción, y que la Administración había invertido la carga de la prueba, vulnerando la presunción de inocencia (art. 24 CE). Todos ellos argumentos suficientes para anular acuerdos de derivación de responsabilidad de este tipo.

También impugnó el acuerdo diciendo que él no gestionaba la parte fiscal. Que existía un reparto de funciones y que había enfrentamiento con otros administradores. Pidió que se tuviera en consideración que él sí que había actuado diligentemente cuando tuvo conocimiento de irregularidades y que no le constaba que la Administración hubiera requerido previamente al deudor principal y responsables solidarios para que aportasen relación de bienes antes de declararlos fallidos. En definitiva, que no se habían agotado los trámites del procedimiento de apremio.

Más de tres años más tarde, el TEAC resuelve su recurso de alzada, en resolución de 17 de febrero de 2026, de referencia 00/00428/2023, diciendo que:

Este Tribunal Central tiene establecida como Doctrina que toda vez que el procedimiento de declaración de responsabilidad del artículo 43.1.a) de la LGT tiene, según el Tribunal Supremo, naturaleza sancionadora (Sentencia de 02/10/2023 recurso de casación nº 8791/2021), ello impide a la Administración iniciar un nuevo procedimiento de declaración de responsabilidad por el mismo supuesto<sup>10</sup>.

Tras ello, señala que:

En el presente caso, de los antecedentes expuestos, se desprende que la Dependencia de Recaudación ha errado en el tipo punitivo aplicado en primer lugar a los hechos realizados por el reclamante al tipificar como merecedora del procedimiento de naturaleza sancionadora del artículo 42.1.a) de la LGT de 2003, y solo cuando dicho procedimiento ha sido anulado por el TEAR de la Comunidad Valenciana, ha pretendido tipificar la misma conducta del interesado como acreedora del procedimiento de naturaleza sancionadora previsto en el artículo 43.1.a) de la LGT de 2003.

---

<sup>10</sup> Se refiere a la Sentencia de 2 de octubre de 2023, dictada en el recurso 8791/2023, por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, ponente Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda (ECLI:ES:TS:2023:4094).

Lo que se plantea el Central es si es posible entender que, dada la naturaleza sancionadora de la responsabilidad del artículo 42.1 a) y también la del artículo 43.1 a), ambos de la LGT de 2003, la Administración está habilitada respecto al mismo sujeto y por los mismos hechos, para iniciar otro nuevo procedimiento de declaración de responsabilidad por un supuesto distinto, pero también de naturaleza sancionadora, una vez que ha sido anulado el primer acuerdo. Y lo que se responde es que no. Que la Administración ha errado en el tipo punitivo y que no cabe *bis in idem*. Errar en la determinación del tipo punitivo aplicable a una persona impide que a esa persona se la pueda volver a juzgar (y desde luego condenar) por los mismos hechos.

El TEAC considera conveniente traer a colación una resolución del TEAR de Cataluña de 25 de julio de 2024<sup>11</sup>, que ya se había pronunciado sobre un supuesto semejante y menciona que esa resolución del TEAR catalán es firme (porque no ha sido recurrida por la Agencia Tributaria), tras lo cual, transcribe en su literalidad su fundamento jurídico cuarto.

A decir del Central, el TEAR de Cataluña había manifestado lo siguiente: que «tenemos dicho que un supuesto de responsabilidad tenga naturaleza punitiva no significa que haya de reconocerse al responsable toda la panoplia legal de garantías propia del régimen de sanciones tributarias a todo el alcance de la responsabilidad». Y que «solo procede tal reconocimiento en aquellos derechos y garantías que tienen raíz constitucional».

A continuación, este TEAR había sostenido que la prohibición del *bis in idem*, en su doble dimensión material o sustantiva (derecho de un mismo sujeto a no sufrir dos castigos por los mismos hechos y con el mismo fundamento) y procedimental o procesal (derecho a no sufrir dos o más procedimientos sancionadores con la referida triple identidad) sí que tiene origen y relevancia constitucional (porque tiene anclaje en el art. 25.1 CE, según el Tribunal Constitucional sentó en sus inicios, STC 2/1981, de 30 de marzo [ECLI:ES:TC:1981:2], sin perjuicio del reconocimiento legal bajo las vestiduras del principio de no concurrencia, arts. 178 y 180 LGT y 31 Ley 40/2015), y que a toda institución materialmente sancionadora le debe ser de aplicación.

A continuación había aseverado que la reiteración operada a través de un segundo acuerdo de declaración de responsabilidad de naturaleza sancionadora, tras la anulación de fondo de un primer acuerdo de declaración de responsabilidad de carácter igualmente punitivo, es contraria al principio constitucional de prohibición del *bis in idem* procedimental (que inspira el art. 211.4 LGT al impedir un segundo procedimiento sancionador tras uno primero caducado) y que ello supone la anulación del acto impugnado.

El Tribunal Central comparte los argumentos del TEAR de Cataluña, no sabemos si en todo, pero al menos en lo siguiente (la cita es literal):

---

<sup>11</sup> Resolución del TEAR de Cataluña de 25 de julio de 2024, rec. 08-04459-2021.

en el sentido de no ser posible el inicio de un procedimiento de declaración de responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.a) de la LGT de 2003, cuando frente al mismo responsable y las mismas deudas del deudor principal, se concluyó un procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria del artículo 42.1.a) de la misma Ley, que fue anulado en vía administrativa, pues ambos procedimientos tienen naturaleza sancionadora, y permitir el segundo procedimiento iría en contra del principio constitucional de prohibición del *bis in idem* en su vertiente procedimental.

Y, sin analizar el resto de las alegaciones, aducidas a mayor abundamiento en el recurso de alzada por el recurrente, estima el recurso y da la razón al recurrente, que tras doce años transitando la vía administrativa ha visto satisfecho su derecho.

### 3. La resolución del TEAC 00/07850/2023

La misma vocalía del TEAC emite el mismo día 17 de febrero de 2026 una resolución sobre una cuestión semejante, pero distinta. Se enfrenta aquí a un segundo acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria, dictado en virtud del artículo 43.1 b) de la LGT, tras haber sido anulado un acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria cuyo presupuesto de hecho había sido el artículo 42.2 a) de la LGT.

#### 3.1. La primera derivación de responsabilidad

En junio de 2021 se había dictado una primera derivación de responsabilidad, en aplicación del artículo 42.2 a) de la LGT, al entender que el interesado había participado en una actuación de despatrimonialización u ocultación patrimonial tendente a evitar la acción recaudatoria de la Agencia Tributaria<sup>12</sup>.

Esta primera declaración de responsabilidad había sido impugnada vía reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Extremadura.

El TEAR de Extremadura la había anulado en septiembre de 2023, por entender prescrito el derecho a exigir el pago al reclamante como responsable solidario. El derecho a exigir el pago al reclamante como responsable solidario ex artículo 42.2 a) de la LGT dijo el

---

<sup>12</sup> El artículo 42.2 a) de la LGT dice que 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 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.

Regional extremeño que se hallaba prescrito en la fecha en que se le notificó al reclamante el inicio del procedimiento de derivación.

### 3.2. La segunda derivación de responsabilidad

El segundo acuerdo de responsabilidad, cuyo presupuesto de hecho había sido el artículo 43.1 b) de la LGT, había sido dictado en mayo de 2023 por la misma Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de Extremadura; y aunque había sido impugnado en reposición, fue confirmado<sup>13</sup>.

Esta vez el administrador decidió acudir directamente ante el TEAC, en lugar de dirigir su reclamación al TEAR de Extremadura. Por cuantía era posible, y se dirigió en única instancia al Central en octubre de 2023.

El reclamante había recurrido previamente en reposición, alegando duplicidad de expedientes, ya que aún estaba pendiente de resolverse su reclamación relativa a su responsabilidad por el artículo 42.2 a) de la LGT, y ya se le estaba notificando un nuevo acuerdo de derivación de responsabilidad, si bien referido a otro artículo de la LGT. También había alegado la prescripción del derecho de la Administración para exigirle el pago como responsable subsidiario, al haber transcurrido más de cuatro años entre la declaración de fallido de la sociedad y el inicio del expediente de derivación. Y, por último, había aducido el incumplimiento de los requisitos exigidos en el artículo 43.1 b) de la LGT para declarar la responsabilidad subsidiaria.

En la reclamación ante el TEAC insiste en sus argumentos, reiterando la pretensión de prescripción. El reclamante hizo referencia en su escrito al consolidado criterio jurisprudencial del Tribunal Supremo (SSTS de 7 de febrero de 2022, rec. casación 8207/2019 [ECLI:ES:TS:2022:492], y de 8 de junio de 2022, rec. casación 3586/2020 [ECLI:ES:TS:2022:2273]), que predica la ineficacia de todas las actuaciones ejecutivas emprendidas con un deudor con posterioridad a su declaración de fallido.

### 3.3. La decisión del TEAC

El TEAC recuerda el precepto que regula la prescripción en el ámbito de la responsabilidad subsidiaria, y cómo el *dies a quo* del plazo de prescripción para exigir la obligación de

---

<sup>13</sup> El artículo 43.1 b) de la LGT establece que serán responsables los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas de estas que se encuentren pendientes en el momento del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieran adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago.

pago a los responsables subsidiarios se encuentra regulado en el artículo 67.2 de la LGT, que establece:

Tratándose de responsables subsidiarios, el plazo de prescripción comenzará a computarse desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios.

Tras ello, acude a la interpretación de dicho precepto dada por la jurisprudencia del Tribunal Supremo<sup>14</sup>, en la que se destacó algo esencial: el plazo de prescripción de la facultad de declarar la responsabilidad subsidiaria se inicia, como regla general, con la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios con carácter previo a la declaración de fallido del deudor principal, y por consiguiente, son ineficaces todos los actos posteriores llevados a cabo con el deudor fallido. En palabras del TEAC, trayendo a colación la jurisprudencia del Supremo: ello «determina la esterilidad e ineficacia interruptiva de la prescripción de todos los actos recaudatorios posteriores practicados contra el deudor fallido».

En el caso analizado por el Central, resulta que la declaración de fallido había tenido lugar el 25 de octubre de 2016. En ese momento se había constatado la insolvencia del deudor por parte de la Administración; luego a esa fecha había de estarse como día de inicio del cómputo de la prescripción extintiva.

Aunque tres años más tarde se había realizado un nuevo intento de enajenación de los bienes inmuebles de la sociedad, este había resultado infructuoso, sin que se produjese ninguna circunstancia que permitiese la revisión de la declaración de fallido y la rehabilitación de los créditos incobrables.

A los efectos que interesan en este comentario, lo que a continuación dice el TEAC no es relevante, pero a mi juicio merece ser destacado. Y es que el TEAC sostiene que incluso la declaración de fallido de 2016 es tardía y que quizás hubo una demora injustificada en la declaración de fallido.

Si sugiero destacar lo anterior es porque, aunque efectivamente el artículo 67.2 de la LGT marca el inicio del plazo de prescripción en la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal y esta suele ser la declaración de fallido, no puede aceptarse que la Administración pueda demorar a su antojo precisamente esta declaración de fallido.

Ciertamente, la Administración puede realizar muchas actuaciones para verificar con cierto grado de certeza la inexistencia de bienes válidos o suficientes para cubrir el importe de

---

<sup>14</sup> Es la jurisprudencia que acabamos de mencionar en el apartado anterior: las SSTs de 7 de febrero de 2022, rec. casación 8207/2019, y de 8 de junio de 2022, rec. casación 3586/2020.

las deudas apremiadas, y, en efecto, no es necesario que agote todo el procedimiento ejecutivo. Pero, constatada la insolvencia del deudor principal, debe procederse a la declaración de fallido, habilitando con ello la posibilidad de dirigir la acción frente al responsable subsidiario. Así lo exige, entiendo, el principio de buena administración. Y el TEAC, sin mencionar este principio, tiene claro que así ha de hacerse, cuando afirma con rotundidad y acierto:

constatada la insolvencia del deudor por parte de la Administración, bien como consecuencia de la realización de actuaciones ejecutivas –sin que sea necesario agotar todo el procedimiento ejecutivo–, bien como consecuencia de actuaciones de comprobación patrimonial, bien como resultado del conocimiento que pueda tener la Administración de la insolvencia definitiva del deudor a partir de otros cauces (por ejemplo, en el seno de un proceso concursal), debe procederse a la declaración de fallido del deudor principal, habilitando la posibilidad de dirigir la acción de cobro frente al responsable subsidiario.

Traigo a colación lo anterior porque el TEAC llama la atención de que, aunque el fallido de la sociedad se acordó el día 25 de octubre de 2016, lo cierto es que, teniendo en cuenta la información contenida en el informe de fallido emitido por el Grupo Regional de Recaudación y partiendo de que el propio órgano recaudador situó el cese de la sociedad en el año 2013 (si bien puede asumirse que la situación de la entidad era de práctica inactividad desde hacía años, a la vista de los indicios señalados en el acuerdo derivativo), puede concluirse que la solvencia de la sociedad debía de ser más que dudosa incluso antes de 2016. De hecho, el propio acuerdo de derivación, al hacer referencia a la situación patrimonial de la entidad, llega a afirmar que ya en 2013 «la entidad presentaba dificultades importantes de tesorería y se encontraba en situación de insolvencia (el pasivo total supera el activo total, hecho que indica la existencia de patrimonio neto negativo)». Tras ello, afirma que «consiguientemente, podría llegarse a plantear que la declaración de fallido se demoró injustificadamente, pues parece evidente que la situación de insuficiencia patrimonial de la entidad era plenamente conocida con anterioridad a octubre de 2016».

En todo caso, el TEAC da por buena y acepta como correcta la declaración de fallido, aunque demorada y temporalmente improcedente. Eso sí, sostiene que, aun asumiendo la procedencia temporal de la declaración de fallido, el *dies a quo* del plazo para exigir la obligación de pago al reclamante debería situarse en la fecha de la última actuación recaudatoria practicada y notificada a la deudora principal con carácter previo a su declaración de fallido (esto es, en el año 2016), en tanto las actuaciones recaudatorias realizadas con posterioridad no interrumpirían en ningún caso la prescripción conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo<sup>15</sup>.

---

<sup>15</sup> Aunque huelga citarla de nuevo, se refiere a las SSTs de 7 de febrero de 2022, rec. casación 8207/2019, y de 8 de junio de 2022, rec. casación 3586/2020.

La Dependencia de Recaudación había intentado que se considerasen actuaciones de interrupción las realizadas con posterioridad a la declaración formal de fallido de 2016, pero el TEAC rectifica a la Administración y afirma que

no puede defenderse que las actuaciones recaudatorias emprendidas con posterioridad al fallido sin haberse rehabilitado este (en particular, el intento de enajenación mediante subasta de 2022) tuvieran virtualidad interruptiva alguna del plazo prescriptivo, y ello con independencia de que la insolvencia declarada fuese total o parcial.

La consecuencia es inevitable (el **destacado** es del TEAC):

no teniendo eficacia interruptiva de la prescripción del derecho a exigir el pago al responsable las actuaciones ejecutivas realizadas respecto de la deudora principal en el año 2022, **hay que considerar que el cómputo del plazo de prescripción de la facultad administrativa para derivar responsabilidad se inició en marzo de 2016, fecha de la última actuación recaudatoria efectiva notificada a la entidad antes de declararla fallida** (la notificación del acuerdo de enajenación de bienes mediante subasta). Por tanto, cuando la Administración notificó al responsable el inicio del procedimiento de derivación el día 15/03/2023 ya habían transcurrido ampliamente los cuatro años de prescripción extintiva del plazo para declarar la responsabilidad subsidiaria y exigir el pago al reclamante, sin que pueda considerarse de ningún modo que ese plazo se vio interrumpido por alguna de las actuaciones ejecutivas practicadas con posterioridad a la declaración de fallido de la Sociedad.

El siguiente aspecto que llama la atención al Central, y así lo dice expresamente, es «que la Administración demorase tanto en el tiempo la declaración de responsabilidad subsidiaria», pues el propio informe de fallido ya proponía explícitamente en octubre de 2016 la conveniencia de iniciar un expediente de derivación de responsabilidad subsidiaria frente al reclamante por el artículo 43.1 b) de la LGT. De manera que dos son los reproches que hace el TEAC a la Dependencia de Recaudación en términos de derecho a una buena administración: ni se debería demorar la declaración de fallido excesivamente ni tampoco se debería demorar, una vez declarado el fallido, el inicio de los procedimientos de declaración de responsabilidad subsidiaria.

Tras ello, viene una nueva recriminación del TEAC, esta vez al TEAR de Extremadura. Le reprocha que se haya basado en una interpretación normativa ya superada. Dice que para dar una respuesta completa a la cuestión controvertida

resulta imprescindible hacer alusión –aun someramente– a las resoluciones recientemente dictadas por este Tribunal en unificación de criterio en fechas 18 de septiembre de 2024 (rec. 9744/2022) y 15 de octubre de 2024 (rec. 3063/2023), pues

abordan y aclaran, a la luz de la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo, cuál es el criterio doctrinal vigente en relación con el cómputo y la interrupción del plazo de prescripción en los procedimientos de responsabilidad tributaria.

En la primera de ellas se delimita la existencia de dos plazos de prescripción en materia de responsabilidad tributaria: por un lado, el plazo de prescripción del derecho a *declarar* la responsabilidad y determinar la deuda derivada y, por otro lado, el plazo de prescripción *para exigir* la responsabilidad tributaria previamente declarada, correspondiendo a cada uno de ellos un *dies a quo* distinto y unas causas de interrupción de la prescripción normativamente diferenciadas.

En la segunda resolución del TEAC se ha reiterado esta doctrina. Dado que la anterior se refería solo a los responsables solidarios, en esta segunda resolución se entiende que las reflexiones realizadas por el Tribunal Supremo son plenamente aplicables a los responsables subsidiarios.

La cuestión que no parecía tener clara el TEAR extremeño y que zanja el Central es que

las actuaciones recaudatorias practicadas con el deudor principal (o con otros responsables) únicamente tendrán virtualidad interruptiva del plazo de prescripción para exigir la deuda de los responsables –solidarios o subsidiarios–, y siempre a condición de ya estén formalmente declarados (no meramente incursos en causa legal de responsabilidad) y de la previa comunicación formal de lo actuado.

El TEAC, por consiguiente, aplica la jurisprudencia del Tribunal Supremo y explica que todas las actuaciones ejecutivas emprendidas con la sociedad con posterioridad a su declaración de fallido carecen de virtualidad interruptiva de la prescripción del derecho a «exigir el pago» al responsable. Es decir, son actuaciones estériles e innecesarias.

Y que, en cualquier caso, estas actuaciones puramente recaudatorias y estériles solo podrían haber tenido incidencia en el plazo de prescripción del derecho a «exigir el pago» de la deuda ya derivada y no en el plazo de prescripción del derecho a «derivar la responsabilidad tributaria» y «determinar la deuda derivada».

Recordando la diferencia entre declarar la responsabilidad y exigir la responsabilidad, el TEAC dice que las actuaciones recaudatorias practicadas con la mercantil en ningún caso interrumpieron el plazo de prescripción para derivar la responsabilidad y determinar la deuda derivada al reclamante (ni el plazo para exigirle el pago de la deuda, en tanto su responsabilidad no había sido declarada).

Y tras todo lo anterior, es ahora cuando entra a analizar la incidencia del previo acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria realizado al amparo del artículo 42.2 a) de la LGT. ¿Interrumpieron estas actuaciones la prescripción?

El TEAC trae a colación la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de noviembre de 2024 (rec. casación 2977/2023<sup>16</sup>) en la que se trataba un caso semejante: un caso en el que, antes de una derivación de responsabilidad subsidiaria, existió una previa declaración de responsabilidad solidaria que fue anulada posteriormente en vía judicial, concluyéndose lo siguiente en cuanto a la prescripción:

la iniciación y culminación de un procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria que es anulado por motivos de fondo, carece de todo efecto interruptivo, porque una vez declarado que aquel a quien se atribuía tal responsabilidad solidaria no lo era, hay que concluir que nunca tuvo tal condición y, por tanto, los actos dirigidos contra el mismo en esa pretendida condición de responsable solidario, no han surtido efectos interruptivos de la prescripción como, en principio, ocurriría si realmente le correspondiera tal calificación (artículo 68.8 LGT).

Por todo ello, la actuación de la Administración de declaración de responsable solidario no tuvo efectos interruptivos porque, además de que fue invalidada por motivos sustantivos (por tanto, no es susceptible de retroacción ni de reiteración respecto a ese mismo sujeto), lo cierto es que se produjo respecto a quien no es obligado tributario (pues se declaró por motivos de fondo que no tenía tal condición), por lo que nunca ha surtido efectos interruptivos de la prescripción respecto a quien, posteriormente, fue objeto de un procedimiento de declaración de responsable subsidiario.

El TEAC sigue realizando la exégesis de dicha sentencia del Alto Tribunal, y explica cómo el Supremo rechaza la eficacia interruptiva de lo actuado en el previo procedimiento de responsabilidad solidaria respecto de la acción de cobro del después declarado responsable subsidiario. En consecuencia, dice el TEAC, «el acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria invalidado en vía revisora no serviría como *dies a quo* del plazo de prescripción del derecho a exigir el pago de la deuda al responsable subsidiario».

Y así, de acuerdo con este criterio jurisprudencial, el TEAC concluye con toda lógica que, en tanto el procedimiento de responsabilidad solidaria inicial fue anulado por estar prescrita la acción administrativa, hay que concluir que todo lo actuado en dicho procedimiento previo no existió y, por tanto, no sirvió para interrumpir la prescripción, pues el inicialmente declarado responsable nunca lo fue y, por ende, los actos dirigidos contra el mismo en esa pretendida condición de responsable solidario no pudieron surtir efectos interruptivos de la prescripción.

Analizadas una y otra resolución del Central dictadas en el mismo día, claramente se concluye que nada tienen que ver un caso con el otro; que nada tiene que ver este último

<sup>16</sup> Sentencia de 22 de noviembre de 2024, dictada en el recurso 2977/2023, por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, ponente Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero (ECLI:ES:TS:2024:5847).

asunto con el comentado en primer lugar y decidido con base en el principio sancionador del *non bis in idem*. Aquí estamos ante normas estrictamente tributarias en las que queda constatado que el único acto administrativo que generó una válida interrupción del plazo para derivar la responsabilidad tributaria y determinar la deuda derivada fue la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad subsidiaria, que se produjo con plenos efectos jurídicos el 15 de marzo de 2023. Por tanto, en esta fecha, es decir, cuando la Administración notificó al responsable el inicio del procedimiento de derivación, ya había transcurrido con creces el plazo de prescripción de cuatro años para exigirle el pago, cuyo *dies a quo* se sitúa en marzo de 2016. Estaban ya prescritos tanto el derecho a declarar tal responsabilidad, como el derecho a exigir el pago al reclamante.

## 4. La diferente naturaleza de las responsabilidades de cada caso

¿Por qué no podía prosperar en el segundo caso resuelto por el Central que hemos comentado, la alegación del reclamante relativa a la prohibición de un nuevo procedimiento? En palabras del TEAC, el reclamante había alegado «la existencia de duplicidad de expedientes, en la medida en que ya se había tramitado un expediente de declaración de responsabilidad solidaria frente al interesado». ¿No podía operar aquí el derecho a no sufrir dos procedimientos sobre el mismo hecho? Ya hemos explicado que solo podría operar si estuviéramos ante dos procedimientos de naturaleza sancionadora. ¿Y lo eran?

No podemos saber la opinión del TEAC sobre la naturaleza jurídica de estas figuras, puesto que habiendo un tema de atención prioritaria y estudio preferente, como es la prescripción, es a este al que se dedica el tribunal en sus fundamentos jurídicos. En efecto, el TEAC elude la cuestión, afirmando con toda lógica que «resulta necesario abordar el estudio de la prescripción del derecho de la Administración a declarar la responsabilidad y exigir el pago al responsable subsidiario respecto de las deudas derivadas, por su carácter sustancial y condicionante de la facultad administrativa de declaración de responsabilidad».

No obstante, siendo la segunda responsabilidad analizada una dictada al amparo del artículo 43.1 b) de la LGT, jamás podría hablarse de un doble procedimiento sancionador, ya que este precepto solo incluye en su alcance obligaciones tributarias y no sanciones, y desde luego no tiene naturaleza punitiva.

Lo que sí podemos saber es la opinión de la Agencia Tributaria sobre la naturaleza jurídica del otro precepto en juego, el artículo 42.2 a) de la LGT, porque pocos días antes de la redacción de estas líneas, se ha publicado una nota titulada «La discusión sobre la naturaleza jurídica del artículo 42.2 a) LGT, o la paradoja de hacer oídos sordos al consenso», firmada por el subdirector general adjunto de Procedimientos Especiales, en el Departamen-

mento de Recaudación de la AEAT<sup>17</sup>. A su juicio, y refiriéndose al artículo 42.2 a) de la LGT, hay un «sólido consenso en torno a la naturaleza no sancionadora sino indemnizatoria de esta responsabilidad».

Comentaba en la introducción de este estudio que sería deseable, en pro de la seguridad jurídica, alcanzar cierto consenso en torno a la naturaleza jurídica de los supuestos de responsabilidad, pero que alcanzar este consenso no es sencillo. Y es que no lo es.

La Dependencia de Recaudación de la Agencia Tributaria, por lo que podemos leer en esta nota publicada en el blog de *Crónica Tributaria*, entiende que la responsabilidad del artículo 42.2 a) de la LGT no es sancionadora:

«[...] es una respuesta indemnizatoria frente al fraude de acreedores y la simulación, y es por ello que en la misma, ni atisbo hay de naturaleza sancionadora, como no la hay, ni la puede haber, en la respuesta pauliana o en la de nulidad por simulación –remedios civiles que está utilizando la Recaudación con invariable éxito– por mucho que algunos se empeñen en lo contrario».

Alcanzar el consenso no va a ser fácil si, desde esa tribuna, se dicen cosas como que «la Sala de lo Contencioso del Supremo –más allá de algún voto particular y de alguna reflexión *obiter dicta*–, cuando se ha planteado abiertamente la cuestión de su pretendida naturaleza sancionadora, nunca ha dudado en negar tal cosa, sin ambages, sin matices»; o cosas como que

por un lado se ha construido un sólido consenso en torno a la naturaleza no sancionadora sino indemnizatoria de esta responsabilidad y por otro, en la práctica diaria, no ceden un ápice las alegaciones y pretensiones de su segura e indudable naturaleza sancionadora, las más veces aderezadas con citas no ya a jurisprudencia sino a votos particulares y meros *obiter dicta*, por todos conocidos, y no menos estentóreos que solitarios.

En honor a la verdad, creo que ha de reconocerse que no solo hay votos particulares aislados o solitarios que hablen de una distinta naturaleza de este supuesto de responsabilidad. Sin querer ser pretenciosa, el hecho de haber publicado una monografía dedicada exclusivamente a la responsabilidad del artículo 42.2 a) de la LGT hace ya más de cinco años me permite decir que en 2020, basándome en pronunciamientos del Tribunal Supremo y del Constitucional, y en un profundo estudio sobre la figura, dediqué veinte páginas solamente a la cuestión de su naturaleza jurídica y expuse varias razones por las cuales la cuestión era dudosa.

---

<sup>17</sup> Romo Blanco (2026).

El epígrafe de la monografía dedicado a la naturaleza de la figura comenzaba diciendo:

Tal y como está redactado ahora el precepto, que no solo incluye las sanciones, sino que incluso permite que se articule esta responsabilidad para el exclusivo cobro de las mismas, no hay obstáculo para afirmar la naturaleza bifronte de esta figura: indemnizatoria, en todo caso, y sancionadora, cuando en su alcance se incluyen sanciones. Al desarrollo de esta afirmación se dedican las páginas que siguen<sup>18</sup>.

En esa publicación dije que

tiene razón la Administración Tributaria cuando afirma que el fundamento último de este supuesto de responsabilidad se halla en la obligación de reparar un daño, que obliga a quien, por acción u omisión, mediando culpa o negligencia, causa daño a otro, a reparar el daño causado; siendo tal daño el perjuicio de la acción de cobro, que se podría ver, presuntamente, imposibilitada –o al menos obstaculizada– por el desarrollo de alguna de las conductas tipificadas en el presupuesto de la responsabilidad.

Pero que, aunque sea lógico entender que se tienda a objetivar la responsabilidad de los terceros, poniendo más énfasis en el daño causado que en la intención del agente, «ello nunca debe llevarnos a considerar que estamos ante una responsabilidad objetiva». Y acababa sosteniendo que «debería ser evidente que, si su fundamento está en el artículo 1.902 del Código Civil, la naturaleza de la responsabilidad del artículo 42.2 a) de la Ley General Tributaria es indemnizatoria».

Mis dudas se centraban entonces en por qué, si estábamos ante una responsabilidad indemnizatoria, no se exige que se produzca efectivamente el daño. Y por ello me preguntaba: «Si este daño no es requisito imprescindible, ¿no sería entonces, esta responsabilidad, un castigo por ese ánimo de perjudicar? Y en ese sentido, ¿no estaríamos entonces ante una responsabilidad de naturaleza sancionadora?». Y mencionaba las exigencias de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo acerca de necesidad de que se constate insolvencia como presupuesto material de la lesión del derecho de crédito.

Planteé mis dudas acerca de su naturaleza porque la propia ley no es clara a la hora de exigir o no un resultado. Literalmente dije:

Ha de reconocerse que la Ley no aclara si es necesario, o no, para la apreciación de esta clase de responsabilidad, la consecución del resultado propuesto de impedirse la actuación de la Administración Tributaria. Pero a mi juicio, de acuerdo

---

<sup>18</sup> Puebla Agramunt (2020, pp. 90 a 108).

con la naturaleza indemnizatoria o resarcitoria que, al menos en su concepción y origen, tenía esta responsabilidad, debe concurrir el daño, pues sin daño producido, no hay nada que resarcir o indemnizar.

Me preocupé de analizar con cierta profundidad la evolución histórica del precepto y mostré mis dudas acerca de la naturaleza del supuesto:

viendo la redacción actual del precepto, que ya no permite la impugnación de las deudas del obligado principal, que ya consiente que se deriven sanciones, que no exige malicia, y que ni siquiera está pensado para actuaciones que sean realizadas para impedir la traba o embargo, la naturaleza jurídica del precepto es más complicada de dilucidar.

Explicué cómo, con la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, una ley de medidas para la prevención del fraude fiscal, se modificó el precepto, y se permitió que al responsable se le pudieran exigir sanciones del deudor principal, y cómo eso, a mi juicio, hacía que la figura debiera contemplarse ya no solo como un supuesto de responsabilidad con una finalidad exclusivamente resarcitoria, sino como algo diferente.

Mi reflexión literal fue:

Así, tras mucho meditar acerca de esta responsabilidad tributaria, si observamos que lo que importa es la intención de causar un daño, más que el daño en sí mismo; la conciencia de estar actuando para burlar la actuación de la Administración tributaria, más que el perjuicio efectivo; y si además concebimos este supuesto como un instrumento al servicio del cobro de las sanciones impuestas por la comisión de infracciones tributarias, porque se permite legalmente que, a este responsable «especial», que nada tiene que ver con el origen de la deuda, sino con su cobro, se le puedan exigir las sanciones del obligado principal; más me convenzo de que el que es declarado responsable por el 42.2 a) de la Ley General Tributaria participa en una actuación contraria a derecho, y que por eso se le hace responsable, por su participación en un ilícito, lo que implica que la figura tiene un componente punitivo. De no ser así, al responsable no se le podrían exigir las sanciones, como de hecho se le exigen.

Traje a colación alguna resolución del Central en la que este tribunal había necesitado acudir a conceptos propios del derecho penal para definir los perfiles de este supuesto. Por ejemplo:

La intervención del tercero en la ocultación del bien puede darse utilizando, salvando las distancias, terminología propia del derecho penal, en concepto de «autor», ya sea directo, ya sea como «inductor» («causante») o de «cooperador necesario

o cómplice» («colaborador») en la conducta realizada por el deudor tributario tendente a impedir o dificultar la satisfacción de sus deudas<sup>19</sup>.

Expuse cómo, a mi juicio, el que se modificara no por una ley cualquiera, sino por una ley de medidas de «prevención del fraude», el propio artículo 182 de la LGT, que es un precepto inserto en el capítulo de dicha ley dedicado a las infracciones y sanciones tributarias, para incluir específicamente a las personas que se encuentren en los supuestos del artículo 42.2 de la LGT, avalaría la tesis de que esta responsabilidad tiene naturaleza punitiva. Y cómo, si verdaderamente no fuera una responsabilidad con fines punitivos o sancionadores, no tendría sentido que la responsabilidad del pago de las sanciones de las personas que se encuentran en el artículo 42.2 LGT se estableciera expresamente en un precepto como es el 182, dedicado a las sanciones<sup>20</sup>.

Aporté como argumento esencial la imprescindible Sentencia del Tribunal Constitucional 85/2006 (ECLI:ES:TC:2006:85)<sup>21</sup>, que es la primera sentencia de este tribunal que argumentó que, de la inclusión de la responsabilidad en el artículo 182 de la LGT, se derivaba su naturaleza punitiva y que por este motivo «es evidente que, conforme a nuestra jurisprudencia, resultan aplicables las garantías materiales y procesales que se deducen de los arts. 25.1 y 24.2, ambos de la Constitución Española». Esta sentencia viene a afirmar que estamos ante una responsabilidad sancionadora, a pesar de que el comportamiento de los administradores (no realizar los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas por dicha entidad, haber consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependían o haber adoptado acuerdos que hicieron posible tales infracciones) no estuviera tipificado como infracción en la LGT. Y lo hace

en la medida en que no se hace a los recurrentes responsables del pago de la cuota tributaria de los citados tributos no ingresados por la entidad deudora principal o de los intereses de demora generados como consecuencia de dicho incumplimiento –componentes de la «deuda tributaria» a la que alude el artículo 40 LGT que tienen, respectivamente, finalidad contributiva y resarcitoria (STC 276/2000, de 16 de noviembre, FFJJ 5 y 6)–, sino solo y exclusivamente de las sanciones tributarias impuestas a Difo, SA, por las conductas infractoras cometidas por dicha sociedad cuando los demandantes formaban parte de su Consejo de Administra-

---

<sup>19</sup> Tribunal Económico-Administrativo Central, Sección Vocalía 11.ª, Resolución de 16 de abril de 2012, rec. 1888/2011.

<sup>20</sup> El artículo 182.1 prevé 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.

<sup>21</sup> Resolvía recurso de amparo núm. 2938-2001.

ción –sanciones que ejercen una función represiva o de castigo (STC 276/2000, citada, FJ 6)–, y que la derivación de responsabilidad respecto de las sanciones tiene su origen en un comportamiento ilícito de los recurrentes.

El tribunal por eso concluye,

frente a lo que sostiene el Ministerio Fiscal, que las cantidades reclamadas a estos por la Administración tributaria en calidad de responsables, aunque no tengan su origen en la comisión por ellos de ninguna de las infracciones tributarias tipificadas en los arts. 78 y ss. LGT, tienen naturaleza claramente punitiva, y en consecuencia la responsabilidad exigida en este caso es materialmente sancionadora. La propia Ley 58/2003, de 17 de diciembre, ha venido a reconocer que estamos en ese ámbito punitivo al incluir la figura de los responsables de las sanciones tributarias en el artículo 182, precepto que se integra en el capítulo II –que lleva por rúbrica «Disposiciones generales sobre infracciones y sanciones tributarias»– del título IV –que regula «La potestad sancionadora»–.

Y demostré que el Tribunal Supremo había sostenido que la derivación de responsabilidad solidaria debe sujetarse a los principios que presiden el ejercicio del *ius puniendi* del Estado por la Administración, no cuando la solidaridad y la pertinente declaración de responsabilidad, alcanza únicamente al abono de las liquidaciones tributarias, pero sí cuando se trata de derivar la responsabilidad en el pago de las sanciones<sup>22</sup>.

Traje a colación alguna sentencia emanada de algún tribunal superior de justicia en que se había razonado acerca de la naturaleza sancionadora del precepto. Las palabras literales que transcribí fueron: «las cantidades reclamadas por la Administración Tributaria en calidad de responsable, tienen naturaleza claramente punitiva, y en consecuencia la responsabilidad exigida en este caso es materialmente sancionadora»<sup>23</sup>.

A ello debe añadirse que, como también dije, el fundamento de esta responsabilidad tributaria está, tanto para el Tribunal Supremo como para el Tribunal Económico-Administrativo Central, en la presunción de legalidad del crédito tributario y en la presunción de validez de los actos administrativos, y que, jurídicamente, esto no serviría ya para fundamentar un acuerdo de declaración de responsabilidad del artículo 42.2 a) de la LGT que derivara sanciones. Por eso, al haberse modificado el precepto para incluir sanciones en su alcance (sanciones que pueden incluso no ser firmes, sino haber sido impuestas al deudor principal y haber sido objeto de impugnación por este) como si fueran una deuda más, entendí que se había «des-

<sup>22</sup> Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, de 15 junio de 2016, rec. 1916/2015 (ECLI:ES:TS:2016:2797).

<sup>23</sup> Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, Valladolid, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Tercera, de 12 de noviembre de 2019, rec. 1006/2018 (ECLI:ES:TSJCL:2019:4553).

truido el fundamento de esta responsabilidad (la presunción de legalidad del procedimiento de apremio y los actos que lo integran, o más ampliamente, la presunción de legalidad del crédito público)». Porque, en mi opinión, «no puede negarse que jamás podría presumirse válido un acto sancionador no firme sin traicionarse el principio de presunción de inocencia».

Finalmente concluí que,

realizado un análisis profundo de los requisitos de este supuesto, se observa la naturaleza indemnizatoria de esta figura, concebida para resarcir de un daño; y se llega a la conclusión de su evidente naturaleza sancionadora, cuando se utiliza para exigir sanciones.

## 5. La dificultad de alcanzar un consenso

Tras realizar una severa crítica a las distintas redacciones del precepto, por cómo habían acabado desdibujándolo por completo, creo que a lo largo de aquellas páginas de mi libro sobre la responsabilidad del artículo 42.2 de la LGT ya demostré que hay argumentos bastante sólidos para sostener que, tal y como está previsto legalmente ahora, esta figura puede tener naturaleza sancionadora cuando se exigen sanciones.

Lamentablemente, la primera vez que el Tribunal Supremo se tuvo que enfrentar a dilucidar exactamente la naturaleza sancionadora de este supuesto fue en un caso en que, justamente, sanciones no se exigían. Lo hizo tres años después de que yo publicase mi monografía, en las Sentencias del Tribunal Supremo, de 28 de abril de 2023, recaídas en los recursos núm. 72/2021<sup>24</sup> y 546/2021<sup>25</sup>. Es a estas sentencias a las que se refiere la nota publicada en *Blog fiscal de Crónica Tributaria*<sup>26</sup>.

El consenso va a ser difícil, porque hay muchos razonamientos que los juristas no nos podemos resistir a aportar al debate. El hecho de que el Tribunal Supremo, en dos sentencias, sí, pero idénticas, porque resolvían dos recursos de casación de dos hermanos a los que se imputó una responsabilidad del artículo 42.2 a) de la LGT que no incluía sanciones, haya dicho que la responsabilidad prevista en ese precepto no tiene carácter sancionador, no permite concluir que el debate esté cerrado y que debamos plegarnos a dicho veredicto para alcanzar el –por todos deseado– consenso.

---

<sup>24</sup> Sentencia de 28 de abril de 2023, dictada en el recurso 72/2021, por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, ponente Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero (ECLI:ES:TS:2023:1849).

<sup>25</sup> Sentencia de 28 de abril de 2023, dictada en el recurso 546/2021, por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, ponente Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero (ECLI:ES:TS:2023:1848).

<sup>26</sup> Romo Blanco (2026).

No es ocioso mencionar que precisamente aquellos dos asuntos resolvían también, como los casos resueltos por el TEAC analizados en este estudio, sobre la posibilidad de iniciar un procedimiento de derivación de responsabilidad una vez anulado uno anterior. La cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia quedó fijada como sigue:

Determinar si el principio *ne bis in idem*, en su dimensión procedimental, permite el inicio de un segundo procedimiento de derivación de responsabilidad solidaria tras la anulación por motivos formales del primer acuerdo de derivación de responsabilidad acordada por un tribunal económico-administrativo.

Es claro que en ese planteamiento de la cuestión estaba implícito el dilucidar la naturaleza de este concreto caso de responsabilidad tributaria. Y resultó que, insisto, no habiendo sanciones derivadas en el caso, el Tribunal Supremo fijó como doctrina jurisprudencial que la declaración de responsabilidad solidaria por la causa prevista en el artículo 42.2 a) LGT no tiene naturaleza sancionadora y que, por tanto, no le es de aplicación el principio *ne bis in idem* que impera en el derecho sancionador.

Tampoco me parece del todo justo afirmar que «más allá de algún voto particular y de alguna reflexión *obiter dicta*»<sup>27</sup>, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ha negado la naturaleza sancionadora de esta figura «sin ambages» y «sin matices», porque en la Sentencia de 25 de marzo de 2021, dictada en el recurso 3172/2019<sup>28</sup>, la conocida sentencia sobre la responsabilidad del menor de edad, se dijo que esta responsabilidad era una norma sancionadora especial y que la conducta descrita reclamaba una responsabilidad de índole sancionadora que, ontológicamente, le era ajena al menor de edad. Y también se dijo que

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

Esta sentencia sí que resolvía un caso en que se habían exigido sanciones, y en ese sentido, puede decirse que es una sentencia del Tribunal Supremo que confirma, en 2021,

<sup>27</sup> Romo Blanco (2026).

<sup>28</sup> Sentencia de 25 de marzo de 2021, dictada en el recurso 3172/2019, por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, ponente Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís (ECLI:ES:TS:2021:1158).

lo que sostuve en 2020: que en caso de que se exijan sanciones por un procedimiento de responsabilidad dictado al amparo del artículo 42.2 a) de la LGT, estamos ante una responsabilidad punitiva<sup>29</sup>. Y esto no se dice en un voto particular ni en un *obiter dicta*, sino que implícitamente ha de considerarse contenido en lo que se fija como doctrina jurisprudencial, que es lo siguiente:

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

(...)

El dolo o intención que se exigen jurisprudencialmente para sustentar la posición de causante o colaborador en tal ocultación o transmisión –tanto en uno como en otro precepto sucesivamente reguladores de esta clase de responsabilidad solidaria en vía recaudatoria– no pueden ser atribuidos a quien, por ser menor, es legalmente inimputable, carece de capacidad de obrar y, por tanto, de concluir por propia voluntad negocios jurídicos.

No puede desconocerse que, también desde la academia, se ha dicho que

si los disfraces los dejamos para los días que preceden a la cuaresma, lo mejor es que las conductas que hoy se describen en el artículo 42.2 de la LGT pasen a incorporarse al catálogo de infracciones merecedoras de una respuesta y un procedimiento típicamente de Derecho Sancionador. Así se acabaría con la obligación de pagar la sanción impuesta a otra persona por una conducta distinta<sup>30</sup>.

En efecto, las voces de los distintos operadores jurídicos no deberían tenerse por inexistentes. Se ha expresado muy bien en nuestra doctrina acerca del artículo 42.2 a) de la LGT que

sucede, en fin, que –aunque sea de forma implícita y claudicante– el presupuesto habilitante requiere una conducta maliciosa, conocedora del propósito y vo-

---

<sup>29</sup> Puebla Agramunt (2020, p. 103).

<sup>30</sup> Martínez Lago (2008).

luntariamente dirigida a su consecución, cuya semejanza con lo dispuesto en el artículo 257.1 2.º del CP, ayuda a despejar las dudas que recaen sobre la naturaleza de esta figura<sup>31</sup>.

En un extenso artículo doctrinal sobre el precepto, escrito por un abogado del Estado excedente, se dijo, a la vista de los antecedentes legislativos del precepto, que con el artículo 42.2 a) de la LGT «de alguna forma se introducía una suerte de responsabilidad-sanción»<sup>32</sup>.

Tan importante es el tema de la naturaleza de esta figura y tan trascendentes serán las consecuencias de atribuirle o no naturaleza punitiva, que recientemente se ha publicado una monografía completamente dedicada a este particular, que se posiciona sin titubeos a favor de su carácter punitivo, por su semejanza con el delito de alzamiento de bienes y teniendo en cuenta la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) y los criterios Engel; una monografía que directamente en su título habla de su dimensión sancionadora<sup>33</sup>.

En otro estudio serio sobre la cuestión se ha afirmado que puede ser útil acudir a los criterios que el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) utiliza para enjuiciar si un determinado procedimiento tiene naturaleza penal en la conocida como doctrina Engel<sup>34</sup>.

En este análisis se ha dicho que, de acuerdo con el TEDH, la propia calificación que le dé el ordenamiento interno solo es un criterio decisivo si la propia ley interna lo clasifica como penal; en caso contrario, esa clasificación es irrelevante, puesto que las garantías para el ejercicio del *ius puniendi* no pueden depender de la discreción del poder que lo ejerce (Öztürk c. Germany, apdo. 49). A este respecto, no puede perderse de vista que el artículo 182.1 de la LGT, integrado en el capítulo II («Disposiciones generales sobre infracciones y sanciones tributarias») de su título IV («La potestad sancionadora») hace una alusión expresa a los responsables de este precepto.

El siguiente criterio de la doctrina Engel para ver si una norma encierra una sanción consiste en dilucidar si la norma aplicada se dirige al público en general, y no a un grupo específico y restringido de personas; si su finalidad es de prevención y represión, y no solo indemnizatorio del daño causado (Bendenoun c. France, apdo. 47); y si trata de preservar intereses cuya protección está normalmente encomendada al derecho penal (Produkcija Plus Storitveno podjetje d.o.o. c. Slovenia, apdo. 42). Si se cumplieran estos requisitos, estaríamos ante una figura de naturaleza penal. De acuerdo con estos criterios del TEDH, el estudio al que hacemos referencia concluye que el artículo 42.2 a) de la LGT tendría tal carácter, porque

<sup>31</sup> Gandarias Cebrián (19 de mayo de 2023).

<sup>32</sup> De Juan Casadevall (2020, p. 71).

<sup>33</sup> Aparicio de Lázaro (2025).

<sup>34</sup> Marín Benítez (4 de febrero de 2025).

tiene un alcance subjetivo general, y puede afirmarse que su finalidad es la de prevenir y reprobador las conductas que se describen en él, en cuanto que pueden igualmente subsumirse –una vez que la jurisprudencia ha exigido un ánimo subjetivo especial para su apreciación– en el tipo del delito de alzamiento de bienes del artículo 257 del Código Penal.

El tercer y último criterio Engel, sigue diciendo la autora de esta interesante publicación, es el de la gravedad de la sanción, para «analizar si la sanción presenta una especial entidad en relación con la conducta». En el caso,

es cierto que el alcance de la responsabilidad tributaria se limita al valor de los bienes o derechos transmitidos u ocultados, pero ello, a nuestro juicio, no quita gravedad a los efectos de la aplicación de la norma, dado que esta permite declarar la responsabilidad no solo del adquirente de los bienes que se suponen ocultados o transmitidos en perjuicio del crédito tributario, sino también de terceros.

Ciertamente, la primera vez que el TEDH se pronuncia sobre el artículo 42.2 a) de la LGT es en una reciente sentencia conocida como el caso Latorre Atance contra España, decisión de 18 de diciembre de 2025 de la Sección 5.<sup>a</sup>, aplicación núm. 33818/22. Las opiniones al respecto de su trascendencia son dispares. Así como para quienes hablan en nombre de la Agencia Tributaria, el TEDH hasta en tres ocasiones afirma que estamos ante una responsabilidad civil<sup>35</sup>, para quien ha defendido el asunto, no es tanto que se afirme la naturaleza civil, sino que «el Tribunal de Estrasburgo afirma la aplicabilidad del artículo 6.1 del Convenio bajo su vertiente civil, sin considerar necesario analizar también su eventual aplicabilidad bajo la vertiente penal», y que esa consideración no excluye

que ese análisis sí pueda ser necesario en otros procedimientos con origen en la aplicación administrativa de ese mismo precepto en los que el justiciable invoque, no la violación del derecho a un proceso equitativo del artículo 6.1 del Convenio, sino la de otros derechos que el Convenio solo reconoce a quien se ve inmerso en un procedimiento penal. El derecho a reexamen del artículo 2.1 del Protocolo n.º 7, por ejemplo... que bien podría haberse invocado quizá también en el caso si la casación se hubiera preparado después de Saquetti Iglesias c. España<sup>36</sup>.

---

<sup>35</sup> Romo Blanco (2026).

<sup>36</sup> Marín Benítez (22 de diciembre de 2025). Obsérvese que la autora de esta publicación es la abogada que ha defendido el asunto en el TEDH y que es, a su vez, la autora de la publicación a la que antes hemos hecho referencia sobre la controvertida naturaleza del artículo 42.2 de la LGT y su exhaustivo análisis a la luz de los principios de este tribunal.

No puedo sino estar de acuerdo con esta reflexión, porque lo que el recurrente pedía era que se considerase vulnerado su derecho a un juicio justo, en la medida en que se habían dado respuestas contradictorias ante idénticas circunstancias sin una justificación razonable, algo que cabe invocar, y así lo ha considerado el TEDH, tanto en reclamaciones civiles como penales.

La autora de la misma también considera, como he planteado poco más arriba, que el debate de la naturaleza jurídica del 42.2 a) de la LGT no está cerrado, porque nuestro Tribunal Supremo puede volver a estudiar la naturaleza penal del precepto. Sostiene que puede hacerlo, esta vez, a la luz de los tres criterios Engel que antes hemos expuesto,

teniendo en cuenta que, según la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo, el primero (clasificación en el ordenamiento interno) no es en absoluto determinante, y que los otros dos (naturaleza del supuesto de hecho, y gravedad de las consecuencias asociadas a su realización) tienen carácter alternativo y no cumulativo.

Por otra parte, y sin conocer el asunto en profundidad como desde luego conoce la letrada que llevó su defensa, creo que de nuevo estamos ante un caso de responsabilidad del artículo 42.2 a) de la LGT en cuyo alcance no se incluían sanciones. Y de hecho, en la defensa del asunto ante el TEDH, «the Government maintained that the consequences were purely pecuniary and limited to securing payment of an existing public debt, without any addition of a punitive increment, statutory minimum, or tariff typical of criminal sanctions». Creo que es importante el matiz y que ha de traerse al debate, por tanto, que este pronunciamiento del TEDH se refiere a un caso en que no se derivaron sanciones.

Por todo lo anterior, considero que la polémica dista de estar resuelta, que la naturaleza sancionadora del supuesto no puede considerarse consensuada y que, en honor a la verdad, no puede hablarse de «la paradoja de hacer oídos sordos al consenso»<sup>37</sup>, porque consenso, como tal, no hay.

No solo es que se hayan alzado voces, a mi juicio autorizadas, en favor de la naturaleza sancionadora del precepto, sino que ni siquiera el Tribunal Supremo ha dicho aún su última palabra, toda vez que no se le ha planteado todavía la cuestión específica de si, en casos del 42.2 a) en que se deriven sanciones, podemos excluir su naturaleza punitiva. A menos que, he de reconocer, se haya preparado algún recurso de casación sobre esta cuestión que no haya merecido ser admitido a trámite, y que la respuesta se haya dado por providencia (en cuyo caso no podemos conocerla, porque las providencias no se publican); desde luego, salvo error de búsqueda de quien suscribe, no hay autos de inadmisión de recursos de casación sobre el particular.

---

<sup>37</sup> Recuérdese que es el título de la publicación del subdirector general adjunto de Procedimientos Especiales, en el Departamento de Recaudación de la AEAT.

Pero es que, además, quien en su caso tendría la última palabra sobre la aplicación o no de derechos fundamentales, como puede ser el derecho al *non bis in idem* que hoy nos ocupa, es el Tribunal Constitucional, y este tribunal ya dijo hace hoy justo veinte años (STC 85/2006, de 27 de marzo) que las cantidades reclamadas a una persona, declarada responsable, por las sanciones de otra, aunque no sean tipificadas como infracción tributaria, son materialmente sanciones; y que por este motivo, a esta persona habría de reconocérsele el derecho a alegar sobre la infracción y la sanción del deudor principal. Aunque esta sentencia se refería a otro supuesto de responsabilidad solidaria y no al artículo 42.2 a) de la LGT, no es menos cierto que de esta sentencia se infiere que la utilización del instituto de responsabilidad a fin de derivar sanciones es materialmente una sanción y que en ella el Tribunal Constitucional dijo que, cuando la Ley 58/2003 incluye la figura de los responsables de las sanciones tributarias en el artículo 182, «ha venido a reconocer que estamos en ese ámbito punitivo». Y no puede negarse que ese precepto no hace distinciones entre las sanciones del artículo 42.1 y las del artículo 42.2 de la LGT.

Por todo ello, considero que, de acuerdo con la doctrina constitucional, la exigencia de sanciones a través de un procedimiento de derivación de responsabilidad por sanciones ajenas, sean del artículo 42.1 o sean del artículo 42.2, ambos de la LGT, debe siempre respetar los derechos y garantías propios del derecho penal y sancionador. Y que lo anterior no queda empañado, ni por la decisión del TEDH en el caso Latorre Atance contra España, de 18 de diciembre de 2025 ni por las sentencias de 28 de abril de 2023 de la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

## Referencias bibliográficas

- Aparicio de Lázaro, J. R. (2025). *La naturaleza jurídica de la responsabilidad tributaria solidaria del artículo 42.2.a) de la LGT y su dimensión sancionadora*. Aranzadi.
- Bosch Cholbi, J. L. (2005). Análisis crítico de los supuestos de responsabilidad tributaria solidaria en la LGT 58/2003. *Tribuna Fiscal*, 174, 14-20.
- De Juan Casadevall, J. (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.
- Gandarias Cebrán, L. (19 de mayo de 2023). La naturaleza de la responsabilidad tributaria a examen. *Fiscalblog*. <https://fiscalblog.es/la-naturaleza-de-la-responsabilidad-tributaria-a-examen/>
- Marín Benítez, G. (4 de febrero de 2025). La controvertida naturaleza sancionadora del artículo 42.2 a) de la LGT. *Uría Menéndez*. <https://www.uria.com/es/publicaciones/9201-la-controvertida-naturaleza-sancionadora-del-articulo-422-a-de-la-lgt>
- Marín Benítez, G. (22 de diciembre de 2025). Las amistades (nada) peligrosas. Epílogo, a propósito de Latorre Atance c. España. *Fiscalblog*. <https://fiscalblog.es/las-amistades-nada-peligrosas-epilogo-a-proposito-de-latorre-atance-c-espana/>

Martín Jiménez, A. (2007). *Los supuestos de responsabilidad en la LGT*. Thomson Aranzadi.

Martínez Lago, M. Á. (2008). *La extensión de la responsabilidad a las sanciones tributarias*. Tirant lo Blanch.

Puebla Agramunt, N. (2020). *La deriva de la responsabilidad tributaria*. Thomson Aranzadi.

Romo Blanco, V. F. (18 de marzo de 2026). La discusión sobre la naturaleza jurídica del artículo 42.2 a) LGT, o la paradoja de hacer oídos sordos al consenso. *Blog fiscal de Crónica Tributaria*. <https://blogfiscal.cronicatributaria.ief.es/la-discusion-sobre-la-naturaleza-juridica-del-articulo-42-2-a-lgt-o-la-paradoja-de-hacer-oidos-sordos-al-consenso/>

**Nuria Puebla Agramunt.** Doctora en Derecho. Abogada del ICAM, especializada en procedimientos y recursos tributarios. Profesora contratada doctora en UDIMA. Autora de más de cien publicaciones entre artículos de revistas, comentarios de sentencias y capítulos de libros, además de una monografía y del blog <https://www.nuriapuebla.com/blog/>