

El TEAC pone fin a la exigencia vía artículo 42.2 a) de la LGT de penas y responsabilidad civil *ex delicto*

Análisis de la [RTEAC de 17 de febrero de 2022, RG 8158/2021](#)

Nuria Puebla Agramunt

Doctora en Derecho por la UCM y abogada del ICAM

Profesora contratada doctora de la UDIMA

Extracto

A continuación se comenta la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 17 de febrero de 2022 (RG 8158/2021), en la que el tribunal desestima el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, interpuesto por el director del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria; y establece como criterio que, para las situaciones regidas por la normativa anterior a la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, como sucede con la contemplada en el presente recurso extraordinario, en las que no cabía la liquidación administrativa de los elementos de la obligación tributaria vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, para el cobro por la Administración tributaria de la responsabilidad civil y la pena de multa, no resultaban de aplicación los supuestos de responsabilidad del artículo 42.2 de la Ley General Tributaria.

1. Supuesto de hecho

El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC o el Central) dicta Resolución el 17 de febrero de 2022, en respuesta al recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, interpuesto por el director del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT o la Agencia), contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR o el Regional) de Andalucía de 30 de octubre de 2020, recaída en la reclamación 41/06767/2019. Dicha reclamación había sido interpuesta en su día por la sociedad reclamante, contra acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), por el cual se la había hecho responsable tributaria solidaria, de una deuda, consistente únicamente en la responsabilidad civil derivada de delito contra la Hacienda Pública; responsabilidad civil a la que había sido condenada cierta persona física por una sentencia dictada por un juzgado de lo penal el 30 de junio de 2014, confirmada por sentencia de la Audiencia Provincial de 29 de junio de 2015.

2. Doctrina del tribunal

El TEAC, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, interpuesto por el director del Departamento de Recaudación de la AEAT, acuerda desestimarlos, y unificar el criterio en el sentido siguiente:

Para la recaudación por la Administración tributaria de las deudas en concepto de responsabilidad civil y pena de multa, derivadas de un delito contra la Hacienda Pública, no resulta aplicable el artículo 42.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3. Comentario crítico

Una vez más, desde la dirección del Departamento de Recaudación de la AEAT, se ha intentado, a través del recurso para la unificación de criterio, que el TEAC avalara una actuación de los órganos y dependencias de recaudación de la Agencia, en relación con este precepto legal.

Digo «una vez más» porque, como incluso ha reconocido el TEAC, la responsabilidad regulada en el artículo 42.2 de la LGT se ha ido adaptando a las necesidades de la Administración en la lucha contra conductas fraudulentas¹; y porque, dada la escasa y deficiente definición legal de este supuesto de responsabilidad, su funcionamiento y características se han ido cincelandando a golpe de recurso, debiendo destacarse los que ha venido interponiendo la dirección del Departamento de Recaudación de la AEAT, frente a resoluciones estimatorias de los tribunales económico-administrativo regionales.

En este caso, se trata de la exigencia, a través de un procedimiento de derivación de responsabilidad del artículo 42.2 a) de la Ley 58/2003, de deudas en concepto de responsabilidad civil y pena de multa, derivadas de un delito contra la Hacienda Pública.

Este criterio del TEAC, de acuerdo con el artículo 242.4 de la LGT, es vinculante, tanto para los tribunales económico-administrativos, como para la Administración, ya que este precepto establece:

¹ «El instituto de la responsabilidad tributaria regulada en el artículo 42.2 LGT no viene a ser sino otro instrumento de reforzamiento de las medidas de la Administración Tributaria ante los mecanismos elusorios del pago llevados a cabo por los obligados tributarios, norma que ha experimentado varias modificaciones por parte del legislador con el objetivo de reforzar la lucha contra el fraude fiscal que también se pone de manifiesto en el ámbito recaudatorio y que se ha ido adaptando a las necesidades de la Administración para combatir determinadas conductas, reforzar la seguridad jurídica y también la eficacia de la actuación administrativa». Resolución del TEAC de 28 de septiembre de 2017 (RG 5438/2016 –NFJ068080–, Vocalía Duodécima).

Los criterios establecidos en las resoluciones de estos recursos serán vinculantes para los tribunales económico-administrativos, para los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y para el resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

Por consiguiente, la Resolución del TEAC de 17 de febrero de 2022 vincula, no solo a los tribunales económico-administrativos que tengan sobre la mesa reclamaciones semejantes a la que tuvo que resolver el TEAR de Andalucía y que ha recibido el visto bueno del TEAC, sino que vincula también a los órganos encargados de la aplicación y recaudación de los tributos, pertenecientes a la Agencia Tributaria.

Lo anterior no es baladí, pues hoy por hoy, me consta que existen procedimientos económico-administrativos sin resolver, en los que precisamente los tribunales han de pronunciarse sobre esta concreta cuestión; pero, además, existen pendientes de resolución, solicitudes de suspensión de acuerdos de derivación de responsabilidad dictados al amparo del artículo 42.2 a) de la LGT, en los que únicamente se había derivado una pena de multa.

A mi juicio, con esta resolución del Central, no queda otra que conceder la suspensión en estos casos, ante la evidente ausencia de *fumus boni iuris* de la pretensión de la Administración, que debería llevar, *ipso facto* y como mínimo, a la concesión de la suspensión sin garantías de la ejecución de estos acuerdos claramente contrarios a Derecho; so pena de estar vulnerando la doctrina del TEAC y su carácter vinculante.

No se ha escrito mucho sobre la exigencia por parte de la Agencia Tributaria de las obligaciones dimanantes de una condena por delito fiscal, pero es un tema que me lleva preocupando tiempo y por eso lo he abordado, leyendo de quienes me han precedido en su estudio, y he escrito sobre el particular en una revista de Derecho Penitenciario (Puebla Agramunt, 2020a) y en una revista de Derecho Tributario (Puebla Agramunt, 2020b), recibiendo un accésit del Premio «Estudios Financieros» 2020 en la modalidad de Tributación por este último trabajo.

De manera que, en un breve comentario, como el que hoy realizo a una Resolución del TEAC, no puedo detenerme en analizar, ni la naturaleza jurídica de la responsabilidad civil derivada del delito fiscal, ni la de la pena de multa por delito fiscal.

Tampoco puedo profundizar en el supuesto de responsabilidad recogido en el artículo 42.2 a) de la LGT, pues excede con creces el límite de páginas de este comentario, y me remito al libro que he dedicado a dicho precepto, en el que ya dije que, aunque no parece que jamás el legislador pensara que, a través de este supuesto de responsabilidad, se pudieran exigir conceptos procedentes de un delito fiscal, para la Agencia Tributaria, una «deuda no tributaria», consistente en las cantidades determinadas en una sentencia por delito contra la Hacienda Pública, es posible derivarla por el artículo 42.2 a) de la LGT, en el entendido de que, en esta protección del crédito, está incluida, como un crédito más, la condena penal. Y, como también allí escribí, hoy insisto en que, sin embargo, ni el tenor literal de este precepto, ni el artículo 305 del Código Penal ni la disposición adicional décima

de la LGT ni el artículo 128 del Real Decreto 939/2005, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, permiten que se extienda el alcance de esta responsabilidad tributaria hasta contener las responsabilidades penales².

El argumento fundamental, que considero debe oponerse contra este tipo de acuerdos de derivación de responsabilidad, es que la LGT prevé en el artículo 42.2 que a una persona se la puede hacer responsable exclusivamente 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», pero jamás de las condenas por delito del artículo 305 del Código Penal. Una cosa es la obligación *ex delicto* y otra la obligación *ex lege* tributaria.

También lo entendió así el TEAR de Andalucía, en la resolución que ha sido ratificada por el TEAC que hoy comento, que anuló el acuerdo de derivación de responsabilidad, diciendo:

a juicio de este Tribunal, la Administración se equivoca al pretender extender la responsabilidad de la reclamante al pago de deudas de naturaleza no tributaria, fundando dicha responsabilidad en el citado artículo 42.2 a) de la Ley General Tributaria.

[...]

A la vista de estas disposiciones y demás que resultan de aplicación, es claro que la responsabilidad civil por delito contra la Hacienda Pública, por más que se concrete su importe en el de «la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya liquidado por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en esta Ley, incluidos sus intereses de demora, junto a la pena de multa» y se exija (con no pocas particularidades) por el procedimiento administrativo de apremio, carece de la naturaleza tributaria que necesariamente ha de concurrir en los créditos impagados para que pueda serles aplicado el régimen de responsabilidades establecido en la Ley General Tributaria, por lo que es claro que no cabe declarar, para perseguir su cobro, la responsabilidad establecida en el art. 42.2 de la referida Ley, que es la que sirve de base al acuerdo aquí impugnado, que ni siquiera se fundamenta en la del mismo tenor que para los créditos de naturaleza pública de la Hacienda Estatal se establece en el art. 10.2 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, sin que siendo así proceda siquiera entrar a considerar si dicha responsabilidad sería o no exigible con base al indicado precepto dada la particular naturaleza de la responsabilidad civil derivada de los delitos contra la Hacienda Pública.

Como sabemos, el artículo 42.2 a) de la Ley 58/2003 establece (permítaseme la cursiva):

Artículo 42. Responsables solidarios

2. También serán responsables solidarios del pago *de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias*, incluidos el recargo y el interés

² Todo ello ya lo he expresado en Puebla Agramunt (2020c).

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 [...].

Por tanto, la propia ley no prevé que se pueda exigir, a través de este precepto, una pena y una responsabilidad civil *ex delicto* fiscal.

El TEAC ratifica el criterio del TEAR de Andalucía y viene a decir que, efectivamente, no se puede utilizar el artículo 42.2 de la LGT para el cobro de multas y responsabilidades civiles derivadas del delito fiscal, sencillamente porque la ley no contempla expresamente esta posibilidad.

No puedo estar más de acuerdo con esto, puesto que, como he alegado en las reclamaciones que he tenido ocasión de interponer frente a acuerdos de este tipo, una pena es un castigo previsto para sancionar conductas típicamente indeseadas, pero no una deuda frente al Estado, ni presupuestaria, ni tributaria; y no constituye producto de la relación jurídico-tributaria prevista en el artículo 17 de la LGT, sino –en su caso– de la habilitación para la actuación de la AEAT en auxilio de la jurisdicción penal.

Una cosa es que el artículo 42.2 a) de la LGT forme parte de la autotutela ejecutiva de la Administración, y otra bien distinta que se pueda exigir, por esa vía, una pena que no es una deuda tributaria.

En definitiva, como parecía lógico, el TEAC ha ratificado que, si lo que se exige no es deuda ni sanción de naturaleza tributaria, no puede utilizarse el artículo 42.2 a) de la LGT.

Adicionalmente, ha de decirse que, por su parte, el artículo 305.7 del Código Penal señala (la cursiva es mía):

En los procedimientos por el delito contemplado en este artículo, para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya liquidado por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, incluidos sus intereses de demora, los Jueces y Tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración Tributaria que *las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio* en los términos establecidos en la citada Ley.

Es decir, que el Código Penal es claro cuando establece que la AEAT exigirá las multas al penado por el procedimiento administrativo de apremio. Y a mi juicio, el Código Penal solo permite que se pida el auxilio de los servicios de la Agencia Tributaria para cobrar las multas por el procedimiento de apremio, pero no habilita en ningún caso a crear un supuesto de responsabilidad tributaria no legalmente previsto, que además supone la exigencia de una pena a un tercero que no intervino en la comisión del delito por el que dicha pena fue impuesta, lo que vulneraría el principio de personalidad de la pena.

Por las mismas razones, siempre he venido entendiendo que tampoco la disposición adicional décima de la LGT permite la derivación de responsabilidad para el cobro de multas penales, ni de responsabilidades civiles derivadas del delito fiscal. Esta disposición adicional décima prevé (la cursiva es mía):

Disposición adicional décima. Exacción de la responsabilidad civil y multa por delito contra la Hacienda Pública.

1. En los procedimientos por delito contra la Hacienda Pública, la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya liquidado por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en esta Ley, incluidos sus intereses de demora, junto a la pena de multa, se exigirá por el procedimiento administrativo de apremio.

Pues bien. Así lo ha confirmado el TEAC en la resolución que comento, en la que afirma con rotundidad que:

El procedimiento de apremio se regula en la Sección 2.^a del Capítulo V del Título III de la LGT, no pudiendo englobarse en él el procedimiento frente a los responsables que se regula en la sección 3.^a de los citados Capítulo y Título. Si el legislador hubiera querido permitir la aplicación de los supuestos de responsabilidad del artículo 42.2 de la LGT para la exacción de la responsabilidad civil derivada del delito no se habría limitado a señalar que dicha responsabilidad se exigiría por el procedimiento administrativo de apremio sino que habría aludido también, cuando menos, a la sección 3.^a (Procedimiento frente a responsables y sucesores) del Capítulo V del Título III de la LGT o, directamente, a estos últimos, como ha hecho respecto de las liquidaciones practicadas por los elementos de la obligación tributaria vinculados con el posible delito.

Adicionalmente, el TEAC sostiene que:

no cabe tampoco la aplicación de los supuestos de responsabilidad del artículo 42.2 de la LGT con base en lo dispuesto en el artículo 10.2 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (LGP).

Y no puedo sino mostrarme en total acuerdo con el Central, porque dicho artículo 10 de la LGP dice:

Artículo 10. Prerrogativas correspondientes a los derechos de naturaleza pública de la Hacienda Pública estatal.

1. Sin perjuicio de las prerrogativas establecidas para cada derecho de naturaleza pública por su normativa reguladora, la cobranza de tales derechos se efectuará, en su caso, conforme a los procedimientos administrativos correspondientes y go-

zará de las prerrogativas establecidas para los tributos en la Ley General Tributaria, y de las previstas en el Reglamento General de Recaudación.

2. Serán responsables solidarios del pago de los derechos de naturaleza pública pendientes, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar, las personas o entidades en quienes concorra alguna de las circunstancias del artículo 42.2 de la Ley General Tributaria.

En este supuesto, la declaración de responsabilidad corresponderá a la Agencia Estatal de Administración Tributaria cuando se trate de créditos de naturaleza pública cuya gestión recaudatoria haya asumido aquella por ley o por convenio.

El régimen jurídico aplicable a esta responsabilidad será el contenido en la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo.

Y las penas de multa, por definición, no son ingresos públicos, ni derechos de naturaleza pública de la Hacienda estatal.

Se explica en las universidades y manuales al uso que, para que un ingreso pueda considerarse ingreso público, ha de reunir determinadas características: ha de consistir en una suma de dinero, percibida por el Estado u otro ente público, que tenga como objetivo financiar el gasto público. Y este último elemento no se da en las penas de multa pecuniaria.

No me cansaré de repetir que el objetivo de financiar necesidades públicas es lo que distingue los ingresos públicos de otros ingresos dinerarios, como las sanciones o penas, ya que estas, si bien una vez recaudadas coadyuvan a la satisfacción de gastos públicos, tienen como razón de ser la represión de conductas o comportamientos antijurídicos.

Pues bien, sostiene el TEAC, al respecto, que:

Como afirma el artículo 5.2 de la LGP los derechos de la Hacienda Pública estatal se clasifican en derechos de naturaleza pública y de naturaleza privada, estando constituidos los primeros por los tributos y los demás derechos de contenido económico cuya titularidad corresponde a la Administración General del Estado y sus organismos autónomos que deriven del ejercicio de potestades administrativas. Al no ser la responsabilidad civil –ni la pena de multa– una deuda tributaria, ni derivar ninguna de ellas del ejercicio de potestades administrativas resulta claro que nos encontramos –tal como reconoce el Director recurrente– ante derechos de la Hacienda Pública de naturaleza privada, para cuyo cobro, si bien la autoridad judicial puede recabar la colaboración de la Administración tributaria, que desempeñará su tarea a través del procedimiento administrativo de apremio, no resultan de aplicación los supuestos de responsabilidad del artículo 42.2 de la LGT.

Si bien en el caso analizado por el Central que hoy comento, el director del Departamento de Recaudación había impugnado una resolución en la que se había anulado un acuer-

do de derivación de responsabilidad en cuyo alcance se contenían solo dos importes por el concepto «responsabilidad civil», el TEAC lógicamente hace extensivo su criterio a los casos en los que se incluyen penas de multa.

En definitiva, nos encontramos ante una resolución del TEAC muy bien fundamentada, que acaba con una práctica ilegal de la Agencia Tributaria y que, con base en criterios de estricta legalidad, concluye que para recaudar estas deudas no resulta aplicable el artículo 42.2 de la Ley 58/2003. Y es que, si en el alcance de una responsabilidad tributaria ni siquiera se pueden incluir siempre las sanciones, ya que estas solo se pueden incluir entre las cantidades a derivar cuando ello esté expresamente previsto en la ley, con mayor razón han de excluirse las responsabilidades civiles derivadas del delito y las penas de multa derivadas de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública de un acuerdo de derivación de responsabilidad, dado que no están expresamente previstas en la ley.

No obstante ser una muy buena resolución y un muy buen criterio el sentado por el TEAC, quedan por resolver algunas cuestiones que, en la práctica, se van a presentar ante los tribunales; como, por ejemplo, qué hacer ante acuerdos de derivación de responsabilidad en cuyo alcance se contengan este tipo de deudas, pero además se contengan otras deudas que sí sean deudas tributarias: ¿se anulará el acuerdo de derivación de responsabilidad en su totalidad o se anulará solo parcialmente? Porque, si la anulación fuera solo parcial, ¿cómo casa esto con el artículo 174.5 párrafo segundo de la LGT, que es el que prevé que en los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 42 de esta ley no podrán impugnarse las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto?

Estos y otros interrogantes que se presentarán en la práctica quedan sin resolver, pero se agradece que el TEAC haya puesto cordura y eliminado esta práctica de la Agencia contraria al ordenamiento jurídico.

Referencias bibliográficas

Puebla Agramunt, N. (2020a). La exigencia al condenado de las obligaciones dimanantes de delito fiscal. *Boletín de la Asociación de Técnicos de Instituciones Penitenciarias*, 36, 29-35.

Puebla Agramunt, N. (2020b). La exigencia de la llamada responsabilidad civil *ex delicto* fiscal por la Agencia Tributaria. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 452, 5-34.

Puebla Agramunt, N. (2020c). *La deriva de la responsabilidad tributaria. Análisis del origen, función y contenido del art. 42.2 a) de la LGT, a efectos de su utilización en la defensa de procedimientos tributarios de derivación de responsabilidad solidaria*. Thomson Reuters Aranzadi.