

**Raúl de Francisco**

Socio del Área Fiscal y responsable del Departamento
Contencioso-Tributario de Garrido

‘Bis in idem’ y responsabilidad tributaria

Volvemos a analizar en estas líneas la figura de la responsabilidad tributaria para detenernos en dos nuevas sentencias del Tribunal Supremo que versan en este caso sobre la aplicabilidad del principio de *non bis in idem* a la figura de los responsables tributarios. Si bien estas nuevas sentencias de fecha 28 de abril de 2023 sólo se refieren a uno de los tipos de responsabilidad establecidos en la normativa tributaria, el previsto en el artículo 42.2.a) de la Ley General Tributaria, tanto del contenido de la sentencia como del voto particular incorporado a ambas, se tratará de sintetizar la posición del Tribunal Supremo y anticipar cuál podría ser su posición en caso de otros tipos de responsabilidad tributaria.

Los pronunciamientos han fijado como doctrina jurisprudencial que la declaración de responsabilidad solidaria por la causa prevista en el art. 42.2.a) LGT no tiene naturaleza sancionadora y, por tanto, no es de aplicación el principio *ne bis in idem* que impera en el derecho sancionador.

El supuesto de hecho analizado en ambas sentencias se correspondía con un primer procedimiento de declaración de responsabilidad que había finalizado mediante un acuerdo declarativo de responsabilidad que fue anulado en fase de revisión administrativa por haber incurrido en defectos de tipo formal. Posteriormente se inicia un segundo procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria que subsana los defectos incurridos.

El Tribunal Supremo admite que puedan imponerse dos acuerdos de declaración de responsabilidad ex art. 42.2.a) LGT al considerar que este tipo de responsabilidad no tendría carácter sancionador. Ahora bien, el Tribunal Supremo advierte que los tipos de responsabilidad incluidos en los artículos 42 y 43 LGT son muy heterogéneos ya que el responsable tributario incurre en esa posición por un presupuesto de hecho distinto y ajeno a los que conciernen al deudor principal.

El supuesto del artículo 42.2.a) LGT no está vinculado directa e inmediatamente al “deudor principal” y a la deuda pendiente de pago por éste, sino a la garantía de que el deudor principal, pero también cualquier otro obligado al pago, respon-



da de la deuda con su patrimonio. Según el Tribunal Supremo el referente de este supuesto de responsabilidad no son los "deudores principales", sino los bienes sustraídos a la garantía patrimonial que se podría haber hecho efectiva mediante la acción de embargo o enajenación por la Hacienda pública que describe el art. 42.2.a) LGT. Es por ello que el Tribunal considera que el elemento intencional que integra el tipo no constituye una infracción.

Respecto de otros tipos de responsabilidad la conclusión debería llevar a conclusiones diferentes ya que en muchos de los tipos previstos en el artículo 42.1 y 43.1 LGT el vínculo del responsable se establece directamente con el comportamiento infractor del deudor principal. Como se recoge en el voto particular que acompaña a ambas sentencias, el tipo del artículo 42.1.a) LGT (colaborador necesario en la comisión de infracciones de terceros) ha sido reiteradamente reconocido por el Alto Tribunal como un supuesto de responsabilidad con contenido sancionador.

Por los mismos motivos debe calificarse el tipo del artículo 43.1.a) LGT (administrador de sociedad infractora) como sancionador a los efectos de que se vea afectado por el principio de *ne bis in idem* y se proscriba un segundo acuerdo de declaración de responsabilidad.



El momento en que el juez fija las retribuciones es indiferente para determinar el devengo del impuesto

En cuanto al resto de supuestos, el previsto en el artículo 42.1.b) LGT (partícipes de entidades sin personalidad jurídica) no tiene un carácter sancionador y por tanto, admitiría un segundo acuerdo de declaración de responsabilidad. Por su parte, el tipo del artículo 42.1.c) LGT (sucesor en el ejercicio de actividades económicas) en tanto que implica el desarrollo de una actividad que tiende a ocultar la actividad económica del deudor principal también tendría carácter sancionador.

Pasando a los tipos del artículo 43 LGT, los responsables subsidiarios, el previsto en el artículo 43.1.b) LGT (administrador de sociedad que cesa en su actividad) también tendría carácter sancionador ya que el objeto de este tipo de procedimientos es la conducta incumplidora de sus obligaciones como administrador societario.

El supuesto del artículo 43.1.c) LGT (administradores concursales y liquidadores) también tendría carácter sancionador pues igualmente se juzga su comportamiento profesional. El tipo del artículo 43.1.d) LGT (adquirente de bienes afectos) no tendría carácter sancionador ya que su naturaleza es similar al tipo del artículo 42.2 LGT aunque sin conducta reprochable. El tipo del artículo 43.1.f) LGT (subcontratistas) no tendría tampoco naturaleza sancionadora pues no implica ningún comportamiento anómalo del responsable. Por el contrario, los tipos de las letras g) y h) del artículo 43.1. LGT (levantamiento del velo) sí tendrían carácter sancionador y también se verían afectados por el principio de *ne bis in idem*. Y, por último, el tipo del 43.2. LGT (administrador de sociedad que solicita reiteradamente aplazamientos) también tendría carácter sancionador ya que, al igual que otros supuestos antes comentamos, enjuicia el correcto comportamiento del administrador.

Las sentencias referenciadas han fijado doctrina únicamente sobre uno de los tipos de responsabilidad recogidos en la Ley General Tributaria planteando importantes dudas sobre el resto de tipos. Como se recoge en el voto particular, el número de procedimientos de declaración de responsabilidad ha crecido de forma exponencial constituyendo en la actualidad uno de los puntos de mayor fricción entre los contribuyentes y la Administración. Es habitual la instrucción de procedimientos a través de campañas masivas y estandarizadas que provocan numerosas estimaciones por parte de los tribunales que, a su vez, conducen a nuevos procedimientos que reiteran las derivaciones previamente anuladas. Por tanto, la fijación de doctrina por parte del Tribunal Supremo sobre el resto de supuestos es imprescindible.