

La naturaleza sancionadora de la responsabilidad tributaria y la garantía del *non bis in idem* en su vertiente procedimental

Para el Tribunal Económico-Administrativo Central, la adopción de un nuevo acuerdo de declaración de responsabilidad ex artículo 43.1a de la Ley General Tributaria tras la anulación de otro anterior con idéntico fundamento, objeto y sujeto quebranta el principio *non bis in idem* en su vertiente procedimental.

ROCÍO ARIAS PLAZA
ADRIÁN BOIX CORTÉS
REMEDIOS GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA

Equipo de Litigación Tributaria de GA_P

SATURNINA MORENO GONZÁLEZ

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Consejera académica de GA_P

El Tribunal Supremo, en distintas sentencias (de 5 de junio del 2023, rec. 4293/2021; de 2 de octubre del 2023, rec. 8791/2021; de 16 de mayo del 2024, rec. 8393/2022), ha reconocido sin ambages la naturaleza sancionadora del supuesto de derivación de responsabilidad contenido en el artículo 43.1a de la Ley General Tributaria. Conforme a este precepto, serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria «los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas

cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones».

El hecho de que un supuesto de responsabilidad tributaria tenga naturaleza sancionadora conlleva que el procedimiento tendente a su

declaración quede sometido a los principios que presiden el ejercicio de la potestad sancionadora, así como a las garantías materiales y procesales deducidas de los artículos 25.1 y 24.2 de la Constitución. Desde esta perspectiva, cabe plantearse si el inicio de un segundo procedimiento de declaración de responsabilidad ex artículo 43.1a de la Ley General Tributaria, tras la anulación en fase de revisión administrativa de un primer procedimiento de declaración de responsabilidad con idéntico fundamento, objeto y sujeto, quebranta el principio *non bis in idem* en su vertiente procedimental.

Este interrogante ha sido despejado, en sentido afirmativo, por la reciente Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de diciembre del 2024 (RG 4484-2024), en respuesta a un recurso de alzada interpuesto por el director del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria frente a una resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía.

Los hechos que originan la resolución objeto de comentario son, de forma resumida, los siguientes. La Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de Andalucía inició un procedimiento de declaración de responsabilidad subsidiaria frente al administrador de una sociedad mercantil en virtud de lo dispuesto en el artículo 43.1a de la Ley General Tributaria. El acuerdo de declaración de responsabilidad resultante de aquel procedimiento fue anulado por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía por no considerar acreditado el elemento subjetivo de dicha responsabilidad, dada la ausencia en el expediente de determinada documentación. En ejecución de esta resolución (que no fue recurrida), la Dependencia Regional de Recaudación inició un nuevo procedimiento de declaración

de responsabilidad subsidiaria en aplicación del artículo 43.1a de la Ley General Tributaria que concluyó con un acuerdo en el que, con idéntico fundamento, se declaró nuevamente al interesado responsable subsidiario del pago de las mismas deudas y sanciones tributarias. Este segundo acuerdo fue nuevamente impugnado en vía administrativa y anulado por el tribunal regional.

Frente a esta segunda resolución del tribunal andaluz, el director del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria interpuso recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central. En sus alegaciones defiende que el defecto material o sustancial que motiva la anulación de un acuerdo de declaración de responsabilidad no impide que la Administración tributaria dicte un nuevo acuerdo tras el correspondiente procedimiento, mientras su potestad esté viva. Asimismo, considera que, pese a que el artículo 43.1a de la Ley General Tributaria tiene naturaleza sancionadora, por haberlo determinado así el Tribunal Supremo, siendo de aplicación el principio *non bis in idem* en su dimensión procedimental, este principio «no es de aplicación automática siempre y en todos los casos, sino que deberá estarse al caso concreto de que se trate, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional». Según esta doctrina, la traslación de las garantías penales al procedimiento administrativo sancionador no es total y automática, sino modulada y circunscrita a aquellos procedimientos que, tanto en atención a su grado de complejidad como a la naturaleza y magnitud de la sanción susceptible de ser impuesta, pueden equipararse a un proceso penal, a los efectos de entender que el sometido a un procedimiento sancionador de tales características se encuentra en una situación de sujeción al procedimiento tan gravosa como la de quien está sometido a un

proceso penal (Sentencia del Tribunal Constitucional 2/2003, de 16 de enero). A la luz de esta doctrina constitucional, no es posible, a juicio del director recurrente, equiparar sin más la responsabilidad tributaria del artículo 43.1a de la Ley General Tributaria con el proceso penal, dado que el procedimiento administrativo de la primera no reviste especial complejidad y su consecuencia para el responsable no pasa de

La garantía del non bis in idem es aplicable en supuestos de responsabilidad tributaria de naturaleza sancionadora

ser meramente patrimonial, gozando además del derecho de reembolso respecto del deudor principal y del de repetición frente a sus responsables, de haberlos.

El tribunal central analiza estas alegaciones, así como los acuerdos de derivación de responsabilidad, y aprecia que el segundo acuerdo tiene idéntico fundamento al anulado en primer lugar por el tribunal regional. Seguidamente, trae a colación la jurisprudencia del Tribunal Supremo (sentencias de 5 de junio y 2 de octubre del 2023) por la que se reconoce la naturaleza sancionadora del procedimiento de declaración de responsabilidad del artículo 43.1a de la Ley General Tributaria, desde el momento en que su presupuesto es la propia existencia de una infracción tributaria cometida por la sociedad, debiendo mediar la conducta culpable del administrador cuya responsabilidad se declara.

Tras ello, aborda si la Administración tributaria está habilitada para iniciar un nuevo procedi-

miento de declaración de responsabilidad una vez que ha sido anulado un acuerdo de declaración de responsabilidad con idéntico supuesto y fundamento en otro procedimiento anterior. Para dar respuesta a este interrogante, el tribunal central acude a la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de septiembre del 2014 (recurso para la unificación de doctrina 1014/13). En el fundamento jurídico cuarto de aquel pronunciamiento, el alto tribunal admitió que, una vez anulada una liquidación tributaria en la vía económico-administrativa por razones de fondo, le cabe a la Administración liquidar de nuevo, siempre y cuando su potestad no haya prescrito. No obstante, advirtió que «la solución se ofrece distin-

ta cuando el acto tributario sea sancionador, pues en tal caso la posibilidad de, una vez anulado el castigo, imponer uno nuevo chocaría frontalmente con el principio *ne bis in idem*, en su dimensión procedimental, como subrayamos en las sentencias de 22 de marzo del 2010 (casación 997/06, FJ 4.º), de 26 de marzo del 2012 (casación 5827/09, FJ 3.º), de 7 de abril del 2014 (casación 3714/11, FJ 2.º) y de 11 de abril del 2014 (casación para la unificación de doctrina 164/13, FJ 6.º)».

Con base en esa jurisprudencia y pese a las alegaciones del director recurrente en sentido contrario, el tribunal central concluye que, atendiendo a la naturaleza sancionadora del procedimiento de declaración de responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1a de la Ley General Tributaria, no cabe a la Administración iniciar un nuevo procedimiento de declaración de responsabilidad, ya que, una vez anulado el castigo, imponer uno nuevo colisionaría frontalmente con el principio *non bis in idem* en su dimensión procedimental. Así las cosas, confir-

ma la resolución del tribunal regional de Andalucía que anuló el acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria.

Conviene advertir que el Tribunal Económico-Administrativo Central se ha pronunciado en el mismo sentido en otra resolución, también de 10 de diciembre del 2024 (RG 8888-2021). Igualmente, en relación con el procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria del artículo 42.1a de la Ley General Tributaria, dicho tribunal se ha mostrado contrario al inicio de un segundo procedimiento de declaración de responsabilidad cuando previamente se ha

anulado íntegramente uno anterior (Resolución de 15 de octubre del 2024, RG 8680-2021).

En definitiva, nos encontramos ante una resolución muy relevante para los procedimientos y recursos tributarios en los que entren en juego supuestos de responsabilidad tributaria de naturaleza sancionadora. A nuestro modo de ver, este criterio del Tribunal Económico-Administrativo Central es extrapolable a otros supuestos de responsabilidad tributaria, solidaria y subsidiaria, de naturaleza sancionadora en atención a su conexión con la infracción cometida por el deudor principal.