

La naturaleza jurídica de la responsabilidad tributaria solidaria del artículo 42.2.a) de la LGT y su dimensión sancionadora

José Ramón Aparicio de Lázaro

Prólogo
Marta Villar Ezcurra



CEU

*Escuela Internacional
de Doctorado*

CEINDO

**INCLUYE LIBRO
ELECTRÓNICO**

III CIVITAS

© José Ramón Aparicio de Lázaro, 2025
© ARANZADI LA LEY, S.A.U.

Esta obra es fruto de la investigación llevada a cabo para la realización de la Tesis Doctoral presentada por el D. José Ramón Aparicio de Lázaro y dirigida por la Catedrática de Derecho Financiero y Tributario Marta Villar Ezcurra, bajo el título «La naturaleza jurídica de la responsabilidad tributaria solidaria del artículo 42.2.a) de la LGT y su dimensión sancionadora».



CEU | *Universidad
San Pablo*



CEU
*Escuela Internacional
de Doctorado*

ARANZADI LA LEY, S.A.U.

C/ Collado Mediano, 9
28231 Las Rozas (Madrid)
www.aranzadilaley.es

Atención al cliente:

Primera edición: 2025

Depósito Legal: M-11542-2025

ISBN versión electrónica: 978-84-1085-134-4

ISBN versión impresa con complemento electrónico: 978-84-1085-133-7

Diseño, Preimpresión e Impresión: ARANZADI LA LEY, S.A.U.

Printed in Spain

© **ARANZADI LA LEY, S.A.U.** Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, ARANZADI LA LEY, S.A.U., se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. Diríjase a **Cedro** (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

El editor y los autores no asumirán ningún tipo de responsabilidad que pueda derivarse frente a terceros como consecuencia de la utilización total o parcial de cualquier modo y en cualquier medio o formato de esta publicación (reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación pública, transformación, publicación, reutilización, etc.) que no haya sido expresa y previamente autorizada.

El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

ARANZADI LA LEY no será responsable de las opiniones vertidas por los autores de los contenidos, así como en foros, chats, u cualesquiera otras herramientas de participación. Igualmente, ARANZADI LA LEY se exime de las posibles vulneraciones de derechos de propiedad intelectual y que sean imputables a dichos autores. ARANZADI LA LEY queda eximida de cualquier responsabilidad por los daños y perjuicios de toda naturaleza que puedan deberse a la falta de veracidad, exactitud, exhaustividad y/o actualidad de los contenidos transmitidos, difundidos, almacenados, puestos a disposición o recibidos, obtenidos o a los que se haya accedido a través de sus PRODUCTOS. Ni tampoco por los Contenidos prestados u ofertados por terceras personas o entidades.

ARANZADI LA LEY se reserva el derecho de eliminación de aquellos contenidos que resulten inveraces, inexactos y contrarios a la ley, la moral, el orden público y las buenas costumbres.

Nota de la Editorial: El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de ARANZADI LA LEY, S.A.U., es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendoj), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cendoj es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

Índice General

	<i><u>Página</u></i>
PRÓLOGO.....	21
ABREVIATURAS	25
INTRODUCCIÓN.....	29
 CAPÍTULO I	
LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA.....	45
1. Concepto de responsabilidad.....	45
2. La responsabilidad tributaria como instituto jurídico	47
2.1. <i>Concepto de la responsabilidad tributaria</i>	<i>47</i>
2.2. <i>Naturaleza jurídica de la responsabilidad tributaria</i>	<i>52</i>
2.3. <i>Clases de responsabilidad tributaria.....</i>	<i>58</i>
2.4. <i>Supuestos contemplados en la LGT</i>	<i>66</i>
2.5. <i>Alcance de la responsabilidad tributaria</i>	<i>89</i>
3. El responsable tributario como figura subjetiva del obligado	98
4. La derivación de responsabilidad tributaria	107
4.1. <i>El acto de declaración de responsabilidad tributaria</i>	<i>109</i>
4.2. <i>El procedimiento para la declaración de responsabilidad tributaria</i>	<i>115</i>
4.3. <i>El procedimiento para exigir la responsabilidad: el requerimiento de pago al responsable tributario.....</i>	<i>124</i>

	<u>Página</u>
4.4. <i>Las acciones de impugnación del responsable tributario</i>	130
4.5. <i>La adopción de medidas cautelares en el procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria</i>	141
4.5.1. <i>Acerca de la posibilidad de adoptar medidas cautelares</i>	141
4.5.2. <i>La suspensión del acto de derivación de responsabilidad tributaria</i>	142
5. La pluralidad de responsables tributarios	144
6. La prescripción del plazo para declarar la responsabilidad tributaria	146
6.1. <i>La prescripción de la acción para exigir la responsabilidad tributaria</i>	146
6.2. <i>El principio comunitario del «plazo razonable»</i>	156
 CAPÍTULO II	
LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA SOLIDARIA	163
1. Naturaleza jurídica de la responsabilidad tributaria solidaria	164
2. Los supuestos de responsabilidad solidaria contemplados en el artículo 42.1 LGT	171
2.1. <i>Responsabilidad solidaria de los que causen o colaboren activamente en la comisión de infracciones tributarias [artículo 42.1.a) LGT]</i>	171
2.2. <i>La responsabilidad solidaria de los partícipes o cotitulares de las entidades a que se refiere el artículo 35.4 LGT, en proporción a sus respectivas participaciones respecto a las obligaciones tributarias materiales de dichas entidades [artículo 42.1.b) LGT]</i>	190
2.3. <i>La responsabilidad solidaria de los que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio [artículo 42.1.c) LGT]</i>	195
3. La responsabilidad solidaria del artículo 42.2 LGT	209

	<u>Página</u>
3.1. <i>Sentido y finalidad de esta modalidad de responsabilidad solidaria</i>	209
3.2. <i>El carácter específico de la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 LGT en contraposición con la regulada en el artículo 42.1 LGT</i>	217
3.3. <i>Los distintos supuestos de responsabilidad solidaria contemplados en el artículo 42.2 LGT</i>	222
3.3.1. <i>La responsabilidad solidaria de los causantes o colaboradores en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria [artículo 42.2.a) LGT]</i>	223
3.3.1.1. <i>Requisitos exigibles para su aplicación y régimen jurídico</i>	223
3.3.1.2. <i>El presupuesto de hecho habilitante</i>	230
3.3.1.3. <i>El elemento temporal</i>	234
3.3.1.4. <i>Alcance y extensión de la responsabilidad</i>	240
3.3.1.5. <i>Especial consideración a la declaración de responsabilidad solidaria de los menores de edad</i>	241
3.3.2. <i>El incumplimiento de las órdenes de embargo [artículo 42.2.b) LGT]</i>	248
3.3.3. <i>El levantamiento de los bienes trabados por la Hacienda pública [artículos 42.2.c) y 42.2.d) LGT]</i>	253
 CAPÍTULO III	
LA NATURALEZA PUNITIVA DE LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 42.2.A) LGT	257
1. El carácter sancionador de los supuestos de responsabilidad tributaria derivados de la comisión de infracciones tributarias	258
2. Remisión al concepto de la potestad sancionadora	268
3. Los principios de la potestad sancionadora	276
3.1. <i>El principio de legalidad</i>	277

	<u>Página</u>
3.1.1. <i>Dimensión general del principio de legalidad</i>	277
3.1.2. <i>El principio de legalidad en el Derecho Tributario sancionador</i>	278
3.1.2.1. <i>La legalidad en sentido formal. El principio de reserva de ley: su aplicación en materia de infracciones y sanciones tributarias</i>	279
3.1.2.2. <i>La legalidad en sentido material</i>	281
3.2. <i>El principio de irretroactividad</i>	282
3.3. <i>El principio de tipicidad</i>	283
3.4. <i>El principio de culpabilidad en el Derecho Tributario sancionador y su aplicación a la figura de la responsabilidad</i>	285
3.5. <i>El principio de proporcionalidad</i>	294
3.5.1. <i>Dimensión general del principio de proporcionalidad</i>	294
3.5.2. <i>Referencia al principio de proporcionalidad en el ámbito del Derecho Administrativo sancionador</i>	295
3.5.3. <i>El principio de proporcionalidad en el Derecho Tributario sancionador</i>	300
3.6. <i>Especial consideración a la prescripción</i>	306
3.7. <i>El principio de no concurrencia, como concreción del principio non bis in idem en el Derecho Tributario sancionador</i>	307
3.7.1. <i>Dimensión sustantiva del principio de no concurrencia en el ámbito tributario sancionador</i>	307
3.7.2. <i>La vertiente procesal del principio non bis in idem en el ámbito tributario sancionador</i>	311
4. Delimitación conceptual de infracción y sanción administrativa	314
4.1. <i>Concepto de infracción administrativa</i>	314
4.2. <i>Concepto y finalidad de la sanción administrativa</i>	315
5. Delimitación conceptual de infracción y sanción tributaria	319
5.1. <i>Concepto de infracción tributaria</i>	320
5.2. <i>Concepto de sanción tributaria</i>	324

	<i><u>Página</u></i>
6. Análisis del caso singular de los recargos tributarios	325
7. Determinación de si una sanción administrativa tiene carácter penal. Los denominados «criterios Engel»	333
8. La controvertida naturaleza jurídica sancionadora de la responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) LGT.....	338
8.1. <i>Planteamiento de la cuestión.....</i>	338
8.2. <i>El delito de alzamiento de bienes</i>	343
8.3. <i>Toma de postura. La naturaleza subyacente de la responsabilidad solidaria prevista en el artículo 42.2.a) LGT: su carácter punitivo</i>	346
8.3.1. <i>Estado actual de la jurisprudencia: las sentencias del Tribunal Supremo de 28 de abril de 2023 y su voto particular</i>	347
8.3.2. <i>La incidencia de la doctrina del TJUE, la aplicación de los «criterios Engel» y otros criterios adicionales</i>	354
9. La vulneración del principio de proporcionalidad	361
 CAPÍTULO IV	
CONCLUSIONES.....	367
 BIBLIOGRAFÍA	375
 ANEXO DE JURISPRUDENCIA	399
Tribunal Supremo	399
Tribunal Constitucional.....	413
Tribunal de Justicia de la Unión Europea	416
Corte Europea de Derechos Humanos	418

miento de responsabilidades es su ausencia de regulación explícita, lo que puede suscitar dudas³⁰³ sobre el estatuto jurídico del responsable nuevo, que debe su posición no a su vínculo con el deudor principal, sino con un tercero distinto.

6. LA PRESCRIPCIÓN DEL PLAZO PARA DECLARAR LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA

6.1. LA PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN PARA EXIGIR LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA

De acuerdo con Sánchez López (2021, p. 173), el estudio de la proyección de la prescripción sobre la responsabilidad tributaria, como una de las causas de extinción de ésta³⁰⁴, además de presentar una dimensión eminentemente conceptual, plantea importantes problemas prácticos. El artículo 174.6. LGT³⁰⁵ prevé que el plazo concedido al responsable para efectuar el pago en

en la improcedencia de la previa derivación de responsabilidad subsidiaria respecto de un tercero por inexistencia de declaración de fallido del deudor principal. A lo que la segunda [(casación 8315/2019, ES:TS:2022:266); ponente: Merino Jara] añade que, en cambio, tal impugnación no procede cuando, aun existiendo esa declaración de fallido, y no siendo una declaración meramente formal, sino que se ha seguido el procedimiento legalmente previsto, se pretende impugnar el acto de derivación de responsabilidad por considerar que no está justificada la declaración de fallido del deudor principal dada la existencia de bienes y derechos de titularidad de dicho deudor principal no trabados o ejecutados y sí ejecutables, dado que tal declaración ya ha adquirido firmeza.

303. *Vid.* el voto particular formulado por el Excmo. Sr Navarro Sanchís en las sentencias del Tribunal Supremo (2) de 28 de abril de 2023 [casación 72/2021 (ES:TS:2023:1849) y casación 546/2021 (ES:TS:2023:1848)]; ponente en ambas: Toledano Cantero]. En ese sentido, García Moreno (2021, p. 7) destaca que se trata de un supuesto muy polémico.
304. Martín Jiménez (2000, pp. 193-194) señala que la prescripción se produce por el silencio de la relación jurídica tributaria durante un plazo de tiempo determinado por la ley que permite la extinción del derecho de crédito de la Administración. Es la transformación de un estado de hecho en una situación de derecho por el simple transcurso del tiempo y por efecto de la ley.
305. La LGT/63 no contenía un precepto específico acerca de esta materia, de modo que, como exponen Torres Castellanos (2009, pp. 215-216) y Malvárez Pascual (2008, p. 1273), la prescripción de la acción para exigir la deuda a los responsables tributarios constituyó una de las cuestiones más controvertidas, lo cual dio lugar a interpretaciones doctrinales y jurisprudenciales muy diversas, prevaleciendo la tesis de que el plazo de prescripción comenzaba a contar, no desde la fecha del devengo originario de la liquidación en la que se fijaba la obligación del sujeto pasivo, sino desde el momento en que podía ejercitarse la acción contra el responsable; hecho éste que solo tenía lugar, en el caso de los responsables subsidiarios, cuando se produjera la previa declaración de fallidos del deudor principal y de los responsables solidarios.

período voluntario será el establecido en el artículo 62.2 de la propia Ley, es decir, el previsto para todos los obligados tributarios³⁰⁶. En consecuencia, una vez finalizado este plazo para proceder al pago y sin que se haya efectuado el mismo, se inicia el plazo de prescripción para exigir el pago de las deudas tributarias líquidas conforme a los artículos 66.b) y 67.1 LGT³⁰⁷. Ahora bien, el artículo 67.2 LGT fija un plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables³⁰⁸, diferenciando el tipo de responsabilidad, ya sea solidaria o subsidiaria³⁰⁹.

-
306. Bosch Cholbi (2005a, p. 40) señala que con la aprobación de la LGT se ha dejado pasar la necesidad de zanjar problemas que exigían una implicación directa del poder legislativo. A pesar de que la Exposición de Motivos, con grandes alharacas, augura una regla especial en relación con la prescripción de las obligaciones de los responsables. En este sentido, no se ha cogido el toro por los cuernos —*sic*—, desoyendo las recomendaciones del Informe sobre el borrador de Anteproyecto de la LGT. No se establecen plazos específicos de prescripción, sino que únicamente se añade una regla de determinación del *dies a quo* e introduce una restrictiva previsión de que, interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, se extiende a todos los demás; previsión especialmente censurable cuando se extiende hasta el responsable a quien no se le ha notificado los actos respecto del deudor principal. Por no dejar de citar el silencio flagrante sobre si el procedimiento seguido contra el responsable puede resultar embridado por plazos de caducidad o, únicamente, resultaría afectado por el plazo de prescripción de cuatro años.
307. Delgado González y Ragel Bonilla (2013) señalan que la prescripción de la acción de responsabilidad no viene regulada, como tal, en la LGT, precisando Eseverri Martínez (2008, p. 1256) que, en cuanto a la regularización de la prescripción en el responsable, la LGT sólo establece el inicio del plazo de prescripción del derecho de la Administración a exigirle el cumplimiento de la deuda tributaria ya determinada y, por tanto, una vez que frente al responsable se haya derivado la acción declarativa de responsabilidad. En ese sentido, Malvárez Pascual (2008, p. 1275) considera que hubiera sido recomendable que se hubiera regulado un plazo específico de prescripción de la acción para derivar la responsabilidad, si bien entiende que quizás se habría debido establecer en este caso un plazo de caducidad para evitar que la responsabilidad pueda exigirse sin limitación temporal, por las sucesivas interrupciones de la prescripción que pueden producirse en relación con otros obligados tributarios.
308. Ruiz Hidalgo (2021, p. 352) destaca que la responsabilidad habrá sido cuantificada o declarada dentro del plazo de prescripción de la Administración a liquidar. Pese a la literalidad del artículo 41.5 LGT, que regula la acción declarativa del responsable, distinta de la acción recaudatoria, si se realiza una valoración conjunta de ambos artículos la conclusión que se alcanza es que no existe otro plazo de prescripción para el responsable distinto al regulado en el artículo 67.2 LGT.
309. Malvárez Pascual (2008, p. 1274) pone de relieve que ello es así, habida cuenta que ambas categorías se distinguen, precisamente, entre otras cosas, en virtud del momento procedimental a partir del cual la Administración tributaria puede derivar la acción de cobro frente a ellos.

Así, el artículo 67.2 LGT, dispone lo siguiente:

«El plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios comenzará a contarse desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en período voluntario del deudor principal.

No obstante, en el caso de que los hechos que constituyan el presupuesto de la responsabilidad se produzcan con posterioridad al plazo fijado en el párrafo anterior, dicho plazo de prescripción se iniciará a partir del momento en que tales hechos hubieran tenido lugar³¹⁰.

310. La redacción vigente de este segundo párrafo del apartado 2 del artículo 67 LGT trae causa de la modificación operada en virtud del artículo 1.5 de la Ley 7/2012. Hasta entonces, el párrafo en cuestión tenía el siguiente contenido: «No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en el caso de los responsables solidarios previstos en el apartado 2.º del artículo 42 de esta Ley, dicho plazo de prescripción se iniciará en el momento en que ocurran los hechos que constituyan el presupuesto de la responsabilidad». En la Exposición de Motivos de dicha Ley 7/2012 podemos leer lo siguiente: «Se mejora la redacción de la norma en la determinación del *dies a quo* del inicio del cómputo de los plazos de prescripción en aquellos supuestos de responsabilidad solidaria en que el hecho habilitante para apreciar la misma concurre con posterioridad al día siguiente a la finalización del periodo voluntario del deudor principal». Ahora bien, la sentencia del Tribunal Supremo de 14 de octubre de 2022 [(casación 6321/2020, ES:TS:2022:3819); ponente: Navarro Sanchís] razona que ambas versiones del precepto parten de un presupuesto conceptual bastante impreciso, pues: (i) el artículo 67 LGT, en su conjunto, es la especificación del precedente artículo 66 LGT, relativo a cada uno de los supuestos de prescripción de derechos —en realidad, potestades o facultades, en el caso de la Administración— en cuanto al momento en que los plazos cuatrienales comienzan a computar; (ii) sin embargo, la facultad, tanto para declarar la responsabilidad tributaria en sus diversas modalidades como la que autoriza para exigir el pago de la deuda surgida de tal declaración, no encuentra correlato directo en ninguno de los casos tipificados *numerus clausus* en el artículo 66 LGT, pues es una acción de naturaleza distinta o, al menos, no fácilmente encuadrable en ninguna de las hipótesis de dicha norma; (iii) pese a que el artículo 67 LGT hable, con carácter general, de plazo para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios, en realidad se expresa con escaso rigor que acomete la prescripción extintiva —presunción *iuris et de iure* de abandono de la acción o facultad de la Administración para determinar la deuda derivada—, acto declarativo imprescindible para exigir su importe al previamente declarado responsable. De modo que, rectamente entendido, el precepto se refiere al *dies a quo* del plazo de prescripción que establece el artículo 66.a) LGT —derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación— y no el 66.b) LGT —derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas—. Y concluye que la nueva redacción no puede ser tildada de disposición aclaratoria o interpretativa de la primera versión, puesto que la corrige sustantivamente de modo perjudicial para el tardíamente declarado responsable solidario.

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 solidarios³¹¹».

Es decir, en primer lugar, tratándose de responsables solidarios, se establece, con carácter general, que el plazo del cómputo de la prescripción de la obligación del responsable comienza a la finalización del período voluntario del deudor principal; y, de forma específica, como excepción a esa regla general³¹², en aquellos supuestos en que el hecho habilitante para apreciar la responsabilidad solidaria concorra con posterioridad al día siguiente a la finalización del período voluntario del deudor principal, a partir del momento en que ese hecho hubiera tenido lugar³¹³.

En ese sentido, el Tribunal Supremo³¹⁴ ha venido a declarar que la derivación de la acción administrativa constituye una *conditio iuris* para la exigibilidad de la deuda, al margen de que la obligación *ex lege* del responsable surja con la realización del presupuesto de hecho establecido por la ley. De

311. Como señala Eseverri Martínez (Cit.), refiriéndose al responsable solidario, el artículo 67 LGT establece el inicio del cómputo del plazo de prescripción de su deuda a partir del día siguiente a la finalización del plazo de pago en periodo voluntario para el deudor principal, sin perjuicio de la especificidad contenida para los casos previstos en el artículo 42.2 LGT —teniendo en cuenta la modificación operada por la Ley 7/2012—. Y, en el supuesto de los responsables subsidiarios, conforme al último párrafo del precepto citado en primer término, el plazo de prescripción comenzará a computarse desde la notificación de la última actuación de recaudación practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios. Ciertamente, el plazo de prescripción regulado queda referido, exclusivamente, al ejercicio del derecho de la Administración a exigir el cumplimiento de la deuda ya liquidada.
312. Así lo corrobora la sentencia del Tribunal Supremo de 14 de octubre de 2022 [(casación 6321/2020, ES:TS:2022:3819); ponente: Navarro Sanchís], que señala que la conjunción adversativa «no obstante» con que se inicia el segundo párrafo, con toda claridad, crea una salvedad sobre la regulación del primer párrafo, en lo relativo a la naturaleza de la responsabilidad solidaria que constituye su contenido.
313. Como se razona en las sentencias del Tribunal Supremo (2) de 18 de julio de 2023 [casación 999/2022 (ES:TS:2023:3309) y 6669/2021 (ES:TS:2023:3311)]; ponente en ambas: Navarro Sanchís], el artículo 67 LGT efectúa el cómputo de plazo de cuatro años para la prescripción de la facultad de la Administración consistente en exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas, establecido en artículo 66.b) LGT, conteniendo una previsión especial en materia de responsabilidad y, dentro de ella, una más específica para la del artículo 42.2.a) LGT.
314. *Vid.* sentencias del Tribunal Supremo de 26 de abril de 2012 [(casación 5411/2008, ES:TS:2012:3165); ponente: Trillo Torres], 27 de septiembre de 2012 [(casación 3103/2009, ES:TS:2012:6479); ponente: Montero Fernández] y de 21 de junio de 2016 [(casación 1312/2015, ES:TS:2016:2958); ponente: Martínez Micó].

este modo, no cabe exigir la responsabilidad hasta que no pueda ejercitarse la acción al efecto, para lo cual, resulta imprescindible la declaración de responsabilidad; y de ahí que se haya fijado el criterio de que el *dies a quo* del cómputo del plazo de prescripción respecto de la obligación del responsable solidario habrá de fijarse desde el instante en el que, efectivamente, se pueda ejercitar la acción contra él en aplicación de la *actio nata*, que encuentra su fundamento en el artículo 1969 CC y que condensa el apotegma *actioni nondum natae non prescribitur*.

Asimismo, la Sección Segunda de su Sala Tercera ha precisado³¹⁵ que el *dies a quo* del plazo de prescripción de la potestad de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias, *ex artículo 67.2 LGT* —en su versión primitiva—, a los responsables solidarios por estar incursos en la causa legal del artículo 42.2 LGT —expresión legal, la de exigir el pago, que comprende el plazo para declarar la responsabilidad solidaria— comienza a correr desde que ocurran los hechos que constituyan el presupuesto de tal responsabilidad, esto es, desde que los actos de transmisión u ocultación tuvieron lugar³¹⁶, con independencia del momento en que tenga lugar la declaración relativa a la obligación principal de la que aquélla es subordinada³¹⁷. Sucede, sin embargo, que esta doctrina se fija para la redacción del

315. *Vid.* sentencia de 14 de octubre de 2022 [(casación 6321/2020, ES:TS:2022:3819); ponente: Navarro Sanchís].

316. *Vid.* sentencia del Tribunal Supremo de 15 de junio de 2016 [(casación 1916/2015, ES:TS:2016:2797); ponente: Huelin Martínez de Velasco], cuyo texto transcriben las sentencias de 15 de febrero de 2023 [(casación 3001/2021, ES:TS:2023:414); ponente: Navarro Sanchís], 22 de febrero de 2023 [(casación 3005/2021, ES:TS:2023:650); ponente: Berberoff Ayuda] y 9 de mayo de 2023 [(casación 8053/2021, ES:TS:2023:1928); ponente: Navarro Sanchís], con arreglo a las cuales es doctrina que la obligación de pago del responsable solidario *ex artículo 42.2.a) LGT* se origina desde el momento en que, teniendo conocimiento de la deuda con el Fisco, causa o colabora en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado principal; sin que pueda ser interpretada en sentido inverso al declarado como jurisprudencia, como la posibilidad de que la responsabilidad solidaria nazca a la vida jurídica antes de la principal, pues tal exégesis supone socavar los cimientos de la propia figura de la responsabilidad solidaria, que no deja de ser una obligación vicaria, instrumental o dependiente de una responsabilidad principal a la que acompaña o se sustituye, según los casos.

317. *Vid.* sentencias del Tribunal Supremo de 11 de marzo de 2021 [(casación 7004/2019, ES:TS:2021:1251); ponente: Díaz Delgado] y 12 de mayo de 2021 [(casación 62/2020, ES:TS:2021:2036); ponente: Montero Fernández], en las que se establece, como excepción a la doctrina general, la admisibilidad, con carácter excepcional y sometida a la necesaria prueba, de que la derivación de responsabilidad pueda alcanzar a las deudas que se devenguen con posterioridad a la ocultación o transmisión de los bienes o derechos del obligado al pago, cuando resulta acreditado por la Administración tributaria que se ha actuado de forma intencionada con la finalidad de impedir su actuación. Criterio

artículo 67.2 LGT anterior a la reforma llevada a cabo por la Ley 7/2012³¹⁸, sin que ello delimite las facultades del Tribunal Supremo para interpretar la versión del precepto actualmente vigente³¹⁹.

En opinión de Ruiz Hidalgo (2021, pp. 354-355) la modificación del artículo 175.1 LGT operada por la Ley 11/2021 conlleva que el legislador incurra en una contradicción *in terminis*, al establecer que existen dos inicios de plazos de prescripción distintos para el obligado principal y el responsable. El artículo 67.2 LGT establece que el plazo de prescripción del responsable comienza una vez finalizado el período voluntario de pago del obligado principal. Mientras, la citada Ley 11/2021 introduce un concepto como el del «período voluntario de pago original», bajo la premisa de que los hechos que puedan acontecer respecto de la deuda tributaria del obligado principal no tienen trascendencia para el responsable. De este modo, no puede mantenerse que el plazo para exigir el pago de la deuda pueda ser el originario y no se tenga en cuenta para el inicio del cómputo del plazo de prescripción del responsable.

En cambio, en el supuesto de los responsables subsidiarios, el inicio del cómputo del plazo de la prescripción se inicia desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal³²⁰ o a cual-

que es ratificado por las sentencias (2) de 19 de enero de 2023 [casación 1693/2020 (ES:TS:2023:183); ponente: Navarro Sanchís; y 3904/2020 (ES:TS:2023:193); ponente: Montero Fernández] y (2) 28 de abril de 2023 [casación 72/2021 (ES:TS:2023:1849) y 546/2021 (ES:TS:2023:1848); ponente en ambas: Toledano Cantero].

318. De Juan Casadevall (2020, p. 77) sostiene que deberíamos localizar el *dies a quo* en el momento temporal en que, *ex artículo 67.2 LGT* en su redacción originaria, concurren los hechos que constituyan el presupuesto de la responsabilidad, lo que es tanto como aislar el momento exacto de la supuesta ocultación o transmisión. Desde ese momento, y según la doctrina civilista de la *actio nata*, la Administración tributaria puede incoar el expediente de responsabilidad solidaria; misma conclusión a la que afirma que se llega con el vigente artículo 67.2 LGT.
319. La propia sentencia de 14 de octubre de 2022 [(casación 6321/2020, ES:TS:2022:3819); ponente: Navarro Sanchís] razona que la Ley 7/2012 no posee alcance sólo aclaratorio ni interpretativo del contenido de la ley a la que viene a sustituir, sino que es sustancialmente correctora de su regulación y, en todo caso, agravatoria o desfavorable para el interesado —por lo que, fuera interpretativa o aclaratoria o rebasase ese carácter, no puede operar como fórmula para inferir el sentido y finalidad de una norma anterior, aplicable al caso, más favorable; y clara y precisa en su regulación, por prohibirlo el artículo 9.3 CE—.
320. Ruiz Hidalgo (2021, p. 331) advierte que la incorporación del concepto de «período voluntario original» incorporado por la Ley 11/2021 no se extiende a los responsables subsidiarios, toda vez que en estos casos sólo cabe la derivación de responsabilidad

quiera de los responsables solidarios³²¹; debiendo advertirse que, siendo innecesarias las actuaciones recaudatorias posteriores dirigidas contra el deudor principal, una vez efectuada la declaración de fallido, las mismas no interrumpen el plazo de prescripción para dirigir la acción contra el responsable subsidiario³²².

Llegados a este punto, debemos resaltar que, en las recientes sentencias (2) de 18 de julio de 2023³²³, el Tribunal Supremo ha concluido³²⁴ que:

(i) El cómputo del plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios no puede ser interrumpido por actuaciones realizadas frente al deudor principal —o al responsable anterior—, salvo en los casos en que la interrupción —para exigir el pago— se dirija a quien ya ha sido declarado responsable pues, hasta que se adopte el acto formal de derivación, no cabe hablar en sentido propio de obligado tributario ni de responsable o responsabilidad [artículo 68.7, en relación con el artículo 68.1.a) y b) LGT; y estos, a su vez, dependientes del artículo 66.a) y b) LGT].

cuando el obligado principal y, en su caso, otros responsables solidarios, hayan sido declarados fallidos.

321. Torres Castellanos (2009, p. 219) sostiene que el criterio establecido respecto de los responsables subsidiarios no resulta satisfactorio desde el punto de vista del principio de seguridad jurídica, toda vez que, en primer lugar, referir el inicio del plazo de prescripción al instante de la última actuación recaudatoria practicada frente al deudor principal, constituye un criterio excesivamente genérico que puede suscitar múltiples dudas a la hora de determinar con exactitud ese concreto instante, pues muchas veces será difícil saber si esa actuación es realmente la última. Y, en segundo lugar, con el mencionado criterio la posibilidad de exigir la responsabilidad subsidiaria se alarga indefinidamente en el tiempo, dado que cada actuación recaudatoria practicada y notificada al deudor principal o, a cualquiera de los responsables solidarios y, dirigida de modo efectivo, al cobro de la deuda tributaria determinará de inmediato la interrupción de la prescripción y el inicio del cómputo de un nuevo plazo prescriptivo respecto del responsable subsidiario, lo que unido a la inexistencia de un plazo máximo de duración del procedimiento de apremio, provocará que aquel pueda verse obligado a responder de dicha deuda muchos años después de su devengo.
322. *Vid.* sentencia del Tribunal Supremo de 8 de junio de 2022 [(casación 3586/2020, ES:TS:2022:227); ponente: Montero Fernández].
323. Casación 999/2022 (ES:TS:2023:3309) y 6669/2021 (ES:TS:2023:3311); ponente en ambas: Navarro Sanchís; y reiterada en la sentencia de 29 de febrero de 2024 [(casación 8005/2022, ES:TS:2024:966); ponente: Merino Jara].
324. Lo cierto es que tales sentencias parten de la de 14 de octubre de 2022 [(casación 6321/2020, ES:TS:2022:3819); ponente: Navarro Sanchís], en la que ya se adelantaba que el artículo 68.8 LGT parece sólo referido, dada su redacción, a la prescripción de la acción de cobro frente al ya declarado responsable, no frente a quien aún no lo es, por lo que no serviría para interrumpir la prescripción para la declaración de responsabilidad.

(ii) El artículo 68.7 LGT, conectado con el apartado 1, a) y b) del propio precepto, debe interpretarse en el sentido de que hay una correlación, a tenor del precepto, entre la facultad para declarar la derivación de responsabilidad solidaria y la de exigir el pago al ya declarado responsable —acciones distintas y sucesivas—, porque los hechos interruptivos, según la ley, son diferentes en uno y otro caso, de suerte que el carácter interruptivo de actuaciones recaudatorias sólo es apto y eficaz para la exigencia del cobro al responsable de una deuda ya derivada.

Conviene tener presente que la Sección Segunda de la Sala Tercera parte de considerar que, pese a que la responsabilidad de cualquier clase, entre ellas la del artículo 42.2.a) LGT, examinada en el supuesto concernido, surge de la ley, que tipifica el hecho que ha de producirse para que surja la responsabilidad, sea solidaria o subsidiaria, la ley obliga también a que ésta sea formalmente declarada. Dicho en otras palabras, hasta tanto no se produzca esa declaración formal, no nace la responsabilidad, de modo que podría prescribir el derecho a establecerla si no se efectúa en el plazo legal.

La Sección de enjuiciamiento rechaza así el planteamiento mantenido por la Administración tributaria, al interpretar el primer inciso del vigente artículo 68.8 LGT (artículo 68.7 LGT, aplicable *ratione temporis*), en un sentido maximalista, como demostrativo de que cualquier interrupción, por cualquier origen —es decir, lo fuera para declarar o para recaudar, que son funciones distintas y sucesivas—; que se proyectase sobre cualquier obligado, afectaría a todos ellos, indistintamente, con inclusión de los responsables (tanto para declarar la responsabilidad —en cuyo caso, aún no lo serían, en modo alguno— o para, ya declarada, exigir el pago de lo debido por tal título). Así, entiende que no puede tener favorable acogida la tesis mantenida por la Administración tributaria, toda vez que:

«[...] en ella se confunden y entremezclan los dos planos de ambas manifestaciones diferentes de la prescripción, las contenidas en el [artículo] 66, a) y b) LGT, necesariamente condicionante del [artículo] 68.1.a) y b) LGT, que obviamente se refiere a tal distinción, pues se trata de definir los actos interruptivos de cada facultad, no de la otra.

Pero es que, además, cuando el [artículo] 68.7 LGT alude a la extensión de la interrupción a los demás obligados, incluidos los responsables, no se está refiriendo, en sentido extensivo y ampliatorio, a los que estuvieran incurso en causa legal de responsabilidad, por darse el presupuesto de hecho del que surge ésta, sino a quienes hubieran sido ya declarados responsables.

Tanto la palabra obligado tributario ([artículo] 35.5, que se remite al 41.5 LGT), como la necesidad de un acto previo de declaración formal legalmente exigido, permiten concluir, como ya hemos dicho —y dijo en su día la sentencia de 19 de noviembre de 2015³²⁵ [...], mencionada en el auto de admisión e invocada por el Abogado del Estado— que la interrupción establecida en el [artículo] 68.7 LGT opera únicamente en los casos en que corra la prescripción para exigir el pago de su deuda al que ya ha sido declarado responsable, pero no incide en el plazo para declarar tal responsabilidad.

[...] De no ser interpretado el precepto de este modo, perfectamente acomodado a la interpretación meramente gramatical —así como a la lógica, sistemática y teleológica— de las normas examinadas ([artículo] 68.7, en relación con los aparatos 68.1 y 2, ambos a su vez derivados del ([artículo] 66.a) y b) LGT) la prescripción estaría en manos de la Administración jugar a placer con el plazo de prescripción, incluso con de su inactividad, pues bastaría con efectuar actos interruptivos del cobro de la deuda al deudor principal —o al responsable de primer grado—, para que la declaración de derivación al responsable quedara pospuesto *sine die*, a veces durante muchos años, lo que carece de sentido en una institución cuya finalidad es, precisamente, la de reforzar la garantía del pago de la deuda, en el ámbito irrenunciable de la seguridad jurídica ([artículo] 9.3 CE), que se ve notablemente perturbada con tal exégesis, en tanto posterga indefinidamente una eventual declaración de responsabilidad, aun cuando ya se pudo establecer.

No tiene sentido dejar pasar el tiempo sin declarar la responsabilidad del [artículo] 42.2.a) LGT cuando se poseen inequívocamente datos concluyentes para declararla —en virtud de la llamada *actio nata*— y tratar al mismo tiempo de obtener beneficio de una posible interrupción basada en actos que no guardan relación con aquella —ya que no tienden a esclarecer la causa legal para declarar la responsabilidad, sino a percibir la deuda principal, actos desconectados de esta finalidad—. Así lo distinguen, ya lo dijimos, los apartados a) y b) del [artículo] 68.1 LGT.

Además, tanto uno como otro precepto exigen el conocimiento formal del obligado tributario, lo que no se ha producido aquí por el doble motivo ya expuesto: la Sra. [...] solo podía ser tenida por obligada tributaria a partir

325. Casación 3727/2014 (ES:TS:2015:4981); ponente: Martínez Micó. En ella, la Sala Tercera ya había tenido la oportunidad de pronunciarse sobre una cuestión análoga, ahora bien, aplicando la anterior LGT/63 y no la LGT, habiendo considerado que en los supuestos de derivación de responsabilidad solidaria la interrupción de la prescripción del deudor principal o de otro tipo de obligado al pago respecto del que se deriva la responsabilidad se extiende al responsable solidario.

de su declaración como tal, no antes; y los supuestos actos interruptivos, de los que el AE da una información poco significativa acerca de su contenido y destinatario, se llevaron a cabo sin conocimiento de dicha interesada ([artículos] 4 y 8 LPAC)».

Adicionalmente, se debe tener en cuenta que en la sentencia de 15 de septiembre de 2023³²⁶ la misma Sección de enjuiciamiento ha establecido la doctrina jurisprudencial de que el cómputo del plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios debe situarse en el día siguiente a la finalización del plazo de pago en período voluntario del deudor principal. A los efectos de dicho cómputo, cuando la responsabilidad tributaria comporte la derivación de la liquidación y de la sanción, dicho plazo de pago en período voluntario es el que correspondía al deudor principal con relación a la liquidación. Las actuaciones recaudatorias, dirigidas frente al deudor principal o frente al obligado respecto de cuyas deudas se deriva la responsabilidad, pueden interrumpir el plazo de prescripción para exigir la obligación de pago únicamente frente a quien previamente ha sido declarado responsable pues, hasta que se adopte el acto formal de derivación, no cabe hablar en sentido propio de obligado tributario ni de responsable o responsabilidad.

Por último, otra cuestión que ha originado bastante controversia ha sido la relativa a la determinación del cómputo del período para iniciar el procedimiento y la posible existencia de prescripción, cuando la declaración de responsabilidad solidaria ha venido precedida de una declaración de responsabilidad subsidiaria. Sobre esta cuestión, el Tribunal Supremo³²⁷ ha fijado el siguiente criterio: el momento en que se inicia el plazo de prescripción de la acción para derivar la responsabilidad solidaria de la que responde el responsable subsidiario es desde que finaliza para este último

326. Casación 2851/2021 (ES:TS:2023:3679); ponente: Berberoff Ayuda.

327. Sentencia de 17 de febrero de 2022 [(casación 6944/2019, ES:TS:2022:673); ponente: Merino Jara], en la que, teniendo en cuenta la doctrina jurisprudencial contenida en la sentencia de 10 de julio de 2019 [(casación 4540/2017, ES:TS:2019:2694); ponente: Toledano Cantero], se vuelve a examinar la figura del «responsable del responsable», para dar respuesta a la cuestión consistente en precisar en qué momento se inicia el plazo de prescripción de la acción para derivar la responsabilidad solidaria a partir de la que corresponde al responsable subsidiario, si desde que finalizó para el deudor principal el periodo de pago voluntario para la presentación de la autoliquidación del impuesto que origina la deuda que se derivó subsidiariamente, o desde que finalizó para los responsables subsidiarios el periodo de pago voluntario que siguió a la declaración de dicha responsabilidad subsidiaria.

el período de pago voluntario que sigue a la declaración de tal responsabilidad subsidiaria³²⁸.

6.2. EL PRINCIPIO COMUNITARIO DEL «PLAZO RAZONABLE»

En conexión con lo expuesto en el epígrafe precedente, debemos hacer referencia al principio del plazo razonable. Se trata de un principio reconocido por el TJUE cuyo origen hay que situarlo a mediados de la década de los 90 del siglo pasado, cuando dicho Tribunal suscribió la propuesta del Abogado General, don *Jean Mischo*, de reconocer a las dilaciones excesivas en la emisión de la resolución o acto sancionador el alcance de circunstancias reductoras de la responsabilidad derivada de las infracciones administrativas. Siguiendo a Caamaño Anido (2002, p. 68), no existe circunstancia homónima a la citada dentro de nuestro ordenamiento jurídico³²⁹, siendo así que la falta de perseguibilidad de una conducta tipificada como infracción durante el período de prescripción encierra la extinción misma, desapareciendo toda posibilidad de imponer una sanción. El plazo de prescripción opera, pues, como una circunstancia excluyente de la sanción, pero el mero

328. En ese sentido, en la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de julio de 2012 [(casación 4802/2009, ES:TS:2012:5306); ponente: Trillo Torres], respecto de un supuesto de responsabilidad solidaria del antiguo artículo 131.5.a) LGT/63 [equivalente al vigente 42.2.a) LGT], señala que el *dies a quo* del cómputo del plazo para exigir el pago al responsable solidario no cabe ser fijado desde la declaración del fallido del deudor principal, sino el momento en que la acción pueda dirigirse contra él, que es cuando concurre el presupuesto habilitante y determinante de su responsabilidad.

329. En ese sentido, el Tribunal Constitucional se pronunció en la Sentencia de 28 de marzo de 2019 (ES:TC:2019:169) respecto de la aplicación de la atenuante de dilaciones indebidas prevista en el artículo 21.6 CP —tras la reforma operada por la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio (BOE de 23 de junio)— (que exige para su aplicación que se trate de una dilación extraordinaria e indebida en la tramitación del procedimiento, sin que sea imputable al propio inculpado y que no guarde proporción con la complejidad de la causa), declarando que en el supuesto concernido había de acogerse, atendiendo el dato concreto de que el plazo duración total del proceso se extendió en el caso examinado durante más de cinco años, plazo que de por sí se considera, en principio, irrazonable y susceptible de atenuar la responsabilidad penal. Así mismo, el Tribunal Constitucional [*vid.* sentencias de 31 de enero de 1994 (ES:TC:1994:35) y 10 de mayo de 1989 (ES:TC:1989:83)] se ha pronunciado sobre la relación entre las dilaciones indebidas y la prescripción penal, declarando que el derecho a que el proceso criminal se tramite, resuelva y ejecute en un plazo razonable es plenamente independiente del juego de la prescripción penal, sin que la dilación injustificada pueda dar lugar al reconocimiento de un derecho para la prescripción si el proceso no ha estado paralizado el tiempo legalmente previsto para que se exija tan responsabilidad, tratándose de una cuestión de legalidad ordinaria que corresponde enjuiciar a los jueces y tribunales.

3.5. EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

3.5.1. Dimensión general del principio de proporcionalidad

El principio de proporcionalidad, más que un principio general del Derecho, «es un principio universal, puesto que es la esencia del derecho latente en la vieja definición de Ulpiano —dar a cada uno lo suyo—¹¹³, esto es, la búsqueda del equilibrio, la fiel correspondencia entre actuación y respuesta jurídica¹¹⁴», constituyendo uno de los criterios de interpretación más frecuentes empleados por los operadores jurídicos y, sobre todo, por los tribunales de justicia¹¹⁵. El principio de proporcionalidad, gestado originariamente en la doctrina alemana como principio (*verhältnismäßigkeit*) incluido en el más general de prohibición de exceso (*übertreibungsverbot*), constituye un criterio constitucional informador de aquella actividad de los poderes públicos susceptible de restringir, lesionar o limitar de alguna forma los derechos individuales de los ciudadanos¹¹⁶. Así, se alza para las autoridades correspondientes una frontera o límite a su actuación represiva; y únicamente podrá ser llevado a la práctica cuando resulte estrictamente necesaria, idónea y proporcionada para obtener los objetivos perseguidos por la misma, de forma que cuando los fines buscados con su adopción puedan ser conseguidos a través de medidas alternativas manifiestamente menos gravosas, habrá de imponerse la utilización de estas últimas.

El principio de proporcionalidad en el Derecho español comenzó a ser objeto de estudio a finales de la Década de los Ochenta del Siglo XX, si bien es obra inicial de la más alta jurisprudencia de la Prusia del Siglo XIX, que ya no concibe la actividad de policía como un deber limitado, sino como una potestad lícita en la medida que sea imprescindible y adecuada a los fines que persigue¹¹⁷, adquiriendo carta de naturaleza a través de la «teoría de los tres escalones». Esto es, que la medida limitadora de los derechos sea: (i) Adecuada o idónea para la promoción (no necesariamente la realización) de dicho objetivo legítimo (adecuación/utilidad). (ii) Necesaria, y entre varias alternativas de intervención debe preferirse la que afecte menos a los derechos involucrados (mínimo de intervención). (iii) Proporcional, en sentido

113. Se le atribuye la definición de justicia entendida como «la constante y perpetua voluntad de dar a cada uno su propio derecho». *Vid.* datos.bne.es

114. Delgado Sancho (2020, p. 91).

115. González Beilfuss (2003, p. 15), quien es citado por (de) Andrés Pérez (2008, p. 11).

116. Garberí Llobregat y Buitrón Ramírez (2001, p. 121), siendo igualmente citados por (de) Andrés Pérez (2008, p. 9).

117. González-Cuellar Serrano (1998, p. 191), siendo asimismo citado por Delgado Sancho (2020, p. 92).

estricto, es decir, la gravedad de la intervención ha de ser la adecuada al objetivo de la intervención.

El principio de proporcionalidad es inherente al Estado de Derecho, derivando de la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos establecida en el artículo 9.3 CE¹¹⁸. Aun cuando el principio de proporcionalidad no resulta enunciado explícitamente en nuestra Carta Magna, sin que exista un derecho fundamental a la proporcionalidad abstracta, ello no impide afirmar su virtualidad jurídica¹¹⁹, habiéndose encontrado su cobertura constitucional en el artículo 106.1, inciso final, CE¹²⁰. Así, el Tribunal Constitucional, en su sentencia de 15 de octubre de 1982¹²¹, ya reivindicó su existencia como un principio general del derecho, encontrando su protección por la vía del artículo 10.2 CE en conexión con el CEDH (artículos 10.2 y 18)¹²², llegado a convertirse en los últimos años en bóveda del «nuevo constitucionalismo»¹²³.

3.5.2. Referencia al principio de proporcionalidad en el ámbito del Derecho Administrativo sancionador

En el ámbito del Derecho Administrativo sancionador, nos adentramos, en palabras del Tribunal Supremo¹²⁴, en una materia tan resbaladiza, o tan compleja y polifacética, como lo es ese principio de proporcionalidad. El principio de proporcionalidad «constituye un principio ordinamental, que en consonancia con el principio de legalidad de las infracciones y sancio-

118. Parejo Alfonso (2003, p. 797).

119. Uriol Egido (2002, p. 18).

120. García Manzano (1993, p. 373), quien es citado asimismo por Alonso Madrigal (1999, p. 47).

121. ES:TC:1982:62.

122. Así mismo, en las sentencias del Tribunal Constitucional de 27 de octubre de 1987 (ES:TC:1987:160), 23 de febrero de 1995 (ES:TC:1995:50) y 21 de noviembre de 1995 (ES:TC:1995:173) se ha configurado el principio de proporcionalidad como derivado del valor justicia. La sentencia del Tribunal Constitucional de 21 de diciembre de 1989 (ES:TC:1989:219) lo considera como un aspecto más del principio de legalidad. Las sentencias del Tribunal Constitucional de 28 de marzo de 1996 (ES:TC:1996:55) y 5 abril de 1999 (ES:TC:1999:49) consagran el principio de proporcionalidad como un principio general que puede inferirse a través de diversos preceptos constitucionales, en especial, de la proclamación constitucional del Estado de Derecho en el artículo 1.1 CE y del citado 10.2 CE.

123. Cancio Fernández (2016, p. 15), siendo citado igualmente por Muleiro Parada (2021, p. 447).

124. Sentencia de 13 de octubre de 2021 [(casación 3691/2020, ES:TS:2021:3852); ponente: Navarro Sanchís].

nes administrativas consagrado en el artículo 25 CE, exige del legislador que configure los tipos de las infracciones administrativas, que describen las conductas reprobables que consideran ilícitas, y determine las sanciones que correspondan atendiendo a la gravedad del hecho constitutivo de infracción¹²⁵».

125. Bandrés Sánchez-Cruzat (2016, p. 357). Prósper Almagro (2020, p. 113) señala que, mientras el principio de culpabilidad se refiere a la atribución de un hecho antijurídico a un sujeto, el de proporcionalidad se circunscribe más bien a determinar el grado de injusticia acometido por dicho sujeto. No es suficiente con culpar al autor u otros colaboradores del ilícito que motiva la sanción, sino que igualmente resulta necesario que su gravedad resulte proporcionada al hecho cometido. En ese sentido, para (de) Lucas Durán (2022, p. 289), el principio de proporcionalidad podría enunciarse como la necesidad de adecuación de las sanciones a las infracciones cometidas, de manera que no castigue en exceso comportamientos infractores nimios ni, por otro lado, se impongan sanciones testimoniales y demasiado leves en relación con infracciones que podrían considerarse muy cualificadas.

Gómez-Moreno Castedo (2005, p. 66) señala que el principio de proporcionalidad está inspirado en dos aspectos: (i) La gravedad de la sanción ha de ser correlativa a la gravedad de la conducta infractora, a cuyos efectos, dicha sanción podrá ser objeto de graduación, basándose en los factores que concurren en la conducta infractora. (ii) Las sanciones administrativas son complementarias de las penales y, por tanto, son aplicables a lesiones del ordenamiento jurídico menos graves que las castigadas penalmente.

Por su parte, Martínez Lago (2008a, pp. 151-152) expresa que dicho principio opera en un doble sentido: como criterio para la selección de los comportamientos antijurídicos merecedores de la tipificación como infracción; y como límite a la actividad administrativa de determinación de las sanciones que, por ello, debe considerarse una actividad exquisitamente jurídica en la que no existe discrecionalidad administrativa en sentido estricto, sino solamente una cierta libertad de valoración, comparable a la que se atribuye al juez para que decida, según su prudente arbitrio, la multa a imponer dentro de los límites permitidos por la ley. De este modo, el principio de proporcionalidad afecta tanto al redactor de la norma como a su aplicador, por lo que se despliega en dos vertientes: legislativa y administrativa. En la primera supone la necesidad de que el legislador y los órganos con potestad reglamentaria adecúen las sanciones a la gravedad de las infracciones. En la segunda se dirige a los órganos que aplican las normas sancionadoras y supone que al imponer la sanción ha de valorarse la gravedad de la conducta y, especialmente, para fijar la sanción entre los importes máximo y mínimo que, en su caso, establezca la ley.

Por ello, este principio se encuentra estrechamente vinculado con la motivación de las resoluciones sancionadoras. Como ha señalado el Tribunal Constitucional [*vid.* sentencia de 13 de enero de 1988 (ES:TC:1998:7)], frente a la regla general, conforme a la cual el deber de motivación de los actos administrativos es un mandato derivado de normas que se mueven en el ámbito de la legalidad ordinaria, en relación con los actos administrativos que impongan sanciones tal deber alcanza una dimensión constitucional, en la medida en que el derecho a la motivación de la resolución sancionadora es un derecho instrumental a través del cual se consigue la plena realización de las restantes

El Tribunal Constitucional¹²⁶ considera que el artículo 25.1 CE comprende la prohibición de penas desproporcionadas¹²⁷, si bien es preciso indicar que se pone en relación con otros derechos fundamentales, como la libertad (artículo 17 CE)¹²⁸, libertad de expresión (artículo 20 CE) o la participación en los asuntos públicos (artículo 23 CE)¹²⁹. Asimismo, ha señalado¹³⁰ que el principio de proporcionalidad no constituye en nuestro ordenamiento constitucional un canon de constitucionalidad autónomo cuya alegación pueda producirse de forma aislada respecto de otros preceptos constitucionales,

garantías constitucionales que resultan aplicables en el procedimiento administrativo sancionador. Así, de poco serviría exigir que el expedientado cuente con un trámite de alegaciones para su defensa, si no existe un correlativo deber de responderlas; o proclamar el derecho a la presunción de inocencia, si no se exige al órgano decisor exteriorizar la valoración de la prueba practicada y sus consecuencias incriminatorias. De igual manera, la motivación, al exponer el proceso racional de aplicación de la ley, permite constatar que la sanción impuesta constituye una proporcionada aplicación de una norma sancionadora previa, amén de que resulta imprescindible en orden a posibilitar el adecuado control de la resolución en cuestión.

126. *Vid.* sentencia de 20 de julio de 1999 (ES:TC:1999:136).

127. Muleiro Parada (2021, pp. 447-448) haciendo referencia al trabajo de Guérez Tricarico (2004, p. 86), pone de manifiesto que el juicio constitucional de proporcionalidad no es tanto un juicio de calidad o perfectibilidad del precepto sancionador cuestionado, sino que busca ser únicamente un test de proporcionalidad mínima a la luz de las pautas axiológicas constitucionalmente indiscutibles y que se derivan del propio texto constitucional, así como de la propia actuación del legislador en su interpretación y desarrollo.

128. Respecto de su capacidad para enjuiciar si la intervención legislativa ha respetado los límites externos que el principio de proporcionalidad impone desde la CE al tratamiento de la libertad personal, ha declarado que su control tiene un alcance y una intensidad muy limitadas so pena de arrogarse un papel de legislador imaginario que no le corresponde y de verse abocado a realizar las correspondientes consideraciones políticas, económicas y de oportunidad que le son institucionalmente ajenas [*vid.* sentencia de 2 de octubre de 1997 (ES:TC:1997:161)].

129. En opinión de Valencia Martín (2008, p. 756), resulta dudoso que una vulneración del principio de proporcionalidad en el ordenamiento sancionador administrativo pueda entenderse, con carácter general, como lesión del derecho fundamental a la legalidad, salvo que, por el tipo de conductas o de sanciones resulte vulnerado otro derecho fundamental distinto; siendo así que la lesión del artículo 25.1 CE únicamente se produciría si la desproporción de la sanción es fruto de una interpretación extensiva o analógica, ya que, si obedece meramente a una incorrecta aplicación de los criterios legales de graduación de las sanciones, se trataría simplemente de un problema de legalidad ordinaria, fiscalizable en el marco del artículo 24.1 CE.

130. *Vid.* sentencia de 28 de marzo de 1996 (ES:TC:1996:55).

operando esencialmente como un criterio de interpretación que permite enjuiciar las posibles vulneraciones de concretas normas constitucionales¹³¹.

Actualmente se encuentra regulado en el artículo 29 LRJSP, debiendo entenderse¹³² que, de su configuración en dicho precepto, cabe deducir que las sanciones administrativas deberán imponerse, como regla general, respetando la debida adecuación sobre la gravedad de la infracción cometida y la sanción aplicada, ponderando circunstancias¹³³ como el grado de culpabilidad o intencionalidad¹³⁴, la reincidencia¹³⁵ o la gravedad de los perjuicios

131. Desde la óptica de su conocimiento por el Tribunal Constitucional, en la desproporción entre el fin perseguido y los medios empleados para conseguirlo, sólo puede dar lugar a un enjuiciamiento por parte de dicho Tribunal cuando esa falta de proporción implica un sacrificio excesivo e innecesario de derechos que la Carta Magna garantiza; siendo así que el principio de proporcionalidad constituye una garantía para el sujeto responsable de la infracción administrativa, que implica que la sanción que se le imponga guarde la debida proporción con la entidad de la infracción cometida. [Vid. sentencia de 23 de mayo de 1995 (ES:TC:1995:66)].

132. Sesma Sánchez (2019, p. 564).

133. El principio de proporcionalidad entra en juego, principalmente, en aquellos supuestos en los que la norma sancionadora aplicada establece para la infracción distintas sanciones posibles o bien señala un margen cuantitativo para la individualización de la sanción, constituyendo, en tales casos, un criterio jurídico determinante en materia del control jurisdiccional por parte de los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa del ejercicio de la potestad sancionadora de las Administraciones públicas (Bandrés Sánchez-Cruzat, 2016, p. 357). Se trata, en fin, de limitar la discrecionalidad administrativa en la aplicación de las sanciones, que debe ser moderada en atención a las circunstancias subjetivas y objetivas que concurran en cada caso concreto. En ese sentido, como razona la sentencia de 15 de febrero de 2018 [(casación 3267/2015, ES:TS:2018:600); ponente: Requero Ibáñez], cuando la norma prevé una gran amplitud para concretar la cuantía de la multa, la carga de razonar y hacerlo de forma convincente es especialmente exigible, de ahí que cobre relevancia al recto ejercicio de la discrecionalidad que cuenta la Administración para optar por el grado —mínimo, medio y máximo— y dentro de cada grado por la extensión de la multa.

134. En relación con el criterio del grado de culpabilidad o la existencia de intencionalidad en la conducta del infractor cabe hacer mención, por ejemplo, a la sentencia de 3 de abril de 2018 [(casación 3941/2015, ES:TS:2018:1174); ponente: Román García], sobre un supuesto de realización de prácticas restrictivas tendentes a alterar la libre competencia; de 9 de marzo de 2017 [(casación 4115/2014, ES:TS:2017:842); ponente: Arozamena Laso], en materia de la imposición de una sanción a una empresa comercializadora de gas, debido a los cortes de suministro a clientes morosos que no siguen con el procedimiento legalmente establecido; y de 12 de noviembre de 2014 [(casación 3564/2012, ES:TS:2014:4760); ponente: Peces Morate] en relación con un caso de incumplimiento de las condiciones establecidas en la Declaración de Impacto Ambiental respecto de una concesión minera.

135. Por lo que se refiere al criterio de la reiteración, la sentencia de 3 de abril de 2017 [(casación 3230/2014, ES:TS:2017:1251); ponente: Espín Templado] indica que supone

causados¹³⁶. A lo que se ha de añadir que, con arreglo al artículo 24.3 de la propia ley, no resultan admisibles las sanciones rentables¹³⁷.

En el ámbito del Derecho de la UE, el principio de proporcionalidad¹³⁸ se sitúa al lado del principio de legalidad como otro de los pilares fundamentales del *ius puniendi*¹³⁹. Y si bien es cierto que el principio de proporcionalidad de los delitos y las penas no se encuentra expresamente previsto en el CEDH¹⁴⁰, por su parte el TEDH viene insistiendo en que el principio de proporcionalidad constituye un quicio esencial de todo el ordenamiento penal y, consecuentemente, del ordenamiento sancionador administrativo,

una persistencia deliberada en una actuación contraria a derecho. Y la sentencia de 18 de octubre de 2017 [(casación 225/2016, ES:TS:2017:3640); ponente: Bandrés Sánchez-Cruzat] declara que este criterio no puede más que entenderse como agravante o no aplicarse. La reiteración de la conducta infractora requiere un especial ánimo del infractor que convierte su conducta en especialmente grave, motivo por el cual sólo podrá considerarse como circunstancia agravante o, en su defecto, no aplicarse. Además, la sentencia de 30 de septiembre de 2011 [(casación 566/2009, ES:TS:2011:6194); ponente: Campos Sánchez-Bardona] concluye que la agravante de reincidencia administrativa debe referirse a hechos que ya hubieran sido sancionados en otro procedimiento resuelto con anterioridad a la comisión de la nueva falta.

136. Sobre el alcance del criterio de la naturaleza de los perjuicios causados, podemos hacer alusión, por ejemplo, a las sentencias del Tribunal Supremo de 5 de julio de 2022 [(recursos contencioso-administrativos acumulados 93 y 157/2020, ES:TS:2022:2695); ponente: Huerta Garicano], referente a un supuesto de daños al dominio público hidráulico; 27 de enero de 2012 [(casación 3365/2010, ES:TS:2012:449); ponente: Perelló Domenech], relativa a la comisión de una infracción en materia de blanqueo de capitales, en atención al importe de la suma no declarada; y 6 de junio de 2007 [(casación 8217/2004, ES:TS:2007:3828); ponente: Campos Sánchez-Bardona], recaída en un caso de imposición de una sanción en materia de telecomunicaciones.
137. Esto es, aquellas infracciones cuya comisión proporciona al infractor un beneficio todavía superior, una vez descontado del beneficio obtenido con la infracción el importe de la multa. Por otra parte, partiendo de la distinción entre graduación propiamente dicha de la sanción y reducción de ésta, el artículo 85.3 LPAC prevé la posibilidad de la reducción de las sanciones en aquellos casos que tengan únicamente carácter pecuniario, pudiendo el órgano competente para resolver el procedimiento aplicar reducciones de al menos el 20% sobre el importe de la sanción propuesta.
138. Muleiro Parada (2021, pp. 443-446).
139. Así, por ejemplo, en la STJUE de 23 de abril de 2015 [*LG Display Co. Ltd y LG Display Taiwan Co. Ltd contra Comisión Europea* (Asunto C-227/14, EU:C:2015:258)], se fija el criterio de que es contrario al principio de proporcionalidad incluir todas las ventas realizadas en el mercado pertinente, relativas a un periodo del que no existe prueba alguna, en el valor de las ventas tomado en consideración a efectos de calcular una multa.
140. Sobre esta cuestión, debemos indicar que Muleiro Parada (2021, p. 444), citando el trabajo de Arnold, Martínez Estay y Zúñiga Urbina (2012, p. 76), señala que el principio de proporcionalidad se encuentra implícito en los artículos 8 y 11 CEDH.

requiriendo la necesidad de mantener un justo equilibrio entre las exigencias del interés general y la protección de los derechos fundamentales del individuo¹⁴¹.

3.5.3. El principio de proporcionalidad en el Derecho Tributario sancionador

Debemos partir de la premisa de que, conforme al artículo 3.2 LGT, la aplicación del sistema tributario se basa en el principio de proporcionalidad. La proporcionalidad entre infracción y sanción es una exigencia de la justicia, en general, y de la tributaria, en particular¹⁴². La finalidad de prevención general y especial del ordenamiento sancionador y la medida de la reacción demandan esa proporcionalidad. Se exige, así, la concurrencia del elemento objetivo (acción u omisión) que determina la cuantía de la lesión a la Administración acreedora reprobada por la ley, con la culpabilidad del sujeto que comete la infracción (dolo, culpa grave, mínima negligencia, etc.) y la conducta habitual del sujeto pasivo mismo en sus relaciones tributarias con la Administración acreedora de que se trate. Las sanciones pecuniarias, que son las propias del Derecho Tributario, se prestan bien para conseguir la pretendida proporcionalidad.

El artículo 184 LGT regula la calificación de las infracciones tributarias, que se clasifican en función de la gravedad de la conducta antijurídica y pueden ser: muy graves, graves y leves. Y en cuanto a las sanciones, como señala la Exposición de Motivos de la LGT, al objeto de incrementar la seguridad jurídica, se establecen en cada caso los criterios de graduación aplicables y el porcentaje fijo que representan, de modo que la suma de todos los concurrentes coincide con la sanción máxima que se puede imponer. Se trata de unos criterios que, en palabras del Tribunal Supremo¹⁴³, han sido establecidos por el legislador tributario en unos términos específicos, estando previstos en el artículo 187 LGT. El precepto citado establece cuatro criterios de aplicación simultánea de graduación de las sanciones tributarias¹⁴⁴:

(i) La comisión repetida de infracciones tributarias. El «historial tributario» del sujeto pasivo debe ser un dato de la mayor relevancia en las

141. Vid. SSTEDH de 6 de noviembre de 2008 (*Ismayilov c. Rusia*, CE:ECHR:2008:1106JUD003035203), 26 de febrero de 2009 (*Grifhorst c. Francia*, CE:ECHR:2009:0226JUD002833602) y 9 de julio de 2009 (*Moon c. Francia*, CE:ECHR:2009:0709JUD003997303).

142. Calvo Ortega (2005, p. 402).

143. Vid. sentencia de 11 de diciembre de 2014 [(casación 2742/2013, ES:TS:2014:5152); ponente: Agualló Avilés].

144. Delgado Sancho (2020, p. 109).

relaciones fiscales¹⁴⁵. El artículo 5.1 RGRST aclara determinados aspectos de esta circunstancia¹⁴⁶.

(ii) El perjuicio económico para la Hacienda pública. Se considera un criterio acertado¹⁴⁷, siendo así que el mayor perjuicio corresponde a personas con una mayor capacidad económica y organizativa y a las que debe exigírseles una mayor diligencia. En suma, supone una mayor culpabilidad¹⁴⁸.

145. Calvo Ortega (2005, p. 402).

146. Sobre este primer criterio de graduación debemos señalar que la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de octubre de 2022 [(casación 5518/2020, ES:TS:2022:3558); ponente: Esperanza Córdoba Castroverde] expone que su finalidad es la de agravar aquellos supuestos que tengan una conexión temporal en la comisión de infracciones de la misma naturaleza, sin que pueda admitirse que exista esa conexión respecto de sanciones administrativas impuestas en un plazo superior a los cuatro años previstos legalmente. Además, en dicha sentencia se procede a determinar el alcance del concepto de firmeza en vía administrativa de sanciones tributarias, a los efectos de aplicar este criterio de graduación de reiteración en una sanción posterior, lo que tiene relevancia en la determinación del *dies a quo* del plazo de cuatro años («dentro de los cuatro años anteriores a la comisión de la infracción») que establece el referido artículo 187 LGT, respondiendo a dicha cuestión en el sentido de que, en garantía del contribuyente, la firmeza en vía administrativa de una sanción tributaria a los efectos de aplicar, en una infracción posterior, el criterio de reincidencia del artículo 187.1.a) LGT, para considerar desestimada la reclamación por silencio administrativo, debe ser el transcurso del plazo establecido en el artículo 240 LGT.

147. Calvo Ortega (Cit.).

148. Respecto de este segundo criterio debemos hacer referencia, por ejemplo, a las sentencias del Tribunal Supremo de 13 de octubre de 2021 [(casación 3691/2020, ES:TS:2021:3852); ponente: Navarro Sanchís], 26 de octubre de 2021 [(casación 4746/2020, ES:TS:2021:4027); ponente: Berberoff Ayuda], (2) 29 de junio de 2022 [casación 3617/2020 (ES:TS:2022:2676) y 848/2022 (ES:TS:2022:2628); ponente en ambas: Toledano Cantero] y 31 de octubre de 2022 [(casación 5208/2021, ES:TS:2022:3904); ponente: Esperanza Córdoba Castroverde], que tienen por objeto el supuesto de la sanción impuesta por autoliquidación e ingreso extemporáneo de las cuotas del IVA correspondientes a los tres primeros trimestres del año, sin requerimiento previo, con ocasión de la declaración tempestiva del cuarto trimestre, donde se considera existente el perjuicio ocasionado por la falta de disponibilidad, en el momento debido, de cada ingreso del IVA exigido a los adquirentes de bienes y servicios, esto es, en concepto de intereses, como consecuencia de la pérdida del ingreso.

Del mismo modo, cabe hacer mención a la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de marzo de 2008 [(casación 4606/2002, ES:TS:2008:3331); ponente: Martínez Micó], relativa a un supuesto de un incremento no justificado de patrimonio exteriorizado en una serie de imposiciones en una libreta KD, ocultadas en las declaraciones tributarias del IRPF y del Impuesto sobre el Patrimonio.

En todo caso, conviene tener presente que en las infracciones que causan perjuicio para la recaudación la máxima es que sin liquidación no hay sanción [*vid.* sentencia

(iii) El incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación. Es una circunstancia agravante que debe estimarse como correcta¹⁴⁹, pues la facturación y documentación afecta a la gestión tributaria en general y permite su mejor control¹⁵⁰.

(iv) El acuerdo de conformidad del interesado. Se trata de una circunstancia cuyo fundamento pertenece al Derecho Sancionador, en cuanto la conformidad o aceptación de la sanción supone una rectificación de la conducta del infractor; y también se apoya en el Derecho Tributario, dado que impide la recursividad y permite una mayor celeridad en el ingreso¹⁵¹, teniendo

de 23 de julio de 2020 (casación 1993/2019, ES:TS:2020:2687); ponente: Aguallo Avilés].

149. Calvo Ortega (Cit.).

150. En cuanto a este tercer criterio, es preciso indicar que en la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de enero de 2022 [(casación 7905/2020, ES:TS:2022:163); ponente: Montero Fernández] se razona que, a pesar de su regulación sistemática dentro de los criterios de graduación de las sanciones tributarias, sólo se aplica específicamente para las infracciones contempladas en el artículo 201 LGT, y determina, en definitiva, la cuantía de la sanción a imponer; de suerte que se produce esta circunstancia cuando el incumplimiento afecte a más del 20 por ciento del importe de las operaciones sujetas al deber de facturación «en relación con el tributo u obligación tributaria y período objeto de comprobación o investigación». Como ejemplo de su aplicación, cabe hacer alusión a la sentencia de 2 de octubre de 2012 [(casación 2691/2009, ES:TS:2012:6276); ponente: González González] en un supuesto relativo al impuesto sobre sociedades ante el incumplimiento de las obligaciones contables de la mercantil contribuyente.

151. Señala Calvo Ortega (Cit.). La sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990 (ES:TC:1990:76) consideró que este criterio de graduación resulta conforme a la constitución, ya que se trata de:

«[...] una técnica cuyo designio es lograr una simplificación y celeridad en los procedimientos tributarios y cuyo empleo es por ello frecuente en la legislación comparada, no siendo tampoco completamente ajena al campo de la legislación penal, como lo acredita el hecho de que en el art. 9.9 [CP] se contemple una atenuante que guarda alguna similitud con el criterio sancionador que ahora examinamos, ni tampoco al de la legislación procesal penal, en la cual el art. 793.3.11 [LECr] autoriza al Juez de lo Penal a reducir sensiblemente la pena, llegando incluso hasta la absolución, en una Sentencia de conformidad en la que el acusado hubiese reconocido los hechos. Se trata, por tanto, de una opción del contribuyente para poder gozar de un beneficio al que no se tiene derecho, pero que en modo alguno aquél está obligado a tomar».

Por su parte, en la sentencia de 18 de julio de 2011 [(casación 5491/2008, ES:TS:2011:5394); ponente: Huelin Ruiz de Velasco] se recalca la necesidad de que el obligado tributario suscriba un acta con acuerdo o un acta de conformidad para poder proceder a su aplicación. Y sobre esta segunda posibilidad la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de marzo de 2004 [(casación en interés de ley 96/2004, ES:TS:2004:1528); ponente: Rodríguez Arribas] fijó la siguiente doctrina: el derecho a obtener la reducción del 30% de la sanción por infracción tributaria grave está condicionado a la conformidad del sujeto infractor con la propuesta de regularización que se le formule, de modo que

su origen en las «actas de invitación» de inicios del Siglo XX. En lo que se refiere a este cuarto criterio, el artículo 7 RGRST precisa la forma en que se entiende producida o manifestada la conformidad en los procedimientos de verificación de datos y comprobación limitada. Igualmente se hace esta precisión en relación con los procedimientos de inspección.

Hay que advertir¹⁵² que no nos encontramos ante una lista taxativa o *numerus clausus*, sino, por el contrario, existen otros criterios generales que pueden ser de aplicación¹⁵³, caso del número de datos, regularización del interesado, volumen de operaciones¹⁵⁴, etc.¹⁵⁵. Además, se debe poner de

impugnada la liquidación tributaria por discrepancia incluso con los intereses de demora se restablecería la sanción que se hubiera aplicado de no mediar la conformidad.

152. Delgado Sancho (Cit.).

153. A este respecto, Martínez Lago (2008a, p. 153) advierte que, aunque las cuatro circunstancias representan una lista cerrada, tal consideración queda en entredicho si se observa el sistema de infracciones y sanciones tributarias, puesto que son varios los tipos que contemplan criterios específicos para proceder a la determinación de la sanción. Del mismo modo, Calvo Ortega (2005, pp. 402-403) señala que estas cuatro circunstancias de graduación de las sanciones no son las únicas que establece la LGT. En tipos concretos de infracción se establecen otras de notoria importancia: utilización de medios fraudulentos, documentos falsos o falseados, inclusión de datos falsos, llevanza de contabilidades distintas referidas a una misma actividad, etc. En la misma línea, Gómez-Moruolo Castedo (2005, p. 67) señala que existen otros criterios de graduación al margen de los mencionados, caso de los utilizados en los artículos 199 y 203 LGT, que se basan en el citado principio, tomando como referencia al porcentaje que suponen ciertas operaciones no declaradas o ciertos datos no contestados a efectos de la gestión tributaria.

154. En lo que se refiere específicamente a la sanción prevista en el artículo 203.5 LGT, Falcón y Tella (2019, p. 4), también citado por Muleiro Parada (2021, pp. 449-450), considera que ha de tenerse en cuenta la magnitud económica de las operaciones sobre las que se requiere información, de manera que, por exigencias del principio de proporcionalidad, el perjuicio directo que estas operaciones pueden causar funciona como límite máximo en las sanciones por no atender los requerimientos de información; y así debe reflejarse en la motivación. De modo que, si dicha magnitud no se conoce, o es insignificante la sanción de dicho artículo debe imponerse en su importe mínimo. Y segundo, que el criterio de la conformidad del interesado es realmente una reducción de la sanción recogida en el artículo 188 LGT, puesto que la sanción será reducida siempre que el sujeto infractor cumpla con dos requisitos: por una parte, ingresar el importe en periodo voluntario, sin haber presentado solicitud de aplazamiento o fraccionamiento del pago; y por otra, no haber interpuesto recurso reclamación contra la liquidación o la sanción. En ese sentido, señala que la distinción entre graduación y reducción consiste, principalmente, en que la reducción nada tiene que ver con el principio de culpabilidad, es decir, con la culpa o negligencia del presunto infractor y, por tanto, con la graduación de la sanción.

155. Vid. sentencia del Tribunal Supremo de 10 de noviembre de 2009 [(casación 5023/2006, ES:TS:2009:7254); ponente: Fernández Montalvo].

relieve que estos criterios de graduación no pueden elevar ni reducir las sanciones más allá de sus límites máximos o mínimos establecidos por la ley, debiendo significarse que, en realidad, tales criterios de graduación antes citados son todas circunstancias agravantes, salvo la reducción por acuerdo o conformidad¹⁵⁶. Así, la doctrina de los autores destaca que la regulación actual de las infracciones y sanciones tributarias contenidas en la LGT, tan pormenorizada e individualizada, con importes y porcentajes mínimos de sanción, deja poco margen para una aplicación real del principio de proporcionalidad¹⁵⁷.

156. Calvo Ortega (2005, p. 403). Gómez-Moruolo Castedo (Cit.) indica que no todos los criterios citados son auténticos criterios de graduación, como por ejemplo ocurre con el acuerdo o conformidad, que realmente no gradúa la sanción, sino que reduce una sanción previamente graduada, incluso por debajo del importe mínimo y ello no con fundamento de proporcionalidad, puesto que dicha reducción no tiene correlación con la conducta infractora que ahora se sanciona, sino con una actitud posterior del infractor, como puede ser el acuerdo o conformidad con la propuesta que se le formula. Sobre este particular, Pérez Piaya-Moreno (2007, p. 27) destaca que, si bien el artículo 187.1.d) LGT ha querido englobar la conformidad entre los distintos criterios de graduación, calificándola expresamente con dicho término, del último inciso de ese apartado se extrae la conclusión opuesta, pues la reducción se aplicará a la totalidad de la sanción, es decir, a la que resulte de la aplicación de los criterios de graduación recogidos en el siguiente precepto: el artículo 188 LGT. Del mismo modo, debemos tener en cuenta que la sentencia de 30 de junio de 2017 [(casación 2266/2016, ES:TS:2017:2598); ponente: Agualló Avilés] precisa que la utilización de medios fraudulentos no constituye un criterio de graduación de las sanciones, que se regulan en este artículo 187 LGT, sino un criterio de calificación de las infracciones de los contemplados en el citado artículo 184 LGT, entre los cuales está el empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados, siempre que la incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción [artículo 184.3.b) LGT], cuya concurrencia permite calificar la infracción del artículo 191 LGT como muy grave.

157. Sesma Sánchez (2019, p. 565). Sobre esta cuestión, la sentencia del Tribunal Supremo de 11 de diciembre de 2014 [casación 2742/2013 (ES:TS:2014:5152); ponente: Agualló Avilés] pone el acento en que el margen de maniobra reconocido a los tribunales en la aplicación del principio de proporcionalidad como mecanismo de control del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración tributaria ha quedado anulado por el legislador tributario con la redacción de la LGT, pues en la medida que ha establecido para cada conducta ilícita una sanción específica, concreta, determinada, no ha dejado a la hora de imponer la sanción, como hacía la anterior LGT/63, margen alguno para la apreciación del órgano competente para sancionar. En la misma línea, la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de octubre de 2021 [(casación 3691/2020, ES:TS:2021:3852); ponente: Navarro Sanchís] señala que la infracción del principio de proporcionalidad en materia sancionadora, cuando discurre en la fase de ejercicio de la potestad sancionadora por parte de la Administración, o en el momento posterior

Por otra parte, en lo que se refiere al Derecho de la UE, el principio de proporcionalidad se ha convertido en el motor de muchas decisiones del TJUE en el ámbito sancionador¹⁵⁸. Así, constituye doctrina jurisprudencial que las medidas administrativas o sancionadoras no deben sobrepasar lo estrictamente necesario para alcanzar los objetivos perseguidos¹⁵⁹; y que la sanción no debe ser tan desproporcionada con relación a la gravedad de la infracción que constituya un obstáculo a las libertades reconocidas a nivel comunitario o de la UE¹⁶⁰.

del control jurisdiccional de dicho ejercicio por los tribunales, puede permitir una solución correctora que atempere el exceso o derroche inútil de coacción, situándola en su punto preciso, en aquellos casos en que la ley lo permite, a fin de restablecer la proporción debida.

158. Martín Queralt (2016, p. 2), quien es citado igualmente por Muleiro Parada (2021, p. 446). La configuración jurisprudencial como principio general del Derecho de la Unión se produce en la sentencia de 16 de diciembre 1992 [*Grecia c. Comisión*; (Asunto C-210/91, EU:C:1992:525)], en la que el Tribunal hace constar que procede recordar que, ante la falta de armonización de la legislación comunitaria en el ámbito de las infracciones aduaneras, los Estados miembros son competentes para establecer las sanciones que les parezcan adecuadas, si bien se encuentran obligados a ejercer esta competencia respetando el Derecho comunitario y sus principios generales y, por tanto, el principio de proporcionalidad.

159. Barciela Pérez (2010, p. 3), siendo igualmente citado por Muleiro Parada (Cit.).

160. Además, por ejemplo, en la STJUE de 7 de noviembre de 2019 [*Petrotel-Lukoil* (Asunto C-68/18, EU:C:2019:933)] se declara que el artículo dos, apartado 3, de la Directiva 2003/96 y el principio de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a disposiciones o prácticas nacionales que, en caso de que no se presente ante las autoridades tributarias competentes una solicitud de clasificación a efectos de los impuestos especiales respecto a productos energéticos cuyo nivel de imposición no fija esa directiva, prevén la aplicación del tipo del impuesto especial establecido para el gasóleo y el mantenimiento de dicho tipo aunque posteriormente se obtenga una decisión de clasificación que equipare tales productos al fueloil. Y la STJUE de 26 de abril de 2017 [*Tibor Farkas* (Asunto C-564/15, EU:C:2017:302)] concluye que el principio de proporcionalidad debe interpretarse en el sentido de que se opone a que las autoridades tributarias nacionales impongan a un sujeto pasivo que ha adquirido un bien a cuya entrega le es aplicable el régimen de inversión del sujeto pasivo una sanción del 50 % del importe del IVA que está obligado a pagar a la Administración tributaria, aun cuando esta última no ha sufrido una pérdida de ingresos fiscales y no existen indicios de fraude fiscal, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente. Por último, en la STJUE de 15 de abril de 2021 [*Grupa Warzywna* (Asunto C-935/19, EU:C:2021:287)], interpreta que una norma sancionadora (sanción por un importe correspondiente al 20 % del importe de la sobrevaloración del importe de la devolución de IVA) que va más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del IVA y evitar el fraude conculca el principio de proporcionalidad. Es, justamente, en materia de sanciones derivadas del IVA donde el principio de proporcionalidad ha alcanzado una particular relevancia en el ámbito de los

La naturaleza jurídica de la responsabilidad tributaria solidaria del artículo 42.2.a) de la LGT y su dimensión sancionadora

Esta obra plantea el traslado de los principios sancionadores al supuesto de responsabilidad tributaria solidaria contemplado en la LGT para el caso en que se sea 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.

Los tribunales han tenido ocasión de esclarecer el amplio abanico de casos amparados por el precepto legal y de asentar los criterios orientadores mínimos para su aplicación, precisando que se trata de una responsabilidad subjetiva que requiere probar la finalidad o intención con la que se actúa. Sin embargo, hasta la fecha no se ha reconocido por la jurisprudencia que estamos ante un supuesto de naturaleza sancionadora. Por esta razón, la obra es original y valiente en sus planteamientos. Se adentra y profundiza en argumentaciones jurídicas, con apoyo en doctrina de autores y tribunales, para aportar un punto de vista novedoso y fundamentado.

La obra es fruto de un trabajo de investigación realizado por el autor para la obtención del título de Doctor en Derecho, habiéndosele concedido la más alta calificación por unanimidad, cuando fue defendida como tesis doctoral ante una comisión de especialistas, todos ellos son Catedráticos de Derecho Financiero y Tributario y buenos conocedores de la materia.

CEINDO (Escuela Internacional de Doctorado)
Universidad San Pablo CEU de Madrid
Universidad Cardenal Herrera CEU Valencia
Universidad Abat Oliba de Barcelona
Universidad CEU Fernando III de Sevilla
www.escueladoctorado.ceu.es

Collection directed by

ANA BELÉN CAMPUZANO
Catedrática de Derecho Mercantil
Universidad San Pablo CEU

CARMEN CALDERÓN PATIER
Catedrática de Economía Aplicada
Universidad San Pablo CEU

El precio de esta obra incluye la
publicación en formato DÚO sin coste
adicional (papel + libro electrónico)

ACCEDE A LA VERSIÓN ELECTRÓNICA SIGUIENDO
LAS INDICACIONES DEL INTERIOR DEL LIBRO

ISBN: 978-84-1085-133-7

