

## **ALGUNAS DUDAS INTERPRETATIVAS EN TORNO A LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE QUIENES OBSTACULICEN LA EJECUCIÓN SOBRE EL PATRIMONIO DEL DEUDOR\***

**Ana Luque Cortella**

Profesora Contratada Doctora de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Sevilla

### **1. Introducción. La responsabilidad solidaria del artículo 42.2 de la Ley General Tributaria**

El artículo 42.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria<sup>1</sup> establece la responsabilidad, a efectos tributarios, en que puede incurrir cualquier persona que intente obstaculizar el embargo o la traba de los bienes del deudor. Su formulación es la siguiente: “También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades:

- a) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración Tributaria.
- b) Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo.
- c) Las personas que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de garantía, colaboren o consientan el levantamiento de los bienes o derechos embargados o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía.
- d) Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquéllos”<sup>2</sup>.

Se trata de un supuesto de responsabilidad que se genera en el procedimiento de recaudación, concretamente, en la fase de embargo previa a la enajenación de los

---

\* Este trabajo se enmarca en el seno del Proyecto de Investigación del Ministerio de Economía y Competitividad “Estudio de las relaciones entre Derechos fundamentales y Hacienda pública. Consecuencias del Tratado de Lisboa en su desarrollo normativo y jurisprudencial” (DER 2011-27491).

<sup>1</sup> La Ley General Tributaria de 2003 corrigió el error sistemático de la anterior que incluía este precepto en el artículo 131.5º, dentro del Capítulo V, Título III, relativo a la recaudación. Ello había suscitado numerosas críticas pues carecía de alguna referencia expresa en la sección correspondiente a los responsables. Es más, al margen de su incorrecta ubicación, algunos autores como Blázquez Lidoy, A., habían criticado la falta de “una regulación clara y precisa [...] la semejanza que presentaban las distintas causas de responsabilidad del artículo 131.5 hacía que para una misma situación se emplearan indistintamente cualquiera de los supuestos sin que los tribunales manifestaran reparo”; «Obligados tributarios», en la obra colectiva *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, (Coord. Palao Taboada, C., Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004, pág. 149).

<sup>2</sup> Redacción dada al artículo 42.2 de la Ley General Tributaria por el artículo 5.4 de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (Boletín Oficial del Estado de 30 de noviembre).

bienes<sup>3</sup> y que puede plantear ciertas dudas interpretativas cuando el obligado principal se encuentra inmerso en un procedimiento de ejecución colectiva y el embargo no se ha llevado a cabo mediante el procedimiento administrativo de apremio sino en el propio proceso concursal.

## **2. La aplicación indiscutible de la responsabilidad cuando recae en el seno de un procedimiento de apremio, anterior a un eventual concurso**

Debemos partir de la premisa de que la aplicación del precepto no plantea ningún tipo de dudas cuando, en caso de concurrencia de procedimientos, la Administración ha ganado la prioridad procedimental ya que podrá continuar con la vía de apremio hasta el final<sup>4</sup>. Es decir, que cuando la fecha de la diligencia de embargo sea anterior a la de la apertura del concurso de acreedores y los bienes que se van a embargar no resulten necesarios para continuar con la actividad productiva del deudor, las personas que realicen alguna de las conductas descritas en el artículo 42.2 de la Ley General Tributaria podrán incurrir en este supuesto de responsabilidad si trataran de impedir u obstaculizar el embargo administrativo<sup>5</sup>.

Hay que tener en cuenta, además, que en el artículo en cuestión se establece un supuesto de responsabilidad solidaria. Ello implica que cuando la responsabilidad de los administradores de la sociedad sea subsidiaria, por la vía de las letras a) y b) del artículo 43.1 de la Ley General Tributaria, no podrá exigirse el pago a los administradores mientras no se haya actuado contra el responsable solidario, en virtud del beneficio de excusión regulado en el artículo 176 de la Ley General Tributaria. Así, la transmisión de bienes de una sociedad por parte de su administrador en connivencia con un tercero implica que la Hacienda Pública deberá dirigirse en primer lugar contra el tercero adquirente, hasta el límite del valor del bien adquirido<sup>6</sup>.

## **3. La inaplicación del artículo 42.2 de la Ley General Tributaria cuando el embargo se sitúa en el seno del proceso concursal.**

Pero retomando la problemática sobre la concurrencia del procedimiento de embargo y del concurso, es necesario analizar un supuesto diferente: aquél en que el embargo no se realiza mediante el procedimiento administrativo de apremio sino en el propio proceso concursal. ¿Puede entonces derivarse la responsabilidad tributaria contra quienes colaboren en la ocultación de los bienes del obligado al pago, consientan el

---

<sup>3</sup> Sobre esta tema, Blázquez Lidoy, A. aclara “que el artículo 42.2.a) opera en fase ejecutiva pero con anterioridad a que se tenga conocimiento del embargo. Y una vez que se ha iniciado el procedimiento de embargo entran el resto de supuestos de hecho.”; «Obligados tributarios», *op. cit.*, pág. 150.

<sup>4</sup> Véase artículo 164 de la Ley General Tributaria.

<sup>5</sup> Según afirma el TEAC en su Resolución de 25 de junio de 2008, no estamos estrictamente ante un supuesto de “responsabilidad tributaria”, sino de un tipo de responsabilidad por actos ilícitos que tiene su fundamento en el artículo 1902 del Código Civil. Se refiere al antiguo artículo 131.5 de la Ley General Tributaria de 1963, pero existen diferencias en el marco de la Ley General Tributaria vigente: el apartado 1 del artículo 42 afirma que “Serán responsables solidarios de la deuda tributaria [...]”, mientras que el apartado 2 que estamos analizado afirma: “Serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente [...]”.

<sup>6</sup> Véase, por ejemplo, las Sentencias de la Audiencia Nacional de 11 de julio de 2011 (recurso contencioso-administrativo 144/2010) y 21 de mayo de 2012 (recurso contencioso-administrativo núm. 46/2011). Esta misma jurisprudencia señala que el artículo 42.2.a) de la Ley General Tributaria no exige que la transmisión causante de la derivación de responsabilidad se haya producido directamente entre el sujeto pasivo (la sociedad, en el caso anterior) y el responsable solidario.

levantamiento u obstaculicen de alguna manera el embargo? En nuestra opinión, la cuestión debe resolverse en sentido negativo porque todas las conductas que generan la responsabilidad que se deriva de este precepto vienen referidas al procedimiento administrativo de apremio, y no a otros procesos de ejecución distintos de aquél. Resulta evidente que lo que la Ley General Tributaria pretende garantizar es el cobro de una deuda tributaria en fase recaudatoria a través de su procedimiento propio y específico<sup>7</sup>, por lo que cuando el precepto alude a las actuaciones que obstaculicen el embargo sólo puede referirse a los embargos administrativos que, como es sabido, no se podrán llevar a cabo por la Administración cuando se esté tramitando un procedimiento concursal.

Por otro lado, no puede perderse de vista que la responsabilidad como garantía está dirigida de manera exclusiva a la protección de las deudas tributarias y cuando se ocultan o se levantan los bienes en el procedimiento concursal se estará perjudicando a todos los acreedores y no sólo a la Hacienda Pública, por lo que corresponderá aplicar las medidas establecidas en la normativa concursal, y no en la tributaria. Además, en estos casos, se estará obstaculizando el desarrollo del proceso concursal y no impidiendo “la actuación de la Administración Tributaria”, como se exige en el precepto que analizamos para derivar la responsabilidad<sup>8</sup>. Es más, de admitirse la tesis contraria sería muy probable que se planteara un problema de concurso de normas con los tipos penales de malversación<sup>9</sup>, de alzamiento de bienes<sup>10</sup> o de apropiación indebida<sup>11</sup>, con la consiguiente vulneración del principio *ne bis in idem*. Estos

---

<sup>7</sup> En este sentido, la disposición se basa “en la presunción de legalidad del procedimiento de apremio y en la ejecutividad de los actos que lo integran”, según la STS de 24 de octubre de 2007 (Recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 51/2003), fundamento de Derecho séptimo.

<sup>8</sup> Cfr. artículo 42.1.a) *in fine*.

<sup>9</sup> El artículo 432.1 del Código Penal dispone: “La autoridad o funcionario público que, con ánimo de lucro, sustrajere o consintiere que un tercero, con igual ánimo, sustraiga los caudales o efectos públicos que tenga a su cargo por razón de sus funciones, incurrirá en la pena de prisión de tres a seis años e inhabilitación absoluta por el tiempo de seis a diez años”.

<sup>10</sup> El artículo 257 del Código Penal dispone: “1. Será castigado con las penas de prisión de uno a cuatro años y multa de doce a veinticuatro meses:

1º. El que se alce con sus bienes en perjuicio de sus acreedores.

2º. Quien con el mismo fin, realice cualquier acto de disposición patrimonial o generador de obligaciones que dilate, dificulte o impida la eficacia de un embargo o de un procedimiento ejecutivo de apremio, judicial, extrajudicial o administrativo, iniciado o de previsible iniciación.

2. Lo dispuesto en el presente artículo será de aplicación cualquiera que sea la naturaleza u origen de la obligación o deuda cuya satisfacción o pago se intente eludir, incluidos los derechos económicos de los trabajadores y con independencia de que el acreedor sea un particular o cualquier persona jurídica, pública o privada.

3. En el caso de que la deuda u obligación que se trate de eludir sea de Derecho público y la acreedora sea una persona jurídico pública, la pena a imponer será de uno a seis años y multa de doce a veinticuatro meses.

[...]

5. Este delito será perseguido aun cuando tras su comisión se iniciara una ejecución comercial”.

<sup>11</sup> El artículo 252 del Código Penal establece: “Serán castigados con las penas del artículo 249 o 250, en su caso, los que en perjuicio de otro se apropiaren o distrajeren dinero, efectos, valores o cualquier otra cosa mueble o activo patrimonial que hayan recibido en depósito, comisión o administración, o por otro título que produzca obligación de entregarlos o devolverlos, o negaren haberlos recibido, cuando la

argumentos llevan a la conclusión de que cuando la ocultación o el levantamiento de los bienes se produzca en el seno del procedimiento concursal habrá lugar a la responsabilidad civil o penal que se pueda derivar, pero no a la responsabilidad tributaria.

En suma, que el supuesto de responsabilidad solidaria previsto en el artículo 42.2 de la Ley General Tributaria para los que colaboren en la ocultación de los bienes del obligado al pago, consientan el levantamiento de dichos bienes u obstaculicen de alguna manera el embargo, no podrá aplicarse cuando se trate de bienes integrados en la masa activa del concurso, ya que todas las conductas que generan la responsabilidad a que se refiere este supuesto vienen referidas al procedimiento administrativo de apremio y no a otros procesos de ejecución distintos de aquél.

#### **4. La extensión del alcance de la responsabilidad a las sanciones**

Obviamente, como hemos señalado, la inaplicación del supuesto de responsabilidad solidaria previsto en la Ley General Tributaria resulta predicable salvo que la Administración hubiera ganado la prioridad procedimental para ejecutar por el procedimiento administrativo de apremio. En tal caso, la responsabilidad del artículo 42.2 de la Ley General Tributaria alcanzará, con el límite del valor de los bienes o derechos que se hubiesen podido embargar o enajenar, al importe de la deuda tributaria pendiente y, tal y como añadió posteriormente la Ley 36/2006, “y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan”. Hasta ese momento, ante la falta de previsión expresa, podrían haberse entendido excluidas las sanciones impuestas al deudor principal en virtud del artículo 41.6 de la Ley General Tributaria, aunque ya entonces existían buenas razones para considerar que las sanciones deberían incluirse (el hecho de que la responsabilidad derivase de un acto ilícito)<sup>12</sup>.

El problema que se plantea, en este caso, es que la conducta del responsable no es la que ha generado la sanción impuesta al deudor principal, sino otra diferente, de forma que las circunstancias de graduación tenidas en cuenta para cuantificar la sanción del deudor principal poco tendrán que ver, por no decir nada, con las que deberían aplicarse al responsable<sup>13</sup>. El TEAC afirmaba al respecto que “el precepto transcrito (se refería al

---

cuantía de lo apropiado exceda de cuatrocientos euros. Dicha pena se impondrá en su mitad superior en el caso de depósito necesario o miserable”.

<sup>12</sup> Guerra Reguera, M., critica que la Ley General Tributaria (se refería a la anterior) haya utilizado como vía para sancionar determinadas conductas la de la responsabilidad: “¿Qué finalidad persigue la norma que analizamos? La misma que el artículo 38 ó el 40 de la Ley General Tributaria, reprimir una conducta lesiva para los intereses de la colectividad social. Y para esta finalidad se utiliza un mecanismo nacido para garantizar el cobro y no para reprimir conductas. de modo que si el deudor principal cumple cabalmente su obligación, las conductas recogidas en el artículo 131 de la Ley General Tributaria quedan absoluta e injustamente impunes, pues extinta la principal, desaparece la accesoria. Si paga el responsable, lo cual es relativamente probable por tratarse de un supuesto de responsabilidad solidaria, puede suceder, o bien que vuelva a quedar impune quien se subsumió en alguno de los comportamientos del artículo 131 de la Ley General Tributaria si prospera su acción de regreso, o que la conducta impune sea la del actor directo de la conducta objeto de reprobación”; *Garantías personales del crédito tributario*, Comares, Granada, 1997, págs. 203 y 204.

<sup>13</sup> No se desconoce que la derivación de responsabilidad a las sanciones, en este caso, resulta bastante polémica. Guerra Reguera, M., expone con claridad el problema: “Para reprimir una conducta, alguna de las descritas en el artículo 131 de la Ley General Tributaria (se refiere a la anterior), se le obliga al sujeto a responder solidariamente del importe de la deuda, es decir, también de una sanciones calculadas sobre el juicio de una conducta infractora totalmente ajena a la que aquí se reprime. Una sanción que ha sido graduada con unos criterios aplicados a las circunstancias del sujeto infractor y que, de ordinario, serán

artículo 131 de la anterior Ley General Tributaria, predecesor del vigente 42.2) delimita cuál es el patrimonio que queda afecto a la responsabilidad contenida en el mismo, lo que no guarda relación alguna con el principio de personalidad de la pena o sanción; en definitiva, una cosa es que, en virtud de dicho principio, no se pueda imponer una sanción pecuniaria a quien no aparece como responsable de la misma, y otra muy distinta, que no se pueda proceder a su cobro con bienes del sujeto responsable expresamente afectados por la norma a la cobertura de dicha responsabilidad. Similares consideraciones son predicables respecto de los recargos de apremio”<sup>14</sup>. Pero esta cuestión, como decimos, ha quedado aclarada tras la reforma de la Ley 36/2006, que también reformula el artículo 174.5 de la Ley General Tributaria y afirma, en consonancia con todo lo anterior, que el responsable en virtud del artículo 42.2 sólo podrá impugnar el presupuesto habilitante de su responsabilidad y su alcance global, pero no “las liquidaciones que hubieran ganado firmeza”<sup>15</sup>.

### Bibliografía

- Blázquez Lidoy, A. (2004): “Obligados tributarios”, en la obra colectiva *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria* (Coord. Palao Taboada, C.), Centro de Estudios Financieros, Madrid, págs. 105-226.
- Bosh Cholbi, J. L. (2005): “Los responsables tributarios en la Ley General Tributaria 58/2003: aspectos controvertidos”, *Tribuna Fiscal*, núm. 173, marzo, págs. 39-52.
- Cazorla Prieto, L. M. (2012): *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, aranzadi, Navarra.
- Garayo de Orbe, M. (2005): “Comentario a los artículos 35 a 43 de la Ley General tributaria”, en la obra colectiva *Ley General Tributaria: antecedentes y comentarios* (Coord. Mantero Saenz, A. y Giménez-Reyna Rodríguez, E.); Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid.
- González Ortiz, D. (2001): “La figura del responsable tributario en el Derecho español: concepto, naturaleza jurídica y fundamento”, *Crónica Tributaria*, núm. 98, págs. 79-102.
- Guerra Reguera, M. (1997): *Garantías personales del crédito tributario*, Comares, Granada.
- Martín Jiménez, F. J. (2000): “Responsabilidad tributaria en la Ley General Tributaria: supuestos”, *Revista de Información Fiscal*, lex nova, núm. 42, noviembre-diciembre, págs. 9-86.
- Martín Queralt, J.; Lozano Serrano, C.; Casado Ollero, G.; Tejerizo López, J. M. (2012): *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 23ª ed., Tecnos, Madrid.
- Pérez Royo, F. (2012): *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*; decimoséptima ed., Civitas, Madrid.

---

muy diferentes de las circunstancias que rodean al responsable.”; *Garantías personales...*, op. cit., pág. 205.

<sup>14</sup> Resolución del TEAC de 18 de diciembre de 2003 (JT 2004/398).

<sup>15</sup> Cfr. STS de 24 de octubre de 2007 (Recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 51/2003), Fundamento de Derecho séptimo.

- Sainz de Bujanda, F. (1969): “La responsabilidad tributaria en régimen de solidaridad (Una nota para la Historia de la legislación tributaria española)”, *Economía Financiera Española*, núm. 30.
- Salas Darrocha, J. T. (2002): “Asesoría tributaria y delito fiscal”, *revista técnica tributaria*, núm. 58, julio-septiembre, págs. 101-116.
- Simón Acosta, E. (1990): “Obligados tributarios”, en *Cuestiones tributarias prácticas*, 2ª ed., la ley, Madrid.
- Varona Alabern, J. E. (2000): *El crédito tributario en la quiebra*, lex nova, Valladolid.
- Zabala Rodríguez-Fornos, A.; Llopis Giner, F. y Dago elorza, I. (1993): *Recaudación. Aspectos sustantivos y procedimentales*. Comentarios al Real Decreto 1684/1990, 2ª ed., CISS, Valencia.