

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090553

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 17 de julio de 2023

Sala 3.^a

R.G. 6794/2020

SUMARIO:

Responsables de la deuda tributaria. En general. Derivación de la responsabilidad. *Declaración de fallido del deudor principal y requisitos necesarios para su declaración en relación con la posterior declaración de responsabilidad subsidiaria.* La responsabilidad que se imputa al interesado es la establecida en el art. 43.1 a) de la Ley 58/2003 (LGT) y alega que estando acreditado que la empresa TW, S.L. había emitido facturas con datos falsos o falseados, la misma debió ser considerada responsable directa de la deuda tributaria exigida a XZ, S.L., al ser causante o haber colaborado activamente en la realización de una infracción tributaria, y por consiguiente antes de proceder a la derivación de responsabilidad subsidiaria debió tramitarse el correspondiente expediente de derivación contra dicha entidad.

Efectivamente, no cabe duda de que el emisor de facturas falsas puede ser objeto de derivación de responsabilidad solidaria respecto de la sanción impuesta al receptor por «dejar de ingresar la deuda tributaria».

En el supuesto aquí considerado, no existe constancia alguna de que TW, S.L. haya sido sancionada por la emisión de facturas falsas en el ejercicio 2008, por lo que ninguna limitación existía para que la Administración pudiera eventualmente declarar a dicha entidad, emisora de las facturas falsas, responsable solidaria de las deudas de la entidad receptora de las mismas.

Por otra parte, tanto el art. 41.5 como el 176 de la Ley 58/2003 (LGT) disponen con claridad que la derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios tiene como presupuesto la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios, sin que quepa, a juicio del Tribunal, eludir dicha garantía obviando la declaración como responsables solidarios de aquellos sujetos en que concurra dicha responsabilidad.

Por consiguiente, sin perjuicio de que la determinación y declaración de la responsabilidad sea de la exclusiva competencia del órgano de recaudación, lo cierto es que cuando de los datos que ofrezca el expediente o de los aportados por los interesados pueda llegarse a la convicción razonable de que existen suficientes elementos de juicio que hubieran debido determinar la indagación y eventual declaración de responsables solidarios, esa tarea es obligada para la Administración con anterioridad a la posible exigencia de la responsabilidad subsidiaria prevista en el art. 43.1 a) de la Ley 58/2003 (LGT), pues estamos ante una materia en la que no cabe atribuir a la Administración margen de discrecionalidad. En definitiva, en el expediente de derivación la Administración debió justificar la inexistencia de responsables solidarios a quienes pudiera serles exigidas las deudas liquidadas por la Inspección a XZ, S.L., máxime si tenemos en cuenta los motivos de la regularización inspectora, limitados a constatar la existencia de facturas falsas emitidas por TW, S.L., conducta susceptible de integrarse en el presupuesto de hecho previsto en el art. 42.1 a) de la Ley 58/2003 (LGT) -causantes o colaboradores activamente en la realización de una infracción tributaria-, pero nada se dice sobre esa cuestión en el acuerdo que declaró la responsabilidad del aquí interesado. En consecuencia, se anula el acuerdo de derivación y la resolución del Tribunal Regional por incumplimiento de lo previsto en los arts. 41.5 y 176 de la Ley 58/2003 (LGT). **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 41, 42, 43, 176 y 191.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo de la Comunidad Valenciana en la reclamación 03-03699-2017, interpuesta contra el acuerdo dictado por la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Valencia que declaró al interesado, al amparo de lo previsto en el artículo 43.1.a) de la Ley General Tributaria, responsable subsidiario de las liquidaciones practicadas y sanciones impuestas por la Inspección a la entidad XZ SL (...). La cuantía del recurso se fija en 230.991,33 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La Inspección practicó liquidaciones e impuso sanciones a **XZ SL**, derivadas de actas de inspección en conformidad, por el Impuesto sobre Sociedades 2006-2008 (A03...30 y A03...95) e Impuesto sobre el Valor Añadido del segundo trimestre de 2007 al cuarto trimestre de 2008 (A03...40 y A03...06) que no fueron objeto de reclamación económica administrativa.

Segundo.

El 22 de febrero de 2017 la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Valencia dictó acuerdo declarando al interesado responsable subsidiario, conforme a lo establecido en el artículo 43.1.a) de la Ley General Tributaria, de las liquidaciones practicadas y sanciones impuestas a **XZ SL**. Interpuesto recurso de reposición fue desestimado.

Tercero.

Contra dicho acuerdo interpuso reclamación ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana que, registrada con el número 03-03699-2017, fue estimada parcialmente en primera instancia en sesión desarrollada el 28 de septiembre de 2020. El Tribunal Regional consideró prescrito, en relación con el responsable, el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación respecto al Impuesto sobre Sociedades de 2006 y 2007 y al Impuesto sobre el Valor Añadido de los trimestres de 2007 y el primer y segundo trimestres de 2008. Además, señalaba que habiéndose prestado conformidad por la deudora principal no procedía exigir el pago de la reducción de las sanciones.

Cuarto.

Notificada la citada resolución el 13 de octubre de 2020, interpuso el presente recurso de alzada mediante escrito presentado el 6 de noviembre de 2020, que tuvo entrada en este Tribunal el 16 de noviembre de 2020, en el que, además de reiterar las alegaciones efectuadas ante el Tribunal Regional, sostiene que estando acreditado que la empresa **TW SL** había emitido facturas con datos falsos o falseados, la misma debió ser considerada responsable directa de la deuda tributaria exigida a **XZ SL**, al ser causante o haber colaborado activamente en la realización de una infracción tributaria, y por consiguiente antes de proceder a la derivación de responsabilidad subsidiaria debió tramitarse el correspondiente expediente derivatorio contra dicha entidad.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar si es ajustada a Derecho la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana al resolver la reclamación 03-03699-2017.

La responsabilidad que se imputa al reclamante es la establecida en el artículo 43.1.a) de la Ley 58/2003, General Tributaria, el cual dispone que "Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades: a) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 42 de esta ley, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones".

Tercero.

El interesado alega que estando acreditado que la empresa **TW SL** había emitido facturas con datos falsos o falseados, la misma debió ser considerada responsable directa de la deuda tributaria exigida a **XZ SL**, al ser causante o haber colaborado activamente en la realización de una infracción tributaria, y por consiguiente antes de proceder a la derivación de responsabilidad subsidiaria debió tramitarse el correspondiente expediente derivatorio contra dicha entidad.

De acuerdo con la información del expediente administrativo remitido las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación estuvo "limitada a las facturas recibidas de **TW SL**", formalizándose el 17 de diciembre de 2012 actas de inspección en conformidad por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006 a 2008, e Impuesto sobre el Valor Añadido del segundo trimestre de 2007 al cuarto trimestre de 2008. En las citadas actas la Inspección, tras el análisis de las facturas, los justificantes de los trabajos aportados, la forma de pago, el hecho de que la emisora no dispusiese de trabajadores, etc, concluye que las facturas emitidas por **TW SL** durante los períodos objeto de comprobación, junto con sus correspondientes recibís de cobro en dinero efectivo, "no son más, a juicio de la actuario, que la voluntad de querer dar apariencia de un negocio que no tiene base real, faltando elementos objetivos que darían lugar a la realidad de las operaciones", inadmitiendo como deducible el gasto consignado en las mismas en el Impuesto sobre Sociedades y no deducibles las cuotas de IVA soportado reflejado en las mismas. Además, se impusieron las respectivas sanciones. Las infracciones por dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria (artículo 191.1 de la Ley General Tributaria) en relación con el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006 a 2008 fueron calificadas como muy graves al haberse utilizado medios fraudulentos. Por su parte, las infracciones del Impuesto sobre el Valor Añadido del cuarto trimestre de 2007 al tercer trimestre de 2008 se calificaron como graves, y la del cuarto trimestre de 2008 como leve.

En las actas se indica lo siguiente: "Con fecha 19/07/2010 se inició por parte de la Dependencia de la Inspección de la Sede en Valencia un Expediente Sancionador a **TW SL** por los ejercicios 2004 a 2006 y en cuya Propuesta de imposición de sanción se estimaron probados los hechos y circunstancias por los cuales el obligado tributario expidió facturas con datos falsos o falseados considerando que la conducta de **TW SL** fue voluntaria siéndole de aplicación la infracción contemplada en el artículo 201.3 de la LGT recogiendo en el ejercicio 2006 las facturas emitidas a **XZ SL**". Es decir, no existe constancia de que se iniciara expediente sancionador a **TW SL** por la emisión de facturas falsas emitidas a **XZ SL** en los años 2007 y 2008 (recordemos que la resolución del Tribunal Regional consideró prescrito, en relación con el responsable, el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación respecto al Impuesto sobre Sociedades de 2006 y 2007 y al Impuesto sobre el Valor Añadido de los trimestres de 2007 y el primer y segundo trimestres de 2008, por lo que únicamente quedó subsistente la responsabilidad en relación con el Impuesto sobre Sociedades de 2008 e Impuesto sobre el Valor Añadido del tercer y cuarto trimestres de 2008).

El Tribunal Regional en relación con esta cuestión indicó: "Efectivamente, la existencia de responsables solidarios afectaría a la situación jurídica del reclamante en cuanto que el artículo 41.5 de la Ley 58/2003, General Tributaria, dispone que la derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios, pero ese requisito previo únicamente se exige en el supuesto en que por el órgano gestor se hubiera considerado que se daban las circunstancias para la existencia de algún responsable solidario y así se hubiera declarado en el correspondiente acto administrativo, pero esa disposición de ninguna manera permite al declarado responsable subsidiario instar una posible declaración de responsabilidad solidaria de otra persona, ni tampoco a este Tribunal apreciar su existencia, cuando por el órgano gestor competente, en uso de sus facultades, no se ha apreciado la concurrencia de los presupuestos necesarios para ello".

Cuarto.

En primer lugar, debemos señalar que no cabe duda de que el emisor de facturas falsas puede ser objeto de derivación de responsabilidad solidaria respecto de la sanción impuesta al receptor por "dejar de ingresar la deuda tributaria". En este sentido, basta con hacer referencia a lo expuesto en sentencia de 23 de junio de 2020 por el Tribunal Supremo en la resolución del recurso de casación 1569/2018.

De manera coherente con los razonamientos anteriores, el criterio interpretativo que debe fijarse en la actual sentencia para la cuestión de interés casacional objetivo señalada en el auto de admisión debe ser el que continúa.

Que un contribuyente sancionado por el incumplimiento de sus obligaciones de facturación o documentación, mediante la emisión de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados (artículo 201.3 de la Ley General Tributaria), no puede ser declarado responsable solidario, ex artículo 42.1.a) de la citada Ley, en el pago de la sanción impuesta al receptor de la factura como autor de una infracción muy grave por dejar de ingresar la deuda tributaria y habiendo sido calificada su infracción como muy grave por utilizar medios

fraudulentos consistentes en facturas falsas o con datos falseados (artículo 191, apartados 1 y 4 de la Ley General Tributaria); pues el artículo 180 LGT/2003 no permite sancionar separadamente una conducta que ya ha servido para graduar otra o para calificarla como muy grave.

Y que, sin embargo, no es contraria al último precepto que acaba de citarse la aplicación a una misma persona de la sanción prevista para la infracción muy grave tipificada en los apartados 1 y 3 del artículo 201 de la Ley General Tributaria, simultáneamente, con la sanciones correspondientes a la infracción del artículo 191.1 cuando esta es calificada como leve o grave, según lo establecido en sus apartados 2 y 3, sin que el empleo de las facturas falsas haya servido para la calificación o graduación.

En el supuesto aquí considerado, no existe constancia alguna de que **TW SL** haya sido sancionada por la emisión de facturas falsas en el ejercicio 2008, por lo que ninguna limitación existía para que la Administración pudiera eventualmente declarar a dicha entidad, emisora de las facturas falsas, responsable solidaria de las deudas de la entidad receptora de las mismas.

Por otra parte, tanto el artículo 41.5 como el 176 de la Ley General Tributaria disponen con claridad que la derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios tiene como presupuesto la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios, sin que quepa, a juicio de este Tribunal, eludir dicha garantía obviando la declaración como responsables solidarios de aquellos sujetos en que concurra dicha responsabilidad. En este sentido, en nuestra resolución de 30 de noviembre de 2017 en la reclamación 00-03719-2015 dijimos lo siguiente:

A estos efectos, el artículo 41.5 de la Ley General Tributaria establece lo siguiente: "(...) La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios.". De la misma forma, el artículo 176 de la citada Ley también establece: "Una vez declarados fallidos el deudor principal y, en su caso, los responsables solidarios, la Administración tributaria dictará acto de declaración de responsabilidad, que se notificará al responsable subsidiario."

Los preceptos anteriores permiten que los llamados a responder subsidiariamente no queden indefensos ante una eventual inacción del órgano competente que, sin declarar responsable solidario a quien haya incurrido en dicha responsabilidad, se dirija directamente contra los subsidiariamente responsables, pues éstos últimos tienen derecho a que no se les reclame la deuda hasta haber agotado la acción de cobro contra deudor principal y responsables solidarios.

Al objeto de evitar indefensión por esta vía, ha de reconocerse el derecho de los declarados responsables subsidiarios a poner de manifiesto la existencia de otros posibles responsables solidarios contra los que no se haya adoptado acuerdo derivatorio. De manera que, para obtener un pronunciamiento anulatorio sobre la base de la existencia de responsables solidarios no llamados a responder por la Administración, habrán de aportarse algo más que simples manifestaciones, y, si no pruebas concluyentes, al menos sí indicios suficientes, con el adecuado soporte documental, que permitan apreciar en derecho la existencia de otros sujetos llamados a responder de manera solidaria.

Por consiguiente, sin perjuicio de que la determinación y declaración de la responsabilidad sea de la exclusiva competencia del órgano de recaudación, lo cierto es que cuando de los datos que ofrezca el expediente o de los aportados por los interesados pueda llegarse a la convicción razonable de que existen suficientes elementos de juicio que hubieran debido determinar la indagación y eventual declaración de responsables solidarios, esa tarea es obligada para la Administración con anterioridad a la posible exigencia de la responsabilidad subsidiaria prevista en el artículo 43.1.a) de la Ley General Tributaria, pues estamos ante una materia en la que no cabe atribuir a la Administración margen de discrecionalidad. En definitiva, en el expediente derivatorio la Administración debió justificar la inexistencia de responsables solidarios a quienes pudiera serles exigidas las deudas liquidadas por la Inspección a **XZ SL**, máxime si tenemos en cuenta los motivos de la regularización inspectora, limitados a constatar la existencia de facturas falsas emitidas por **TW SL**, conducta susceptible de integrarse en el presupuesto de hecho previsto en el artículo 42.1.a) de la Ley General Tributaria (causantes o colaboradores activamente en la realización de una infracción tributaria), pero nada se dice sobre esa cuestión en el acuerdo que declaró la responsabilidad del aquí recurrente. En consecuencia, debemos anular el acuerdo derivatorio y la resolución del Tribunal Regional por incumplimiento de lo previsto en los artículos 41.5 y 176 de la Ley General Tributaria.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR el presente recurso.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.