

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 17 de marzo de 2026

Sala 2.^a

R.G. 10458/2022

SUMARIO:

Procedimiento de recaudación. Principios constitucionales y generales del Derecho Tributario. Non bis in idem. Oposición a la tramitación de un segundo acuerdo de declaración de responsabilidad de la misma naturaleza sancionadora. En el presente caso, se declaró responsable solidario al administrador de una sociedad, en virtud del art. 42.1.a) de la LGT, por las deudas y sanciones que frente a la Hacienda Pública había adquirido la sociedad, ante esto, el interesado presentó reclamación económico-administrativa ante el TEARC que fue estimada, anulando el acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria y reponiéndose actuaciones al momento de la propuesta de declaración de responsabilidad. En el acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria se estimaba que su conducta fue voluntaria, por lo menos, de culpa in vigilando, debido a que debía conocer el alcance de sus obligaciones fiscales e incumplió las mismas, no contando en el expediente prueba alguna que pueda exonerar su responsabilidad. Se imputa al interesado responsabilidad por la participación en los actos. En concreto, se incluyeron gastos por servicios que realmente no le fueron prestados, se ocultaron ingresos obtenidos en la venta de inmuebles, se dedujeron gastos no justificados y no deducibles, y, en cuanto al IVA, se acreditaron improcedentemente partidas a compensar en la cuota, presentando declaración incluyendo más IVA soportado que el registrado y se declaró menos IVA devengado correspondiente a ventas descubiertas por la inspección. El art. 40.1, párrafo primero, de la LGT, exige que, para derivar la responsabilidad a los administradores, esta se fundamente en dos causas distintas: una, por el incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de la persona jurídica, y otra, por la existencia de obligaciones tributarias "pendientes", en el supuesto de que la persona jurídica haya cesado en su actividad. Esta responsabilidad alcanza a quienes tuvieran la condición de administradores al cometerse la infracción, aunque posteriormente hubieran cesado en el cargo, siendo suficiente la concurrencia de mera negligencia y "dejación de sus funciones". La conducta pasiva que se desprende del art. 43.1 a) LGT, en contraste con el comportamiento activo que denota el art.42.1 a) LGT, no obsta a la anterior conclusión. Ambos supuestos vienen a reflejar una voluntad de no cumplir las obligaciones tributarias, pudiendo consistir esa conducta pasiva, por ejemplo, en una desatención o dejación de funciones. Anulado el primer acuerdo de derivación de responsabilidad por considerar que el compareciente no había podido ejercitar su derecho a prestar su conformidad con las propuestas y beneficiarse de la reducción en la parte del alcance de la responsabilidad correspondiente a sanciones, se ordenó la retroacción de las actuaciones al momento de la propuesta de acuerdo. Toda vez que el procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria tiene naturaleza sancionadora, ello impide a la Administración dictar un nuevo acuerdo de declaración de responsabilidad de la misma naturaleza respecto de los mismos hechos. De esta forma, aun pudiendo apreciar su procedencia, la prohibición del principio non bis in idem lleva a anular el acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria del que trae origen este recurso, confirmando la resolución del TEARC que anuló el acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria.

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 contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC) en la reclamación núm. 08-12611-2018-00 .

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En este Tribunal ha tenido entrada el recurso 00-10458-2022-00 interpuesto por la Directora del Departamento de Recaudación el día 30/08/2022 contra la resolución dictada por el TEARC el 28/04/2022, por la que se estima la reclamación promovida contra el acuerdo de declaración de

Síguenos en...



responsabilidad subsidiaria de referencia R08...409 dictado, al amparo del artículo 43.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) por la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de Cataluña de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), con un alcance de 767.111,86 euros.

SEGUNDO.- El día 16/07/2009 la Inspección Tributaria de la AEAT en Cataluña notificó a **TW SL** el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación de los periodos 2005/2006/2007 del Impuesto sobre Sociedades, al periodo 2005 del Impuesto sobre el Valor Añadido, y los periodos 2006/2007 del Impuesto sobre el Valor Añadido, que finalizaron mediante los oportunos acuerdos de liquidación.

Finalizado el plazo de pago en período voluntario, sin que hubiese sido satisfecha la deuda, se dictaron providencias de apremio y posteriormente diligencias de embargo, que resultaron negativas, por lo que el 10/10/2011 se declaró fallido a **TW, S.L.**

TERCERO.- Tras los trámites oportunos, mediante acuerdos de 01/03/2012 y 18/03/2012 la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT en Cataluña declaró a D. **Axy**, administrador mancomunado de la sociedad infractora desde el 25/02/2003 hasta el 18/03/2008, responsable solidario, en virtud de lo dispuesto en el artículo 42.1.a) de la LGT, de las deudas y sanciones tributarias de **TW, SL**, respecto del IVA 2005, IVA 2006 y 2007, Impuesto sobre Sociedades 2005-2007 y retenciones 2008-2009.

CUARTO.- No conforme con los acuerdos indicados, D. **Axy** interpuso sendas reclamaciones, tramitadas por el TEARC con los núm. 08/05851/2012 y 08/06199/2012, que fueron estimadas parcialmente el 21/05/2015, anulando los acuerdos de declaración de responsabilidad solidaria, sin efectuar ningún pronunciamiento acerca del fundamento de la responsabilidad ni de las liquidaciones y sanciones comprendidas en su alcance, y ordenando retrotraer actuaciones al momento de la propuesta de declaración de responsabilidad a fin de que el órgano competente ofreciese al interesado la posibilidad de prestar su conformidad a tales propuestas y, así, beneficiarse de las reducciones previstas en el artículo 41.4, en relación con el 188.1 b) y 3 de la LGT, modificada por la Ley 7/2012, de 29 de octubre.

QUINTO.- Con fecha 25/04/2018, la Dependencia Regional de Recaudación de la AEAT notificó a D. **Axy** el acuerdo de inicio y la apertura del trámite de alegaciones del procedimiento de declaración de responsabilidad subsidiaria, en virtud de lo dispuesto en el artículo 43.1.a) de la LGT de referencia R08...605, por las deudas que, en concepto, liquidación A08...828 2005 2007 ACTAS DE INSPECCION IMPUESTO SOCIEDADES; liquidación A08...004 2006 2007 ACTAS DE INSPECCION IVA; liquidación A08...839 2005 2007 EXPEDIENTE SANCIONADOR IMPTO SOBRE SOCIEDADES; liquidación A08...873 2006 2007 EXPEDIENTE SANCIONADOR IVA; y liquidación A08...883 2005 EXPEDIENTE SANCIONADOR IVA, no había satisfecho a su vencimiento la mercantil **TW, SL**.

Mediante acuerdo de 09/10/2018, la Dependencia Regional de Recaudación de la AEAT acordó declarar, en virtud de lo dispuesto en el artículo 43.1.a) de la LGT, a D. **Axy** responsable subsidiario de las deudas y sanciones tributarias indicadas de **TW, SL**.

SEXTO.- Frente a este acuerdo, que fue notificado el 18/10/2018, el día 16/11/2018 D. **Axy** interpuso la reclamación núm. 08-12611-2018-00 ante el TEARC, alegando, en síntesis:

- Que el derecho de la Administración a exigir la deuda tributaria al reclamante por la vía de la responsabilidad subsidiaria había prescrito pues, desde las últimas actuaciones recaudatorias practicadas cerca de la deudora principal o del responsable solidario, D. **Bts**, en 2013, hasta el inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad subsidiaria transcurrieron más de cuatro años. Negando que los procedimientos de declaración de responsabilidad solidaria tramitados frente al propio Sr. **Axy** interrumpieran la prescripción, por considerar los correspondientes acuerdos nulos de pleno derecho por incompetencia del órgano y por infringir las normas esenciales del procedimiento.
- Que el reclamante no tuvo intervención alguna en la comisión de las infracciones tributarias, ya que, pese a su condición de administrador mancomunado, no participaba en las decisiones ni en el día a día de **TW, S. L.**

Síguenos en...



SÉPTIMO.- Mediante resolución de 28/04/2022, notificadas el 28/07/2022, el TEARC estimó las reclamación al considerar que:

"(...) La Administración tramitó dos procedimientos de declaración de responsabilidad que condujeron a la emisión de sendos acuerdos declarando al reclamante responsable solidario de las deudas y sanciones de la deudora principal, uno relativo a las deudas y sanciones por el Impuesto sobre Sociedades y la sanción del IVA de 2005 y el otro referente al IVA de 2006 y 2007. Estos acuerdos fueron anulados por Resoluciones de este Tribunal, que ordenó la retroacción de las actuaciones al momento de la propuesta de acuerdo, a fin de que le fuese ofrecida al interesado la posibilidad de prestar su conformidad a tales propuestas y beneficiarse de la reducción en la parte del alcance de la responsabilidad correspondiente a sanciones. Tales Resoluciones hacen constar expresamente que el Tribunal no ha entrado en el examen del fundamento de la responsabilidad y, por tanto, no se ha pronunciado acerca de la concurrencia de los requisitos legales para su exacción.

En consecuencia, la Administración tributaria ha manifestado su convicción acerca de la existencia de un responsable solidario que no ha sido declarado fallido, por lo que no se cumplen los presupuestos legales de la declaración de responsabilidad subsidiaria.

Es posible que, al igual que el reclamante, el órgano de Recaudación considere que no concurren los requisitos de la responsabilidad solidaria configurada en el artículo 42.1 a) de la LGT y sí, en cambio, los correspondientes a la responsabilidad subsidiaria prevista en el artículo 43.1 a) de la propia ley. Si así lo considera, es incluso loable que no realice unas actuaciones que conducirán a la emisión de un acto administrativo que prevé que este Tribunal habrá de anular, aunque ello suponga no dar cumplimiento estricto al fallo de las Resoluciones de 21 de mayo de 2015, que ordenaron la retroacción de las actuaciones. Ahora bien, tal decisión debe ser adoptada mediante un acuerdo expreso y motivado. El artículo 35.1 g) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas exige que sean motivados, entre otros (la negrita es nuestra):

g) Los actos que acuerden la terminación del procedimiento por la imposibilidad material de continuarlo por causas sobrevenidas, así como los que acuerden el desistimiento por la Administración en procedimientos iniciados de oficio.

Este Tribunal acordó la retroacción de las actuaciones de los procedimientos de declaración de responsabilidad solidaria al momento de la propuesta de acuerdo. Este trámite es distinto, conceptualmente, del inicio del procedimiento, aunque normalmente se realicen conjuntamente. Por ello, la decisión de no continuar la tramitación y abrir un nuevo procedimiento de declaración de responsabilidad, esta vez subsidiaria, supone el desistimiento por parte de la Administración.

A falta del acto administrativo que, motivadamente, acuerde el fin del procedimiento por cambiar el criterio de la Administración actuante acerca de la concurrencia de los requisitos de la responsabilidad solidaria, procede entender que la propia Administración mantiene que dichos requisitos se cumplen, por lo que está obligada a tramitar el procedimiento, declarar la responsabilidad solidaria y agotar el procedimiento de apremio acerca del responsable hasta declararlo fallido, antes de dictar el acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria. No habiéndolo hecho así, procede concluir que el acuerdo impugnado no se ajusta al ordenamiento vigente."

OCTAVO.- Disconforme con dicha resolución, que fue remitida a la AEAT para su cumplimiento el 02/08/2022, el 30/08/2022 la directora del Departamento de Recaudación de la AEAT interpuso recurso de alzada, alegando, en esencia, que:

- La Dependencia Regional de Inspección no podía cumplir las resoluciones dictadas por el TEARC en las reclamaciones núm. 08/05851/2012 y 08/06199/2012 por falta de competencia temporal.
- Las responsabilidades reguladas en los artículos 42.1 a) y 43.1 a) de la LGT, en el caso del responsable administrador de personas jurídicas, la primera siempre supone la segunda, si bien la responsabilidad solidaria del artículo 42.1 a) exige que el responsable sea causante o colaborador activo en su realización, en tanto que la responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1 a) requiere la mera negligencia.

Síguenos en...

- Con su resolución, el TEAR podría estar incurriendo en reformatio in peius, al entender que una responsabilidad solidaria es más grave que una subsidiaria.
- La exigencia del TEAR de que antes de declarar a D. **Axy** responsable subsidiario hay que declararle fallido, es un sinsentido, ya que el beneficio de excusión que se otorga al responsable subsidiario lo es en relación al patrimonio de un tercero llamado a pagar en primer lugar.

NOVENO.- A dicho recurso se opone el interesado, manifestando, en resumen, que:

- Los procedimientos tienen un plazo para su conclusión, que en concreto, en los procedimientos de derivación de responsabilidad es de seis meses y, en caso de incumplimiento, determinar la caducidad del procedimiento.
- Si la Administración no concluyó el procedimiento mediante resolución, ello implica que dicho procedimiento habría caducado, por lo que las actuaciones realizadas en dichos procedimientos no habrían interrumpido el plazo de prescripción, razón por la cual se encontraría prescrito el derecho de la Administración a declarar la responsabilidad del obligado tributario.
- La Administración estaba obligada a resolver expresamente los procedimientos y el hecho de que omita esta obligación no puede favorecer a quien está realizando tal incumplimiento.
- La Administración inicia el primer procedimiento de derivación de responsabilidad solidaria, sin incluir ni un solo argumento de por qué el obligado habría sido causante o colaborador en la comisión de las infracciones tributarias de la sociedad **TW**.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para dictar la presente resolución, 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:

Si la resolución dictada por el TEARC en la reclamación núm. 08-12611-2018-00 y, por ende, el acuerdo de declaración de responsabilidad de referencia R08...409 , es conforme a derecho.

TERCERO.- Antes de cualquier otra consideración, procede analizar la posible vulneración del principio non bis in idem por el acuerdo de declaración de responsabilidad que da origen a este recurso, pues en caso de apreciarse su concurrencia sería innecesario pronunciarse respecto al resto de las cuestiones planteadas.

CUARTO.- Los acuerdos de declaración de responsabilidad solidaria anulados por el TEARC el 28/04/2022, fueron dictados en virtud de lo dispuesto en el artículo 42.1.a) de la LGT, que establece:

"Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades

a) Las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción. (...)"

En relación al supuesto de responsabilidad previsto en el artículo 42.1.a) LGT, son varios los pronunciamientos del Tribunal Supremo en los que se reconoce su naturaleza sancionadora.

Así, en Sentencia de fecha 07/02/2023 (recurso de casación 109/2021), nuestro Alto Tribunal indica en sus Fundamentos de Derecho:

"CUARTO.-

(...) La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo se ha pronunciado de manera recurrente, reconociendo la naturaleza sancionadora de la derivación de responsabilidad prevista en el art. 42.1.a de la LGT, y lo ha hecho en consonancia con la doctrina del Tribunal Constitucional contenida en las Sentencias

Síguenos en...



76/1990, de 26 de abril y 85/2006, de 27 de marzo. Así en Sentencia 76/1990, de 26 de abril, analizando los arts. 38.1 -actual art. 42.1.a) -y 77.1 Ley 230/1963, el Tribunal Constitucional- concluyó lo siguiente: "... el precepto no consagra, como ya se ha dicho, una responsabilidad objetiva, sino que la responsabilidad solidaria allí prevista se mueve en el marco establecido con carácter general para los ilícitos tributarios por el art. 77.1 que gira en torno al principio de culpabilidad. Una interpretación sistemática de ambos preceptos permite concluir que también en los casos de responsabilidad solidaria se requiere la concurrencia de dolo o culpa, aunque sea leve". Y añade: Si la derivación, con carácter solidario, de responsabilidad en el pago de las sanciones a quienes causaron o colaboraron activamente en la realización de las infracciones tributarias, contemplada en el artículo 42.1.a) de la Ley General Tributaria de 2003, es una manifestación del ejercicio de la potestad sancionadora, ha de quedar sometida a los principios y reglas que lo presiden (...) [FJ 4º.B)]. En STC 85/2006, de 27 de marzo, el Tribunal Constitucional reitera la aplicabilidad de los arts. 24.2) y 25.1) CE al supuesto de derivación de responsabilidad recogido en el citado precepto. "... en la medida en que ... la derivación de responsabilidad respecto de las sanciones tiene su origen en un comportamiento ilícito de los recurrentes, debe concluirse, frente a lo que sostiene el Ministerio Fiscal, que las cantidades reclamadas a estos por la Administración tributaria en calidad de responsables, aunque no tengan su origen en la comisión por ellos de ninguna de las infracciones tributarias tipificadas en el art. 78 y ss. LGT, tienen naturaleza claramente punitiva, y en consecuencia la responsabilidad exigida en este caso es materialmente sancionadora.

(...)

SEXTO.- Jurisprudencia que se establece.

1. Se reafirma nuestra jurisprudencia conforme a la cual la responsabilidad solidaria del artículo 42.1.a) de la LGT posee naturaleza sancionadora."

QUINTO.- El acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria que da origen a este recurso, fue dictado con base en lo establecido en el artículo 43.1.a) de la LGT, que establece:

"1. 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."

El Tribunal Supremo también se ha pronunciado en numerosas ocasiones sobre la responsabilidad prevista en el artículo 43.1 a) LGT, entre otras, en las sentencias de 05/06/2023 (recurso de casación nº 4293/2021) y de 02/10/2023 (recurso de casación nº 8791/2021), donde además de lo ya señalado en sentencias anteriores sobre este supuesto de responsabilidad, ha venido a establecer que "La responsabilidad tributaria subsidiaria del artículo 43.1 a) de la LGT posee naturaleza sancionadora", confirmando lo que ya apuntó en su día la sentencia del Tribunal Constitucional 85/2006, de 27 de marzo, sobre el carácter materialmente sancionador de esta responsabilidad.

En ambas sentencias (la de 02/10/2023 reproduce lo señalado en la de 05/06/2023), establece lo siguiente (el subrayado es nuestro):

"(...) No existen pronunciamientos del Tribunal Supremo sobre la naturaleza sancionadora o no del artículo 43.1 a) LGT. Y, así, debemos destacar que mientras que el artículo 42.1 a) LGT establece la derivación de responsabilidad solidaria a los administradores que tiene una conducta activa en la comisión de la infracción tributaria por parte de la sociedad, el artículo 43.1 a) LGT posibilita la derivación de responsabilidad subsidiaria a los administradores que con su conducta omisiva o pasiva posibilitan la comisión de la infracción.

Se gradúa la responsabilidad en solidaria o en subsidiaria en función de la conducta activa o pasiva del administrador en relación con la comisión de la infracción tributaria por parte de la sociedad [...]"

Sin embargo, la argumentación contenida en nuestra reciente sentencia -ya citada- 729/2023, de 5 de junio, rca. 4293/2021, ECLI:ES:TS:2023:2655, permite afirmar el carácter sancionador de la responsabilidad tributaria subsidiaria, derivada a los administradores de hecho o de derecho de las

Síguenos en...



personas jurídicas que, habiendo estas 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.

Poníamos de manifiesto en la sentencia 729/2023 de 5 de junio:

"[...] El artículo 43 de la LGT está dedicado, principalmente, a establecer la responsabilidad de los administradores, de hecho o de derecho, de las personas jurídicas. La responsabilidad subsidiaria es un tipo de responsabilidad que, como hemos visto, exige la previa declaración de fallido para responder, no de todas las deudas, sino de la parte que no ha podido ser abonada por el deudor principal.

El supuesto de responsabilidad tributaria subsidiaria del artículo 43.1 a) LGT requiere la existencia de un requisito objetivo, como es la condición de administrador del responsable y la existencia de infracciones tributarias cometidas por la sociedad mercantil, y de un requisito subjetivo, consistente en la concurrencia de una conducta culpable del responsable, conducta que sería determinante de la comisión de las infracciones tributarias por la sociedad.

Suele imputarse al administrador el no haber realizado los actos necesarios, de su incumbencia, para cumplir las obligaciones tributarias que se infringieron, o bien haber consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependieran, e incluso haber adoptado acuerdos que posibilitasen la comisión de tales infracciones, siendo la prueba de la existencia de los requisitos objetivo y subjetivo a cargo de la Administración.

Pues bien, el artículo 43.1 a) de la LGT contempla un supuesto de responsabilidad directamente vinculada a la infracción, de forma que presupone la comisión de infracciones tributarias por la sociedad.

Tal y como recoge el auto de admisión de la Sección Primera, el Tribunal Supremo no se ha pronunciado aún sobre el particular interrogante que suscita este recurso ni sobre el repetido artículo 43.1 a) de la vigente Ley General Tributaria que dio amparo a la responsabilidad derivada a los recurrentes, sin embargo, sí lo ha hecho en repetidas ocasiones sobre el precepto equivalente contenido en la Ley General Tributaria de 1963 (Ley 230/1963. Así, en la sentencia de 9 de abril de 2015, dictada en el recurso de casación para la unificación de doctrina 1997/2013 (ECLI:ES:TS:2015:1491), se hace un resumen de la jurisprudencia de esta Sala sobre el antiguo artículo 40.1 LGT de 1963:

"Así, en la Sentencia de esta Sala de 30 de junio de 2011 (recurso de casación 2294/2009), se dio respuesta al tercer motivo de casación, en el que se alegaba infracción del artículo 40.1 de la Ley General Tributaria de 1963 y de la jurisprudencia aplicable por entender que el acuerdo de derivación adolecía de falta de motivación al no reflejar la conducta ilícita en la que incurrió el administrador y ello a través del Fundamento de Derecho Cuarto, en el que se dijo:

"Con relación a los requisitos que exige el art. 40.1, párrafo primero, de la LGT, para derivar la responsabilidad a los administradores esta Sala ha señalado en la Sentencia de fecha 25 de junio de 2010 (rec. cas. núm. 1597/2005) que de la lectura del art. 40.1 de la LGT "se desprende que la derivación de responsabilidad se fundamenta en dos causas distintas: una, por el incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de la persona jurídica, originador de infracciones tributarias simples o graves. Dos, por la existencia de obligaciones tributarias "pendientes", en el supuesto de que la persona jurídica haya cesado en su actividad.

En el primer supuesto, se exige la declaración administrativa de la existencia de la infracción tributaria imputada a la persona jurídica a través del correspondiente expediente sancionador, dado que, como sujeto pasivo, es la responsable principal del incumplimiento tributario; de forma que, declarada tal responsabilidad, queda expedita la vía de derivación de responsabilidad a los administradores, que hubieren obrado, en principio, con pasividad o consentido el incumplimiento, declarado como infracción simple o grave.

(...)

El incumplimiento por parte de la sociedad deudora de sus obligaciones con la Hacienda Pública, incurriendo en infracciones tributarias, implica el incumplimiento por parte de los administradores de uno de sus deberes esenciales, cual es llevar o vigilar que se lleve correctamente la contabilidad, y cumplir y velar por el cumplimiento de las obligaciones tributarias. El administrador de la sociedad no puede desligarse de

la responsabilidad derivada del incumplimiento de esas obligaciones, pues, en todo caso, debió vigilar que esas obligaciones fueran cumplidas por las personas a quienes se hubiere encomendado tal función" (FD Sexto). [En el mismo sentido, Sentencia de 25 de febrero de 2010 (rec. cas. núm. 5120/2004), FD Primero].

De igual forma, esta Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha entendido, y ya con respecto a la responsabilidad subsidiaria regulada en el citado art. 40.1, párrafo primero, de la LGT de 1963, que: "(1º) la responsabilidad alcanza a quienes tuvieran la condición de administradores al cometerse la infracción, aunque posteriormente hubieran cesado en el cargo; (2º) la imputación de responsabilidad es consecuencia de los deberes normales en un gestor, siendo suficiente la concurrencia de la mera negligencia; y (3º) si de la naturaleza de las infracciones tributarias apreciadas se deduce que los administradores, aun cuando pudieran haber actuado sin malicia o intención, hicieron "dejación de sus funciones" y de su obligación de vigilancia del cumplimiento de las obligaciones fiscales de la sociedad, la atribución de responsabilidad subsidiaria resulta correcta, al existir un nexo causal entre dichos administradores y el incumplimiento de los deberes fiscales por parte del sujeto pasivo, que es la sociedad" [Sentencia de 18 de octubre de 2010 (rec. cas. núm. 1787/2005), FD Quinto; en idéntico sentido, Sentencias de 17 de marzo de 2008 (rec. cas. núm. 6738/03), FD Octavo ; de 20 de mayo de 2010 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 10/05), FD Quinto; de 20 de enero de 2011 (rec. cas. núms. 2492/2008 (RJ 2011, 479) y 4928/2008), FD Tercero].

(...)

Al regular el artículo 43.1.a) un supuesto de responsabilidad directamente vinculado a la infracción, la consecuencia que se extrae es que, desaparecida ésta del mundo jurídico, decae toda responsabilidad no sólo de la sanción, sino también de la liquidación, en su caso, ligada a dicha infracción.

En efecto, el presupuesto de hecho del que surge la atribución de la responsabilidad subsidiaria a los administradores no es otro que la existencia de una infracción tributaria cometida por la sociedad en la que han participado, de forma que anulada la infracción tributaria, en este caso por falta de motivación de la culpabilidad, no existe el presupuesto que habilita la derivación de la responsabilidad a los administradores, lo que comportará la anulación de la declaración de responsabilidad en su totalidad, sin que pueda mantenerse la derivación de responsabilidad respecto de la liquidación.

Ello es consecuencia de que la Ley General Tributaria en su artículo 43.1 a), como se ha expuesto, recoge un supuesto de responsabilidad directamente vinculado a la infracción, que se basa en la comisión de infracciones tributarias por la sociedad (...)

De cuanto se ha expuesto no cabe sino corroborar que, efectivamente, la vía del artículo 43.1 a) LGT regula un supuesto de derivación de responsabilidad tributaria de carácter sancionador desde el momento que su presupuesto es la propia existencia de la infracción tributaria cometida por la sociedad, debiendo mediar - como hemos expuesto- la conducta culpable del administrador cuya responsabilidad se declara.

Sin perjuicio de que el artículo 43.1 a) LGT se refiere también a que los administradores de hecho o de derecho hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones, cabe considerar que la conducta pasiva que describe el propio auto de Admisión al analizar el artículo 43.1 a) LGT, en contraste con el comportamiento activo que denota el artículo 42.1 a) LGT, no obsta a la anterior conclusión. Ambos supuestos vienen a reflejar una voluntad de no cumplir las obligaciones tributarias, pudiendo consistir esa conducta pasiva, por ejemplo, en una desatención o dejación de funciones, en particular, de los deberes de vigilancia respecto del cumplimiento de obligaciones fiscales, determinante o posibilitador de una preterición que, precisamente, da lugar a la infracción cometida por la sociedad.

Más allá de que se refiere a un supuesto en el que los conceptos derivados respondían exclusivamente a sanciones, la perspectiva expuesta se refleja también en la referida sentencia del Tribunal Constitucional 85/2006, de 27 de marzo, ECLI:ES:TC:2006:85".

SEXTO.- En el presente caso, con fechas 01/03/2012 y 18/03/2012 la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT en Cataluña declaró a D. **Axy**, responsable solidario, en virtud del artículo 42.1.a) de la LGT, por las deudas y sanciones que frente a la Hacienda Pública había adquirido **TW**, **SL** (referencias INF 51 - 2 REF: ...0EVON y INF 51 - 2 REF: ...0FMU74), por los conceptos Impuesto sobre Sociedades, periodos 2005/2006; Impuesto sobre el Valor Añadido, periodo 2005; e Impuesto sobre el Valor Añadido, periodos 2006/2007.

Síguenos en...



No conforme con los acuerdos de referencia el interesado presentó reclamaciones económico-administrativa ante el TEARC, que fueron estimadas mediante resolución por la que se anulan los acuerdos de derivación de responsabilidad solidaria, reponiéndose actuaciones al momento de la propuesta de declaración de responsabilidad a fin de que el órgano competente ofreciese al interesado la posibilidad de prestar su conformidad a tales propuesta, resoluciones que fueron notificadas al interesado el 28/10/2015 y remitidas a la AEAT para su cumplimiento el 19/02/2016.

El 25/04/2018 la AEAT notificó a D. **Axy** un nuevo acuerdo de inicio de procedimiento de declaración de responsabilidad, esta vez subsidiaria, regulada en el artículo 43.1.a) de la LGT (referencia R08...605) por las deudas y sanciones que frente a la Hacienda Pública había adquirido **TW**, SL. Y el 09/10/2018, concedida audiencia al interesado y realizados los trámites oportunos, la AEAT dictó acuerdo de declaración y exigencia de responsabilidad tributaria subsidiaria (referencia R08...409), notificado el 18/10/2018, que dio origen a la reclamación de la que deriva este recurso.

En dichos acuerdos se imputa responsabilidad a D. **Axy** por su participación en los actos que motivaron la imposición de sanciones tributarias impuestas a **TW**, S.L., al considerar

En los acuerdos de declaración de responsabilidad solidaria ex art.42.1.a de la LGT:

*"De los datos que obran en el expediente, se pone de manifiesto que D. **Axy** no realizó los actos que eran de su incumbencia y que hubieran evitado la comisión de la infracción tributaria. En particular:*

- En su condición de administrador de la sociedad en los periodos en los que se cometieron las infracciones se presentaron declaraciones-liquidaciones inexactas a nombre de la sociedad.*
- Colaboró determinadamente en el incumplimiento de las obligaciones tributarias exigibles a la entidad infractora, ya que se han utilizado facturas con importes falseados para disminuir la base imponible del Impuesto sobre Sociedades y aumentar el IVA deducible con el objeto de disminuir la tributación efectiva de la sociedad en ambos impuestos, incluyendo gasto por servicios que realmente no le fueron prestados a la sociedad y que por tanto no se le han admitido.*

Asimismo, en el expediente no consta ni el obligado tributario ha aportado prueba alguna en virtud de la cual pueda considerarse que concurre causa legal de exoneración de la responsabilidad.

*Por consiguiente, en la conducta observada por D. **Axy** se pone de manifiesto la presencia de un elemento subjetivo susceptible de calificarse, por lo menos, de culpa in vigilando en los términos en los que dicha circunstancia viene descrita en el artículo 1.903 del Código Civil cuando establece que la obligación de reparar el daño causado a otro como consecuencia de una acción y omisión culposa o negligente "... es exigible no sólo por actos u omisiones propios sino por los de aquellas personas de quienes se debe responder".*

En el acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria ex art. 43.1.a de la LGT:

*"En el caso que nos ocupa, ha de apreciarse la existencia de una conducta cuanto menos negligente en la persona de Don **Axy**, en su condición de administrador social que no realizó los actos necesarios de su incumbencia para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo la sociedad **TW***

(...)

*Sentado lo anterior, de la documentación obrante en el expediente se pone de manifiesto que Don **Axy** no realizó los actos que eran de su incumbencia y que hubieran evitado la comisión de la infracción tributaria toda vez que en su condición de administrador de la sociedad deudora, debía conocer el alcance de sus obligaciones fiscales (esto es, llevar los libros de contabilidad y libros registros correspondientes y presentar en plazo una declaración veraz y completa...) e incumplió las mismas puesto que:*

- Esto en cuanto al Impuesto sobre Sociedades 2005, 2006 y 2007, en el acta en la que se regulariza la situación tributaria de **TW**, SL se determina que esta última es responsable de ocultación de ingresos obtenidos en la venta de inmuebles, declaración de ventas en periodo distinto al del devengo establecido en la normativa del impuesto, deducción de facturas por servicios no recibidos y, además, se dedujo gastos no justificados y no deducibles.*
- En cuanto al Impuesto sobre el Valor Añadido 2005, **TW**, SL declaró de forma incorrecta acreditando improcedentemente partidas a compensar en la cuota. Presentó la declaración incluyendo más IVA*

soportado que el que tenía registrado en el libro registro y declaró menor IVA devengado correspondiente a las ventas descubiertas por la inspección.

Por tanto, dado que se supone que el obligado tributario conocía sus obligaciones contables, registrales y tributarias, se estima que su conducta fue voluntaria, ya que se entiende que le era exigible otra conducta distinta en función de las circunstancias concurrentes, por lo que se aprecia el concurso de la culpa -siquiera in vigilando-, a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la LGT y en los términos en los que dicha circunstancia viene descrita en el artículo 1903 del Código Civil cuando establece que la obligación de reparar el daño causado a otro como consecuencia de una acción y omisión culposa o negligente "[...] es exigible no solo por actos u omisiones propios sino por los de aquellas personas de quienes se debe responder".

SÉPTIMO.- Una vez anulados los primeros acuerdos de derivación de responsabilidad (dictados el 01/03/2012 y el 18/03/2012) como consecuencia de la estimación parcial de las reclamaciones económico-administrativas (por considerar que el compareciente no había podido ejercitar su derecho a prestar su conformidad con las propuestas y beneficiarse de la reducción en la parte del alcance de la responsabilidad correspondiente a sanciones, ordenando "la retroacción de las actuaciones al momento de la propuesta de acuerdo"), la Administración inició un segundo procedimiento en virtud del artículo 43.1.a) de la LGT mediante acuerdo de fecha 09/10/2018, notificado el 18/10/2018.

Es decir, que en el presente caso, estamos ante un nuevo procedimiento de declaración de responsabilidad, ya que si bien el anterior no fue anulado íntegramente, la Administración acordó su inicio, en este caso de responsabilidad subsidiaria y no solidaria, por los mismos hechos.

OCTAVO.- Toda vez que el procedimiento de declaración de responsabilidad del artículo 42.1.a) de la LGT tiene, según el Tribunal Supremo, naturaleza sancionadora, ello impide a la Administración dictar un nuevo acuerdo de declaración de responsabilidad de naturaleza sancionadora, en virtud de lo dispuesto en el artículo 43.1.a) de la LGT esta vez, ya que, según nuestro Alto Tribunal, "una vez anulado el castigo, imponer uno nuevo chocaría frontalmente con el principio ne bis in idem en su dimensión procedimental".

En este mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal Central en resolución de 17/02/2026 [RG 00-428-2023], indicando que "no es posible el inicio de un procedimiento de declaración de responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.a) de la LGT de 2003, cuando frente al mismo responsable y las mismas deudas del deudor principal, se concluyó un procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria del artículo 42.1.a) de la misma Ley, que fue anulado en vía administrativa, pues ambos procedimientos tienen naturaleza sancionadora, y permitir el segundo procedimiento iría en contra del principio constitucional de prohibición del "bis in idem" en su vertiente procedimental."

NOVENO.- Así las cosas, no estando permitido que la Administración dicte un nuevo acuerdo de declaración de responsabilidad de naturaleza sancionadora respecto de los mismos hechos, aun cuando se pudiese apreciar la procedencia de las alegaciones de la directora del Departamento de Recaudación, que no se entran a valorar en este caso, teniendo en cuenta que la prohibición del principio non bis in idem lleva a anular el acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria de referencia R08...409 del que trae origen este recurso, este Tribunal Central debe proceder a confirmar la resolución del TEARC que anuló el acuerdo de declaración de responsabilidad de referencia, sin que como consecuencia de lo anterior sea preciso proceder al examen de las alegaciones formuladas, puesto que, incluso en el hipotético supuesto de aceptar estas, el resultado sustantivo de la resolución no variaría.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...



Síguenos en...

