

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 29 de enero de 2026

Sala 3.^a

R.G. 6589/2022

SUMARIO:

Responsabilidad subsidiaria. Administradores de personas jurídicas. Supuestos. Incumplimiento de obligaciones. Conducta del administrador. Indicios de existencia de posibles responsables solidarios. De conformidad con la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 5 de noviembre de 2025, recurso 5704/2023, existe un deber de agotamiento de la vía de la responsabilidad solidaria cuando los indicios son claros y patentes, no pudiendo dejar al arbitrio de la Administración la potestad de elegir a quién derivar la responsabilidad, más aún en un supuesto de responsabilidad subsidiaria del art. 43.1.a) de la LGT que tiene carácter sancionador. Bajo estas condiciones, en aquellos supuestos en los que la Administración considere que no concurre ningún supuesto de responsabilidad solidaria se hace necesario la exteriorización del fundamento de su decisión.

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 el 29 de abril de 2022 por el Tribunal Económico Administrativo Regional (en adelante TEAR) de Galicia, en la reclamación seguida con nº 15-03016-2019, en asunto relativo a acuerdo de responsabilidad subsidiaria. La cuantía del presente recurso de alzada asciende a 364.449,38 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Mediante acuerdo notificado el 30/10/2018, la Dependencia Recaudación inició procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria hacia **Axy**, con NIF ..., en su condición de presunto responsable subsidiario de las sanciones pendientes de pago de la sociedad **XZ S.A.**, con NIF A...(deudora principal).

Concluido el trámite de alegaciones al interesado, el día 24 de abril de 2019 se dictó acuerdo por la Dependencia de Recaudación por el que se declara a **Axy** responsable de las sanciones pendientes de pago de la deudora principal, en virtud del artículo 43.1.a) de la LGT. El alcance del acuerdo de responsabilidad asciende a 364.449,38 euros, cuyo concreto detalle obra en dicho acuerdo.

SEGUNDO.- Como hechos relevantes que justifican la derivación de la responsabilidad, se recogen en el acuerdo los siguientes.

a) El día 08/07/2011 mediante Auto dictado por el Juzgado de lo Mercantil Nº1 de A Coruña, **XZ S.A.** fue declarada en concurso de acreedores.

La sociedad deudora conservará las facultades de administración y disposición de su patrimonio, quedando sometidas a la intervención de la administración concursal, nombrando administrador concursal único a **Axy**, quien acepta el cargo el 26 de julio de 2011.

El día 7 de marzo de 2012, se dicta en ese mismo Juzgado, Auto por el que se dispone la apertura de la fase de liquidación, aprobando el plan de liquidación.

b) Condición de fallido de la sociedad **XZ S.A.**

En el informe de liquidación de 25 de octubre de 2016 presentado por la Administración Concursal, se comunicaba que previsiblemente el patrimonio de la concursada no era suficiente para la satisfacción de los créditos contra la masa.

Examinada la documentación que obra en el expediente administrativo, así como la que existe en el proceso concursal, resulta probada la insolvencia del deudor y se procede a declarar fallido a la sociedad **XZ S.A.** el 21/11/2016.

c) La comisión de infracciones tributarias por parte de la deudora principal

Consiguar improcedentemente en la declaración del I. Sociedades de 2011 bases imponibles negativas pendientes del I. Sociedades de 2010, siendo calificada dicha sanción como grave y tipificada en el artículo 195 de la LGT.

Presentar fuera de plazo, y tras ser requerida por la Administración, las declaraciones negativas de I. Sociedades 2013, 2014 y 2015, tipificada en el artículo 198 de la LGT y siendo calificada como leve.

d) Condición de administrador de **Axy** al tiempo de cometerse las infracciones tributarias por parte de la sociedad.

Síguenos en...



Según consta en el expediente, resulta incontrovertida la condición legal de administrador concursal por haber aceptado el cargo 26/07/2011.

e) Conducta reveladora de la ausencia de diligencia debida del administrador en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Sobre este extremo, cabe destacar la argumentación dada por la Administración para considerar que la conducta del administrador concursal es negligente:

*"(...) De los datos que obran en el expediente se pone de manifiesto que D. **Axy** con NIF ..., como administrador de la entidad infractora, no realizó los actos que eran de su incumbencia y que hubieran evitado la comisión de las infracciones tributarias. D. **Axy**, no mostro la diligencia exigible, cuando la entidad cometió las infracciones anteriormente detalladas. A la vista de los antecedentes existentes, se aprecia una omisión de la diligencia exigida sin que, por su parte, se hayan efectuado alegaciones o una interpretación razonable de la norma que pudiera amparar la conducta sancionada y sin que tampoco se puedan apreciar otras causas de exoneración de la responsabilidad previstas en la Ley General Tributaria.*

*El Sr. **Axy**, tenía la obligación de supervisar las cuentas del ejercicio 2010, que ni siquiera suscribió, ni deposito en el Registro, para verificar su adecuada formulación. Tenía obligación de conocer el resultado del procedimiento de comprobación limitada que se desarrolló por la Administración respecto del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2010, y que fijaba una base imponible negativa muy inferior y alejada de la que luego el utilizó en el momento de presentar la declaración de dicho Impuesto por el ejercicio 2011, sin que ni siquiera en este momento se cuestionara de donde salían la base imponible negativa ejercicio 2010 que utilizaba.*

*Su conducta negligente llega al extremo de desentenderse de lo realizado cuando la Administración Tributaria desarrolla el procedimiento de comprobación limitada del Impuesto de Sociedades ejercicio 2011, del que posteriormente se dedujo la infracción cometida con imposición de la sanción ahora derivada. En efecto, con el inicio del procedimiento se le requirió, entre otras, "la ratificación o, en su caso, subsanación de los importes consignados en la declaración en concepto de bases imponibles negativas pendientes de aplicación a principio del período, aplicado en esta liquidación y pendiente de aplicación en períodos futuros". Solicitó para atender al requerimiento una ampliación del plazo y consciente y voluntariamente no contestó a este extremo, atendiendo sin embargo a otras cuestiones que se habían planteado. A partir de aquí y como ya se dejó constancia en los antecedentes, el Sr. **Axy** mostrando un abandono en sus funciones, ni presentó alegaciones a la propuesta de regularización, ni recurso posterior a liquidación que se le notificó. La misma desidia en su conducta reflejo durante toda la tramitación de procedimiento sancionador. Tampoco se ocupó de supervisar la labor de sus colaboradores con el fin de procurar el cumplimiento correcto de las obligaciones tributarias de la concursada. De su comportamiento se deduce que aun cuando pudieran haber actuado sin malicia o intención, hizo «dejación de sus funciones» y de su obligación de vigilancia del cumplimiento de las obligaciones fiscales de la sociedad, procede la atribución de responsabilidad subsidiaria, al existir un nexo causal entre la conducta del administrador y el incumplimiento de los deberes fiscales por parte del sujeto pasivo, que es la sociedad concursada. (...)"*

TERCERO.- No siendo de su conformidad el acuerdo de derivación que le fue notificado el 14/05/2019, el interesado formula reclamación económico administrativa ante el TEAR de Galicia, alegando, en síntesis, que el procedimiento de derivación de responsabilidad ha caducado, prescripción de la sanción del Impuesto sobre Sociedades 2011, existencia de responsables solidarios, falta de motivación de la infracción por el I. Sociedades 2011, ausencia de culpabilidad del reclamante.

El TEAR dictó resolución con fecha 29 de abril de 2022 desestimando las pretensiones formuladas por el reclamante. En la citada resolución se recogen los siguientes fundamentos que pasamos a exponer de forma resumida:

TERCERO. - La primera cuestión que se plantea es ver si el procedimiento de derivación ha caducado. En este sentido ha de advertirse en primer lugar, que el artículo 124 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de Julio establece que "1. El procedimiento de declaración de responsabilidad se iniciará mediante acuerdo dictado por el órgano competente que deberá ser notificado al interesado.

El trámite de audiencia será de 15 días contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo.

El plazo máximo para la notificación de la resolución del procedimiento será de seis meses".

Disponiéndose en el artículo 104 de la LGT de 2003, lo siguiente: "1. El plazo máximo en que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, sin que pueda exceder de seis meses, salvo que esté establecido por una norma con rango de ley o venga previsto en la normativa comunitaria europea. Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, éste será de seis meses.

El plazo se contará:

a) En los procedimientos iniciados de oficio, desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio.

...

Síguenos en...



4. En los procedimientos iniciados de oficio, el vencimiento del plazo máximo establecido sin que se haya notificado resolución expresa producirá los efectos previstos en la normativa reguladora de cada procedimiento de aplicación de los tributos.

En ausencia de regulación expresa, se producirán los siguientes efectos:

...

b) En los procedimientos susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen se producirá la caducidad del procedimiento.

5. Producida la caducidad, ésta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones.

Dicha caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción...".

Pues bien, en el presente caso hay que tener en cuenta que el acuerdo de inicio del procedimiento de derivación se notificó a través del Servicio de Correos, en el domicilio del reclamante y a persona debidamente identificada, el 30 de Octubre de 2018, mientras que el primer intento de notificación del acuerdo de derivación de responsabilidad se produjo a través de Agente Tributario el 25 de Abril de 2019, con resultado de ausente, por lo que no ha transcurrido el plazo de seis meses y no se ha producido la caducidad alegada por el reclamante.

CUARTO. - A continuación se plantea si antes de proceder a derivar la responsabilidad al ahora reclamante procedía declarar la responsabilidad de la mercantil **QR S.L.** como responsable solidaria. En este sentido el párrafo segundo del artículo 41.5 de la LGT de 2003 establece 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". En el presente caso la reclamante no acredita que la citada persona jurídica incurra en un supuesto de responsabilidad solidaria, por lo que no se ha producido por parte de la Oficina Gestora el incumplimiento del párrafo segundo del artículo 41.5 de la LGT de 2003 antes transcrito.

QUINTO. - La siguiente cuestión a resolver que se plantea por el reclamante viene referida al plazo de prescripción del derecho de la Administración a exigir el pago de la sanción por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2011.

Tal cuestión ya ha sido objeto de análisis por el Tribunal Supremo en diversas sentencias. Así, en la sentencia de 30 de junio de 2011 (STS 5425/2011; Nº de Recurso: 2294/2009) señala el Alto Tribunal en su fundamento de derecho tercero:

(...)

Centrándonos en el caso que nos ocupa, tenemos que el acuerdo sancionador por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2011 se notificó a través del Servicio de Correos, en el domicilio de la deudora principal y a persona debidamente identificada, el 27 de Noviembre de 2013, y el acuerdo de exigencia de la reducción por pronto pago de la citada sanción se notificó a través del Servicio de Correos, en el domicilio de la deudora principal y a persona debidamente identificada, el 26 de Abril de 2014. Por otra parte la deudora principal fue declarada en concurso de acreedores por Auto del Juzgado de lo Mercantil nº 1 de A Coruña de 8 de Julio de 2011, siendo la última actuación que consta la providencia dictada por el citado órgano judicial el 17 de Julio de 2017 por el que se tiene comunicada la insuficiencia de bienes para el pago de los créditos contra la masa.

Por tanto, como entre las últimas actuaciones en ejecutiva notificadas a la deudora principal y la notificación del inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad el 30 de octubre de 2018, no ha transcurrido cuatro años, cabe concluir que no se ha producido la prescripción alegada por el reclamante.

SEXTO. - La exigencia de las deudas tributarias al reclamante se realiza al amparo de lo previsto en el artículo 43.1.a) LGT 2003.

(...)

OCTAVO. - Alega el reclamante que no posee todas las facultades de un administrador ordinario, sin embargo este Tribunal no comparte tal afirmación ya que en el auto dictado el 7 de Marzo de 2012 por el Juzgado de lo Mercantil nº 1 de A Coruña se establece en el punto 3 de su parte dispositiva que "Se declara la disolución de la entidad concursada **XZ S.A.**. Se decreta, asimismo, el cese del administrador de la concursada citada, órgano de administración que será sustituido por la administración concursal para proceder de conformidad con lo establecido en esta ley". Por tanto los administradores ordinarios de la deudora principal quedan apartados de sus cargos, y será el administrador concursal, es decir, el ahora reclamante, el encargado de proceder a la liquidación de la mercantil teniendo plenas facultades gestoras al efecto.

En el caso que nos ocupa, resulta del expediente administrativo, y se detalla ampliamente en el acuerdo de derivación de responsabilidad, que el ahora reclamante era administrador al tiempo en que se cometieron por la sociedad la infracción tributaria consistentes en determinar o acreditar improcedentemente partidas a compensar o deducir en la base de declaraciones futuras en el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2011, así como no presentar en plazo las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades de los

ejercicios 2013, 2014 y 2015, y que fueron objeto de las correspondientes sanciones cuya obligación de pago también es objeto de derivación al responsable subsidiario.

En definitiva, y sobre la base de lo expuesto, consideramos que la derivación de responsabilidad efectuada al amparo del artículo 43.1.a) LGT 2003 se ajusta a Derecho.

NOVENO. - Entrando en el análisis del acuerdo sancionador por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2011, la imposición de una sanción tributaria responde siempre al incumplimiento de alguna de las obligaciones materiales o formales que para el obligado tributario puedan derivarse de la relación jurídico-tributaria. Así se recoge en el artículo 17 LGT, al señalar que "de la relación jurídico-tributaria pueden derivarse obligaciones materiales y formales para el obligado tributario y para la Administración, así como la imposición de sanciones tributarias en caso de su incumplimiento" (apartado 2), precisando que "son obligaciones tributarias materiales las de carácter principal, las de realizar pagos a cuenta, las establecidas entre particulares resultantes del tributo y las accesorias", en tanto que "son obligaciones tributarias formales las definidas en el apartado 1 del artículo 29 de esta ley" (apartado 3).

El artículo 183 LGT señala que "son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley". Previamente, no obstante, el artículo 179.2 LGT relaciona los supuestos en que tales acciones u omisiones no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria: así, entre otros, cuando concorra fuerza mayor, cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias o cuando sean imputables a una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración Tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

(...)

Como ha señalado el Tribunal Supremo en diversas ocasiones (por todas, Sentencia de 22 de septiembre de 2011 -Rec. 4289/2009; RJ\2011\5684), este precepto tipifica un comportamiento que no causa un daño directo e inmediato para la recaudación, sino que prepara de manera decisiva un perjuicio económico futuro, de manera que la infracción se comete con independencia de que se llegue o no a producir una falta de ingreso o una salida de caja del Tesoro Público en el futuro como consecuencia de la aplicación de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas, aplicación que dará lugar, en su caso, a las infracciones previstas en los artículos 191 LGT (dejar de ingresar en plazo la totalidad o una parte de la deuda tributaria), 193 LGT (obtener indebidamente una devolución) ó 194.1 LGT (solicitar indebidamente una devolución sin que ésta se llegue a obtener), pero no al tipo infractor previsto en el artículo 195 LGT.

En el caso que nos ocupa resulta del expediente que el interesado consignó en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2011 una base imponible negativa a compensar en declaraciones futuras incluyendo como base imponible negativa del ejercicio 2010 la cantidad de 6.391.790,25 euros cuando lo declarado fue 2.926.558,11 euros, incurriendo de este modo en el tipo objetivo de la infracción prevista en el artículo 195 LGT.

DÉCIMO. - En lo que respecta al elemento subjetivo, esto es, la concurrencia de culpabilidad en la conducta del sujeto infractor, conviene recordar en primer lugar la consolidada jurisprudencia que sobre la motivación de los acuerdos de imposición de sanciones, y en particular de la culpabilidad del sujeto infractor, ha establecido el Tribunal Supremo a través de numerosas sentencias, entre las que cabe citar, (...)

En relación con esta concreta infracción, la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 2011 (RJ 2011\5684) antes citada señala que "en particular, en el ámbito del art. 195 de la LGT, es claro que la determinación improcedente de una partida negativa a deducir en la cuota de una autoliquidación futura puede ser el resultado tanto de una actitud dolosa o negligente (por ejemplo, provocar que la base imponible en el IS arroje un resultado negativo superior al que resultaría de una correcta autoliquidación del tributo al deducir un gasto inexistente o notoriamente no deducible), como diligente (v.gr., producir el efecto antes señalado mediante la práctica de una deducción dudosamente procedente)."

DÉCIMO PRIMERO. - En este caso la decisión administrativa de imposición de sanción se fundamenta en que la deudora principal acreditó de manera improcedente bases negativas a compensar en declaraciones futuras por importe de 6.391.790,25 euros provenientes del ejercicio 2010 cuando lo declarado fue 2.926.558,11 euros.

El interesado se limita a alegar que la Administración no ha motivado suficientemente la culpabilidad y con ello ha infringido el principio de presunción de inocencia. Sin embargo, no podemos acoger estas alegaciones, pues entendemos que la sanción se encuentra debidamente motivada: Como señala la Audiencia Nacional en su Sentencia 927/2011, de 9 de marzo (Recurso contencioso[1]administrativo núm. 53/2008), "reiteradamente se ha expuesto por esta Sala y Sección que para que pueda apreciarse que se ha puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, es necesario que el interesado haya presentado una declaración veraz y completa, y que la autoliquidación se ampare en una interpretación de la norma razonable, es decir, con fundamento jurídico", lo que no ocurre en el presente caso, pues como se ha dicho, la sanción viene motivada por cuanto la deudora principal acreditó de manera improcedente bases negativas a compensar en declaraciones futuras por importe de 6.391.790,25 euros provenientes del ejercicio 2010 cuando lo declarado fue 2.926.558,11 euros.

En definitiva, pues, no se ofrece por el reclamante explicación o justificación alguna que permita concluir que el incumplimiento normativo sancionado se debe simplemente a una discrepancia jurídica razonable y

no a una voluntad intencional o negligente de desatender la norma a cuya observancia se venía obligado (vid. STS 23 julio 2002; RJ\2002\9471). Por ello, compartimos el criterio de la oficina gestora de considerar que la deudora principal cometió la infracción tributaria que se le imputa, sin que pueda apreciarse la concurrencia de alguna causa excluyente de la culpabilidad, y por tanto que su conducta era acreedora de la correspondiente sanción tributaria.

DÉCIMO SEGUNDO.- En lo que se refiere a la cuantificación de la sanción, el artículo 195 LGT dispone en su apartado 2 que "la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento si se trata de partidas a compensar o deducir en la base imponible ..." y señala en el apartado 3 que "las sanciones impuestas conforme a lo previsto en este artículo serán deducibles en la parte proporcional correspondiente de las que pudieran proceder por las infracciones cometidas ulteriormente por el mismo sujeto infractor como consecuencia de la compensación o deducción de los conceptos aludidos, sin que el importe a deducir pueda exceder de la sanción correspondiente a dichas infracciones".

Así pues, habiéndose ajustado la cuantificación de la sanción a lo dispuesto en el citado precepto, procede desestimar la reclamación y confirmar la resolución impugnada por ser conforme a Derecho.

CUARTO.- No estando conforme con la desestimación, notificada el 10/05/2022, el interesado interpuso recurso de anulación que fue desestimado mediante resolución dictada el 30/06/2022 y notificada el 26/07/2022.

Contra la desestimación, el día 29/07/2022 formula el presente recurso de alzada ante este Tribunal Central alegando, en síntesis, las mismas alegaciones que han sido presentadas ante el Tribunal Regional, si bien, los escritos son diferentes pero las cuestiones alegadas son las mismas: caducidad del procedimiento de responsabilidad, existencia de responsables solidarios, prescripción del derecho a exigir el pago de la sanción relativa al I. Sociedades 2011, falta de motivación de la sanción relativa al I.S 2011, falta de los presupuestos de la responsabilidad, desproporcionalidad de la sanción y falta de apremio al deudor principal.

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:

La conformidad o no a Derecho del acto impugnado.

TERCERO.- En lo relativo a la responsabilidad tributaria, el artículo 41 de la LGT, establece:

"1. La ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades. A estos efectos, se considerarán deudores principales los obligados tributarios del apartado 2 del artículo 35 de esta ley.

2. Salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria

3. Salvo lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley, la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario.

(...)

4. La responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra ley se establezca.

(...)

5. Salvo que una norma con rango de ley disponga otra cosa, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión, de conformidad con lo previsto en los artículos 174 a 176 de esta ley. Con anterioridad a esta declaración, la Administración competente podrá adoptar medidas cautelares del artículo 81 de esta ley y realizar actuaciones de investigación con las facultades previstas en los artículos 142 y 162 de esta ley.

La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios.

(...)"

En relación a los responsables subsidiarios, el artículo 43.1.a) de la citada norma, dispone:

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 artículo 174 de la misma Ley, preceptúa:

"1.La responsabilidad podrá ser declarada en cualquier momento posterior a la práctica de la liquidación o a la presentación de la autoliquidación, salvo que la ley disponga otra cosa.

(...)

3.El trámite de audiencia previo a los responsables no excluirá el derecho que también les asiste a formular con anterioridad a dicho trámite las alegaciones que estimen pertinentes y a aportar la documentación que consideren necesaria.

4.El acto de declaración de responsabilidad será notificado a los responsables. El acto de notificación tendrá el siguiente contenido:

a)Texto íntegro del acuerdo de declaración de responsabilidad, con indicación del presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto.

b)Medios de impugnación que pueden ser ejercitados contra dicho acto, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos.

c)Lugar, plazo y forma en que deba ser satisfecho el importe exigido al responsable.

5.En el recurso o reclamación contra el acuerdo de derivación de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios, sino únicamente el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o la reclamación.

(...)"

Y el artículo 176 de tal norma, dispone:

"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."

CUARTO.- Pasamos a analizar las distintas alegaciones vertidas por el reclamante, indicando que para aquellas cuestiones no analizadas en esta resolución, nos remitimos a lo argumentado por el Tribunal Regional en su resolución dictada en la reclamación nº 15-03016-2019, reproducida en los Antecedentes de Hecho.

La primera de las alegaciones consiste en la existencia de responsables solidarios sin que la Administración haya realizado actuaciones oportunas para determinar y averiguar la efectiva existencia de tales responsables, por lo que debió de abstenerse de actuar frente al administrador concursal como responsable subsidiario.

Es necesario para dar respuesta a esta alegación, traer a colación la reciente Sentencia del Tribunal Supremo 680/2024, de 22 de abril de 2024, relativa al recurso de casación nº 9119/2022, que ha fijado como criterio interpretativo:

"(...)6. En definitiva, como se ha anticipado, la declaración de la responsabilidad, tanto solidaria como subsidiaria, es competencia de la Administración, a la que corresponde valorar la realidad que determina el nacimiento de la obligación tributaria y su cumplimiento, utilizando los mecanismos previstos legalmente para el cobro de las deudas tributarias, sin que pueda resultar condicionada o limitada en el ejercicio de dicha función por la valoración que puedan hacer otros posibles responsables, sin perjuicio de la ulterior revisión jurisdiccional, en su caso, de tal declaración. (...)

La respuesta a dicha cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que la declaración de responsabilidad subsidiaria no exige agotar previamente todas las posibilidades de declaración de responsabilidad solidaria, de tal forma que si la Administración, analizada la realidad que determina el nacimiento de la obligación tributaria y los indicios que pudieran existir sobre la existencia de posibles responsables solidarios, llega a la conclusión de que no procede declarar ninguna responsabilidad solidaria, puede, sin necesidad de exteriorizar el fundamento de su decisión, declarar sin más trámites la responsabilidad subsidiaria que aprecie".

Por tanto, debemos concluir que para declarar la responsabilidad subsidiaria no resulta exigible agotar todas las posibilidades de acordar la responsabilidad solidaria, dado que basta con que la Administración tributaria, una vez declarado fallido el deudor principal, analice la realidad que determina el nacimiento de la concreta obligación tributaria y los indicios que pudieran existir sobre la existencia de posibles responsables solidarios, llegue a la conclusión de que no procede declarar ninguna responsabilidad solidaria. Recae en el presunto responsable subsidiario la carga de probar la existencia de responsables solidarios.

QUINTO.- Ahora bien, recientemente, el Tribunal Supremo ha dictado una nueva Sentencia donde se matiza el criterio señalado anteriormente. De esta forma, en la STS de fecha 5 de noviembre de 2025 (nº de recurso 5704/2023), se dispone que:

"Como consecuencia de todo lo razonado en los anteriores fundamentos de derecho, la doctrina que se establece es la siguiente:

Se matiza la doctrina jurisprudencial de esta Sala, en el sentido de que, cuando la persona física o jurídica a quien la Administración tributaria pretende iniciar, o le haya iniciado, un expediente de declaración de responsabilidad subsidiaria, presenta datos que identifiquen a una persona, física o jurídica, como posible responsable solidaria, indicando la relación o vínculo de esa persona con el deudor principal, y estos datos se pueden considerar indicios claros que permitan fundar razonablemente la existencia de esos posibles responsables solidarios, la Administración tributaria está obligada a indagar y comprobar la realidad de tales indicios de forma previa a la declaración de responsabilidad subsidiaria; y cuando considere que no concurren, debe exteriorizar el fundamento de su decisión".

Por lo que respecta a "todo lo razonado en los anteriores fundamentos de derecho" por el Tribunal Supremo, con el objetivo de conocer mejor su nueva postura y poder, por tanto, aplicarla al caso que nos ocupa, se va a hacer referencia a los apartados más relevantes de la misma.

En primer lugar, es de resaltar el Fundamento de Derecho TERCERO, en concreto, el apartado 3.3 "sobre el carácter subsidiario de la responsabilidad del artículo 43.1 a) LGT", señalando:

"3.3 La existencia de responsables solidarios puede ser conocida por la Administración a través de los datos de los que dispone, pero también puede ser conocida a través de los datos que le pueda ofrecer quien se vea, o se pueda ver, sometido a un procedimiento de responsabilidad subsidiaria. Sea cual fuere la fuente de conocimiento de la existencia de posibles responsables solidarios la Administración no puede mantenerse pasiva cuando se ofrecen datos que representan indicios claros de la existencia de un posible responsable solidario, en cuyo caso, la Administración debe indagar e iniciar una actividad tendiente a comprobar su realidad. No será suficiente con decir que no sabe si en quien se apunta como responsable solidario concurre o no en el supuesto del 42.2 a) LGT, o cualquier otro que pueda ajustarse en mayor medida al supuesto analizado en cada caso; (...).

También resulta revelador el razonamiento realizado por el Alto Tribunal en el apartado 4.2 "sobre la naturaleza sancionadora del supuesto de responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.a) de la LGT":

"4.2 De la naturaleza sancionadora que se atribuye a la responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1 a) LGT, la sentencia de esta Sala de 5 de junio de 2023 (rec. cas. 4293/2021), ya había extraído una consecuencia de especial relevancia: desaparecida la responsabilidad del mundo jurídico, decae toda responsabilidad no sólo de la sanción, sino también de la liquidación, en su caso, ligada a dicha infracción.

Otra consecuencia, de no menor relevancia, se traduce en el reconocimiento que hace la sentencia de 20 de mayo de 2025 (ECLI:ES:TS:2025:2161) de la interdicción de una responsabilidad objetiva del administrador, como una de las garantías que amparan al responsable tributario subsidiario. Sin esta garantía se vulneraría el principio de presunción de inocencia.

Semejante planteamiento representa un cambio de paradigma en la manera de entender el reparto de la carga probatoria cuando la Administración trata de justificar la declaración de la responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1 a) LGT. Y, por tanto, exige de la Administración tributaria un cambio de comportamiento a la hora de valorar los datos que resultan de lo actuado en el expediente administrativo; y a los órganos judiciales a la hora de valorar lo actuado tanto en las vías administrativa y económico-administrativa, como en la vía judicial. Una última sentencia, de 17 de julio de 2025 (Recurso: 5815/2023ECLI:ES:TS:2025:3465), supone un avance más hacia la eliminación de la objetivación de la responsabilidad subsidiaria prevista en el artículo 43.1 a) LGT.

Pues bien, este cambio de paradigma, y la garantía que implica la interdicción de la responsabilidad objetiva del administrador legal, debe de adelantarse a la fase previa al inicio del expediente de responsabilidad subsidiaria, demandando de la Administración tributaria una actividad encaminada a comprobar la realidad de indicios claros, como sucede en este caso, de los que se pueda desprender la existencia de un responsable solidario. En este contexto, no cabe atribuir a la Administración margen de discrecionalidad alguna, debiendo verificar la existencia de los deudores solidarios identificados, y en su caso, declararlos fallidos.

Lo contrario significaría dejar a su entero arbitrio elegir a quién derivar la responsabilidad, y dejar a su entero arbitrio el desarrollo de una actividad que se revela necesaria como paso previo al inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad subsidiaria. Significaría sacrificar los derechos de quienes puedan incurrir en los supuestos de responsabilidad subsidiaria, que no pueden ser declarados como tal sin que previamente se proceda a la declaración de la responsabilidad solidaria, y a la declaración de fallido del responsable solidario, como dictan los artículos 41.5 y 176 de la LGT y 61.2 RGR.

En definitiva, en el presente recurso de casación no se puede aplicar la doctrina fijada en la sentencia de 22 de abril de 2024, de la que no cabe hacer una interpretación extensiva y universal hasta el punto de sacrificar unos derechos y unas garantías que deben de ser reforzados en este caso teniendo en cuenta el carácter sancionador del supuesto de responsabilidad subsidiaria previsto en el artículo 43.1 a) LGT".

Como puede apreciarse, el Tribunal Supremo es claro sobre el deber de agotamiento de la vía de la responsabilidad solidaria cuando los indicios son claros y patentes, no pudiendo dejar al arbitrio de la Administración la potestad de elegir a quién derivar la responsabilidad, más aún en un supuesto de responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.a) de la LGT que tiene carácter sancionador. Bajo estas condiciones, en aquellos supuestos en los que la Administración considere que no concurre ningún supuesto de responsabilidad solidaria se hace necesario la exteriorización del fundamento de su decisión, sin que resulte de aplicación la doctrina fijada en la sentencia de 22 de abril de 2024.

SEXTO.- En el presente caso, no existen a lo largo del acuerdo de responsabilidad ningún indicio sobre la existencia de responsables solidarios, ni mención alguna a la entidad **QR S.L.**

El recurrente, en las alegaciones formuladas en el trámite concedido para ello durante el procedimiento de responsabilidad, señaló la falta de agotamiento de los deudores solidarios, entendiendo que la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades 2011 aparece identificado su presentador "**QR S.L.**" y que al menos indiciariamente podría haber sido causante o colaborador en la comisión de la infracción, dando lugar al supuesto en el artículo 42.1.a) de la LGT.

En el acuerdo de responsabilidad, la Administración contestó a la cuestión planteada en los siguientes términos:

*"(...) **QR SL B...**, figura en la declaración del Impuesto de sociedades ejercicio 2011 como mero presentador. La actuación del presentador de autoliquidaciones a través de Internet, es el de un representante voluntario que, de acuerdo con el art. 46 LGT, actúa como tal cuando en el marco de la colaboración social en la gestión tributaria, se presente por medios telemáticos cualquier documento ante la Administración Tributaria.*

Corresponde al administrador concursal, en el caso de sustitución de facultades de administración y disposición sobre el patrimonio del deudor la realización de las declaraciones y autoliquidaciones tributarias, de acuerdo con lo previsto en el art.33.12º iv) Ley 22/2003 de 9 de julio, Concursal, función que tiene que desarrollar con la diligencia con la que debe desempeñar su cargo que, como señala el art.35 del mismo cuerpo legal, es la correspondiente a "un ordenado administrador y de un representante leal". No siendo admisible trasladar al tercero contratado por él la responsabilidad que a él le incumbe y de cuyo ejercicio negligente no se siente concernido ni siquiera a título de culpa "in vigilando", sin aportar tampoco otros datos o pruebas que, por otra parte, a esta Administración no le constan."

Teniendo en cuenta lo anterior, el recurrente no aporta datos relativos a la entidad **QR S.L.** que permitan probar que incurre en un supuesto de responsabilidad solidaria. A juicio de este Tribunal Central, la Administración motiva adecuadamente, que atendiendo a los datos que obran en su poder, no existen responsables solidarios, no pudiendo considerar que la figura de mero presentador, sin otros indicios claros y patentes, determine que nos encontramos ante uno de los supuestos de responsabilidad solidaria.

SÉPTIMO.- Respecto de la prescripción del derecho a exigir el pago de la sanción del Impuesto sobre Sociedades 2011.

El *dies a quo* del plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables subsidiarios, se encuentra regulada en el artículo 67.2 LGT, que establece:

"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 solidarios".

No obstante, en el presente caso nos encontramos con ausencia de actuaciones recaudatorias porque la Administración se ha visto impedida para actuar, el *dies a quo* o momento en que la Administración puede dirigirse frente a los responsables subsidiarios vendrá determinado por la teoría de la *actio nata*, debiendo atenderse a la declaración de fallido del deudor siempre que la Administración actúe de manera diligente y no demore injustificadamente la misma, conforme al principio de buena administración que debe regir la actuación de la Administración, según tiene señalado la jurisprudencia del Tribunal Supremo, entre otras, en la sentencia de 17/04/2017 (recurso de casación 785/2016), fundamento jurídico tercero:

"(...) le era exigible a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivada de su actuación, por así exigirle el principio de buena administración que no se detiene en la mera observancia estricta de procedimiento y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente".

Sobre la declaración de fallido se ha pronunciado recientemente el Tribunal Supremo en sentencia de 22/12/2022 (recurso de casación 1268/2021), en el mismo sentido que la doctrina de este Tribunal, donde señala (fundamento Séptimo, el subrayado es nuestro):

" (...) Ninguna norma requiere que se agoten todos los trámites del período ejecutivo con respecto de todas y cada una de las deudas, puesto que la constatación de la insolvencia del deudor por la Administración puede obtenerse aún antes de agotar esa tramitación, como resultado de las actuaciones ejecutivas y/o de comprobación e investigación realizadas con respecto de alguna de las deudas. Es significativo en este punto la redacción del art. 61.1 RGR cuando exige, para declarar fallidos a los obligados al pago, que, respecto a los mismos "se ignore la existencia de bienes o derechos embargables o realizables para el

cobro del débito", matizando la redacción del art. 164.1 del anterior RGR de 1991, que la comprobación de la insolvencia de los deudores principales y de los responsables solidarios se produciría en el curso del procedimiento de apremio, lo que pudiera suscitar la interpretación de que era preciso agotar todos y cada uno de los trámites del procedimiento de apremio. Conviene recordar que el art. 172.3 LGT impide a la Administración la enajenación de los bienes y derechos embargados en el curso del procedimiento de apremio hasta que el acto de liquidación de la deuda tributaria ejecutada sea firme, salvo supuestos excepcionales. Es decir, que podría ser imposible agotar los trámites del procedimiento de apremio y sin embargo, ser perfectamente constatable la insolvencia, aun parcial, del deudor, si lo embargado son bienes de escaso valor en relación a la deuda apremiada, o, como es el caso litigioso, créditos cuya realización puede ser cuando menos dudosa. Por ello, el art. 61.1 RGR precisa que podrá considerarse fallido por insolvencia parcial el deudor cuyo patrimonio embargable o realizable conocido tan solo alcance a cubrir una parte de la deuda, y la declaración de fallido podrá referirse a la insolvencia total del deudor, pero también a la parcial. En definitiva, en esa fase de declaración de fallido, lo relevante será que por la Administración se hayan realizado las actuaciones de averiguación y comprobación de los bienes y derechos del deudor principal o, en su caso del solidario, y constatar que el deudor es fallido porque existe una insolvencia total o parcial, lo que impone que exista una actividad real de investigación que, sin embargo, no requiere el agotamiento de los trámites de procedimiento de apremio (...)

Por tanto, constatada la insolvencia del deudor por parte de la Administración, bien como consecuencia de la realización de actuaciones ejecutivas -sin que sea necesario agotar todo el procedimiento ejecutivo-, bien como consecuencia de actuaciones de comprobación e investigación patrimonial, bien como resultado del conocimiento que pueda tener la Administración de la insolvencia definitiva del deudor a partir del auto de conclusión del concurso de acreedores por finalización de la fase de liquidación, debe procederse a la declaración de fallido del deudor, habilitando la posibilidad de dirigir la acción de cobro frente al responsable subsidiario.

En el presente caso, el deudor principal, la sociedad **XZ SA**, fue declarada en concurso de acreedores mediante auto de fecha 08/07/2011, produciéndose la apertura de la fase de liquidación por auto de fecha 07/03/2012. El 25/10/2016 la Administración concursal presenta un informe de liquidación, comunicando la necesidad de aplicar lo dispuesto en el artículo 176 bis de la Ley 22/2003 Concursal, por no ser suficiente el patrimonio de la entidad para satisfacer los créditos contra la masa.

Atendiendo a las circunstancias del presente caso, tras el informe de liquidación quedó constatado que ya no existían bienes de la concursada, acto seguido, la Administración declaró fallida a la entidad el 21/11/2016 para dirigir su acción frente al posible responsable subsidiario.

Por tanto, cabe precisar que desde la fecha de declaración de fallido (21/11/2016) hasta que se produjo la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad subsidiaria al recurrente (30/11/2018) no habían transcurrido cuatro años y por tanto no había prescrito el derecho de la Administración a exigir el pago al responsable. Por tanto, debe desestimarse dicha alegación.

OCTAVO.- En relación con los presupuestos que habilitan la derivación de la responsabilidad subsidiaria contenidos en el artículo 43.1.a) de la LGT, pasamos a determinar si concurren o no en el presente caso.

Los requisitos previstos en la Ley para la exigencia de este tipo de responsabilidad son:

-Comisión de una infracción tributaria por la sociedad administrada.

-Condición de administrador de hecho o de derecho al tiempo de cometerse la infracción.

-Una conducta en el administrador que se relacione con el propio presupuesto de la infracción en los términos señalados en dicho artículo 43.1, reveladora de no haber puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de la obligación tributaria.

Respecto al primero de los requisitos, se cumple tal y como consta en el expediente sancionador, la sociedad cometió infracciones tributarias por I. Sociedades 2011 tipificada en el artículo 195 de la LGT, así como, no presentar en plazo y tras varios requerimientos de la Administración, las declaraciones negativas correspondientes al I. Sociedades 2013, 2014 y 2015 prevista en el artículo 198 de la citada Ley.

El segundo de los requisitos también concurre, y queda reflejado en el Registro mercantil, D. **Axy** aceptó el cargo de administrador concursal único el 26/07/2011, por lo que al tiempo de cometerse las infracciones ostentaba la condición de administrador.

El tercero de los requisitos, el requisito subjetivo, la declaración de responsabilidad del art. 43.1.a) LGT exige que los administradores no realizaran los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, consintiesen el incumplimiento por quienes de ellos dependan o adoptasen acuerdos que hicieran posible tales infracciones.

El Tribunal Supremo en la sentencia de 20/05/2025 (recurso de casación 3452/2023) señala: "(...) Recientemente se ha pronunciado esta Sala sobre la naturaleza sancionadora del supuesto de responsabilidad subsidiaria previsto en el art 43.1.a) LGT. En efecto, en la STS núm. 729/2023, de 5 de junio de 2023 (rec. cas. núm. 4293/2021), cuya doctrina ha sido ratificada en las SSTs núm. 839/2024, de 16 de mayo (rec. cas. 8393/2022) y núm. 1217/2023, de 2 de octubre (rec. 8791/2021), se ha afirmado el carácter sancionador de la responsabilidad exigida a los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos

necesarios 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. (...)

El Alto Tribunal viene a ratificar el carácter sancionador de este tipo de responsabilidad, que ha sido ya recogido 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 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 la STS 729/2023 de 5 junio, el Tribunal Supremo ponía de manifiesto:

"[...] 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".

En cuanto a la carga de la prueba, de conformidad con los artículos 105 y ss de la LGT, y en lo que respecta a los procedimientos de derivación de responsabilidad, se concreta en que la Administración está obligada a probar los hechos y circunstancias (elemento objetivo), así como el elemento subjetivo (no realizar actos de su incumbencia o permitir incumplimiento por quienes de ellos dependan), que determinan la exigencia de responsabilidad, sin perjuicio de las presunciones "iuris tantum"; mientras que el interesado debe probar que dichos hechos no son exactos o que concurren causas de exculpación de responsabilidad.

La reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 20/05/2025, rec cas 3452/2023, establece sobre la inversión de la carga de la prueba en los supuestos de la responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.a) de la LGT:

"(...) El examen sobre la carga de la prueba del hecho detonante de la derivación no es ajeno, en modo alguno, a la naturaleza sancionadora de la conducta tipificada en el art. 43.1.a) LGT, que no resulta compatible con la atribución al responsable tributario, bajo tal consideración, de la carga de probar su inocencia.

En efecto, será la Administración la que deberá concretar la conducta que determina la negligencia en su actuación del administrador, sin acudir para ello a fórmulas estereotipadas que funden la responsabilidad en su mera condición de administrador y en la referencia a una actitud pasiva, pues tal exigencia es consecuencia directa de la naturaleza sancionadora de este supuesto de derivación de responsabilidad. Será, pues, la Administración la que, en un procedimiento contradictorio, con participación y audiencia del presunto responsable, tenga que aportar los elementos de prueba que fundamenten el presupuesto de esta responsabilidad.

En consecuencia, no corresponde al administrador probar la inexistencia de culpabilidad, sino a la Administración acreditar la ausencia de diligencia del administrador en el cumplimiento de las obligaciones fiscales del deudor principal. Es más, las dudas que en este ámbito pudieran suscitarse, deberán resolverse aplicando el principio in dubio pro reo.

En suma, es a la Administración a la que corresponde probar la concurrencia del elemento subjetivo de la persona que declara responsable subsidiario, sin que exista fundamento legal alguno que permita justificar la inversión del principio del onus probandi teniendo en cuenta que nos encontramos, como se ha expuesto, en una categoría de responsabilidad a la que este Tribunal le ha atribuido naturaleza sancionadora. (...)"

En el presente caso, los argumentos ofrecidos por la Administración para considerar que la conducta del administrador ha sido negligente han sido reproducidos en los Antecedentes de hecho, señalando conductas concretas realizadas por el administrador reveladoras de no haberse puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones, motivo por el cual no puede acogerse la pretensión esgrimida por la parte recurrente.

Pues bien, este Tribunal Central considera suficientemente probada la conducta negligente del administrador en relación a las infracciones cometidas por la sociedad administrada.

NOVENO.- A la vista de lo señalado en la presente resolución, debe desestimarse el presente recurso de alzada, confirmando el acuerdo de responsabilidad subsidiaria y la resolución dictada por el TEAR de Galicia en la reclamación nº 15-03016-2019.

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...

