TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL
Resolución de 11 de julio de 2025
Sala 3.ª
R.G. 7417/2023

SUMARIO:

Responsables de la deuda tributaria. En general. Derivación de la responsabilidad. *Responsabilidad subsidiaria*. *Doctrina del doble tiro*. **Principios constitucionales y generales del Derecho Tributario**. *Non bis in idem*. Tras la anulación total en la vía económico-administrativa por razones sustantivas de un acuerdo de declaración de responsabilidad tributaria subsidiaria por la causa prevista en el art. 43.1.b) de la Ley 58/2003 (LGT), a resultas de la insuficiente actividad investigadora y probatoria por parte de la Administración Tributaria en acreditación del presupuesto de hecho determinante de dicha responsabilidad tributaria, no le está vedado a la Administración Tributaria, dentro del plazo de prescripción, iniciar un nuevo procedimiento de derivación y dictar en su seno un segundo acuerdo de declaración de ese mismo presupuesto de responsabilidad del art. 43.1.b) LGT frente al mismo sujeto.

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT)** frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de 21 de abril de 2023, recaída en la reclamación nº 11/0016/2022 y acumulada interpuesta frente a la resolución desestimatoria del recurso de reposición interpuesto frente al acuerdo de declaración de responsabilidad tributaria.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. De la documentación obrante en el expediente administrativo resultan acreditados los siguientes hechos:

La sociedad X S.L. fue objeto de un procedimiento inspector relativo a su Impuesto sobre Sociedades 2006 y 2007 que culminó con la liquidación de una cuota a ingresar que fue ingresada parcialmente. Por el importe no satisfecho, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) realizó diversas actuaciones recaudatorias que culminaron con la declaración de fallido en fecha 25 de mayo de 2018.

En fecha 24 de octubre de 2018 la AEAT declaró a DON M, administrador único de la SOCIEDAD X desde 2015, responsable subsidiario de las deudas pendientes de la citada entidad en virtud del artículo 43.1 b) de la Ley General Tributaria. Derivación de responsabilidad que el declarado responsable impugnó ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (en adelante, TEAR) quien, en resolución de fecha 21 de octubre de 2020 (RG 11/334/2019 y RG 11/3040/2019), anuló el acuerdo de declaración de responsabilidad en los siguientes términos (el subrayado es de este Tribunal):

<<En el acuerdo de derivación impugnado, según la información de la que dispone, la Administración señala que la entidad deudora cesó en el desarrollo normal de sus actividades empresariales como muy tarde a finales de 2015, momento en el que se producen los siguientes hechos: 1) La última autoliquidación presentada con ingreso fue en el cuarto trimestre del ejercicio 2013, en concreto el 4T del modelo 111 de retención a trabajadores. A partir de dicho ejercicio la única autoliquidación presentada corresponde al 1T IVA MOD 303 ejercicio 2014, con solicitud de aplazamiento, y desde entonces no se ha presentado ninguna autoliquidación de ningún impuesto; 2) Tiene imputadas y declaradas compras y ventas en el ejercicio 2014, (MOD. 347) y en el ejercicio 2014 tiene imputadas compras en el 4T trimestre del ejercicio 2014; 3) La sociedad no tiene trabajadores desde el año 2013; 4) La última declaración por el Impuesto de Sociedades presentada corresponde al ejercicio 2012. De todo lo anterior cabe concluir que la situación de paralización es indefinida e irreversible.

No consta en el expediente documental alguna que permita a esta instancia contrastar los datos afirmados por la Administración y que el reclamante niega. El carácter genérico de las afirmaciones vertidas por la Administración y la ausencia en el expediente de la documental en el que las mismas se sustentan, impide a este Tribunal hacer el mas mínimo razonamiento en cuanto a la verificación del cese de la sociedad, del

que no pone en duda que la Administración tenga indicios más que razonables, pero que al no ser compartidos con el mismo le impide hacer la labor revisora que de la gestión recaudatoria tiene encomendada. Tales omisiones, así como las contradicciones en que incurre el expediente, al verter de forma categórica afirmaciones tales como que la última declaración presentada por el Impuesto sobre Sociedades corresponde al ejercicio 2012, cuando el reclamante aporta, la presentación en plazo de las declaraciones correspondientes a los ejercicios 2013, 2014, 2015, 2016 y 2017 (aun cuando las mismas tienen resultado negativo), o que desde el ejercicio 2014 no presenta ninguna autoliquidación por ningún impuesto, de los que el reclamante señala los archivos de presentación a efectos probatorios, unido a la falta de una mayor actividad investigadora por parte de la Administración tributaria, que hubiera llevado a este Tribunal, con toda probabilidad a un pronunciamiento distinto, hace que ante meras afirmaciones genéricas y carentes de todo rigor documental, no pueda afirmar de forma razonada que la sociedad deudora haya cesado de forma completa, irreversible y definitiva. Siendo tal cese un requisito esencial en el que se sustenta el presente expediente de responsabilidad y correspondiendo a la Administración acreditar tales extremos y puesto que no lo hace, este Tribunal, sin hacer pronunciamiento alguno respecto del resto de las alegaciones planteadas por el reclamante, debe anular el acuerdo de derivación impugnado por falta de acreditación del cese en la actividad de la sociedad deudora.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR la presente reclamación, anulando los actos impugnados>>

Tras la anulación de la primera derivación de responsabilidad de DON M, en fecha 17 de marzo de 2021, se notificó a DON M el inicio de un segundo procedimiento de derivación de responsabilidad con base en el mismo presupuesto objetivo de responsabilidad: a saber, el artículo 43.1 b) de la Ley General Tributaria por las deudas pendientes de la SOCIEDAD X; procedimiento que culminó con la declaración de su responsabilidad en acuerdo de fecha 20 de agosto de 2021.

En dicho segundo acuerdo la Administración Tributaria fundó el cese de hecho de la SOCIEDAD X del siguiente modo:

<<No ha desarrollado ninguna de las actividades que integran su objeto social tal y como se desprende de la no constancia de imputaciones por parte de proveedores y clientes en la declaración anual operaciones con terceras personas desde el ejercicio 2013, no ha presentado declaración por el modelo 347 en los ejercicios 2014 a 2018, sin que tenga ingresos imputados en los ejercicios 2014 a 2019.

Las declaraciones del Impuesto de Sociedades desde el ejercicio 2013 al 2019, se han presentado declarando con cero ingresos procedentes de la actividad.

Conforme a la información facilitada por la Seguridad Social, la sociedad no tiene trabajadores desde el 04/10/2010, estando su cuenta de empleador dada de baja por carecer de trabajadores.

Las autoliquidaciones presentadas desde el ejercicio 2014 correspondiente al modelo 303 IVA han sido todas a compensar, por un importe de 2014 a 2018 de 0,68 euros, lo que pone de manifiesto la inactividad de la empresa. En los ejercicios 2019 y 2020, dichos importes a compensar han ido ascendiendo de los 576 euros del 1T de 2019 a los 790 euros en el 4T de 2020. En ninguno de estos trimestres de IVA se ha declarado cantidad alguna de ingreso, lo que vuelve a poner de manifiesto la total ausencia de actividad real.

Se observa igualmente que se incumple de forma sistemática la obligación de depósito de las cuentas en el Registro Mercantil desde el año 2007 De todo lo anterior cabe concluir que la situación de paralización es indefinida e irreversible y todo ello sin que conste la iniciación de las actuaciones tendentes a acordar su disolución y ulterior liquidación con arreglo a lo dispuesto en los artículos 360 y siguientes de la Ley de Sociedades de Capital (aprobada mediante Real Decreto Legislativo 1/2010 de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital).

De todo lo anterior cabe concluir que la situación de paralización es indefinida e irreversible.

En definitiva, en la entidad X SL concurren suficientes circunstancias para considerar que desde el ejercicio 2014 ha cesado en la actividad, ya que, sin haberse extinguido jurídicamente, ha desaparecido el soporte personal y patrimonial de la misma quedando en una situación de total abandono a falta de la preceptiva liquidación.

Por otra parte, y a pesar del cese de hecho en el ejercicio de su actividad al menos desde el ejercicio 2014, en el Registro Mercantil no consta que se haya procedido a la disolución y liquidación ordenada de la sociedad, tal y como exige el artículo 360 a 363 de la Ley de Sociedades de Capital, aprobada por Real Decreto Legislativo 1/2010 de 2 de julio>>

Acuerdo de derivación que rechazó también la alegación del declarado responsable relativo a la imposibilidad de dictar, tras la anulación del primer acuerdo de derivación por un Tribunal Económico-Administrativo, un nuevo acuerdo de responsabilidad:

<<En la sentencia del Tribunal Supremo de 19/11/2012, de la sala de los Contencioso, Sección 2, de nuestro Alto Tribunal, en la que fija como doctrina legal que la estimación del recurso contencioso-administrativo frente a una liquidación tributaria por razón de una infracción de carácter formal, o incluso de carácter material, siempre que la estimación no descanse en la declaración de inexistencia o extinción sobrevenida de la obligación tributaria liquidada, no impide que la Administración dicte una nueva liquidación en los términos legalmente procedentes, salvo que haya prescrito su derecho a hacerlo, sin perjuicio de la debida subsanación de la correspondiente infracción de acuerdo con lo resuelto por la propia sentencia. Es decir, la anulación de un acto de la Administración no impide a la Administración dictar uno nuevo en los términos legalmente procedentes conforme a lo resuelto por la propia sentencia, y salvo que haya prescrito el derecho a determinar dicha deuda. Este criterio se ha visto confirmado con posterioridad en varias sentencias del Tribunal Supremo, sentencia 15 de septiembre de 2014 (casación 3948/12, FJ 5º), sentencia de 26 de octubre de 2015, rec. Cas. 1738/2014, y más recientemente sentencia de 23 de junio de 2020 (casación 5086/2017) En el presente caso, no ha prescrito el derecho a iniciar el procedimiento de derivación de que se estaba reiterando el expediente de derivación de responsabilidad previamente anulado por el TEAR de Andalucía>>.

Dicho acuerdo de derivación de responsabilidad fue recurrido por DON M en recurso potestativo de reposición que fue íntegramente desestimado.

SEGUNDO. Frente a la resolución desestimatoria del recurso de reposición, DON M interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Andalucía aduciendo que al haber anulado el citado Tribunal el acuerdo de derivación de responsabilidad inicialmente dictado, no cabía dictar uno nuevo con el mismo fundamento frente a DON M ya que ello supondría contravenir el principio *ne bis in idem.*

El TEAR de Andalucía estimó la reclamación en los siguientes términos (el subrayado es de este Tribunal):

Resolución TEAR de Andalucía impugnada RG 11/0016/2022 de fecha 21/04/2023

<<El artículo 66 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, tras disponer en su apartado 1 que "los actos resolutorios de los procedimientos de revisión serán ejecutados en sus propios términos" y establecer en su apartado 3 que "cuando se resuelva sobre el fondo del asunto y en virtud de ello se anule total o parcialmente el acto impugnado, se conservarán los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido" dispone en su apartado 4 que "no obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, cuando existiendo vicio de forma no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto, la resolución ordenará la retroacción de las actuaciones, se anularán todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado y, en su caso, se devolverán las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora."

En el presente caso, la resolución dictada por este Tribunal en 21 de octubre de 2020, lejos de apreciar la concurrencia de vicios formales en el acuerdo allí impugnado que desaconsejaran un pronunciamiento de fondo y determinasen la necesidad de retrotraer las actuaciones en los términos señalados en la norma citada y en el art. 239.3 de la Ley General Tributaria, concluyó que la Administración, obligada a acreditar la concurrencia de los presupuestos de hecho de la responsabilidad declarada a cargo del reclamante, no había aportado prueba de uno de dichos hechos (el cese de hecho de la entidad deudora en su actividad económica), sin que, habiendo recaído resolución en la que se considera no acreditado este extremo, pueda la Administración volver sobre sus pasos para acopiar las pruebas que en su día no aportó pese a encontrarse a su disposición.

Si la Administración consideró que concurrían en el interesado los presupuestos de la responsabilidad subsidiaria establecida en el artículo 43.1.b) de la Ley General Tributaria, debió acreditar su concurrencia

en el acuerdo primeramente dictado, de manera que no siendo el motivo que llevó a este Tribunal a anular dicho acuerdo la apreciación de alguna infracción procedimental o de falta de motivación causante de indefensión sino la falta de prueba de los hechos en que sustentó su decisión, no cabía iniciar un nuevo procedimiento sobre la base de los mismos hechos que se consideraron no acreditados, debiendo consecuentemente anularse el acuerdo aquí impugnado al margen de cualquier otra consideración.

Por lo expuesto Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR la presente reclamación, anulando los actos impugnados>>

TERCERO. Frente a la citada resolución del TEAR de Andalucía, notificada a la Agencia Estatal de Administración Tributaria en fecha 3 de mayo de 2023, ha interpuesto la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT el día 17 de julio de 2023, el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

La Directora recurrente comienza su escrito haciendo una distinción entre los defectos formales y los defectos materiales que pueden acarrear la anulación de un acto administrativo basándose, a tal fin, en la resolución de este Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante TEAC) de 24 de noviembre de 2010 dictada en el recurso extraordinario para unificación de doctrina 00-04138-2010 y en la resolución TEAC 15 de julio de 2016, recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio 00-04562-2014. Dichas resoluciones le sirven a la Directora para fundar dos consideraciones:

<<Dos son las consideraciones que hay que hacer:

La primera es que no es seguro que la falta en el expediente remitido de documentación suficiente acreditativa del cese de actividad de la deudora principal (que el TEAR apreció en su resolución de 21 de octubre de 2020, reclamación 11-00334-2019 y acumulada 11-03040-2019) sea completamente asimilable a los documentos en los que la Administración ha fundamentado su regularización, de modo que esa insuficiencia apreciada por el TEAR pueda calificarse como defecto material.

La segunda consideración es que lo que ese TEAC establece es que la existencia de un defecto calificado como material impide la retroacción de actuaciones -sólo prevista para los defectos formales-, pero de ningún modo esto puede entenderse que el TEAC esté diciendo también que no pueda dictarse nueva liquidación>>.

Esta segunda consideración de la Directora, a saber, que cabe dictar una nueva liquidación tras declararse la existencia de un defecto material, la recurrente la sustenta en resoluciones de este Tribunal Central y en la jurisprudencia del Tribunal Supremo (la negrita es la contenida en el escrito de interposición):

Resolución TEAC 15 de julio de 2016, recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio 00-04562-2014:

<<el TEAR no tenía la obligación de pedir que se completara el expediente. Y llegados a este punto, debe recordarse que la falta de inclusión en el expediente de los documentos en los que la Administración ha fundamentado su regularización no entiende este TEAC que constituya un mero defecto formal, sino una falta de justificación de la realización del hecho imponible o de su dimensión económica, extremos cuya prueba recae sobre la Administración, lo que constituye un defecto material o sustantivo que da lugar a la anulación de la liquidación sin orden de retroacción. Y ***todo ello sin perjuicio, en su caso, de la posibilidad de que la Administración pudiera iniciar un nuevo procedimiento. Este criterio ya ha sido manifestado por este TEAC en resoluciones anteriores****; baste citar, por todas, la resolución 00/02202/2007 de fecha 26 de marzo de 2009, donde se fijan límites a la declaración de retroacción de actuaciones. En el siguiente sentido: finalizado el procedimiento de comprobación, los Tribunales Económico Administrativos, en el supuesto de considerar que los órganos de aplicación de los tributos no han probado en el expediente los hechos en que basa su regularización, resolviendo sobre cuestiones de fondo, sólo procede que los Tribunales Económico-Administrativos declaren la anulación de la liquidación impugnada, sin que quepa pronunciamiento alguno sobre retroacción de actuaciones que podría suponer, además de establecer una prórroga indebida respecto a un procedimiento ya concluido, una peor situación en el obligado tributario>>.*

<<(...)

En este mismo sentido cabe citar las siguientes sentencias del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, referidas tanto a los defectos formales como a los materiales en las liquidaciones:

- *de 19 de noviembre de 2012, recurso de casación 1215/2011 (citada en el acuerdo de declaración de responsabilidad).*
- *de 15 de septiembre de 2014, recurso de casación 3948/2012 (citada en el acuerdo de declaración de responsabilidad).*
- *de 29 de septiembre de 2014, recurso de casación 1014/2013.*
- *de 26 de octubre de 2015, recurso de casación 1738/2014 (citada en el acuerdo de declaración de responsabilidad).*
- *de 23 de junio de 2020, recurso de casación 5086/2017 (citada en el acuerdo de declaración de responsabilidad).*

De este modo, puede concluirse que cuando la anulación de la liquidación no se fundamente en la inexistencia o extinción sobrevenida de la obligación tributaria liquidada o haya prescrito el derecho a dictarla, puede dictarse nueva liquidación en la que se subsane la correspondiente infracción>>

Seguidamente la Directora recurrente centra sus esfuerzos argumentativos en defender que las declaraciones de responsabilidad tributaria son el resultado de la autotutela ejecutiva de la Administración de forma que no son liquidaciones tributarias ni tampoco sanciones respecto a las que pueda invocarse el principio de *ne bis in ídem*:

<<TERCERO. Las declaraciones de responsabilidad tributaria no son liquidaciones tributarias y mucho menos sanciones (esta es la razón por la que el principio non bis in ídem no les es de aplicación, dado que sólo afecta a las sanciones). Son el resultado del ejercicio de la autotutela ejecutiva y constituyen instrumentos con los que el legislador ha protegido el cobro de los créditos públicos>>

En apoyo de dicha tesis cita la Directora recurrente resoluciones de este TEAC, entre ellas la de 15 de abril de 2021(RG 4442/2020) y sentencias de la Audiencia Nacional (SAN de 14 de octubre de 2019, recurso 292/2017 y SAN de 23 de diciembre de 2013, recurso 76/2013) que le sirven para concluir:

<<Siendo la declaración de responsabilidad una figura encuadrada en la autotulela ejecutiva, en modo alguno está afecta por la doctrina del tiro único o el principio non bis in idem, que sólo afecta a la autotutela declarativa y dentro de ella a las sanciones, como queda explicado en la sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de junio de 2019, Sala de lo Contencioso-Administrativo, recurso 168/2018, dictada en un caso de aplazamiento de deudas, figura esta que también se incardina en la autotutela ejecutiva. En el fundamento de derecho cuarto de esta sentencia se dice:

<<La doctrina jurisprudencial de la que damos cuenta entendemos que no es aplicable al presente caso.

Es cierto que se anulan en dos ocasiones las providencias de apremio por no haber notificado en legal forma la denegación de la solicitud de aplazamiento de la deuda tributaria. Pero contrariamente a lo que sucede en los supuestos contemplados no estamos en fase de liquidación del tributo, de manera que la insistencia de la Administración tributaria en cuestionar la autoliquidación practicada por el recurrente pueda afectar a la seguridad jurídica, que queda en un limbo jurídico al desconocer cuál es la deuda tributaria a la que deberá hacer frente o al principio de proporcionalidad en el ejercicio de la potestad de liquidación.

No se afecta el principio de seguridad jurídica en tanto que la deuda tributaria ya ha sido determinada, y de lo que se trata es de fijar las condiciones para el pago de la misma>>

No se puede dudar del fundamento recaudatorio de las responsabilidades, dado que:

1. La responsabilidad nace por obra de la ley; el responsable lo es desde que realiza el presupuesto de la responsabilidad fijado por la ley. Esto se denomina origen legal de la responsabilidad.

2. Lo siguiente es un acto mero declarativo de lo nacido por obra de la ley, acto de recaudación que emana de la autotutela ejecutiva. Esto se denomina mero declaración de la responsabilidad, y es un acto de cobro.

3. A ello le sigue, sin solución de continuidad y en las más veces en unidad de acto, la exigencia de la responsabilidad ya declarada, acto este constitutivo, que emana de la autotutela ejecutiva, por ser acción de cobro.

4. Es por ello que el fundamento de la responsabilidad es recaudatorio y es por ello que su procedimiento lo es de recaudación.

Esto es jurisprudencia reiterada de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, cuya cita resulta necesaria. La más reciente está constituida por las dos siguientes sentencias (la negrita es añadida en ambos casos): Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo Sección 2ª, de 25 de noviembre de 2022, recurso de casación 1393/2021.

<<El fundamento de la responsabilidad en el ámbito tributario se asienta sobre la recaudación de la deuda, con respaldo constitucional, art. 31 de la CE. Resultan, pues, legítimos y correctos desde el prisma constitucional y legal la autorización de mecanismos tendentes a la efectividad de la recaudación de la deuda tributaria nacida, entre estos mecanismos cabe reconocer la figura de la responsabilidad, si la seguridad del cobro de la deuda está ya garantizado, por quien es directamente obligado por la deuda, que debe responder en primer lugar de la deuda tributaria, pierde su fundamento dicha figura de la responsabilidad. En estas circunstancias pierde su utilidad y con ello su propio fundamento, pues si la deuda está garantizada, si su cobro es seguro por aquel sobre el que recae directa y principalmente el deber de contribuir, la relación de dependencia en cuanto a la garantía de la deuda desaparece. A lo dicho nada se añade ni resta el que se reconozca el carácter autónomo del procedimiento de derivación de responsabilidad, procedimiento que es de recaudación, porque esta autonomía cabe predicarla, aparte de sus secuencias formales, en relación con la recaudación de la deuda principal, si esta desaparece, por ejemplo mediante el pago, o, como en este caso, se asegura mediante la garantía de su cobro, el propio procedimiento y sus consecuencias queda condicionado por una circunstancias que inciden en su fundamento legal>>

Y, en idéntico sentido, Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo Sección 2ª, de 23 de diciembre de 2022, recurso de casación 1398/2021.<< (...)>>

Realizadas las consideraciones anteriores, la Directora afirma que el Tribunal Supremo ha resuelto un caso idéntico al que motiva el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio:

<<el Tribunal Supremo ya se ha pronunciado en un supuesto esencialmente idéntico al que motiva este recurso, aunque referido a una responsabilidad solidaria, de modo que estudiando esta sentencia puede establecerse si anulada una declaración de responsabilidad por falta de documentación en su expediente -sea calificada esta falta como defecto formal o material- puede la Administración tributaria iniciar nuevo procedimiento recaudatorio que culmine en la correspondiente declaración de responsabilidad y derivación de la acción de cobro.

Se trata de la sentencia del Tribunal Supremo de 28 de abril de 2023, Sala de lo Contencioso-Administrativo, recurso de casación 72/2021. Los antecedentes de esta sentencia son los siguientes

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias había dictado resolución de fecha 31 de octubre de 2019, reclamación 35-06714-2017, en la que confirma la declaración de responsabilidad solidaria dictada al amparo del artículo 42.2 a) de la LGT.

En esta resolución se da cuenta de que, con anterioridad, el interesado había sido declarado responsable por el mismo artículo y por la misma deuda, y el Tribunal Regional había anulado ese acuerdo. En el antecedente de hecho segundo de la resolución de 31 de octubre de 2019 se dice:

Con fecha 30 de marzo de 2016, este Tribunal dictó resolución favorable a las pretensiones del reclamante dado que la oficina gestora no incluyó documentación alguna que permitiera analizar de forma adecuada la procedencia del acuerdo impugnado, ni del importe por el que resultó exigida.

El Tribunal Superior de Justicia de Canarias confirmó la resolución anterior de 31 de octubre de 2019 en su sentencia de 13 de octubre de 2020, recurso 20/2020.

Interpuesto el recurso de casación 72/2021 contra la sentencia anterior, el Tribunal Supremo ha dictado sentencia de 28 de abril de 2023, en cuyo fundamento de derecho séptimo se dice lo siguiente:

<<SÉPTIMO. La doctrina jurisprudencial.

En definitiva, hemos de fijar como doctrina jurisprudencial que la declaración de responsabilidad solidaria por la causa prevista en el art. 42.2.a) LGT no tiene naturaleza sancionadora y, por tanto, no es de aplicación el principio en bis in ídem que impera en el derecho sancionador. La conformidad a Derecho de un ulterior acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria por la causa del art. 42.2.a) LGT cuando una previa resolución económico-administrativa ha dejado sin efecto el primero, debe examinarse conforme a nuestra jurisprudencia relativa a la ejecución de las resoluciones económico-administrativas.

Es conforme a Derecho un segundo acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria por la causa del art. 42.2.a) LGT, culminando un nuevo procedimiento seguido tras la anulación, por defectos de orden formal, de un primer acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria basado en el mismo precepto.

La sentencia recurrida debe ser confirmada, dado que la solución desestimatoria que alcanza es conforme con la doctrina jurisprudencial expuesta, pues aunque no rechaza explícitamente el carácter sancionador de la declaración de responsabilidad solidaria ex art. 42.2.a) LGT, su pronunciamiento es acertado pues no admite que en el caso concreto pudiera operar tal principio, por lo que, dado el efecto útil del recurso de casación, su pronunciamiento desestimatorio debe ser mantenido. Por lo demás, las condiciones y presupuestos para tal modalidad de responsabilidad fueron examinados por la resolución del TEAR y la sentencia, que ratificó la concurrencia de todos y cada uno de los requisitos, sin que tal cuestión haya sido cuestionada ni admitida en casación>>

Sentencias que le sirven a la Directora recurrente para fundar que, con independencia de la causa que originó la anulación del primer acuerdo de derivación de responsabilidad (esto es, ya sea por un defecto material o por un defecto formal), podría la Administración dictar un nuevo acuerdo:

<<Véase que la falta en el expediente de documentación alguna que permitiera analizar de forma adecuada la procedencia del acuerdo impugnado ni del importe por el que resultó exigida, es calificada por el Tribunal Supremo como defecto de orden formal. No hace cuestión este Departamento de Recaudación sobre si tal defecto ha de entenderse siempre como formal o como material, porque lo que le interesa es que se trate de uno u otro el que origina la anulación de un acuerdo de declaración de responsabilidad, quede claramente establecido -como lo hace el Tribunal Supremo que la Administración tributaria puede dictar otro en su sustitución, previo el procedimiento correspondiente, cuando por parte del órgano revisor no se haya ordenado la retroacción de actuaciones. Y ello porque el cobro de la deuda liquidada al deudor principal puede ejercerse y reiterarse respecto de cualquier responsable, siempre que no se haya producido la prescripción de la acción de cobro -que es la que le resulta aplicable, no la prescripción del derecho a liquidar-. Como es lógico, el nuevo acuerdo será siempre susceptible de impugnación y serán las distintas instancias revisoras las que valoren si los defectos que motivaron la previa anulación han sido o no subsanados.

Puede citarse otra sentencia del Tribunal Supremo, idéntica a la anterior en lo que a los efectos del presente recurso extraordinario de alzada se refiere, esto es, la posibilidad que tiene la Administración tributaria de dictar nuevo acuerdo de declaración de responsabilidad como culminación del correspondiente procedimiento, cuando el anterior acuerdo haya sido anulado por insuficiencia documental del expediente. Se trata de la sentencia del Tribunal Supremo de 28 de abril de 2023, recurso de casación 546/2021>>

Tesis que refuerza con la cita de la STS de 3 de junio de 2020, recurso de casación 5020/2017 (la negrita es contenida en el escrito de interposición del presente recurso):

<<Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la cuestión de interés casacional en los términos

En que ha sido "reformulada" por esta Sala, consistente en determinar si puede la Administración "reiterar" el acto de declaración de responsabilidad, llevando a cabo una nueva declaración de responsabilidad en la que se "revise" el importe del alcance de la derivación de responsabilidad en relación con la liquidación -en este caso por IVA-, con la posibilidad de practicar nuevos cálculos, en tanto no haya prescrito el derecho de la Administración a exigir el pago de la deuda y respetando el principio de "reformatio in peius".

*La respuesta, **partiendo del carácter autónomo del procedimiento de derivación de responsabilidad,** lo que implica que no hay una extensión de los efectos de los recursos o de las reclamaciones entre el responsable derivado y el deudor principal, pues, como se ha expuesto, el procedimiento de derivación de responsabilidad es autónomo respecto del seguido frente al deudor principal, h**a de ser que en los supuestos de anulación de una declaración de derivación de responsabilidad subsidiaria por un tribunal económico administrativo, la Administración puede, en ejecución de dicha resolución, dictar un nuevo acto de declaración de responsabilidad en los términos legalmente procedentes, en tanto no haya prescrito su derecho a exigir el pago de la deuda y respetando el principio de "reformatio in peius",** siendo el órgano competente para la ejecución el que*

hubiera dictado el acto de cuya ejecución se trate, en este caso, el órgano de recaudación que dictó el acto de derivación de responsabilidad>>

Concluyendo la Directora (la negrita se contiene en su escrito):

<<De este pronunciamiento cabe concluir que la posibilidad de la Administración tributaria de dictar nueva declaración de responsabilidad tras la anulación de la anterior -haya habido o no orden de retroacción, porque el derecho de la Administración no está supeditado ni condicionado por la decisión económico-administrativa que se tome respecto de aquella- es plena, cualquiera que hayan sido los motivos de la anulación -defectos formales o materiales-.

Sobre lo que se indica de la retroacción de actuaciones y también para afianzar la argumentación de que la Administración tributaria tiene derecho a dictar un nuevo acto en sustitución del anulado, interesa citar de nuevo la ***resolución de ese TEAC de 24 de noviembre de 2010, recurso extraordinario para unificación de doctrina 00-04138- 2010****, en cuyo fundamento de derecho duodécimo se dice:*

<<Podemos pues concluir de forma resumida respecto a las cuestiones planteadas, en aras de poder afrontar la solicitud de unificación de doctrina planteada, del siguiente modo:

1. El defecto de liquidación consistente en practicar liquidaciones anuales en lugar de trimestrales comporta un defecto de naturaleza material.

2. ***Los Órganos económico-administrativos no están obligados a pronunciarse sobre la retroacción fuera de los supuestos de defectos formales que puedan provocar indefensión.***

3.En caso de previa anulación de liquidación por los órganos de revisión, la Administración tributaria *conserva la acción para practicar liquidación tributaria y para realizar cuantas actuaciones sean necesarias para ello en cumplimiento de sus fines con los límites a su actuación derivados de la prescripción y de la prohibición de reformatio in peius>>*

La segunda sentencia del Tribunal Supremo que interesa citar es la de 7 de febrero de 2023, Sala de lo Contencioso-Administrativo Sección 2ª, recurso de casación 1194/2021.

*<<Como colofón de lo expuesto, hemos de concluir que l****a sentencia recurrida es errónea en cuanto en cuanto deniega la posibilidad de que la Administración, en ejecución de aquella sentencia firme que anuló el primer acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria, pudiera reiniciar aquel procedimiento,*** *con sujeción en todo caso a las normas sobre ejecución de sentencias, puesto que tal conclusión es contraria a la interpretación jurisprudencial fijada y a su calificación como actividad inserta en el ámbito de la ejecución de sentencias. Sin embargo, su pronunciamiento de fondo estimatorio, con anulación parcial del acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria, es acertado, pues el Ayuntamiento de Azuqueca de Henares ha reiterado por al menos una vez más el mismo procedimiento de derivación de responsabilidad solidaria, incurriendo en los mismos defectos que, en su momento determinaron la anulación del primer expediente de derivación, y, conforme hemos declarado en nuestra STS 441/2021, cit., la actividad de ejecución de sentencia incorrectamente realizada no permite otorgar a la Administración un reiterado derecho a reiniciar indefinidamente aquel procedimiento en que se apreció el vicio determinante de la anulación (...) la doctrina legal fijada en la STS de 19 de noviembre de 2012, cit., ha sido recogida y compendiada en posteriores sentencias de las que cabe citar la STS de 22 de diciembre de 2020 (recurso de casación 2931/2018) en la que se declara como doctrina jurisprudencial cuanto sigue: "[...]*

"a) ***Los actos dictados por la Administración tributaria en ejecución de una resolución judicial que se limita a anular una liquidación tributaria por falta de motivación, sin abordar el fondo del asunto, suponen una retroacción de actuaciones -al margen de que se ordene ésta formalmente en el fallo-, formando parte del mismo procedimiento de gestión en el que tuvo su origen el acto administrativo anulado por aquélla.***

b) La ejecución de las sentencias judiciales se rige por mandado por el artículo 117.3 CE, en relación con los artículos 103 y siguientes LJCA. La regulación administrativa que complementa el régimen procesal de la ejecución resulta aplicable en la medida en que no se oponga a la LJCA.

c) ***En función del alcance del fallo y el contenido de la sentencia anulatoria, pueden producirse diversas situaciones en la ejecución. En particular, habida cuenta de que la anulación por motivos formales produce la retroacción de actuaciones, lo que procede es que se vuelva al procedimiento***

para que se subsane el vicio formal, momento en el que debe continuar el procedimiento dirigido a dictar la liquidación dentro del plazo que resta [...]".

Y en la misma línea y por su relevancia para el caso que nos ocupa, es oportuno traer aquí el criterio jurisprudencial recogido en la sentencia STS 441/2021, de 25 de marzo (recurso de casación 3607/2019) que, luego de ratificar la anterior doctrina jurisprudencial ya expuesta, añade que "[...] conforme a nuestra doctrina reiterada, ***no cabe conferir a la Administración un repetido derecho a equivocarse, sino que sólo se admite, por vía judicial, una única oportunidad de rectificar sus fallos, sustantivos o formales, es de añadir, una vez más, que dentro del seno de la ejecución de la sentencia*** *[...]".*

Esta doctrina jurisprudencial, debe ser ahora reiterada, con remisión a la establecida en las sentencias citadas>>

Solicitando la Directora recurrente, con base en todo lo argumentado, la fijación del siguiente criterio:

<<POR TODO LO ANTERIOR

Este Departamento de Recaudación SOLICITA que el Tribunal Económico Administrativo Central dicte resolución estimatoria del presente recurso extraordinario de alzada, estableciendo como criterio lo siguiente:

La Administración tributaria está facultada para dictar nuevo acuerdo de declaración de responsabilidad cuando el anterior haya sido anulado por el órgano revisor por defecto formal o material, haya habido o no orden de retroacción, siempre que las deudas cuya acción de cobro se pretende derivar no se encuentren prescritas>>

CUARTO. En fecha 7 de agosto de 2023 se notificó al obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT), la interposición del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y la puesta de manifiesto del expediente. Sin embargo, no consta que a la fecha en la que se dicta la presente resolución, haya formulado alegaciones.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

SEGUNDO.Sobre la controversia jurídica y la normativa aplicable.

Según hemos detallado en los antecedentes de hecho, el TEAR de Andalucía anuló en resolución RG 11/334/2019 de fecha 21 de octubre de 2020, el acuerdo de derivación de la responsabilidad tributaria de DON M, administrador único de la SOCIEDAD X desde 2015, por las deudas pendientes de la citada entidad en virtud del artículo 43.1 b) de la Ley General Tributaria ante la "falta de acreditación del cese en la actividad de la sociedad deudora".

Anulación decretada por el TEAR que no fue óbice para que la AEAT dictase y notificase a DON M un nuevo acuerdo de derivación de esa misma responsabilidad tributaria que fue impugnado en esta vía económico-administrativa y cuya resolución estimatoria es la aquí recurrida por la Directora del Departamento de Recaudación.

Es, precisamente, el inicio de "un nuevo procedimiento de responsabilidad sobre la base de los mismos hechos" tras la anulación por defectos sustantivos del primer acuerdo de derivación lo que, a juicio del TEAR en la resolución aquí impugnada, funda la anulación del segundo acuerdo de derivación en tanto que "no puede la Administración volver sobre sus pasos para acopiar las pruebas que en su día no aportó pese a encontrarse a su disposición".

Tesis interpretativa frente a la que reacciona la Directora aquí recurrente.

Por ello, la controversia jurídica que este Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC) tiene que enjuiciar radica en determinar si tras la anulación total en la vía económico-administrativa por razones sustantivas de un acuerdo de declaración de responsabilidad tributaria subsidiaria por la causa prevista en el artículo 43.1 b) de la Ley 58/2003 debido a la falta de actividad probatoria de la Administración

en sus actuaciones en acreditación del presupuesto de hecho determinante de dicha responsabilidad, le cabe a la Administración Tributaria, dentro del plazo de prescripción, iniciar un nuevo procedimiento de derivación y dictar en su seno un segundo acuerdo de declaración de ese mismo presupuesto de responsabilidad del artículo 43.1 b) LGT frente al mismo sujeto.

En aras de resolver esta cuestión, en lo que concierne a la responsabilidad tributaria, interesa destacar los siguientes preceptos de la LGT:

Artículo 41 LGT. Responsabilidad tributaria :

<<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.

Cuando haya transcurrido el plazo voluntario de pago que se conceda al responsable sin realizar el ingreso, se iniciará el período ejecutivo y se exigirán los recargos e intereses que procedan.

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

(...)

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.

6. (...)>>

En lo relativo a las normas procedimentales de declaración de responsabilidad cabe destacar los siguientes preceptos:

Artículo 174 LGT. Declaración de responsabilidad :

<<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.

2. En el supuesto de liquidaciones administrativas, si la declaración de responsabilidad se efectúa con anterioridad al vencimiento del período voluntario de pago, la competencia para dictar el acto administrativo de declaración de responsabilidad corresponde al órgano competente para dictar la liquidación. En los demás casos, dicha competencia corresponderá al órgano de recaudación

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.

No obstante, en los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley no podrán impugnarse las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sino el alcance global de la responsabilidad. Asimismo, en los supuestos previstos en el citado apartado no resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 212.3 de esta Ley, tanto si el origen del importe derivado procede de deudas como de sanciones tributarias.

6. El plazo concedido al responsable para efectuar el pago en período voluntario será el establecido en el apartado 2 del artículo 62 de esta ley.

Si el responsable no realiza el pago en dicho plazo, la deuda le será exigida en vía de apremio, extendiéndose al recargo del período ejecutivo que proceda según el artículo 28 de esta ley>>

Artículo 176 LGT. Procedimiento para exigir la responsabilidad subsidiaria.

<<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>>.

TERCERO. Sobre la naturaleza del presupuesto de responsabilidad tributaria del artículo 43.1 b) LGT.

Como hemos venido analizando, la presente controversia trae causa del dictado por la Administración Tributaria de dos acuerdos de derivación de responsabilidad frente al mismo sujeto, DON M, por el mismo presupuesto de responsabilidad: a saber, el fijado en el artículo 43.1 b) de la Ley General Tributaria:

Artículo 43 LGT. Responsables subsidiarios.

1. Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:

a) (...)

b) Los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas de éstas que se encuentren pendientes en el momento del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieren adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago>>

De la lectura del precepto se pone de manifiesto que el presupuesto de hecho determinante de la responsabilidad tributaria del artículo 43.1 b) LGT viene determinado por el cese de una persona jurídica teniendo obligaciones tributarias pendientes sin que su administrador, de hecho o de derecho, hubiera hecho lo necesario para su pago.

En relación al "cese de la persona jurídica"debemos advertir que es una situación de hecho caracterizada por la paralización material de la actividad mercantil societaria en el tráfico o mercado, sin que se produzca, conforme a Derecho, la extinción y desaparición de la entidad, la cual conserva intacta su personalidad jurídica. Cese cuya acreditación le corresponde a la Administración Tributaria aceptándose, a tal fin, la prueba por indicios. Así lo ha declarado el Tribunal Supremo en su STS de 9 de mayo de 2013, recurso de casación 6329/2010: (la negrita y subrayado es de este Tribunal Central)

STS de 9 de mayo de 2013, recurso de casación 6329/2010:

<<Ante la ausencia de definición normativa del concepto "cese de actividades", se han generalizado las posiciones doctrinales y jurisprudenciales según las cuales el cese de actividad que integra el presupuesto de responsabilidad del artículo 40.1, párrafo segundo, de la LGT/1963 constituye un concepto fáctico, no jurídico ni formalista, consistente en una situación de hecho caracterizada por la paralización material de la actividad mercantil societaria en el tráfico o mercado, sin que se produzca, conforme a Derecho, la extinción y desaparición de la entidad, la cual conserva intacta su personalidad jurídica. El cese de actividades ha de ser completo, definitivo e irreversible, no bastando una cesación meramente parcial o la suspensión temporal de las actividades.

La exigencia de paralización de la actividad mercantil ha de matizarse en cada caso al objeto de evitar posibles conductas fraudulentas, por lo que el cese no puede identificarse siempre con la desaparición integra de todo tipo de actuación, pudiendo apreciarse el mismo en aquellos supuestos en que, a fin de

eludir las responsabilidades que pudieran resultar exigibles en el pago de las deudas tributarias, se simule la existencia de cierta actividad o se mantenga un nivel mínimo de actuaciones derivado de la simple inercia del tráfico comercial".

En cuanto a su acreditación, esta misma sentencia señala:

La doctrina jurisprudencial recogida anteriormente, exige que tal cese que tiene un contenido fáctico, no jurídico, careciendo por tanto de contenido formalista, siendo necesario únicamente que la cesación en la actividad sea completa y presumiblemente irreversible, lo que debe quedar probado en el expediente por los órganos administrativos.

(...)

La doctrina exige una prueba material, cuya carga corresponde a la Administración, del cese de la actividad y considera suficiente que el cese sea presumiblemente irreversible.

El medio de prueba de presunción es admitido por nuestro ordenamiento jurídico en el artículo 386 de la LEC, en la que partiendo de un hecho demostrado a través de las pruebas practicadas en autos y desde él siguiendo las reglas del criterio humano, se establece un enlace preciso y directo que permita concluir en el hecho que se ha de tener como definitivo y decisorio en la cuestión planteada, siendo, por tanto, la consecuencia extraída el resultado de un proceso deductivo (sentencias del Tribunal Supremo de 14 de abril de 1958 , 28 de junio de 1961 , 9 de enero de 1985 , 30 de junio de 1988 y 30 de marzo de 2001).

A la vista de la curva descendente de la actividad mercantil de la empresa ..., desde el ejercicio 1996 a 2000, se llega fácilmente a la conclusión que el cese de la actividad iba a ser irreversible, pues el repunte que tiene en los años 2000 y 2001, es consecuencia únicamente de la venta de los pocos activos que le quedaba a la sociedad, para llegar a desaparecer de hecho, sin cumplir con las obligaciones legales de proceder a la disolución y liquidación de la sociedad>>

De la misma forma se ha pronunciado este Tribunal, entre otras, en resolución de 18 de julio de 2019 (RG 693/2017) y la resolución de 19 de enero de 2022 (RG 746/2019), señalando en esta última:

Resolución TEAC de 19/01/2022 (RG 746/2019):

<<Este Tribunal ha venido considerando que el cese de actividad que requiere la Ley, no puede identificarse con la desaparición integra de toda actuación pues a poco complejo que sea el ámbito en que una empresa se mueve, la simple inercia del tráfico comercial mantiene necesariamente un nivel mínimo de actuaciones que no es incompatible con el cese de actividad a los efectos de la de la LGT (resoluciones de 30 de enero de 1.998 RRGG 5748, 5749, 5750 y 5751/1995, así como también de 7 de junio de 2000, RG 4701/1999)>>

De modo que es el conjunto de indicios acopiados sobre dicha situación de cese de actividad, valorados simultáneamente, lo que permite determinar si se ha producido o no el mismo, de forma que un único indicio no desvirtúa la conclusión que se pueda alcanzar del conjunto de indicios considerados.

Además, en la resolución de 26/04/2018 recaída en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio RG 2414/2016 declaramos, con apoyo en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que no es necesario que el cese tenga que venir referido a un momento o fecha concreta:

Resolución TEAC de 26/04/2018, RG 2414/2016:

<<A los efectos de la responsabilidad subsidiaria regulada en el artículo 43.1.b) de la Ley General Tributaria, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, el cese de actividades ha de ser completo, definitivo e irreversible, no bastando una cesación meramente parcial o la suspensión temporal de las actividades. No obstante, la exigencia de paralización de la actividad mercantil ha de matizarse en cada caso al objeto de evitar posibles conductas fraudulentas, por lo que el cese no puede identificarse siempre con la desaparición íntegra de todo tipo de actuación, pudiendo apreciarse el mismo en aquellos supuestos en que, a fin de eludir las responsabilidades que pudieran resultar exigibles en el pago de las deudas tributarias, se simule la existencia de cierta actividad o se mantenga un nivel mínimo de actuaciones derivado de la simple inercia del tráfico comercial. El cese de las actividades de una entidad mercantil, sin perjuicio de que pudiera ser un cese jurídico es, en la mayoría de la ocasiones, un cese de hecho, es decir, un elemento fáctico deducido de indicios que hacen presumir una inactividad, los cuales, entre otros, pueden ser la falta de actividad en las instalaciones, abandono del domicilio social, disminución significativa de compras y ventas, baja de trabajadores, falta de presentación de autoliquidaciones, presentación con resultados negativo o con importante disminución de sus importes, cancelación de cuentas bancarias, baja a efectos

del IAE, etc. Muchas son las sentencias que no sitúan este cese de hecho en un momento temporal concreto, sino a lo largo de un ejercicio, acorde con las circunstancias que, a través del mecanismo de la prueba, dejan constancia de esta ausencia de actividad. Entre otras, podemos citar la sentencia del Tribunal Supremo de 24.01.2017 (Rec. 3034/2015). Y siendo varias las actividades en las que una entidad figura dada de alta en el IAE, si la baja en este impuesto es uno de los indicios de los que se desprende el cese de hecho, pueden llegar a existir varias fechas de cese respecto de cada una de las actividades>>

Por otro lado, en relación a la conducta del administrador, cabe destacar la sentencia del Tribunal Supremo de 07/03/2023 (recurso de casación nº 4926/2021), en la que el Alto Tribunal hace un recorrido sobre la jurisprudencia recaída sobre esta cuestión (la negrita es nuestra):

STS de 07/03/2023 (recurso de casación nº 4926/2021):

<<Continúa el auto (de admisión) reflejando la jurisprudencia de esta Sala en relación con el artículo 43.1.b) LGT: "[...] En efecto, la Sección Segunda de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo se ha pronunciado en diversas ocasiones en relación con el supuesto de responsabilidad tributaria hoy controvertido (artículo 43.1.b) LGT), así como su precedente (artículo 40.1, 2º, LGT de 1963). En dichos pronunciamientos se ha señalado, entre otras cuestiones y a los efectos que ahora interesan, que la responsabilidad tributaria contemplada en dicho precepto es de carácter subjetivo por lo que resulta exigible la existencia de una conducta al menos negligente del administrador. La sentencia de 4 de octubre de 2016 (RCUD nº 3215/2015), FJ 6º, indica en este sentido:

"[...] la responsabilidad del administrador no puede entenderse en los supuestos de cese en la actividad de la entidad de forma objetiva, ya que dicha responsabilidad no puede derivar sólo de la existencia de unas deudas tributarias, sino que la misma ha de tener su fundamento en la conducta al menos negligente del administrador que omite la diligencia precisa para poner a la sociedad en condición de cumplir las obligaciones tributarias pendientes y, en su caso, llevar a efecto la disolución y la liquidación de la sociedad, haciéndose partícipe con la sociedad del incumplimiento de la obligación tributaria, debiendo predicarse la negligencia no respecto del cumplimiento de las obligaciones en el momento en que estas surgen sino respecto de la conducta posterior. Es pues, necesario que se haya producido por parte del administrador de la sociedad una omisión de la diligencia precisa para llevar a efecto la disolución y liquidación ordenada de aquella. La conducta reprochable consiste en el conocimiento de la existencia de deudas pendientes con la Hacienda sin que adopten las medidas necesarias para que una vez que la sociedad cesa en el ejercicio de su actividad de manera definitiva aseguren los derechos de los acreedores sociales entre los que se encuentran naturalmente la Hacienda. Esta Sala en su sentencia de 22 de septiembre de 2008 (casa. unif. doctrina 40/2004) ha afirmado que la LGT 58/2003 ha remarcado la idea de que para exigir la responsabilidad del administrador en estos casos de responsabilidad subsidiaria se precisa de una concreta conducta obstativa para el pago de las deudas tributarias pendientes". En relación con la omisión de la diligencia debida, la sentencia de 9 de mayo de 2013 (rec. 6329/2010) FJ 4º.4, indica: "Nos encontramos así ante un supuesto de derivación de responsabilidad tributaria al administrador social, por la vía del artículo 40.1°, párrafo 2°, de la Ley General Tributaria de 1963, esto es, por haberse producido un cese de facto, desordenado, de la actividad social, existiendo deudas pendientes frente a la Hacienda Pública, sin que el administrador --en este caso administrador único-- de la sociedad deudora hubiera siquiera intentado esa ordenada liquidación de la sociedad, acudiendo incluso, si ello hubiera sido preciso, al correspondiente expediente concursal. Nuestra legislación mercantil obliga al administrador social a procurar por todos los medios a su alcance la disolución y liquidación ordenada de la sociedad cuando concurra causa de disolución, así como a procurar la declaración de la sociedad en concurso (anteriormente en suspensión de pagos o quiebra según procediera) si el déficit patrimonial obligara a dicha medida complementaria, debiendo a estos efectos el administrador social convocar la correspondiente Junta de Accionistas o Socios. La culpa del administrador social que legitima la exigencia de responsabilidad al mismo para el pago de todos los conceptos adeudados por la sociedad frente a la Hacienda Pública, no es, como en el supuesto del párrafo 1° del artículo 40.1 de la Ley General Tributaria, la concurrencia de culpa en la comisión de la infracción (sin perjuicio de que esta culpa pueda concurrir en la misma persona, máxime en un caso como el que nos ocupa en el que era administrador único de la entidad), sino la culpa implícita en haber permitido un cese de facto desordenado de la actividad social, existiendo deudas pendientes frente a la Hacienda Pública, incumpliendo las obligaciones y responsabilidades que tanto la ley mercantil como la ley fiscal establecen para estos supuestos respecto de los administradores">>

Analizados los requisitos sobre los que descansa el presupuesto de hecho determinante de la responsabilidad tributaria consagrada en el artículo 43.1 b) LGT , en primer lugar, y a la vista de las alegaciones de la Directora recurrente cuando señala que "Las declaraciones de responsabilidad tributaria no son sanciones", **se torna fundamental, a juicio de este Tribunal Central, analizar si esta derivación de responsabilidad tiene naturaleza sancionadora.**

Este primer análisis es, como decimos, de extrema relevancia porque **de concluirse su naturaleza sancionadora, la consecuencia práctica inmediata sería la imposibilidad de que la Administración Tributaria tramitase, tras la anulación de un primer acuerdo, un nuevo procedimiento de declaración de responsabilidad frente al mismo sujeto por el mismo presupuesto de responsabilidad puesto que ello contravendría el principio *ne bis in ídem*** en su vertiente procedimental en virtud del cual nadie puede ser juzgado o perseguido dos veces por un mismo hecho y fundamento.

Debemos advertir que, hasta la fecha, no nos consta que el Tribunal Supremo haya declarado que el presupuesto de responsabilidad del artículo 43.1 b) LGT tenga naturaleza sancionadora. Naturaleza sancionadora que, por el contrario, sí ha predicado respecto de algunos presupuestos de responsabilidad tributaria contenidos en la Ley General Tributaria. Es el caso de la responsabilidad tributaria solidaria contenida en el artículo 42.1 a) LGT (STS de 07/02/2023, recurso de casación 109/2021) y de la responsabilidad tributaria subsidiaria del 43.1 a) LGT (STS de 02/10/2023 recurso de casación 8791/2021).

Sentencias cuyo criterio jurisprudencial ya ha sido acogido por este Tribunal Central en resoluciones que constituyen doctrina a los efectos previstos en el artículo 239.8 LGT y cuyo análisis es trascendente en la medida en que nos aportan un bagaje argumental útil en aras de enjuiciar la posible naturaleza sancionadora del presupuesto de responsabilidad del artículo 43.1 b) LGT aquí concernido.

Así, en la resolución TEAC de 15/10/2024 (RG 8680/2021) hemos declarado que anulado por tazones de fondo por un Tribunal Económico-Administrativo un primer acuerdo de derivación de responsabilidad del artículo 42.1 a) LGT no puede la Administración Tributaria iniciar un segundo procedimiento y dictar frente al mismo sujeto un nuevo acuerdo de declaración de esa misma responsabilidad tributaria:

Resolución TEAC de 15/10/2024 (RG 8680/2021):

<<En lo relativo a la naturaleza sancionadora del artículo 42.1.a) de la LGT de 2003, son varios los pronunciamientos del Tribunal Supremo en los que se reconoce tal naturaleza sancionadora del precepto en cuestión

En efecto, en Sentencia de fecha 07/02/2023 en el recurso de casación 109/2021, nuestro Alto Tribunal indica:

<<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 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>>

(...)

En definitiva, ***toda vez que el procedimiento de declaración de responsabilidad del artículo 42.1.a) de la LGT de 2003 tiene, según el Tribunal Supremo, naturaleza sancionadora, ello impide a la Administración dictar un nuevo acuerdo de declaración de responsabilidad, 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****>>*

Y, por su parte, respecto a la responsabilidad tributaria subsidiaria del artículo 43.1 a) LGT también hemos declarado la imposibilidad de que la Administración Tributaria inicie, tras la anulación del primer acuerdo de declaración de esa responsabilidad tributaria, un ulterior procedimiento para la declaración de ese mismo presupuesto de responsabilidad (resoluciones de fecha 10 de diciembre de 2024, RG 8888/2021 y RG 4484/2024):

Resolución TEAC de 10 de diciembre de 2024 (RG 4484/2024):

<<El Tribunal Supremo se ha pronunciado en numerosas ocasiones sobre la responsabilidad prevista en el artículo 43.1 a) de la LGT de 2003 y, más recientemente, 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.

(...)

Establecida la naturaleza sancionadora del procedimiento de declaración de responsabilidad del artículo 43.1.a) de la LGT de 2003, es menester analizar si la Administración está habilitada a iniciar un nuevo procedimiento de declaración de responsabilidad, una vez que ha sido anulado un acuerdo de declaración de responsabilidad de idéntico supuesto y fundamento en otro procedimiento anterior.

En este punto del debate, este Tribunal Central cree conveniente traer a colación la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 29-09-2014 en el recurso de casación para la unificación de doctrina 1014/13, donde se puede leer en los Fundamentos de Derecho:

<<Según hemos indicado en la citada sentencia de 26 de marzo de 2012 (casación 5827/09, FJ 4º), estableciendo un criterio reiterado en la de 19 de noviembre de 2012 (casación en interés de la ley 1215/11, FJ 4º) y en la de 15 de septiembre de 2014 (casación 3948/12, FJ 5º), el hecho de que no quepa retrotraer las actuaciones cuando la liquidación adolece de un defecto sustantivo, debiendo limitarse el pronunciamiento económico-administrativo a anularla, o a declarar su nulidad de pleno derecho si se encuentra aquejado de alguno de los vicios que la determinan, no trae de suyo que le esté vedado a la Administración aprobar otra liquidación (pueden consultarse en este sentido cuatro sentencias de 14 de junio de 2012, dictadas en los recursos de casación 2413/10, 6386/09, 6219/09 y 5043/09, FJ 3º en los cuatro casos). Como en cualquier otro sector del derecho administrativo, ante tal tesitura, la Administración puede dictar, sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la instrucción pertinente, un nuevo acto ajustado a derecho mientras su potestad esté viva. Esto es, una vez anulada una liquidación tributaria en la vía económico-administrativa por razones de fondo, le cabe a la Administración liquidar de nuevo, siempre y cuando su potestad no haya prescrito, debiéndose recordar a este respecto nuestra jurisprudencia que niega efectos interruptivos de la prescripción a los actos nulos de pleno derecho [véanse las sentencias de 11 de febrero de 2010 (casación 1707/03, FJ 4º.C), 20 de enero de 2011 (casación para la unificación de doctrina 120/05, FJ 7º) y 24 de mayo de 2012 (casación 6449/09, FJ 5º), ya citadas ut supra].

[No estorba recordar que la solución se ofrece distinta cuando el acto tributario sea sancionador, pues en tal caso la posibilidad de, una vez anulado el castigo, imponer uno nuevo chocaría frontalmente con el principio ne bis in idem, en su dimensión procedimental, como subrayamos en las sentencias de 22 de marzo de 2010 (casación 997/06, FJ 4º), 26 de marzo de 2012 (casación 5827/09, FJ 3º), 7 de abril de 2014 (casación 3714/11, FJ 2º) y 11 de abril de 2014 (casación para la unificación de doctrina 164/13, FJ 6º)]>>

En definitiva, y pese a las alegaciones del Director recurrente en sentido contrario, toda vez que el procedimiento de declaración de responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.a) de la LGT de 2003 tiene, según el Tribunal Supremo, naturaleza sancionadora, ello impide a la Administración iniciar un nuevo procedimiento de declaración de responsabilidad, 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 esta misma fecha dictada en el recurso de alzada RG 8888-2021 . Y asimismo en resolución de 15 de octubre de 2024 (RG 8680/2021), en este caso en relación con el inicio de un segundo procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria del art. 42.1.a) de la LGT. cuando previamente se había anulado íntegramente por este Tribunal Central un anterior acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria por dicho art. 42.1.a) de la LGT.

SEXTO. Así las cosas, no estando permitido que la Administración inicie un nuevo procedimiento de declaración de responsabilidad subsidiaria por los motivos señalados, este Tribunal Central debe proceder a confirmar la Resolución del TEAR de Andalucía que anuló el acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria>>

No obstante, la responsabilidad tributaria del artículo 43.1 b) LGT que aquí analizamos y, ante la inexistencia de criterio jurisprudencial que así lo establezca, a juicio de este TEAC carece de naturaleza sancionadora.

Y ello porque, para esta responsabilidad, no cabe apreciar ninguna de las notas que han llevado al Tribunal Constitucional y al Tribunal Supremo a concluir la naturaleza sancionadora de los presupuestos de responsabilidad tributaria previstos en el artículo 42.1 a) LGT y en el artículo 43.1 a) LGT.

Así, en relación a la responsabilidad tributaria recogida en el artículo 42.1 a) LGT, el Tribunal Constitucional en su STC 85/2006, de 27 de marzo, afirmó que *"la derivación de responsabilidad respecto de las sanciones tiene su origen en un comportamiento ilícito de los recurrentes"* y, por eso, *"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".*

Y, por otro lado, la naturaleza sancionadora de la responsabilidad tributaria consagrada en el artículo 43.1 a) LGT, ha sido anudada por el Tribunal Supremo en su STS de 5 de junio de 2023 (recurso de casación 4293/2021) a que es la conducta culpable del administrador la que determina la comisión por la sociedad de una infracción tributaria:

STS de 5 de junio de 2023 (recurso de casación 4293/2021)

<<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>>

Siendo, en definitiva, en palabras del Alto Tribunal en la precitada sentencia un *"supuesto de responsabilidad directamente vinculada a la infracción, de forma que presupone la comisión de infracciones tributarias por la sociedad".*

Expuesto cuanto antecede, a juicio de este TEAC, ninguna de esas argumentaciones utilizadas por el Tribunal Supremo para sustentar la naturaleza sancionadora de determinados supuestos de responsabilidad cabe extrapolarlas al presupuesto de responsabilidad consagrado en el artículo 43.1 b)

LGT puesto que ni existe un comportamiento ilícito del administrador societario ni tampoco su conducta culpable es la causa de la comisión de la infracción tributaria.

De hecho, el Tribunal Supremo en sentencia de 9 de mayo de 2013 (rec. 6329/2010), en interpretación de los preceptos de la derogada Ley General Tributaria de 1963 equivalentes a los actuales artículos 42.1 a) LGT y 43.1 a) LGT, ahondó en la idea de que el comportamiento del administrador no es equiparable en dichos supuestos de responsabilidad tributaria (el subrayado es añadido):

STS de 9 de mayo de 2013 (rec. 6329/2010):

<<Nos encontramos así ante un supuesto de derivación de responsabilidad tributaria al administrador social, por la vía del artículo 40.1°, párrafo 2°, de la Ley General Tributaria de 1963, esto es, por haberse producido un cese de facto, desordenado, de la actividad social, existiendo deudas pendientes frente a la Hacienda Pública, sin que el administrador --en este caso administrador único-- de la sociedad deudora hubiera siquiera intentado esa ordenada liquidación de la sociedad, acudiendo incluso, si ello hubiera sido preciso, al correspondiente expediente concursal. Nuestra legislación mercantil obliga al administrador social a procurar por todos los medios a su alcance la disolución y liquidación ordenada de la sociedad cuando concurra causa de disolución, así como a procurar la declaración de la sociedad en concurso (anteriormente en suspensión de pagos o quiebra según procediera) si el déficit patrimonial obligara a dicha medida complementaria, debiendo a estos efectos el administrador social convocar la correspondiente Junta de Accionistas o Socios. La culpa del administrador social que legitima la exigencia de responsabilidad al mismo para el pago de todos los conceptos adeudados por la sociedad frente a la Hacienda Pública, no es, como en el supuesto del párrafo 1° del artículo 40.1 de la Ley General Tributaria, la concurrencia de culpa en la comisión de la infracción (sin perjuicio de que esta culpa pueda concurrir en la misma persona, máxime en un caso como el que nos ocupa en el que era administrador único de la entidad), sino la culpa implícita en haber permitido un cese de facto desordenado de la actividad social, existiendo deudas pendientes frente a la Hacienda Pública, incumpliendo las obligaciones y responsabilidades que tanto la ley mercantil como la ley fiscal establecen para estos supuestos respecto de los administradores>>

A fortiori, la no naturaleza sancionadora del presupuesto de responsabilidad tributaria del artículo 43.1 b) LGT se pone de manifiesto, de modo indiscutible, del hecho incontrovertible de que es un presupuesto de responsabilidad que ni si quiera alcanza a las sanciones tributarias que pudiera tener pendientes la persona jurídica.

De lo hasta aquí razonado se pone de manifiesto que este TEAC no puede compartir la máxima defendida por la Directora recurrente ["*Las declaraciones de responsabilidad tributaria no son sanciones (esta es la razón por la que el principio non bis in ídem no les es de aplicación, dado que sólo afecta a las sanciones). Son el resultado del ejercicio de la autotutela ejecutiva"]* en tanto que supone negar el carácter sancionador de todos los supuestos de responsabilidad tributaria.

Expuesto lo anterior, cabe asentar adicionalmente una primera conclusión trascendente a efectos de la resolución de la controversia suscitada en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio: a saber, que **no teniendo naturaleza sancionadora la declaración de responsabilidad por el artículo 43.1 b) LGT, la invocación respecto al mismo del principio *ne bis in ídem* carece de sentido jurídico al ser una garantía específica del derecho sancionador.**

Por ende, no cabe constreñir, en invocación del principio *ne bis in ídem* en su dimensión procedimental, la facultad de la Administración Tributaria tras la anulación de un primer acuerdo de declaración de responsabilidad del artículo 43.1 b) LGT, de tramitar un segundo procedimiento de derivación de la misma responsabilidad tributaria frente al mismo sujeto por ese mismo presupuesto.

CUARTO. Sobre lafacultad administrativa de dictar frente al mismo sujeto un nuevo acuerdo de derivación del presupuesto de responsabilidad del artículo 43.1 b) LGT tras la anulación total por defectos materiales del primer acuerdo.

Una vez que hemos resuelto en el fundamento de derecho anterior que no tiene naturaleza sancionadora el presupuesto de responsabilidad tributaria consagrado en el artículo 43.1 b) LGT y, por tanto, que el principio *ne bis in ídem* no limita las facultades administrativas de tramitar un nuevo procedimiento de responsabilidad que culmine con el dictado del correspondiente acuerdo de declaración, resta por analizar si cabe iniciar un segundo procedimiento y dictar un nuevo acuerdo de declaración de esa misma

responsabilidad tributaria frente al mismo sujeto cuando ha sido anulada la primera declaración y, además, enjuiciar en qué medida dicha conclusión está condicionada al carácter de los vicios que fundamentaron la anulación de la primera declaración de responsabilidad.

Como hemos detallado en los antecedentes de hecho, el TEAR de Andalucía en la resolución de 21 de octubre de 2020 (RG 11/334/2019) anuló el primer acuerdo de derivación de la responsabilidad tributaria por la causa prevista en el artículo 43.1 b) LGT de DON M ante la "falta de acreditación del cese en la actividad de la sociedad deudora".

Afirmaba la citada resolución:

Resolución TEAR de Andalucía de 21 de octubre de 2020 (RG 11/334/2019):

<<Al no constar en el expediente documental alguna que permita a esta instancia contrastar los datos (...) ante meras afirmaciones genéricas y carentes de todo rigor documental, no puede afirmar de forma razonada que la sociedad deudora haya cesado de forma completa, irreversible y definitiva. Siendo tal cese un requisito esencial en el que se sustenta el presente expediente de responsabilidad y correspondiendo a la Administración acreditar tales extremos y puesto que no lo hace, este Tribunal, sin hacer pronunciamiento alguno respecto del resto de las alegaciones planteadas por el reclamante, debe anular el acuerdo de derivación impugnado por falta de acreditación del cese en la actividad de la sociedad deudora>>

Así, si bien el TEAR no afirmó en dicha resolución de modo expreso si esa no "acreditación del cese" constituía un defecto material o formal con la correspondiente orden de retroacción de actuaciones, con ocasión de la impugnación por DON M del segundo acuerdo de declaración de ese mismo presupuesto de responsabilidad, el TEAR de Andalucía ha afirmado en la resolución aquí impugnada que había decretado la primera anulación por defectos sustantivos. Anulación por defectos sustantivos que, a su juicio, implicaba que "no cabía iniciar un nuevo procedimiento sobre la base de los mismos hechos" por lo que declara la anulación del segundo acuerdo "al margen de cualquier otra consideración".

<<En el presente caso, la resolución dictada por este Tribunal en 21 de octubre de 2020, lejos de apreciar la concurrencia de vicios formales en el acuerdo allí impugnado que desaconsejaran un pronunciamiento de fondo y determinasen la necesidad de retrotraer las actuaciones en los términos señalados en la norma citada y en el art. 239.3 de la Ley General Tributaria, concluyó que la Administración, obligada a acreditar la concurrencia de los presupuestos de hecho de la responsabilidad declarada a cargo del reclamante, no había aportado prueba de uno de dichos hechos (el cese de hecho de la entidad deudora en su actividad económica), sin que, habiendo recaído resolución en la que se considera no acreditado este extremo, pueda la Administración volver sobre sus pasos para acopiar las pruebas que en su día no aportó pese a encontrarse a su disposición.

Si la Administración consideró que concurrían en el interesado los presupuestos de la responsabilidad subsidiaria establecida en el artículo 43.1.b) de la Ley General Tributaria, debió acreditar su concurrencia en el acuerdo primeramente dictado, de manera que no siendo el motivo que llevó a este Tribunal a anular dicho acuerdo la apreciación de alguna infracción procedimental o de falta de motivación causante de indefensión sino la falta de prueba de los hechos en que sustentó su decisión, no cabía iniciar un nuevo procedimiento sobre la base de los mismos hechos que se consideraron no acreditados, debiendo consecuentemente anularse el acuerdo aquí impugnado al margen de cualquier otra consideración.>>

En este sentido, debemos advertir que la jurisprudencia histórica del Tribunal Supremo ha analizado la posibilidad de que la Administración Tributaria dicte un nuevo acto tributario en sustitución del previo anulado en atención a si la anulación del primer acto tuvo lugar por defectos materiales o por defectos formales.

A modo de síntesis y, en aras de diferenciar ambas nociones jurídicas, cabe traer a colación la sentencia del Tribunal Supremo de 11 de abril de 2020 (recurso de casación 3500/2000) que, recogiendo su jurisprudencia previa, desarrolla la base dogmática de general aplicación en la distinción entre vicios formales y materiales:

STS de 11 de abril de 2020 (recurso de casación 3500/2000):

<<Con carácter general la cuestión formulada de interés casacional objetivo en el auto de admisión ha sido ya despejada vía jurisprudencial.

Dicha jurisprudencia recogida, por ejemplo en las sentencias de 15 de junio de 2015, rec. Cas. 1551/2014, y 23 de junio de 2020, rec. Cas. 5086/2017, recaídas en supuestos de ejecución de sentencias pero que en tanto desarrollan la base dogmática de general aplicación sirven en lo que ahora interesa, parte de la distinción entre vicio formal y vicio material.

El vicio formal se identifica con el procedimiento y con la exteriorización documental de la voluntad administrativa. Y se caracteriza porque solo anula el acto cuando supone la carencia de los requisitos formales indispensables para que alcance su fin o cause indefensión del interesado.

El vicio material o de fondo es el resultado de analizar la aplicación de la norma tributaria o su idoneidad al caso concreto, comprendiendo dentro de la categoría todos aquellos que están relacionados con cualquiera de los elementos definitorios o cuantificadores de la obligación tributaria.

En la línea que venimos apuntando, mientras que el vicio formal da lugar a la retroacción de actuaciones, el vicio sustancial puede dar lugar a la reiteración de los actos. Esto es, la Administración podrá dictar un nuevo acto ajustado a Derecho mientras su potestad esté viva>>

Así, con base en la citada distinción, este TEAC comparte con el Tribunal Regional que la falta de actividad investigadora y, por ende, probatoria por parte de la Administración Tributaria - "*carácter genérico de las afirmaciones vertidas por parte de la Administración*", sin sustrato documental y contradictorias en determinados casos con la prueba aportada por el interesado ante el TEAR- en acreditación del cese, requisito intrínseco del presupuesto de responsabilidad objeto de declaración, constituye un vicio sustantivo en la medida en que guarda relación con la aplicación de una norma concreta a un obligado tributario, esto es, con un elemento definitorio de la obligación tributaria determinada por la Administración: en este caso, su condición de responsable ex artículo 43.1 b) LGT. Por lo que, la concurrencia de este defecto sustantivo no impide que la Administración Tributaria inicie un nuevo procedimiento en aras de la declaración frente al mismo sujeto de su responsabilidad tributaria según el presupuesto de responsabilidad previsto en el artículo 43.1 b) LGT.

En este sentido, debemos advertir que la jurisprudencia histórica del Tribunal Supremo ha reconocido a la Administración Tributaria la facultad administrativa de dictar un segundo acto administrativo en sustitución del previamente anulado. Facultad que ha sido denominada como "doble tiro" o del "segundo tiro" y que ha sido objeto de profusa jurisprudencia en relación al acto administrativo tributario por excelencia: a saber, la liquidación tributaria.

Postulados históricos del Tribunal Supremo que se mantienen hasta la actualidad como evidencia la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de abril de 2024 (recurso de casación 8287/2022) en la que se planteaba si tras la anulación de una primera liquidación, podía la Administración incoar un nuevo procedimiento inspector por el mismo concepto impositivo, con el mismo alcance parcial y el mismo objeto (comprobar la transmisión del inmueble a Caja Duero el 4 de mayo de 2007) :

STS de 3 de abril de 2024 (recurso de casación 8287/2022)- la negrita se contiene en la sentencia que se transcribe-

<<En la sentencia de 29 de junio de 2015 (rec. Cas. 723/2014, ES:TS:2015:2875) hemos recordado que, una vez anulada una liquidación tributaria, cabe aprobar otra nueva en su sustitución, si no se ha producido la prescripción, garantizando en todo caso los derechos de defensa del administrado y rehuyendo la reformatio in peius, matizando la sentencia de 15 de junio de 2015 (rec. Cas. 1551/2014, ES:TS:2015:2692) la posibilidad de dictar una nueva liquidación en atención a la causa que determina la anulación, de fondo o de forma, de modo que sólo cabe retrotraer actuaciones y practicar nuevas diligencias en el procedimiento para dictar otra liquidación, si la anulación ha tenido lugar por defectos formales que hayan causado indefensión al administrado.

A su vez, en la sentencia de 29 de septiembre de 2014 (rec. 1014/2013, ECLI:ES:TS:2014:3816) se descartó la posibilidad de retrotraer actuaciones para subsanar vicios sustantivos

(...)

Señalábamos también que la imposibilidad de retrotraer las actuaciones, en estos casos, no impide que la Administración dicte una nueva liquidación (...)

Y ello sin olvidar que esta Sala ha establecido unos límites para que la Administración tributaria pueda, una vez anulado un acto, volver a dictar uno nuevo ajustado a Derecho en relación con el mismo asunto. En

efecto, en los casos de estimación de un recurso por motivos de carácter material [sentencias núm. 7933/2012, de 19 de noviembre (recurso de casación en interés de ley núm. 1215/2011); núm. 3728/2014, 15 de septiembre (RCA núm. 3948/2012); y núm. 3816/2014, 29 de septiembre (RCUD núm. 1014/2013)], ha rechazado la posibilidad de reiterar el acto administrativo anulado en supuestos de ***prescripción*** *[v.gr., sentencia de 19 de noviembre de 2012, ya citada, FFJJ 3º, 4º y 5º; núm. 2157/2015, de 5 de mayo (RCA núm. 2233/2014), FJ 4º; núm. 2692/2015,de 15 de junio (RCA núm. 1551/2014), FJ 5º, y todas las en ella citadas; de 29 de junio de 2015, FJ 2º; núm.4391/2015, de 21 de octubre (RCA núm. 2271/2014), FJ 4º; y núm. 263/2016, de 3 de febrero (RCA núm.1746/2014), FJ 3º], por razones de seguridad jurídica; de* ***reformatio in peius*** *[v.gr., sentencias ya mencionadas de 15 de junio de 2015, FJ 5º, y todas las en ella citadas; y de 29 de junio de 2015, FJ 2º], por su incidencia en el derecho a acceder a los recursos que reconoce el artículo 24.1 CE [en este sentido, sentencia núm.8340/2001, de 27 de octubre (RCA núm. 565/1996), FJ 5º]; de reincidencia o* ***contumacia de la Administración en el error,*** *por salvaguardar los principios de buena fe al que están sujetas las Administraciones públicas eficacia, seguridad jurídica y proporcionalidad que debe presidir la aplicación del sistema tributario, así como la proscripción del abuso de derecho que dimana del pleno sometimiento de las Administraciones públicas a la ley y al derecho ex artículo 103.1 CE [v.gr., sentencias núms. 2761/2011, 2740/2011 y 2743/2011, todas ellas de 3 de mayo (RRCA núms. 466/2008, 4723/2009 y 6393/2009), FJ 3º; de 19 de noviembre de 2012, FJ 4º;de 29 de septiembre de 2014, FJ 4º; y núm. 4972/2015, de 12 de noviembre (RCA núm. 149/2014), FJ 4º]; y de duplicidad de sanciones en los casos en que se aprecie la identidad del sujeto, hechos y fundamentos (principio "* ***non bis in ídem*** *"), con la finalidad de evitar una sanción ajena al juicio de proporcionalidad realizado por el legislador [sentencia de 29 de septiembre de 2014, ya citada, en obiter dicta; y sentencia núm. 5667/2014, de 16 de diciembre (RCA núm. 3611/2013), FJ 5º].*

Ideas que se confirman también, con cita en los anteriores pronunciamientos, en las sentencias de 3 de junio de 2020 (rec. 5020/2017, ECLI:ES:TS:2020:1536), FJ 2º, de 23 de junio de 2020 (rec. 5086/2017,ECLI:ES:TS:2020:1878), FJ 4º y de 22 de diciembre de 2020 (rec. 2931/2018, ECLI:ES:TS:2020:4401), FJ 3º>>

Sentencia en la que, dicho sea, el Alto Tribunal también analizó en qué procedimiento debe dictarse la segunda liquidación que se practica tras la anulación de la primera diferenciando, a tal fin, si tal anulación se produjo por un defecto formal o por un defecto sustantivo:

Continuación cita STS de 3 de abril de 2024 (recurso de casación 8287/2022)- *la negrita se contiene en la sentencia que se transcribe y el subrayado es añadido-:*

<<Una vez recordados los límites que, conforme a la doctrina de esta Sala, tiene la Administración tributaria para dictar una nueva liquidación en el mismo asunto, procede examinar el caso ahora planteado. A tal fin, hay que partir, por no resultar controvertido, que el TEAC en su resolución de 17 de junio de 2014 se limitó a anular la liquidación impugnada -20 de abril de 2009- y no a declararla nula de pleno derecho, al apreciar la existencia de un vicio sustantivo, por lo que no hay duda de que la Administración podía dictar una nueva liquidación.

Lo relevante, a los efectos ahora examinados, será determinar si para dictar esa nueva liquidación puede la Administración incoar un nuevo procedimiento inspector por el mismo concepto impositivo, IVA de 2017, con el mismo alcance parcial y el mismo objeto (...)

Pues bien, la respuesta que debe darse a dicha cuestión nos la proporciona la doctrina jurisprudencial de esta Sala, a la que hemos hecho sucinta referencia, así como otras sentencias dictadas en supuestos de ejecución de sentencia judicial (STS 23 de junio de 2020, rec. Cas.5086/2017), en las que, junto a la anulación por motivos formales, que permite la retroacción de actuaciones, lo que conlleva que deba volverse al procedimiento para que " ***en este****" se subsane el vicio formal, momento en el que debe de continuar el procedimiento dirigido a dictar la liquidación "dentro del plazo que resta", contempla la anulación total por motivos de fondo que comporta el inicio de un nuevo procedimiento de inspección, siempre y cuando no haya prescrito del derecho de la Administración. En estos casos, además, se limitará la ejecución de la resolución económico-administrativa a anular la liquidación.*

Es cierto que esta Sala ha declarado, como se ha expuesto, que si bien la Administración podrá dictar una nueva liquidación, ello será " sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la instrucción pertinente", lo que en forma alguna significa que no pueda incoar un nuevo procedimiento y realizar en el seno del mismo los actos de instrucción necesarios para dictar finalmente un " nuevo acto ajustado a

derecho mientras su potestad está viva", evitando así incurrir en el mismo error que motivó la anulación de la primera liquidación.

La adecuada lectura que debe hacerse de dicha expresión es que la Administración no podrá volver sobre el mismo procedimiento y completar en él los actos de instrucción que sean necesarios, pues eso solo le está permitido en supuestos de anulación por vicios formales, pero no cuando la liquidación haya sido anulada por adolecer de un defecto sustantivo, dado que en estos casos no le está vedado a la Administración iniciar un nuevo procedimiento y liquidar de nuevo, con los limites anteriormente referidos

(...)

En efecto, partiendo de la anulación total por el TEAC, el 17 de junio de 2014, de la liquidación de 20 de abril de 2009, por motivos sustantivos, la AEAT, el 21 de abril de 2016, inició un nuevo procedimiento de comprobación e inspección, distinto de aquel que motivó la liquidación anulada, todo ello de acuerdo con la llamada doctrina jurisprudencial del "doble tiro" (...) que le habilita para iniciar otro procedimiento de inspección con el mismo objeto y alcance, y dictar otra liquidación en sustitución de la anulada.

Ahora bien, la nueva liquidación no se girará en ejecución de la resolución económico-administrativa y de lo en ella resuelto (a diferencia de lo que ocurriría si nos encontrásemos ante una anulación parcial), pues encontrándonos ante un vicio sustancial que produce la anulación total de la liquidación impugnada, la ejecución de la resolución del TEAC que así lo declara se "agota" con el acuerdo de la Administración que confirma la anulación de la liquidación -acuerdo de 14 de enero de 2015-. Tal y como ha declarado esta Sala "[...] el pronunciamiento judicial (o económico-administrativo, en su caso) que anula una liquidación tributaria por razones de fondo ***se agota*** *en la propia decisión anulatoria y en la expulsión del acto anulado del mundo del derecho ", agotándose, por tanto, su acto de ejecución con confirmar la anulación del acuerdo de liquidación, como aquí ha ocurrido.*

4. En aplicación de la jurisprudencia expuesta, tras la anulación total de una liquidación tributaria por vicio sustantivo, cabe la práctica de una nueva liquidación iniciándose por la Administración un nuevo procedimiento de inspección, si lo considera necesario, dictándose el nuevo acuerdo de liquidación en el ejercicio de la potestad tributaria que le corresponde, teniendo como límites que su potestad no haya prescrito, la reformatio in peius y la reincidencia o contumacia en el mismo error>>

Y si bien, como hemos señalado anteriormente, la profusa jurisprudencia se ha referido a las liquidaciones tributarias, este Tribunal considera que iguales postulados son de aplicación en el caso de que el acto administrativo sea un acuerdo de derivación de responsabilidad. En este sentido, en la STS de 7 de junio de 2023 (recurso de casación 1194/2021) en la que el acto administrativo objeto de anulación era un acuerdo de declaración de responsabilidad tributaria, si bien la anulación del primer acuerdo había tenido lugar por motivos formales y en la cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consistía en:*"Determinar si, anulado por sentencia un acto de naturaleza tributaria, como es un acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria, puede la administración dictar un nuevo acto en sustitución del anterior, siempre que no haya transcurrido el plazo de prescripción, subsanando el vicio que se apreció en la sentencia y que determinó la anulación del acto",* el Alto Tribunal se remitió a los pronunciamientos jurisprudenciales contenidos en la STS de 22 de diciembre de 2020 (recurso de casación 2931/2018) y STS de 25 de marzo de 2021 (recurso de casación 3607/2019) para reconocer que la Administración puede, tras la anulación de un primer acuerdo de derivación de responsabilidad, rectificar sus fallos ya sean sustantivos o formales:

STS de 7 de junio de 2023 (recurso de casación 1194/2021)-el subrayado es añadido-:

<<La doctrina legal fijada en la STS de 19 de noviembre de 2012, cit., ha sido recogida y compendiada en posteriores sentencias de las que cabe citar la STS de 22 de diciembre de 2020 (recurso de casación 2931/2018) en la que se declara como doctrina jurisprudencial cuanto sigue:

"[...]".

Y en la misma línea y por su relevancia para el caso que nos ocupa, es oportuno traer aquí el criterio jurisprudencial recogido en la sentencia STS 441/2021, de 25 de marzo (recurso de casación 3607/2019) que, luego de ratificar la anterior doctrina jurisprudencial ya expuesta, añade que "[...] conforme a nuestra doctrina reiterada, no cabe conferir a la Administración un repetido derecho a equivocarse, sino que sólo se admite, por vía judicial, una única oportunidad de rectificar sus fallos, sustantivos o formales, es de añadir, una vez más, que dentro del seno de la ejecución de la sentencia [...]".

Esta doctrina jurisprudencial, debe ser ahora reiterada, con remisión a la establecida en las sentencias citadas.>>

A resultas de lo anterior, cabe concluir que estimada totalmente una reclamación y anulado, por ello, en vía económico-administrativa por defectos sustantivos un primer acuerdo de derivación de responsabilidad tributaria del artículo 43.1 b) LGT, a resultas de la insuficiente actividad investigadora y probatoria por parte de la Administración Tributaria en acreditación del presupuesto de hecho determinante de dicha responsabilidad tributaria, puede la Administración Tributaria, dentro del plazo de prescripción, iniciar un nuevo procedimiento de derivación de responsabilidad para, en su seno, declarar el mismo presupuesto de responsabilidad del artículo 43.1 b) frente al mismo sujeto en virtud de la doctrina jurisprudencial del doble tiro.

Finalmente, debemos advertir que este Tribunal Central es conocedor de la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 22 de noviembre de 2024 (recurso de casación 2977/2023) siendo de destacar, a los efectos que aquí nos ocupan, los últimos dos párrafos de la sentencia:.

<<En efecto, la cuestión no es tanto si el acuerdo se invalidó por motivos de nulidad de pleno derecho o de anulación. Estas categorías, aparentemente claras en la dogmática jurídica, dejan de serlo en el terreno de la realidad.

Ahora bien, que no quepa identificar en la sentencia que invalidó la declaración de responsabilidad de la empresa Comercialización de Bebidas del Suroeste un concreto vicio de los de nulidad de pleno derecho del artículo 217 LGT, no basta para otorgar a aquella actuación los efectos interruptivos de la prescripción en todo caso y respecto a cualquier sujeto. Antes bien, esa actuación no puede surtir efectos interruptivos de la prescripción respecto a otro obligado tributario a título de responsable subsidiario. Dicho de otra forma, la iniciación y culminación de un procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria que es anulado por motivos de fondo, carece de todo efecto interruptivo, porque una vez declarado que aquel a quien se atribuía tal responsabilidad solidaria no lo era, hay que concluir que nunca tuvo tal condición y, por tanto, los actos dirigidos contra el mismo en esa pretendida condición de responsable solidario, no han surtido efectos interruptivos de la prescripción como, en principio, ocurriría si realmente le correspondiera tal calificación (art. 68.8 LGT).

Por todo ello, la actuación de la Administración de declaración de responsable solidario no tuvo efectos interruptivos porque, además de que fue invalidada por motivos sustantivos (por tanto, no es susceptible de retroacción ni de reiteración respecto a ese mismo sujeto), lo cierto es que se produjo respecto a quien no es obligado tributario (pues se declaró por motivos de fondo que no tenía tal condición), por lo que nunca ha surtido efectos interruptivos de la prescripción respecto a quien, posteriormente, fue objeto de un procedimiento de declaración de responsable subsidiario>>

Así, del último párrafo de la sentencia podría inferirse que el Alto Tribunal estaría afirmando que invalidado por motivos sustantivos un acuerdo de derivación de responsabilidad el cual, dicho sea, carecía de naturaleza sancionadora, no sería susceptible de retroacción ni de reiteración respecto al mismo sujeto. Afirmación que, en definitiva, supondría negar en todo caso (esto es, con independencia de la prescripción) a la Administración la posibilidad de dictar un nuevo acuerdo de responsabilidad tributaria tras la anulación por defectos sustantivos del primer acuerdo.

No obstante, a juicio de este Tribunal Central, de dicha sentencia no cabe extraer tal conclusión.

En primer lugar, porque el supuesto de autos era distinto del que aquí nos ocupa. A saber, el primer acuerdo de derivación de responsabilidad que se anuló era de declaración de la responsabilidad solidaria del artículo 42.1 c) LGT a la mercantil Comercialización de Bebidas del Suroeste S.L. en tanto que se había considerado sucesora de la deudora principal Alimentación y Bebidas Zafra S.L.

Anulación del acuerdo de responsabilidad tributaria de la mercantil Comercialización de Bebidas del Suroeste S.L. que se produjo en tanto que, según recoge la STS, "no concurría la responsabilidad solidaria declarada por la Administración al no existir sucesión por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas".

Y, de este modo, anulado ese primer acuerdo, la Administración Tributaria no procedió a reiterar ese mismo acuerdo de derivación de responsabilidad frente a quien ya había sido declarado responsable (Comercialización de Bebidas del Suroeste S.L.), sino que tramitó un nuevo procedimiento que culminó con la declaración de responsabilidad tributaria de un sujeto distinto, DON GINÉS, en virtud del artículo

43.1 b) LGT en su calidad de administrador de hecho o de derecho de la deudora principal que había cesado en sus actividades sin haber hecho lo necesario para el pago de las obligaciones tributarias pendientes al tiempo del cese.

Así, la cuestión con interés casacional a resolver por la STS de 22 de noviembre de 2024 (recurso de casación 2977/2023) era la siguiente: <<2º La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si la declaración judicial de inexistencia del supuesto de responsabilidad solidaria del artículo 42.1.c) de la Ley General Tributaria constituye un caso de anulabilidad, con eficacia interruptiva de la prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria - artículo 66. b), en relación con el 68.2.a) LGT -; o, por el contrario, debe considerarse como un supuesto de nulidad radical o de pleno derecho -por ese solo hecho de la inexistencia del presupuesto habilitante-, sin eficacia interruptiva, pues, de la prescripción.

3º Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 66.b) y 68.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria>>

De la lectura de la cuestión con interés casacional de la precitada sentencia se pone de manifiesto que la misma era relativa a si el plazo de prescripción del derecho a derivar la responsabilidad tributaria de DON GINÉS del 43.1 b) LGT se había visto interrumpido por la tramitación del procedimiento de derivación de responsabilidad de Comercialización de Bebidas del Suroeste S.L. del artículo 42.1 c) LGT pese a haber sido este último anulado por inexistencia del presupuesto objetivo de esa responsabilidad (la sucesión en la actividad). Esto es, se analizaba la eficacia interruptiva de lo actuado con Comercialización de Bebidas del Suroeste S.L que no fue nunca responsable tributario -ya que, como dice la sentencia "aquel a quien se atribuía tal responsabilidad solidaria no lo era" por lo que "hay que concluir que nunca tuvo tal condición" para la derivación de la responsabilidad a otro sujeto (DON GINÉS).

Cuestión que es, por tanto, distinta de la que aquí nos ocupa en la que nos hemos planteado si anulado un primer acuerdo de derivación de responsabilidad por defectos sustantivos, puede la Administración dentro del plazo de prescripción, dictar un nuevo acuerdo de la misma responsabilidad tributaria frente al mismo sujeto: en este caso, DON M.

Por ende, en la medida en que la sentencia analizaba un supuesto fáctico y jurídico distinto del que aquí nos ocupa y, ante la copiosa jurisprudencia del Tribunal Supremo en favor del doble tiro, este Tribunal Económico-Administrativo Central considera en aras de la seguridad jurídica que la jurisprudencia del doble tiro no se ha visto superada por ese inciso recogido entre paréntesis al final de la sentencia de 22 de noviembre de 2024 (recurso de casación 2977/2023) -mención que, dicho sea con todos los respetos, a nuestro juicio constituye un obiter dictum-.

Por lo expuesto,

EL **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA,** en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AEAT**, acuerda **ESTIMARLO PARCIALMENTE** y fijar criterio en el sentido siguiente:

La declaración de responsabilidad subsidiaria por la causa prevista en el artículo 43.1 b) de la Ley 58/2003, General Tributaria, no tiene naturaleza sancionadora y, por tanto, no es de aplicación el principio *ne bis in ídem* que impera en el derecho sancionador.

Tras la anulación total en la vía económico-administrativa por razones sustantivas de un acuerdo de declaración de responsabilidad tributaria subsidiaria por la causa prevista en el artículo 43.1 b) de la Ley 58/2003, a resultas de la insuficiente actividad investigadora y probatoria por parte de la Administración Tributaria en acreditación del presupuesto de hecho determinante de dicha responsabilidad tributaria, no le está vedado a la Administración Tributaria, dentro del plazo de prescripción, iniciar un nuevo procedimiento de derivación y dictar en su seno un segundo acuerdo de declaración de ese mismo presupuesto de responsabilidad del artículo 43.1 b) LGT frente al mismo sujeto.

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