

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 17 de julio de 2026

Sala 3.^a

R.G. 9086/2023

SUMARIO:

Responsabilidad derivada del Derecho Tributario. Responsabilidad subsidiaria. *Responsabilidad subsidiaria del representante persona física de la persona jurídica administradora. Criterio extrapolable al ámbito de las subvenciones.* El TEAC analiza la aplicación del art. 40.3 LGS y considera que puede exigirse responsabilidad subsidiaria al representante persona física de la persona jurídica administradora cuando no haya hecho lo necesario para el cumplimiento de las obligaciones de reintegro. El Tribunal extrapola al ámbito de las subvenciones el criterio establecido en su resolución de 10 de diciembre de 2024 (RG 7289/2021), referida al art. 43.1.a) LGT, al apreciar un presupuesto de hecho similar. Asimismo, considera acreditada la declaración de fallido de la deudora principal y confirma la derivación de responsabilidad, atendiendo a la conducta del representante y a su intervención en las operaciones de despatrimonialización de la sociedad beneficiaria.

En MADRID, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra el acuerdo declarativo de responsabilidad subsidiaria nº **REFERENCIA_1**, dictado al amparo del artículo 40.3 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, ascendiendo el alcance de la misma a 6.732.048,67 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Tras la instrucción del correspondiente procedimiento -iniciado mediante comunicación de inicio y propuesta notificada el 22/06/2023-, D. **Axy**, con NIF ..., fue declarado responsable subsidiario de las deudas de la entidad **XZ SL**, con CIF B..., en virtud del artículo 40.3 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones (LGS), por acuerdo nº **REFERENCIA_1** de fecha 10/10/2023, ascendiendo el alcance de la responsabilidad a 6.732.048,67 euros, con arreglo al siguiente detalle:

CLAVE	PERIODO	ALCANCE
LIQUIDACIÓN_1	2020	181.311,81
LIQUIDACIÓN_2	2020	170.705,91
LIQUIDACIÓN_3	2020	73.692,31
LIQUIDACIÓN_4	2021	373.020,36
LIQUIDACIÓN_5	2021	158.729,93
LIQUIDACIÓN_6	2022	3.824.158,44
LIQUIDACIÓN_7	2022	1.950.429,91
TOTAL	6.732.048,67	

El acuerdo consta notificado el 17/10/2023 mediante comparecencia en la Dirección Electrónica Habilitada Única (DEHú).

SEGUNDO.- Como hechos relevantes contenidos en el mismo pueden destacarse, entre otros, los siguientes:

I.- Las liquidaciones que conforman el alcance de la derivación provienen del incumplimiento de las condiciones Técnico-Económicas de los préstamos concedidos a la deudora **XZ SL**, en Resoluciones de

Síguenos en...



concesión de apoyo financiero reindustrialización y fomento de la competitividad industrial, de la Secretaría General de Industria y de la pequeña y mediana empresa -Dirección General de industria y de la pequeña y mediana empresa- en cumplimiento de lo dispuesto en la Orden IET/619/2014, de 11 de abril (BOE N° 96 con fecha 21/04/2014), modificada por la Orden IET/10/2015, de 12 de enero (BOE N° 14 con fecha 16/01/2015) por la que se establecen las bases para la concesión de apoyo financiero a la inversión industrial en el marco de la política pública de reindustrialización y fomento de la competitividad industria:

- Clave Liquidación: **LIQUIDACIÓN_1**. Importe liquidación: 181.311,81 euros.

La deuda tiene su origen por el concepto «165-P48816-2020...5270 - Empresas priv.por otros concep (Período 0A /2020)», siendo liquidada el 27/11/2020. Impagada a su vencimiento, se procedió a la notificación de la providencia de apremio el 17/11/2021.

- Clave Liquidación: **LIQUIDACIÓN_2**. Importe liquidación: 173.031,91 euros.

La deuda tiene su origen por el concepto «165-P48816-2020...5270 - Interés préstamo otras empresa (Período 0A /2020)», siendo liquidada el 27/11/2020. Impagada a su vencimiento, se procedió a la notificación de la providencia de apremio el 17/11/2021.

- Clave Liquidación: **LIQUIDACIÓN_3**. Importe liquidación: 76.628,24 euros.

La deuda tiene su origen por el concepto «165-P51861-2020...5271 - Interés préstamo otras empresa (Período 0A /2020)», siendo liquidada el 27/11/2020. Impagada a su vencimiento, se procedió a la notificación de la providencia de apremio el 01/03/2021.

- Clave Liquidación: **LIQUIDACIÓN_4**. Importe liquidación: 752.685,77 euros.

La deuda tiene su origen por el concepto «165-P48816-2021...9745 - Empresas priv.por otros concep (Período 0A /2021)», siendo liquidada el 26/11/2021. Impagada a su vencimiento, se procedió a la notificación de la providencia de apremio el 24/03/2022.

- Clave Liquidación: **LIQUIDACIÓN_5**. Importe liquidación: 158.729,93 euros.

La deuda tiene su origen por el concepto «165-P51861-2021...9746 - Empresas priv.por otros concep (Período 0A /2021)», siendo liquidada el 26/11/2021. Impagada a su vencimiento, se procedió a la notificación de la providencia de apremio el 21/07/2022.

- Clave Liquidación: **LIQUIDACIÓN_6**. Importe liquidación: 3.824.158,44 euros.

La deuda tiene su origen por el concepto «165-P48816-2022...1864 - Empresas priv.por otros concep (Período 0A /2022)», siendo liquidada el 02/03/2022. Impagada a su vencimiento, se procedió a la notificación de la providencia de apremio el 23/06/2022.

- Clave Liquidación: **LIQUIDACIÓN_7**. Importe liquidación: 1.950.429,91 euros.

La deuda tiene su origen por el concepto «165-P51861-2022...3834 - Empresas priv.por otros concep (Período 0A /2022)», siendo liquidada el 21/04/2022. Impagada a su vencimiento, se procedió a la notificación de la providencia de apremio el 21/09/2022.

- Al margen de las deudas anteriores, la entidad **XZ** SL tenía deudas por los siguientes conceptos de carácter tributario:

CLAVE	CONCEPTO	IMP. PEND
LIQUIDACIÓN_8	Liq. Prov. IS 2016	3.821,79
LIQUIDACIÓN_9	Liq. Prov. IS 2017	61.716,05

II.- Como hechos relevantes contenidos en el acuerdo declarativo de responsabilidad pueden destacarse, entre otros, los siguientes:

II.1) Declaración de fallido:

No conociéndose otros bienes embargables con los que cubrir los débitos perseguidos, la sociedad **XZ** SL fue declarada fallida con fecha 19/05/2023. De acuerdo con los datos obrantes en las bases de datos de la Administración Tributaria, no se ha producido desde entonces ninguna circunstancia en la sociedad **XZ** SL que permita rehabilitarla de su condición de deudor fallido, ni han sido declarados más responsables solidarios que los relacionados a continuación:

- Acuerdo nº **REFERENCIA_2** de fecha 15/02/2023 por el que se declaró a la entidad **TW SL**, con CIF B..., responsable solidaria por la transmisión patrimonial documentada en escritura de dación de fincas urbanas en pago parcial de deuda, siendo la sociedad **XZ SL** la transmitente y como adquirente **TW SL**, fijándose el importe exigible al declarado responsable en 157.203,25 euros. El acuerdo fue notificado el 15/02/2023.
- Acuerdo nº **REFERENCIA_3** de fecha 15/02/2023 por el que se declaró a la entidad **TW SL**, con CIF B..., responsable solidaria por la transmisión patrimonial documentada en escritura de dación de fincas urbanas en pago parcial de deuda, siendo la sociedad **XZ SL** la transmitente y como adquirente **TW SL**, fijándose el importe exigible al declarado responsable en 15.000 euros. El acuerdo fue notificado el 15/02/2023.
- Acuerdo nº **REFERENCIA_4** de fecha 11/04/2023 por el que se declaró a D. **Bts**, con NIF ..., en su condición de administrador de la sociedad **TW SL**, por los mismos actos de ocultación que dieron origen a los Acuerdos de derivación a **TW SL** -expedientes nº **REFERENCIA_3** y nº **REFERENCIA_2**- fijándose el importe exigible al declarado responsable en 172.203,25 euros. El acuerdo fue notificado el 11/04/2023.
- Acuerdo nº **REFERENCIA_5** de fecha 20/02/2023 por el que se declaró a la entidad **QR (...)** LIMITED, con CIF N..., responsable solidaria por la transmisión patrimonial documentada en escritura de compraventa realizada en fecha 19/10/2020, siendo la sociedad **XZ SL** la transmitente y como adquirente **QR ... LIMITED**, fijándose el importe exigible al declarado responsable en 273.000 euros.
- Acuerdo nº **REFERENCIA_6** de fecha 11/04/2023 por el que se declaró a D. **Axy**, con NIF ..., en su condición de administrador de la sociedad **QR (...)** LIMITED, por los mismos actos de ocultación que dieron origen al Acuerdo nº **REFERENCIA_5**, fijándose el importe exigible al declarado responsable en 273.000 euros.

Teniendo en cuenta que el importe pendiente de pago de las deudas -tributarias y no tributarias- de **XZ SL** era de 8.600.647,12 euros, y habiéndose incoado los oportunos procedimientos de responsabilidad solidaria señalados, cuyo importe total exigido es de 445.203,25 euros, se procedió a la declaración de fallido parcial de la deudora principal por importe de 8.155.443,87 euros, resultado de la diferencia entre el importe total pendiente de pago y del importe total de las derivaciones solidarias por los actos de ocultación descritos.

II.2) Justificación de la declaración de la responsabilidad al amparo del artículo 40.3 LGS.

El acuerdo desarrolla de forma extensa la jurisprudencia y Doctrina recaída sobre el elemento subjetivo de la responsabilidad por daño frente a los administradores: la posición de garante del administrador, la vía expedita y el nexo causal, la prueba de la negligencia del administrador, la inversión de la carga de la prueba, y la obligación para el administrador del relato alternativo, de forma que corresponde al administrador acreditar el hecho impeditivo o extintivo de su responsabilidad.

Más concretamente, el acuerdo recoge, en síntesis, los siguientes fundamentos:

*«... La sociedad **NP SGEIC SA** forma parte del Consejo de Administración de **XZ SL** desde que en escritura pública otorgada en **MUNICIPIO_1** por el Notario **Dmv**, en fecha ...-07-2013, con número 2013/..., inscrita en el registro mercantil de ... el 13-11-2013, se acuerda su nombramiento como Consejero técnico y vocal.*

*En escritura pública otorgada en **MUNICIPIO_2** por el notario **Oml**, en fecha ...-11-2017, con numero de protocolo ..., inscrita en el Registro mercantil de **MUNICIPIO_1** el 22-03-2018, se elevan a públicos los acuerdos sociales de **XZ SL** tomados por unanimidad en Junta General Universal el 19-07-2017, se acuerda el nombramiento de **Axy** como Consejero técnico.*

*Cargo que ostenta hasta que en escritura otorgada en **MUNICIPIO_2**, ante el notario **Oml**, el ...-03-2021, número 2021/..., inscrita en el Registro Mercantil el 04-05-2021, se elevan a públicos el acuerdo de la Junta General Extraordinaria de 26-02-2021, en el que se acuerda disolver la sociedad, **XZ SL**, cesar a sus consejeros **Ekb**, **LM LLC**, **NP SA**, **Bts**, NIF ... y nombrar liquidadores solidarios a **Ekb** NIE ... y **Bts**, NIF ... y a **Axy**, NIE*

(...)

*En las operaciones inmobiliarias de ocultación patrimonial en que se fundamentan los acuerdos de derivación descritos (...), se concretan transmisiones patrimoniales que suponen una despatrimonialización de la sociedad deudora **XZ SL**, transmisiones realizadas con pleno conocimiento de del responsable, **NP SA**, en su condición de Consejero del Consejo de Administración:*

Síguenos en...



(...)

*... podemos presumir que siendo **Axy** miembro del consejo de Administración, en su condición de consejero delegado de **NP SA** y representado a esta en el Consejo de Administración de **XZ SL**, era plenamente conocedor de los préstamos concedidos a la sociedad mediante las oportunas Resoluciones de la Dirección General de Industria y de la Pequeña y Mediana Empresa, de las actuaciones realizadas por Dirección General de Industria y de la Pequeña y Mediana Empresa en orden a comprobar la veracidad de las inversiones, así como de las Resoluciones de del Secretario General de Industria y de la pequeña y mediana empresa acordando el reintegro de los préstamos En consecuencia, **Axy** como consejero delegado solidario de **NP SA** no sólo hizo dejación de las funciones comen representación de esta última en el Consejo de Administración de **XZ S.L.**, en cuanto a su obligación de vigilancia del cumplimiento de las obligaciones de la sociedad y del incumplimiento de los deberes contraídos con motivo de la concesión de la subvención, si no que además participó activamente en la despatrimonialización de **XZ S.L.**»*

TERCERO.- Con fecha 15/11/2023, D. **Axy** interpuso la presente reclamación, y, tras serle notificada la puesta de manifiesto del expediente, con fecha 20/02/2024 presentó escrito en el que, en síntesis, alegó los extremos siguientes:

- Improcedencia del acuerdo declarativo de responsabilidad por incumplimiento del presupuesto de hecho habilitante: D. **Axy** no formó parte en ningún momento del órgano de administración de **XZ**.
- La propia Administración ha anulado un Acuerdo análogo por el que había declarado responsable subsidiario del pago de las deudas al otro consejero solidario de **NP**.
- Infracción de los artículo 41 y 176 LGT: no se han agotado las posibilidades de cobro de la deudora principal **-XZ, S.L.-**, y no se han declarado fallidos a los responsables solidarios.
- Incorrecta determinación del alcance: hay un error en la cuantificación de la responsabilidad global por la que se declaró a los responsables solidarios y no se han tomado en consideración los importes que consiguió cobrar del deudor principal en procedimientos ejecutivos seguidos frente al mismo.

CUARTO.- Con fecha 23/12/2025, la reclamante presentó escrito complementario alegando los siguientes extremos:

- Improcedencia del acuerdo declarativo por cuanto se presume la culpabilidad por el mero hecho de su condición de administrativa -vocal del consejo de administración- de la deudora principal. Se fundamenta en una prueba insuficiente y contraria a la Doctrina del «*onus probandi*», conforme a los últimos pronunciamientos del Tribunal Supremo afirmado la naturaleza sancionadora de la responsabilidad subsidiaria prevista en el artículo 43.1.a) LGT.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para dictar la presente resolución, de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si el acuerdo declarativo de responsabilidad subsidiaria nº **REFERENCIA_1** dictado al amparo del artículo 40.3 LGS, es ajustado a Derecho.

TERCERO.- El régimen jurídico aplicable al reintegro de subvenciones se encuentra regulado en el Título II de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones. En particular, el artículo 38, establece que:

Las cantidades a reintegrar tendrán la consideración de ingresos de derecho público, resultando de aplicación para su cobranza lo previsto en la Ley General Presupuestaria.

Síguenos en...



A su vez, los apartados 1 y 2 del artículo 10 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (LGP) establecen:

1. Sin perjuicio de las prerrogativas establecidas para cada derecho de naturaleza pública por su normativa reguladora, la cobranza de tales derechos se efectuará, en su caso, conforme a los procedimientos administrativos correspondientes y gozará de las prerrogativas establecidas para los tributos en la Ley General Tributaria, y de las previstas en el Reglamento General de Recaudación. (...).

Por otro lado, los obligados al reintegro se encuentran regulados en el artículo 40, cuyo apartado 3º determina que:

3. Responderán subsidiariamente de la obligación de reintegro los administradores de las sociedades mercantiles, o aquellos que ostenten la representación legal de otras personas jurídicas, que no realicen los actos necesarios que fueran de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones infringidas, adoptasen acuerdos que hicieran posibles los incumplimientos o consintieran el de quienes de ellos dependan.

Asimismo, los que ostenten la representación legal de las personas jurídicas, de acuerdo con las disposiciones legales o estatutarias que les resulten de aplicación, que hayan cesado en sus actividades responderán subsidiariamente en todo caso de las obligaciones de reintegro de éstas.

Asimismo, dado que se trata de un supuesto de responsabilidad subsidiaria, procede traer a colación ciertos preceptos de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. En concreto, el artículo 41 LGT regula la responsabilidad tributaria, siendo destacable lo siguiente:

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. (...)

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. (...).

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

Por su parte, el artículo 174 LGT regula los aspectos generales del procedimiento para la declaración de responsabilidad:

(...)

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.

(...).

En el caso particular que nos atañe, el artículo 176 LGT dispone que:

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.

Síguenos en...

Por tanto, para que pueda exigirse este tipo de responsabilidad se requiere la concurrencia de los siguientes requisitos:

- La condición de administrador en las sociedades mercantiles, u ostentar la representación legal de otras personas jurídicas, que resulten beneficiarias en los términos contemplados en la Ley General de Subvenciones.
- La apreciación de una conducta que revele la falta de realización de los actos necesarios que fueran de su incumbencia para evitar los incumplimientos que originen la obligación de reintegro, la adopción de acuerdos que hubieran hecho posible dichos incumplimientos, o el consentimiento de tales conductas por quienes de ellos dependan.
- Siendo consustancial a toda responsabilidad de carácter subsidiario, será exigible la declaración de fallido del deudor principal.

CUARTO.- En primer lugar, el reclamante se opone al acuerdo declarativo de responsabilidad amparándose en que nunca ostentó la condición de administrador de la deudora principal:

*«... es incontrovertido y ha quedado expuesto y ampliamente acreditado que no soy -ni he sido nunca- administrador de **XZ**, debe estimarse que el Acuerdo impugnado resulta contrario a Derecho porque determina que se me exija la responsabilidad de ciertas deudas de esa mercantil al amparo de lo previsto en el art. 40.3 LGS sin que concurra el presupuesto habilitante para ello.*

(...).

*Pese a ello, del razonamiento contenido en el Acuerdo resulta claro que, en realidad, la AEAT reconoce - como por otra parte es indiscutible- que yo nunca fui administrador de **XZ** y, sin embargo, me declara responsable del pago de sus deudas al amparo de lo previsto en el art. 40.3 LGS por mi condición de consejero delegado de **NP**, empresa que formaba parte del consejo de Administración de **XZ** y respecto de la que quien suscribe y el Sr. **Czw** ostentábamos la condición de consejeros delegados solidarios. (...).*

... según el criterio de esa Administración, el presupuesto de derivación de la responsabilidad subsidiaria de conformidad con el artículo 40.3 de la LGS se dio por mi condición de administrador de una persona jurídica que no es la obligada al reintegro de la subvención, sino administradora, a su vez, de esa obligada. (...).»

La Dependencia Regional desestimó la alegación en base a los fundamentos siguientes:

«De estas alegaciones debemos discrepar, al realizarse por el responsable una interpretación sesgada sobre la formación de la voluntad de la sociedades y adopción de acuerdos por el consejo de administración de las mismas.

Como hemos puesto de manifiesto con anterioridad, y tal y como refiere la Resolución del TEAC de 28 de enero de 2020, RG 3378/2017 (y se repite en la RTEAC de 4 de junio de 2020, RG 2350-2017, y en la RTEAC de 8 de junio de 2020, RG 3558-2017), si como no puede ser de otro modo, las entidades jurídicas actúan mediante las personas físicas que ostentan la condición de órganos sociales con funciones de representación y gestión, la acción material que constituye el presupuesto fáctico de una infracción tributaria necesariamente tiene su origen en la actuación de dichas personas. Por ello, la propia ley les hace responsables de los daños causados a la sociedad o a terceros cuando en su actuación no han observado las obligaciones y deberes propios de su cargo. Así, se concluye, siguiendo la doctrina jurisprudencial más autorizada que la imputación de responsabilidad a los administradores es consecuencia de los deberes normales de un gestor, aun cuando sea suficiente la concurrencia de la mera negligencia. (...).

*... Debemos poner de manifiesto que en fecha 05/10/2023 se acordó por el Jefe de la Dependencia Regional Adjunto de Recaudación la Delegación Especial de la AEAT de Andalucía, en expediente N°. Expediente: **REFERENCIA_8**, Acuerdo de declaración de responsabilidad de carácter subsidiario en aplicación del artículo 40.3 de la ley 38/2003, de 17 de LGS, declarado responsable subsidiario a **NP S.G.E.C.R. SA**, de las deudas no tributarias de **XZ SL**, en los términos que en el mismo se indican; al existir un nexo causal entre el incumplimiento por **NP S.G.E.C.R. SA** de sus deberes como miembro del Consejo de Administración de **XZ SL** y el incumplimiento de los deberes contraídos con motivo de la concesión de la subvención por parte del deudor principal, la sociedad **XZ SL**. Como hemos relacionado sobre el Órgano*

de Administración de la sociedad **NP S.G.E.C.R. SA**, NIF A..., **Axy** forma parte de su Consejo de Administración en su condición de **CONSEJERO DELEGADO SOLIDARIO.**»

Consta acreditado que **NP S.G.E.C.R. SA** formó parte del Consejo de Administración de **XZ SL**, en calidad de Consejero Técnico (vocal), desde el 12/07/2013 hasta el momento de la disolución de la sociedad mediante escritura otorgada el .../03/2021 por la que se elevaron a públicos los acuerdos de la Junta General Extraordinaria de 26/02/2021, cesando a los consejeros y nombrando liquidadores solidarios a D. **Ekb**, D. **Bfs** y D. **Axy**. No obstante lo anterior, mediante escritura de fecha .../11/2017 se elevó a público el acuerdo adoptado en Junta General Universal por el que se nombró secretaria del Consejo de Administración a **NP S.G.E.C.R. SA**.

En lo relativo a **NP S.G.E.C.R. SA**, constan las siguientes publicaciones en el BORME:

«INSCRIPCION ... :

PUBLICACION EN BORME: ..., FECHA: .../01/2020.

(...) Nombramientos. **CONSEJERO: Axy;**

PRESIDENTE: Axy;

CONSEJERO: Czw;

SECRETARIO: Czw;

CONSEJERO: Ubj (...).

INSCRIPCION ... :

PUBLICACION EN BORME: ..., FECHA: .../06/2020.

Nombramientos. **CONS.DEL.SOL: Axy;**

CONS.DEL.SOL: Czw.»

De lo anterior se deduce que el reclamante venía formando parte del Consejo de Administración de **NP S.G.E.C.R. SA** hasta que fue nombrado liquidador solidario de **XZ SL** mediante acuerdo de la Junta General Extraordinaria de 26/02/2021.

En una cuestión de similar naturaleza se pronunció este Tribunal Central en la resolución de fecha 18/10/2021 por la que se estimó parcialmente el recurso para la unificación de criterio nº 00/05385/2020, fijando el criterio siguiente:

La equiparación que la normativa mercantil hace entre la persona jurídica administrador y el representante persona física designado por ella permite concluir que sí cabe exigir, al amparo del artículo 43.1.b) de la LGT, la responsabilidad tributaria subsidiaria del representante persona física de la persona jurídica administrador por las obligaciones tributarias pendientes de la sociedad deudora principal siempre que no hubiese hecho lo necesario para su pago o hubiese adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago.

Asimismo, la Doctrina establecida en esta resolución para la responsabilidad del artículo 43.1 b) LGT, se considera aplicable al supuesto de responsabilidad previsto en el artículo 43.1 a) LGT conforme a la resolución de este Tribunal de fecha 10/12/2024 (RG 7289/2021):

«... a la vista de la doctrina establecida por este Tribunal, debe desestimarse la alegación formulada por el Departamento en el sentido de que no cabe inferir la responsabilidad tributaria del representante persona física de la persona jurídica administradora en virtud del artículo 43.1 a) LGT a partir de lo dispuesto en el artículo 236.5 LSC. No puede extenderse, en consecuencia, la condición de responsable tributario conforme al mencionado artículo al representante persona física de la persona jurídica administrador por el mero hecho de que el artículo 236.5 LSC le considere responsable solidario junto con esta última, ya que sólo la ley tributaria puede determinar quiénes son los responsables.

No obstante, la equiparación que la normativa mercantil hace entre la persona jurídica administrador y el representante persona física designado por ella (artículo 143.1 Reglamento del Registro Mercantil y artículos 212 bis.1 y 236.5 LSC) permite concluir que sí cabe exigir al amparo del artículo 43.1.a) LGT la responsabilidad tributaria subsidiaria del representante persona física de la persona jurídica administrador cuando, habiendo cometido la persona jurídica obligada tributaria principal infracciones tributarias, no hubiese realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las

Síguenos en...

obligaciones y deberes tributarios, hubiese consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiese adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones.

Ello supone que en el presente caso, dada la equiparación que la normativa mercantil hace entre la persona jurídica administrador y el representante persona física designado por ella, se podía exigir a DON (...) - que fue designado persona física representante de la persona jurídica administradora ... SL de la sociedad deudora ... SA-, la responsabilidad subsidiaria prevista en el artículo 43.1 a) LGT.»

Si bien las resoluciones anteriores están referidas a los artículos 43.1 a) y b) LGT, no existe impedimento alguno para su extensión a lo previsto en el artículo 40.3 LGS.

Por tanto, habiéndose constatado que D. **Axy** formaba parte del Consejo de Administración de **NP S.G.E.C.R. SA** y esta, a su vez, ostentaba la condición de Consejero Técnico (Vocal) en la mercantil **XZ SL**, procede desestimar la pretensión del reclamante que se basa, únicamente, en la imposibilidad de derivarle la responsabilidad por no formar parte del Consejo de Administración de esta última.

QUINTO.- En segundo lugar, el reclamante se opone al acuerdo impugnado toda vez que la propia AEAT anuló en vía de reposición un acuerdo declarativo de responsabilidad análogo que se había dictado respecto del otro Consejero Delegado de **NP -D. Czw -**. En concreto, alega:

*«... no existiendo diferencias entre la conducta del Sr. **Czw** y la mía según resulta de la lectura de los respectivos Acuerdos de declaración de responsabilidad, el hecho de que la AEAT haya procedido a anular el Acuerdo dictado respecto del Sr. **Czw** -al estimar el recurso de reposición interpuesto por ese- debe determinar que se anule también el Acuerdo que se dictó respecto a quien suscribe que constituye el acto impugnado en la presente reclamación.»*

Consta en el expediente acuerdo de resolución nº 2023GRC...13T de fecha 12/01/2024, por el que se estimó el recurso de reposición interpuesto por D. **Czw** contra el acuerdo declarativo de responsabilidad subsidiaria nº **REFERENCIA_7**, en base a los siguientes hechos y fundamentos:

*«Con fecha 01-11-2023 se presentó escrito en el que se solicita: que se tenga por presentado este escrito junto con los documentos que lo acompañan, que se admita y que se tenga por debidamente interpuesto recurso de reposición contra el Acuerdo de derivación de responsabilidad de carácter subsidiario, en aplicación del artículo 40.3 de la LGS, dictado el 10/10/2023 por el Sr. Jefe de la Dependencia Regional Adjunto de Recaudación de la Delegación Especial de Andalucía de la AEAT en el expediente **REFERENCIA_7**; y que, en mérito de los hechos y fundamentos de Derecho expuestos y dentro del plazo legal de un mes, se dicte resolución expresa por la que se estime íntegramente este recurso de reposición, anulando y dejando sin efecto el Acuerdo de derivación de responsabilidad que constituye su objeto.*

(...).

*A la vista de las alegaciones realizadas en cuanto a la relación entre el recurrente y la entidad deudora principal, B... - **XZ SL**, éstas deben estimarse pues no puede considerarse acreditado que concurra en el recurrente el elemento subjetivo necesario para la responsabilidad declarada en el acuerdo objeto de recurso.*

(...) Se acuerda estimar totalmente el presente recurso.

*En ejecución de este acuerdo procede: Anular el expediente de derivación de responsabilidad **REFERENCIA_7** así como las deudas generadas en el recurrente en virtud de dicho expediente.»*

El hecho de que la Dependencia Regional estimara el recurso de reposición interpuesto por otro consejero de **NP S.G.E.C.R. SA**, anulando el acuerdo declarativo de responsabilidad tramitado contra él, no implica, per se, una anulación de facto, sin mayor consideración o abundamiento, del acuerdo ahora examinado en la presente resolución. En particular, este Tribunal desconoce la fundamentación que ha llevado a la Dependencia Regional a estimar el citado recurso, toda vez que se ha limitado a exponer que no puede considerarse acreditado el elemento subjetivo de la responsabilidad, sin especificar si se debe a su condición de consejero en la sociedad que, a su vez, es administradora de la deudora principal -en cuyo caso se vulneraría el criterio establecido por este Tribunal aludido en el fundamento anterior-, o bien, si se trata de la falta de acreditación de los presupuestos de hecho contenidos en el artículo 40.3 LGS, que más adelante se abordarán.

Por tanto, el hecho de que la propia AEAT haya anulado el acuerdo declarativo tramitado frente a otro responsable, desconociendo este Tribunal los concretos motivos que han sustentado dicha anulación, no condiciona el sentido de la presente resolución, que se adoptará con arreglo a los hechos y fundamentos que ahora se examinan.

SEXTO.- En tercer lugar, alega el reclamante que la declaración de fallido de la deudora principal "se ha acordado sin que previamente la Administración haya agotado las posibilidades que tenía de cobrar las deudas con patrimonio de ese deudor." En particular, destaca que:

*"... la Unidad de Gestión Recaudatoria de la AEAT, a pesar de que pudo comprobar que, como se afirmaba en la escritura de liquidación de **XZ**, al extinguirse la misma quedaba en su inmovilizado maquinaria industrial que la mercantil no había logrado vender -pero que valoraba en más de 1 millón de euros-, no hizo siquiera una estimación del valor de mercado de esos activos ni justificó en modo alguno porque, en su caso, consideraba que su coste de realización podía exceder del importe que podría obtenerse en su enajenación forzosa. (...)"*

Según se desprende del contenido del acuerdo impugnado, mediante escritura de fecha .../03/2021 se elevó a pública la decisión de la Junta General Extraordinaria de 26/02/2021 de acordar la disolución de **XZ** SL y el nombramiento de D. **Ekb**, D. **Bts** y D. **Axy**, como liquidadores solidarios.

En el informe completo de las operaciones de liquidación elaborado el 28/11/2022, aprobado en Junta General Extraordinaria de fecha 15/12/2022 y elevado a público el .../12/2022, se pone de manifiesto que, una vez llevadas a cabo las operaciones pertinentes, el "activo de la compañía resulta absolutamente inexistente", a excepción de determinadas partidas de inmovilizado material contabilizadas por importe de 1.280.058,98 euros, que corresponden a maquinaria específica de la entidad que:

"... por la singularidad que presenta la referida maquinaria y la adaptación específica al objeto de la presente compañía para la que fueron configurados, no se han podido realizar en modo alguno, por lo que se va a proponer a la Junta General de Socios que se proceda a deteriorarlos por completo y se achatarren en lugar idóneo".

Dicha maquinaria fue puesta a disposición de la AEAT, que se personó en las instalaciones para examinar los bienes y realizar un reportaje fotográfico de los mismos. Posteriormente, mediante escrito remitido por el liquidador solidario D. **Bts**, se informó de lo siguiente:

"... que la realización de los citados bienes resulta imposible, y su almacenamiento ya no resulta posible en términos materiales, amén de generar un gasto por almacenamiento que tampoco puede ser satisfecho con cargo a dichos activos".

A tal efecto, el acuerdo impugnado, en lo que respecta a la declaración de fallido concluye lo siguiente:

*"... Dado el tiempo transcurrido desde la escritura pública otorgada en **MUNICIPIO_2**, ante el notario **Oml**, el ...-03-2021, (...), en el que se acuerda disolver la sociedad, **XZ** SL y Nombrar liquidadores solidarios a (...), sin que se hayan finalizado las totalidad de las operaciones de liquidación, quedando pendiente de liquidación la maquinaria a la que se hace referencia en el balance final de liquidación de 28/11/2022 y en los términos expuestos, pone de manifiesto la imposibilidad de su enajenación y su nulo valor de enajenación.*

*Es manifiestamente destacable que el liquidador **Bts**, que en su informe de 28/11/2022 manifiesta que la maquinaria " no se ha podido realizar en modo alguno y se propone a la Junta General de socios que proceda al deteriorarlos por completo y se achatarren, no obstante ponga esta maquinaria a disposición de la Administración tributaria.*

*En cambio no puso a disposición de la Administración tributaria el producto de la enajenación del activo de **XZ** SL realizado durante la liquidación, incluyendo la venta de un inmueble y maquinaria, sin facilitar la información necesaria a la Administración tributaria para que pudiese ejercitar las acciones en defensa de la preferencia del crédito tributario.*

*Por lo anteriormente expuesto esta Administración Tributaria considera que carecen de valor de realización o enajenación la maquinaria pendiente de liquidación y titularidad de **XZ** SL."*

La declaración de fallido comporta constatar la inexistencia de bienes o derechos en cuantía suficiente para hacer frente al pago de la deuda tributaria, una vez efectuadas las actuaciones ejecutivas y/o de

comprobación. A tal efecto, conviene hacer mención a la Doctrina de este Tribunal fijada en la resolución de 30/05/2018 dictada en el recurso para la Unificación de Criterio nº 00/00877/2016, según la cual:

«... para la declaración de fallido del deudor principal, en relación con la posterior declaración de responsabilidad subsidiaria, le corresponde a la Administración Tributaria constatar si existen o no bienes y si los mismos son o no realizables de manera inmediata en el momento en que se lleva a cabo la investigación. Una vez constatado por la Administración que los bienes no son realizables de inmediato y por ello suficientes para hacer frente a la deuda, se procederá a la declaración de fallido, total o parcial, sin perjuicio de que los órganos de recaudación vigilen la posible solvencia sobrevenida de los obligados al pago declarados fallidos y se proceda a la rehabilitación de los créditos declarados incobrables si se diera tal circunstancia dentro del período de prescripción. (...)»

En línea con lo anterior, la STS de 22/12/2022 [rec. 1268/2021] se pronunció en los términos siguientes:

" (...) La tesis de que la declaración de fallido debe incorporar necesariamente el carácter parcial o total de la insolvencia pretende constituir en un requisito sustancial, cuyo incumplimiento se pretende invalidante de la posterior derivación de responsabilidad subsidiaria, un elemento que, en realidad, es completamente accesorio y hasta mutable, pues el deudor fallido tanto puede serlo por insolvencia total como parcial, y lo relevante para el responsable subsidiario es de qué cantidad se declara la responsabilidad, declaración que es posterior a la declaración de fallido, pudiendo discutir, impugnando ese acto, si existe o no tal insolvencia del deudor principal. En caso de insolvencia aun total, el deudor puede venir a mejor fortuna, y dejar de serlo, o serlo tan solo parcialmente, y no por ello pierde validez la anterior declaración de fallido y la eventual declaración de responsabilidad subsidiaria, ni quedan privados de validez los actos realizados en aquel procedimiento de derivación de responsabilidad.

Lo relevante, desde el punto de vista de la declaración de responsabilidad subsidiaria, es que el acto de declaración de tal responsabilidad vaya precedido de aquella declaración de fallido del deudor principal, sobre presupuestos válidos, es decir, sobre la existencia de una insolvencia constatada por medios suficientes, y que se determine adecuadamente el alcance o importe de dicha declaración, en conformidad con el importe de la deuda que esta afectada por la insolvencia. En definitiva, que la Administración haya llevado a cabo las actuaciones suficientes para apreciar la inexistencia de bienes o derechos susceptibles de embargo, esto es, bienes o derechos insuficientes para cubrir la deuda reclamada.

(...).

Ninguna norma requiere que se agoten todos los trámites del período ejecutivo con respecto de todas y cada una de las deudas, puesto que la constatación de la insolvencia del deudor por la Administración puede obtenerse aún antes de agotar esa tramitación, como resultado de las actuaciones ejecutivas y/o de comprobación e investigación realizadas con respecto de alguna de las deudas. Es significativo en este punto la redacción del art. 61.1 RGR cuando exige, para declarar fallidos a los obligados al pago, que, respecto a los mismos "se ignore la existencia de bienes o derechos embargables o realizables para el cobro del débito", matizando la redacción del art. 164.1 del anterior RGR de 1991, que la comprobación de la insolvencia de los deudores principales y de los responsables solidarios se produciría en el curso del procedimiento de apremio, lo que pudiera suscitar la interpretación de que era preciso agotar todos y cada uno de los trámites del procedimiento de apremio. Conviene recordar que el art. 172.3 LGT impide a la Administración la enajenación de los bienes y derechos embargados en el curso del procedimiento de apremio hasta que el acto de liquidación de la deuda tributaria ejecutada sea firme, salvo supuestos excepcionales. Es decir, que podría ser imposible agotar los trámites del procedimiento de apremio y sin embargo, ser perfectamente constatable la insolvencia, aun parcial, del deudor, si lo embargado son bienes de escaso valor en relación a la deuda apremiada, o, como es el caso litigioso, créditos cuya realización puede ser cuando menos dudosa. Por ello, el art. 61.1 RGR precisa que podrá considerarse fallido por insolvencia parcial el deudor cuyo patrimonio embargable o realizable conocido tan solo alcance a cubrir una parte de la deuda, y la declaración de fallido podrá referirse a la insolvencia

total del deudor, pero también a la parcial. En definitiva, en esa fase de declaración de fallido, lo relevante será que por la Administración se hayan realizado las actuaciones de averiguación y comprobación de los bienes y derechos del deudor principal o, en su caso del solidario, y constatar que el deudor es fallido porque existe una insolvencia total o parcial, lo que impone que exista una actividad real de investigación que, sin embargo, no requiere el agotamiento de los trámites de procedimiento de apremio.

(...)

Como consecuencia de lo razonado, y en cuanto a la primera cuestión de interés casacional, fijamos como doctrina jurisprudencial que la declaración de fallido del deudor principal no requiere, para su validez, de la expresión cuantitativa del carácter parcial de la insolvencia, sin perjuicio de que el acuerdo de declaración de la responsabilidad subsidiaria, sí deberá incorporar la identificación precisa del alcance de la deuda objeto de derivación, y especificar en su caso el alcance parcial de la misma.

Y respecto a la segunda cuestión de interés casacional declaramos que la constatación suficiente de la situación de insolvencia del deudor no requiere que se agoten todos los trámites del período ejecutivo con respecto de todas y cada una de las deudas, sino que puede obtenerse como resultado de las actuaciones ejecutivas y/o de comprobación e investigación realizadas con respecto de alguna de las deudas, por lo que acreditada suficientemente la insolvencia, no impide que se formalice la declaración de fallido la circunstancia de que se encuentre pendiente de contestación por el deudor un requerimiento efectuado por la Administración, con posterioridad a aquellos actos de investigación y embargo, al amparo del art. 162.1 LGT, para que el deudor informe a la Administración de bienes y derechos de su patrimonio."

Volviendo al presente supuesto, a juicio de este Tribunal, las actuaciones de investigación patrimonial detalladas en el apartado 3.1 del acuerdo impugnado acreditaron la inexistencia de bienes, derechos o saldos a favor de la deudora principal, motivando, así, la declaración de fallido. Más concretamente, mediante acuerdo de la Junta General Extraordinaria se acordó la disolución y posterior liquidación de la sociedad, quedando pendiente de realización determinados activos mobiliarios que, dada su alta especificidad técnica, la propia compañía acordó deteriorarlos por completo y proceder a su achatarramiento, tras constatar su imposibilidad de realización.

Por tanto, en contra de lo manifestado por la reclamante, procede confirmar la declaración de fallido, toda vez que los únicos bienes integrantes del activo carecen de valor de realización alguno, extremo que ha sido constatado por la propia entidad, que, tras enviar diversas peticiones de compra a entidades del sector, finalmente decidió su baja en cuentas.

A tal efecto, invoca la resolución nº 00/01490/2019 dictada el 17/02/2022 por este Tribunal Central, haciendo especial hincapié en que:

"... Para determinar si los activos que integran el patrimonio de la deudora principal son suficientes o no para cubrir el importe del crédito tributario, no sólo se deben especificar las cargas de las que responde cada uno de los bienes, sino que se tiene que efectuar una estimación del valor de dichos bienes, de forma que el valor neto del activo se debe obtener por diferencia entre el valor que se le asigna al bien y las cargas que pesan sobre el mismo".

Si bien es claro que la estimación del valor neto de los bienes resulta necesario para determinar si los activos que integran el patrimonio de la deudora principal son suficientes, o no, para cubrir el importe del crédito tributario, resulta evidente que, en este concreto supuesto, ha sido la propia entidad, perfecta conocedora del sector y de las entidades que operan en él, la que ha otorgado un valor nulo a la citada maquinaria industrial, dadas las escasas o nulas posibilidades de realización, como consecuencia de su alta especificidad técnica.

SÉPTIMO.- En cuarto lugar, el reclamante alega que no consta en el expediente:

"... la declaración de fallidos de los declarados responsables solidarios del pago de las deudas cuya recaudación se persigue; declaración que, conforme a los preceptos antes reproducidos resulta esencial para que pueda instruirse un procedimiento de derivación de responsabilidad subsidiaria como el que nos ocupa."

El acuerdo impugnado desestima esta alegación en base a lo siguiente:

"... Los acuerdos de derivación de responsabilidad acordados en virtud del art.42.2 a) de la LGT relacionados en el apartado TERCERO de los antecedentes de hecho, siendo deudor principal XZ SL N.I.F: B..., lo son por actos de ocultación patrimonial cuyo importe total exigido es de 445.203,25 euros. Responsabilidad específica en tanto que la misma no se deriva por las deudas y sanciones de las que debe responder el obligado principal, sino para asegurar su cobro, como hemos indicado.

(...)

*De las actuaciones desarrolladas en el procedimiento de apremio seguido frente al deudor principal se constata la existencia de responsables subsidiarios, en los términos del artículo 40.3 de la ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones; en consecuencia y para continuar con el procedimiento de apremio, se procedió a la declaración de fallido parcial del deudor **XZ** SL N.I.F: B..., por importe de 8.155.443,87 euros; resultado de la diferencia entre el importe total pendiente de pago y del importe total de las derivaciones solidarias por los actos de ocultación descritos.*

En el importe de las deudas a derivar al responsable subsidiario del artículo 40.3 de la ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, se han descontado los importes derivados a los declarados responsables solidarios en virtud de lo dispuesto en el Art. 42.2.A Ley 58/2003 LGT.

Los responsables solidarios del Art. 42.2.A Ley 58/2003, lo son por los actos de ocultación patrimonial y hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, responsabilidad específica en tanto que la misma no se deriva por las deudas y sanciones de las que debe responder el obligado principal, sino para asegurar su cobro.

La responsabilidad subsidiaria artículo 40.3 de la ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, que en ningún caso podrá identificarse la responsabilidad con una multa o sanción, es inherente al incumplimiento de las obligaciones que determinaron la obligación de reintegro, señalar que el incumplimiento por parte de la sociedad deudora de las obligaciones infringidas, que determinó el deber de reintegrar las subvenciones percibidas, implica per se el incumplimiento por parte de los administradores de uno de sus deberes esenciales, cual es llevar o vigilar que se lleve correctamente la contabilidad, y cumplir y velar por el cumplimiento de las obligaciones contraídas con motivo del otorgamiento de las subvenciones (SAN de 30 de marzo de 2015, Sala de lo Contencioso sección 1ª, recurso 3/2015.)

Lo expuesto resulta de la aplicación de la conocida la doctrina del Tribunal Supremo en sentencias sobre carácter parcial o total de la insolvencia, en concreto se fija como doctrina jurisprudencial que la declaración de fallido del deudor principal no requiere, para su validez, de la expresión cuantitativa del carácter parcial de la insolvencia, sin perjuicio de que el acuerdo de declaración de la responsabilidad subsidiaria, sí deberá incorporar la identificación precisa del alcance de la deuda objeto de derivación, y especificar en su caso el alcance parcial de la misma (...)."

Tratándose de responsabilidad subsidiaria, la Ley General Tributaria exige, en virtud de lo previsto en el artículo 41.5 LGT -en conexión con el 176 LGT-, la previa declaración de fallido del deudor principal y, en su caso, de los responsables solidarios. A tal efecto, consta en el expediente electrónico remitido la declaración de fallido de la deudora principal -**XZ** SL- con fecha 19/05/2023.

En lo que respecta a la existencia de posibles responsables solidarios, constan instruidos cinco acuerdos declarativos de responsabilidad solidaria por colaboración en la ocultación de bienes del patrimonio de **XZ** SL, siendo **TW** SL, D. **Bts, QR** (...) LIMITED y D. **Axy**, las personas o entidades presuntamente declaradas responsables.

Una vez declarada la existencia de responsables solidarios, previa delimitación del alcance concreto de su responsabilidad, no puede limitarse la posterior incoación de procedimientos declarativos de responsabilidad subsidiaria a solo aquellos casos en los que los presuntos responsables -solidarios- carezcan de bienes y derechos ejecutables y, en consecuencia, deban ser declarados fallidos. Por el contrario, en defecto de dicha declaración de fallido, por no haberse constatado la insuficiencia patrimonial requerida, resulta procedente, como así lo ha hecho la Dependencia Regional, detraer del alcance del declarado responsable subsidiario, el importe de aquellas deudas originadas en sede de la deudora principal cuya exacción se pretende conseguir a través de los responsables solidarios.

Por tanto, el hecho de que no consten las declaraciones de fallido de los responsables solidarios previamente declarados, no impide la ulterior declaración de responsables subsidiarios, quienes únicamente responderán de las deudas pendientes de pago del deudor principal que no hubieran podido hacerse efectivas por la vía de la responsabilidad solidaria, ya sea por inexistencia de este tipo de responsables, o porque el alcance global exigido a estos últimos sea inferior a la cuantía total adeudada, en cuyo caso la responsabilidad subsidiaria tan sólo alcanzará a la diferencia.

OCTAVO.- En quinto lugar, el reclamante alega la incorrección del alcance amparándose en las cuestiones siguientes:

"(...) a los responsables solidarios se les exigió el pago de un total de 890.406,50 euros y no de 445.203,25 euros como se considera; (...).

(...), al determinar el alcance no se ha tenido en cuenta que con las actuaciones tendentes al cobro de las deudas efectuadas respecto de la mercantil **XZ**, se consiguieron incautar/embargar bienes por un importe global de 975.933,54 euros (231.162,61 euros en activos financieros, 130.139,43 euros de devoluciones tributarias y 614.631,50 euros de efectivo que restaba constituido como garantía de los préstamos. (...)).

El acuerdo impugnado desestimó la alegación en base a los siguientes fundamentos:

"(...) En los expedientes de declaración de responsabilidad solidaria N°. Expediente: **REFERENCIA_2**, N°. Expediente: **REFERENCIA_3**, lo son por los actos de ocultación ya relacionados y por importe de 172.203,25 euros, declarando responsable solidario a la sociedad **TW SL**. Por los mismos actos de ocultación y mismo importe se declara responsable solidario en el expediente N°. Expediente: **REFERENCIA_4** a **Bts** en su condición de Administrador único de la sociedad **TW SL**. Satisfecho en todo o en parte el importe de la derivación solidaria por el art. 42.2 a) de la LGT, por uno de los responsables, beneficia directamente al otro responsable, al producirse una responsabilidad solidaria entre ambos. El importe máximo a exigir los actos de ocultación, es el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, en el presente asciende a 172.203,25 euros.

En el expediente de declaración de responsabilidad solidaria N°. Expediente **REFERENCIA_5**, acordado por los actos de ocultación ya relacionados y por importe de 273.000,00 euros, euros, declarando responsable solidario a la sociedad **QR ... LIMITED**. Por los mismos actos de ocultación y mismo importe se declara responsable solidario en el expediente N°. Expediente **REFERENCIA_6** a **Axy** en su condición de Administrador de la sociedad **QR (...)** LIMITED. Satisfecho en todo o en parte el importe de la derivación solidaria por el art. 42.2 a) de la LGT, por uno de los responsables, beneficia directamente al otro responsable, al producirse una responsabilidad solidaria entre ambos. El importe máximo a exigir los actos de ocultación, es el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, en el presente asciende a 273.000,00 euros.

Considerando lo expuesto, el importe máximo a exigir por los acuerdos descritos (...), y se detallan en los oportunos Acuerdos de derivación de responsabilidad solidaria en virtud del Art. 42.2.a) de la Ley 58/2003, lo es por importe de 445.203,25 euros."

En el presente supuesto, si bien constan dictados cinco acuerdos declarativos de responsabilidad solidaria en virtud del artículo 42.2 a) LGT, cuya suma aritmética de cada uno de los alcances arroja un saldo de 890.406,50 euros, no puede obviarse que son tres las operaciones de ocultación: expediente n° **REFERENCIA_2** -dos transmisiones por valor de 157.203,25 euros-, **REFERENCIA_3** -una transmisión por importe de 15.000 euros- y expediente n° **REFERENCIA_5** por la compraventa de dos naves cuyo precio se fijó en 273.000 euros, determinándose los respectivos alcances en dichos importes. En el caso de los expedientes n° **REFERENCIA_4** y n° **REFERENCIA_6**, respectivamente, los responsables solidarios responden por los mismos actos de ocultación anteriormente señalados, de tal forma que lo satisfecho por cualquiera de los responsables, minoraría la deuda de los demás.

En definitiva, una misma deuda puede ser exigida a varios responsables solidarios y, por tanto, podrá ser resarcida por todos ellos, sin perjuicio de que, en caso de producirse tal extremo, procedan las pertinentes devoluciones sobre el exceso recaudado. En el presente supuesto, la deuda resarcible vía responsabilidad solidaria es de 445.203,25 euros, sin perjuicio de que el importe total exigido al conjunto de los responsables haya sido de 890.406,50 euros.

Por otro lado, en contra de lo alegado por la reclamante, en el alcance si se han considerado los ingresos por los embargos practicados así como el importe correspondientes a los acuerdos declarativos de responsabilidad solidaria tramitados. Considerando que **XZ SL** tenía deudas de carácter tributario y no tributario, consta en el expediente "Diligencia de constancia de ingresos" -doc. 2627- en el que aparece la relación de ingresos que han sido aplicados específicamente a las deudas no tributarias que conforman el alcance de la derivación. En concreto, las deudas con clave **LIQUIDACIÓN_2** y **LIQUIDACIÓN_3** han sido minoradas, respectivamente, en 2.326,00 y 2.935,93 euros conforme al detalle que figura en el cuadro recogido en las págs. 71 y 72 del acuerdo impugnado.

Asimismo, también aparece desglosada la aplicación del importe que podría obtenerse como consecuencia de los acuerdos declarativos de responsabilidad solidaria -445.203,25 euros-, correspondiendo 379.665,41 euros a minorar la deuda con clave **LIQUIDACIÓN_4**, en cuyo alcance ya aparece minorada.

Por tanto, a la vista de lo expuesto, este Tribunal entiende que el alcance de la derivación ha sido correctamente calculado, tomando en consideración únicamente las deudas de carácter no tributario, dada la normativa de aplicación, minoradas en los ingresos aplicados a dichas deudas como consecuencia de las actuaciones ejecutivas llevadas a cabo con la deudora principal y los acuerdos declarativos de responsabilidad solidaria tramitados.

NOVENO.- Finalmente, mediante escrito de alegaciones complementarias de fecha 20/02/2024, el reclamante se opone al acuerdo declarativo de responsabilidad *"por cuanto se presume mi culpabilidad por el mero hecho de mi condición de consejero delegado de la entidad española NP S.G.E.C.R. SA (en adelante, NP) y representante de ésta última en el Consejo de Administración del deudor principal (XZ, SL; en adelante, XZ)"*.

En particular, se alega:

"El contenido del acto administrativo, si bien cargado de jurisprudencia y resoluciones administrativas que sirven de apoyo a una doctrina en materia de responsabilidad ya superada, no acredita el elemento subjetivo de la responsabilidad de quien suscribe, al no señalar conducta alguna concreta realizada por Axy -activa u omisiva- que permita identificar una presunta participación negligente o culpable en la comisión de la infracción de las obligaciones de reintegro imputadas a XZ.

En caso de que se considerase conforme a Derecho el Acuerdo de responsabilidad impugnado, supondría validar la imputación de una responsabilidad de carácter objetivo y de forma automática, sin otro fundamento y prueba que la constatación de ser Axy consejero y persona física representante de NP, entidad que, a su vez, ostentaba el cargo de consejera de una sociedad que ha incumplido con su obligación de reintegrar los préstamos recibidos.

Finalmente, se estima oportuno apuntar que la jurisprudencia del TS citada en relación con la naturaleza sancionadora del artículo 43.1.a) de la LGT y la proscripción de una responsabilidad objetiva es de plena aplicación para el caso que nos concierne, relativo a la derivación de la responsabilidad subsidiaria del artículo 40.3 de la LGS.

Como ya se expuso en las alegaciones presentadas y en el marco del procedimiento de derivación de responsabilidad del que deriva el Acuerdo impugnado, el artículo 40.3 de la LGS es el "espejo", en materia de subvenciones, del artículo 43.1.a) de la LGT; son preceptos de redacción prácticamente idéntica que tipifican el mismo supuesto de responsabilidad con base en las mismas conductas activas u omisivas, si bien aquél referido a la infracción de la obligación de reintegro de subvenciones y éste último para el caso de la infracción de obligaciones tributarias.

Prueba de ello es que el Acuerdo impugnado no tiene inconveniente alguno en aplicar la tesis de resoluciones jurisdiccionales y administrativas específicas del 43.1.a) LGT a un supuesto de hecho del 40.3 LGS; en lógica consecuencia, planteada la presente alegación, procede la aplicación al caso de la nueva doctrina jurisprudencial que invocamos en virtud de este escrito. "

Como se ha expuesto anteriormente, **NP S.G.E.C.R. SA** -de la que **D. Axy** era consejero- formó parte del Consejo de Administración de **XZ SL** desde el 12/07/2013 hasta el momento de la disolución de la sociedad mediante escritura otorgada el .../03/2021 por la que se elevaron a públicos los acuerdos de la Junta General Extraordinaria de 26/02/2021. A partir de este momento, **D. Axy** fue nombrado liquidador solidario de la deudora principal, junto a **D. Ekb** y **D. Bts**.

Por otro lado, según se desprende del acuerdo impugnado, mediante Resolución de la Dirección General de Industria y de la Pequeña y Mediana Empresa de fecha 01/12/2016 se concedió un préstamo de 4.230.609 euros (**LIQUIDACIÓN_6**), cuyo reintegro total por importe de 3.021.863,58 euros, más los correspondientes intereses, fue acordado mediante resolución de 23/02/2022. Asimismo, por resolución de 27/11/2017 se concedió un préstamo de 1.915.706 euros (**LIQUIDACIÓN_7**), cuyo reintegro total por importe de 1.642.033,71 euros, más los correspondientes intereses, fue acordado el 05/04/2022.

El reintegro total de ambos préstamos se solicitó por el incumplimiento de las siguientes condiciones establecidas en la LGS:

- Justificación insuficiente (Artículo 37.1.c).
- Incumplimiento total del objetivo para el que se concedió la ayuda (Artículo 37.1.b de la Ley 38/2003).
- Incumplimiento total por realización de la inversión financiable en un porcentaje inferior al 60 por ciento según lo establecido en el Artículo 27.3 de la Orden IET/619/2014, de 11 de abril, por la que se establecen las bases para la concesión de apoyo financiero a la inversión industrial en el marco de la política pública de reindustrialización y fomento de la competitividad industrial.

Amparadas en el Informe económico de fecha 21/05/2021 y en el Informe Técnico de fecha 01/12/2021, siendo especialmente significativo este último, cuyo extracto se hace eco en el acuerdo impugnado:

*"... Con fecha 23/11/2021 la empresa JK realiza una visita de comprobación de inversiones a las instalaciones de la empresa en **MUNICIPIO_2** (...). En dicha visita no se pueden comprobar ni la documentación ni las inversiones financiadas, ya que las instalaciones estaban cerradas. La situación de liquidación supone que la empresa cesa su actividad, por lo que se incumple lo establecido en la disposición cuarta, apartado cinco de la Orden de 4 de marzo de 2016 por la que se efectúa la convocatoria de concesión de apoyo financiero a la inversión industrial en el marco de la política pública de reindustrialización y fortalecimiento de la competitividad industrial en el año 2016, que hace referencia al artículo 31.4 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, por el cual el periodo durante el cual el beneficiario deberá destinar los bienes al fin concreto para el que se concedió la financiación, será de cinco años en caso de bienes inscribibles en un registro público, y de dos años para el resto de bienes.*

Por tanto, se ha producido un incumplimiento de los objetivos básicos y condiciones en base a los cuales fue concedida la financiación, y en cumplimiento del artículo 37.1.b) de la Ley 38/2003, General de Subvenciones, y el apartado decimonoveno de la Orden de 4 de marzo de 2016 de convocatoria de concesión de apoyo financiero a la inversión industrial en el marco de la política pública de reindustrialización y fortalecimiento de la competitividad industrial en el año 2016, se propone la Revocación Total de la Ayuda, considerando además que el artículo 146 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, establece que "la apertura de la liquidación producirá el vencimiento anticipado de los créditos concursales aplazados", como es el caso del préstamo de Reindustrialización concedido a la empresa, se entiende que no procede la emisión de un nuevo Trámite de Audiencia, sino la de este Informe Técnico Definitivo que permita acelerar los trámites que conduzcan a la recuperación de dicho préstamo."

Llegados a este punto, resulta procedente traer a colación la STS 3038/2025 de fecha 16/06/2025 [rec. 4601/2022], en asunto relativo a la responsabilidad subsidiaria de los administradores contemplada en el artículo 40.3 LGS, que, a su vez, reitera el criterio mantenido en la STS de fecha 24/04/2023 [rec. 6649/2021] siendo destacables los fundamentos siguientes:

"... El hecho de que el administrador de una sociedad cese en el ejercicio de su cargo antes del vencimiento de las condiciones a las que se sometió la subvención o antes de que se detecte el incumplimiento de aquellas condiciones no excluye su responsabilidad respecto al reintegro por la actividad o inactividad desarrollada por él durante el tiempo que desempeñó su cargo. De modo que habrá que estar a la conducta del recurrente durante el tiempo en que ejerció el cargo de administrador.

Las subvenciones objeto de este procedimiento se concedieron a lo largo del 2007 y durante ese tiempo ejerció su cargo conjuntamente con otros administradores. El recurrente fue administrador de la entidad ... S.A. desde el 4 de diciembre de 2006 hasta el 20 de febrero de 2009, fecha en la que en que cesó en el ejercicio de su cargo.

Como afirma la sentencia recurrida, es un hecho probado que el 23 de marzo de 2009 se solicitó el concurso para dicha sociedad, esto es, un mes después de que el recurrente cesase en el ejercicio de su cargo, fecha en la que existía una situación de insolvencia de dicha sociedad. Situación que, como la propia sentencia afirma, era conocida por los administradores, de modo que la conducta desplegada por ellos llevó a la sociedad a una situación de insolvencia y al incumplimiento de las condiciones a las que sometió la subvención. Así pues, durante el periodo en el que el recurrente ejerció como administrador de la sociedad su comportamiento, activo o pasivo, contribuyó al incumplimiento de las condiciones, sin que en el proceso resultase acreditado que hasta el momento de su cese se cumplían los requisitos y condiciones impuestas

por la Administración respecto a las subvenciones concedidas y que fue solo después de su cese, y por comportamientos posteriores ajenos a él, cuando se incumplieron dichas condiciones.

El hecho de que después de su cese existiese en algunas de las condiciones de las diferentes subvenciones obtenidas un margen temporal para su cumplimiento no desvirtúa el hecho de que hasta el momento de su cese y, por tanto, mientras pudo tomar decisiones que hubiesen permitido su cumplimiento antes de detectarse el incumplimiento, no las llevó a efecto. (...)."

Por otro lado, y en contra de lo manifestado por la reclamante, el artículo 40.3 LGS carece de naturaleza sancionadora, según continúa la sentencia:

"... El procedimiento de reintegro carece de naturaleza sancionadora, por lo que no le resultan aplicables los principios o reglas del derecho penal ni del derecho administrativo sancionador. El propio artículo 40. 1 de la Ley general de Subvenciones se encarga de ponerlo de manifiesto cuando tras establecer que: «1. Los beneficiarios y entidades colaboradoras, en los casos contemplados en el artículo 37 de esta ley, deberán reintegrar la totalidad o parte de las cantidades percibidas más los correspondientes intereses de demora, sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo b) del apartado 5 del artículo 31 de esta ley en el ámbito estatal», añade a continuación que «Esta obligación será independiente de las sanciones que, en su caso, resulten exigibles».

Y así lo ha reiterado una constante jurisprudencia del Tribunal Supremo. (...)"

No obstante lo anterior, el hecho de que la responsabilidad subsidiaria derivada al amparo del artículo 40.3 LGS carezca de naturaleza sancionadora, no exime de la pertinente motivación en la que ha de sustentarse cualquier acto administrativo, y, en particular, la concurrencia del presupuesto de hecho en el que se funda la Administración para imputar la responsabilidad.

A tal efecto, el acuerdo impugnado motiva lo siguiente:

*"... Es destacable la aprobación por unanimidad en Junta General Extraordinaria de 26-02-2021, de la gestión realizada por el Consejo de Administración de **XZ SL**, sin que se haya realizado por parte de ningún miembro del mismo ninguna objeción a la despatrimonialización realizada con la venta de la práctica totalidad de su patrimonio inmobiliario, con carácter previo a la celebración de la misma, en escrituras de fechas 19-10-2020, 18-02-2021 y 5-02-2021, (...), sin que se haya destinado el producto de la enajenación al pago de los préstamos concedidos a la sociedad mediante las oportunas Resoluciones de la Dirección General de Industria y de la Pequeña y Mediana Empresa, cuyo impago es el origen de las deudas objeto del presente acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria."*

(...)

*También es destacable la mención realizada en la Junta General Extraordinaria de 26-02-2021, a la presentación ante el Juzgado de lo Mercantil n.1 de **MUNICIPIO_1** y registrado en autos n.../2020 y al decreto de 17 de septiembre de 2020 mediante el cual el Juzgado acuerda tener por realizada la comunicación de inicio de negociaciones de la compañía.*

*No obstante esta comunicación al Juzgado de la Mercantil, buscando amparo en lo regulado al respecto en la Legislación Concursal, no impidió la realización por el Consejo de Administración de **XZ SL**, las operaciones de despatrimonialización descritas en el apartado anterior.*

*Por todo lo anteriormente relacionado, podemos presumir que siendo **Axy** miembro del consejo de Administración, en su condición de consejero delegado de **NP SA** y representado a esta en el Consejo de Administración de **XZ SL**, era plenamente conocedor de los préstamos concedidos a la sociedad mediante las oportunas Resoluciones de la Dirección General de Industria y de la Pequeña y Mediana Empresa, de las actuaciones realizadas por Dirección General de Industria y de la Pequeña y Mediana Empresa en orden a comprobar la veracidad de las inversiones, así como de las Resoluciones de del Secretario General de Industria y de la pequeña y mediana empresa acordando el reintegro de los préstamos.*

*En consecuencia, **Axy** como consejero delegado solidario de **NP SA** no sólo hizo dejación de las funciones comen representación de esta última en el Consejo de Administración de **XZ S.L.**, en cuanto a su obligación de vigilancia del cumplimiento de las obligaciones de la sociedad y del incumplimiento de los deberes contraídos con motivo de la concesión de la subvención, si no que además participó activamente en la despatrimonialización de **XZ S.L.** (...).".*

A juicio de este Tribunal Central, el acuerdo motiva suficientemente la concurrencia del presupuesto de hecho contemplado en el artículo 40.3 LGS identificando las conductas que lo fundamentan. En concreto, D. **Axy** era consejero solidario de la entidad **NP SA**, que, a su vez, formaba parte del Consejo de Administración de la deudora principal hasta el momento en que esta última cesó en el cargo por disolución de la sociedad pocos meses antes de la emisión de los Informes Técnicos y Económicos que corroboraron la exigencia de reintegro, lo que conlleva el conocimiento, no solo de la situación financiera de la entidad, sino también del previsible incumplimiento de los términos y condiciones, en lo que al plazo de mantenimiento de las inversiones se refiere, como consecuencia del cese anticipado de la actividad.

A tal efecto, resulta oportuno destacar lo establecido en la resolución nº 00/00492/2018 de fecha 19/10/2020, según la cual:

Así pues, la delegación de facultades no priva al Consejo de sus facultades de administración, ni supone para él desvinculación de la actividad de gestión, sobre la que mantiene un amplio poder, sino que, por el contrario, conserva competencia concurrente con la del órgano delegado, y por lo tanto puede sustituir a éste en el cumplimiento de los actos comprendidos en las funciones delegadas; por otro lado salvo condicionamientos estatutarios, podrá revocar el nombramiento del administrador delegado y/o suprimir la delegación o modificar su contenido; de este modo, la delegación no implica la pérdida de facultades del administrador del Consejo y miembros particulares que lo integran, en cuanto se sigue ostentando tal carácter, sólo altera parcialmente el contenido de la obligación de administrar, de forma que, por consiguiente, no exonera a los miembros del Consejo en los incumplimientos en que puedan incurrir los delegados.

Es decir, que todas las personas que forman el consejo de administración tienen el mismo nivel de responsabilidad y la circunstancia de que se haya nombrado un Consejero Delegado no configura a éste como único responsable de las deudas y sanciones de la sociedad frente a la Hacienda Pública, sino que es responsable subsidiario al igual que el resto de los consejeros. (...).

Puesto que las entidades jurídicas actúan mediante las personas físicas que ostentan la condición de órganos sociales con funciones de representación y gestión, la actuación material que constituye el presupuesto fáctico de una infracción tributaria necesariamente tiene su origen en la actuación de dichas personas. Siendo responsabilidad de los administradores verificar el adecuado cumplimiento de los deberes tributarios de la entidad de la que forman parte, la comisión de una infracción tributaria revela, como mínimo, una evidente negligencia en su actuación cuyo resultado se concreta en un perjuicio para la Hacienda Pública.

Resulta evidente que, participando en el Consejo de Administración de una sociedad que ha sido receptora de fondos públicos, le era exigible otro comportamiento y no limitarse a aprobar, sin más, la gestión social realizada y acordar la disolución de la entidad, sin haber propuesto la adopción de las medidas oportunas -legales o formales- para salvaguardar el adecuado reintegro y otorgar la debida protección al crédito público, máxime si, como se indicaba en el Informe Técnico de fecha 01/12/2021, el cese de la actividad iba a suponer el incumplimiento de los plazos de mantenimiento de las inversiones financiadas con fondos públicos. Además, no podemos obviar que D. **Axy** fue posteriormente nombrado liquidador solidario de **XZ SL**, sin que, como consecuencia de las operaciones de liquidación, hayan sido devueltos, ni parcialmente, los capitales públicos prestados.

Consultadas las bases de datos de los Tribunales Económico Administrativos, se constata que, mediante resoluciones nº 41/02713/2023 y 41/10383/2023 de fecha 27/06/2024, así como la resolución de fecha 17/10/2024, que desestimó el recurso de anulación, se confirmó el acuerdo declarativo de responsabilidad solidaria tramitado frente a D. **Axy**, como colaborador en la ocultación de bienes y derechos procedentes del patrimonio de la deudora principal.

DÉCIMO.- Por tanto, considerando acreditada la concurrencia de los requisitos exigidos para ser declarada responsable subsidiario al amparo de lo previsto en el artículo 40.3 LGS, y habiéndose identificado la conducta negligente, procede desestimar la presente reclamación y confirmar el acuerdo declarativo de responsabilidad subsidiaria nº **REFERENCIA_1**.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

Síguenos en...



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

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

